CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "DIVISA AUTOMOTORES S.A. C/ RES. N° 57 DEL 01/JUNIO/2020 DE LA SET". **N° 642, Año 2023.**----------

RECIBIDO
13 -09- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cuarenta y siete

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....trece.....días del mes de.....septiembre.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 308 de fecha 22 de noviembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Primera Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes:----------

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal Fernando Cubilla desistió expresamente del Recurso de Nulidad incoado, por lo que se lo debe tener por abdicado del mismo. Por otro lado, no se observan en la Resolución recurrida vicios o defectos que ameriten la declaración de oficio de su nulidad en los términos autorizados por los arts.113 y 404 del C.P.C. Corresponde en consecuencia tener por desistido este Recurso. Es mi voto.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por la resolución recurrida, el Acuerdo y Sentencia N° 308 de fecha 22 de noviembre de 2022 el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa que promovió DIVISA AUTOMOTORES S.A. contra la RESOLUCIÓN N° 57 DEL 01 DE JUNIO DE 2020 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, por los fundamentos expuestos y, en consecuencia; 2) REVOCAR la RESOLUCIÓN PARTICULAR N° 56 del 20 de julio de 2016 y la RESOLUCIÓN PARTICULAR N° 57 de fecha 01 de junio de 2020, ambas dictadas por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN. 3) COSTAS a la perdidosa, art. 192 CPC. 4) NOTIFICAR, anotar, registrar y comunicar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 268/285 el Abogado Fiscal Fernando Cubilla expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido manifestando –en resumen- que el Tribunal de Cuentas fundamenta su decisión en el supuesto incumplimiento del plazo legal para la resolución del sumario administrativo, basándose en el artículo 11 de la Ley 4679/2012. Se argumenta que la inactividad de la Administración Tributaria durante más de 18 meses implica la caducidad del procedimiento y, por ende, la invalidez de la Resolución Particular N° 56. Al respecto, sostiene el apelante que la aplicación del artículo 11 de la Ley 4679/2012 a este caso es incorrecta, ya que dicha disposición se refiere a trámites administrativos en general y no contempla específicamente los sumarios administrativos tributarios regidos por la Ley 125/91. Además, dice que el Tribunal de Cuentas no considera adecuadamente la complejidad y particularidades del proceso administrativo tributario, que pueden requerir tiempos mayores para su conclusión.----------

Prosigue diciendo que el Tribunal sostiene que la Administración Tributaria ha perdido su potestad para determinar tributos y aplicar sanciones debido a la supuesta caducidad del sumario administrativo y que, sin embargo, la potestad de la Administración Tributaria no puede ser invalidada de manera automática por la presunta caducidad de un procedimiento administrativo. Agrega que la Ley 125/91 otorga a la Administración Tributaria la facultad de determinar tributos y aplicar sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales y que tal potestad no puede ser desconocida sin un análisis exhaustivo de los hechos y pruebas presentadas durante el proceso administrativo, algo que a su criterio el Tribunal de Cuentas no parece haber realizado de manera adecuada.----------

Destaca que el debido proceso administrativo exige que se respeten las garantías de defensa y contradicción, así como el derecho a un procedimiento justo y equitativo y que, sin embargo, la mera demora en la resolución de un procedimiento administrativo no implica automáticamente la violación de estos principios, especialmente cuando la complejidad del caso por la cantidad de pruebas presentadas puede justificar dicha demora.----------

Menciona que el fallo del Tribunal de Cuentas adolece de una interpretación errónea de las normas aplicables y de una valoración deficiente de las circunstancias del caso, y que la revocación de los actos administrativos sin un análisis exhaustivo de los hechos y pruebas presentadas proceso administrativo tributario constituye una decisión arbitraria que vulnera los principios fundamentales del derecho administrativo y del sistema tributario. Por lo tanto, requiere una revisión y corrección de dicha decisión para garantizar la seguridad jurídica y el respeto de derechos de los contribuyentes y del Estado.----------

Sobre la cuestión articulada por el *a-quo*, en el fallo en mayoría, señala que corresponde precisar que los plazos dentro de un procedimiento administrativo no son perentorios sino meramente ordenatorios, más aun cuando lo que se pretende aplicar es la sanción de caducidad para exonerar el pago a contribuyentes defraudadores de impuestos -como es el caso que nos ocupa.----------

Argumenta que el criterio sostenido por el *a-quo*, en el fallo en mayoría, donde sostiene que una Resolución General -o su incumplimiento- es suficiente para condonar impuestos y defraudaciones tributarias -sin ley que así lo disponga- atenta contra el principio

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 13-09-2024 Roque Alfredo Franco Presidente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cuarenta y siete

de igualdad ante la Ley que establece la Constitución Nacional y que ello resulta evidente, por lo que es trato preferencial o discriminado que el proceso judicial, gracias al fallo que el Tribunal de Cuentas le acuerda a la contraparte (exoneración de tributos), resulta claramente improcedente y arbitrario.----------

Culmina su escrito solicitando que la Sala Penal revoque el Acuerdo y Sentencia N° 308 de fecha 22 de noviembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, con costas en ambas instancias a la parte actora.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 289/318, el Abogado Carlos Sosa Jovellanos contestó el traslado de los agravios de la adversa. Primeramente solicita que se declare desierto el recurso de apelación planteado por la demandada, en razón de que hace mención a que el fallo fue resuelto en mayoría, cuando el Acuerdo y Sentencia fue resuelto de forma unánime; asimismo, en la citada sentencia no se aplica la Resolución N° 114/2017 de la SET.----------

Por otra parte, manifestó que el Acuerdo y Sentencia No. 308 de fecha 22 de noviembre de 2022 esta ajustado a derecho y a la jurisprudencia de nuestros tribunales en lo que hace a la caducidad de la instancia administrativa sobre la base de la Ley No. 4679/12.---

Alega que vanamente la contraparte sostiene que la Ley No 4679/12 no es aplicable a los sumarios administrativo de determinación tributaria y aplicación de sanciones, sino que solamente a los trámites administrativos, ya que clara y expresamente el artículo 11 de dicha ley expresa cuanto sigue: *"Artículo 11.- Se tendrán por abandonadas las instancias en toda clase de trámites administrativos, incluyendo los sumarios administrativos y caducarán de derecho, si no se insta su curso dentro de los seis meses, desde la última actuación."*.----------

Agrega que la perención de la instancia administrativa que establece la Ley N° 4679/12 es aplicable a los sumarios administrativos de determinación tributaria y aplicación de sanciones por los siguientes motivos: 1. Primero porque la propia Ley No. 4679/12 en su artículo 11 transcripto más arriba expresamente dice que se aplica también a los sumarios administrativos; 2. La Ley No 125/91 omite establecer la perención o caducidad de los sumarios administrativos de determinación y aplicación de sanciones y, por lo tanto, no le es aplicable la prohibición de aplicar dicha caducidad conforme con artículo 17 de la ley 4679/12, pues solo operaría en caso que la ley N° 125/91 regule la perención, que no es el caso; 3. La Ley N° 4679/12 es posterior a la Ley N° 125/91; 4. El artículo 12 de la Ley N° 4679/12 textualmente expresa *"La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades, y toda autoridad administrativa"*; 5. El artículo 11 del mismo cuerpo legal citado precedentemente dice *"se tendrán por abandonadas las instancias en toda clase de trámites administrativos incluyendo los sumarios administrativos y caducarán de derecho, si no se insta su curso dentro de los seis meses desde la última actuación"*, lo que quiere decir que el plazo es perentorio y caduca *ipso iure*, al cumplirse el mismo.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Argumenta así que el Acuerdo y Sentencia apelado, que ha determinado la perención de instancia establecida en la Ley 1257/9/12 al sumario de determinación y aplicación sanciones previstas en la Ley No 125/91, en el presente caso, está ajustada a derecho.----------

En otro orden de ideas, dice que el fisco sostiene que el plazo de los sumarios administrativos no son perentorios y que por lo tanto no corre la caducidad de la instancia. Sobre el punto señala que el plazo de caducidad del sumario administrativo es perentorio como considera la propia Ley No 4679/12, pudiendo declararse de oficio o a pedido y que el plazo de caducidad del sumario de determinación y aplicación de sanciones establecida por la Ley 4679/12 es de seis meses de paralización del juicio administrativo, es decir, se le otorga el plazo de seis meses a la Administración Tributaria -que quien tiene a su cargo el deber de instar el procedimiento- para que lo haga, evitando que el sumario entre en estado de caducidad. Agrega que dicho plazo de caducidad es perentorio y se produce *Ipso Jure* de conformidad con el artículo 11 de la Ley N° 4679/12, que quiere decir automáticamente al cumplirse el plazo, puede declararse incluso de oficio por la Administración Pública o por el Poder Judicial, en donde se gestiona el sumario o trámite administrativo.----------

Concluye su escrito solicitando la confirmación del Acuerdo y recurrido, con costas.--

ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 56 de fecha 20/07/2016 la Viceministra de Tributación resolvió determinar el IVA General y el IRACIS General de la contribuyente Divisa Automotores S.A., calificando la conducta de la firma contribuyente como defraudación, sancionando a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% del tributo defraudado. Luego, por Resolución Particular N° 57 de fecha 01/06/2020 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, confirmando la Resolución Particular N° 56 de fecha 20/07/2016.----------

Posteriormente la firma contribuyente Divisa Automotores S.A. mediante su representante planteó demanda contencioso administrativa contra los actos administrativos citados en el párrafo anterior. Por Acuerdo y Sentencia N° 308 de fecha 22 de noviembre de 2022 el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió hacer lugar a la demanda, revocando los actos administrativos impugnados. El Tribunal consideró que de conformidad a lo dispuesto en el art. 11 de la Ley N° 4679/2012 surge evidente la caducidad del sumario administrativo, en virtud de haber transcurrido más de 18 meses de inactividad, sin que la Administración Tributaria haya instado su curso.----------

El representante de la parte demandada interpuso recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia detallado más arriba. En su escrito de expresión de agravios mencionó, en resumen, que la aplicación del art. 11 de la Ley N° 4679/2012 a este caso es incorrecta, ya que dicha disposición se refiere a trámites administrativos en general y no contempla específicamente los sumarios administrativos regidos por la Ley N° 125/91.----------

Primeramente cabe advertir que la parte actora, al contestar los agravios de la demandada, solicitó que el recurso se declare desierto, conforme al artículo 419 del Código Procesal Civil, que copiado dice: *"**Forma de la fundamentación.** El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso"*. En tal

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 13-09-2024 Paola Lizarella Franco Secretaria Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cuarenta y siete

sentido, de la atenta lectura del escrito de expresión de agravios presentado por el Abogado Fiscal Fernando Cubilla, se advierte que, aunque en un punto sus agravios no son coherentes con lo resuelto por el Tribunal, finalmente efectúa una crítica razonada al fundamento tenido en cuenta por el Tribunal para hacer lugar a la demanda, conforme lo exigen las normativas de nuestro Código Procesal Civil vigente. De conformidad a la disposición legal transcripta, considero que el referido escrito de expresión de agravios reúne los requisitos exigidos por el Artículo 419 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde el estudio del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.----------

El Tribunal hizo lugar a la demanda considerando que la instancia administrativa caducó, por haberse sobrepasado el plazo establecido en la Ley de Trámites Administrativos.-

Con respecto a la aplicación de la Ley N° 4679/11 "De trámites administrativos" al procedimiento tributario, cuestionada por el representante de la parte demandada, el referido cuerpo legal dispone: *"**Artículo 12.-** La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades, y toda autoridad administrativa"*, en concordancia con el artículo 17, que dice: *"Las disposiciones del presente Capítulo no se aplicarán a aquellos procedimientos establecidos en leyes especiales que regulen la perención de instancia administrativa"*. En consideración a que la Ley N° 125/91 no regula la perención de la instancia, resulta categórico que la Ley N° 4679/11 es aplicable al sumario administrativo tributario.----------

Del mismo modo, la Ley de Trámites Administrativos dispone en el artículo 11: *"Se tendrán por abandonadas las instancias en toda clase de trámites administrativos, incluyendo los sumarios administrativos y caducarán de derecho, si no se insta su curso dentro de los seis meses, desde la última actuación"*. En estas condiciones resulta categórico que, entre el llamado de autos de fecha 22/01/2015 (fs. 17) y la Resolución de determinación del tributo, dictada en fecha 20/07/2016 transcurrió en exceso el plazo de caducidad del sumario previsto en la Ley de Trámites Administrativos. Siendo así, el procedimiento administrativo llevado en la Subsecretaría de Estado de Tributación caducó de pleno derecho, como lo estableció el Tribunal de Cuentas Primera Sala.----------

La Constitución Nacional estipula como derecho procesal que el sumario no se prolongue más allá del plazo establecido por la ley (art. 17 numeral 10), derecho que sin dudas ha sido vulnerado en el presente caso.----------

El artículo 196 de la Ley N° 125/91 establece: *"**Actos de la Administración**: Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente. La Administración Tributaria podrá convalidar los actos anulables y subsanar los vicios de que adolezcan, a menos que se hubiere interpuesto recursos jurisdiccionales en contra de ellos"*. Conforme las constancias

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

de autos, los actos administrativos impugnados en el presente juicio fueron dictados como consecuencia de un procedimiento administrativo viciado, ya que operó la caducidad de la instancia administrativa.----------

En conclusión, considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar el fallo recurrido, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A SU TURNO, EL MINISTRO MANUEL RAMÍREZ CANDIA DIJO: Me adhiero al voto de la Ministra preopinante MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS en el sentido de **Confirmar** el Acuerdo y Sentencia Nro. 308 de fecha 22 de noviembre de 2022. Sin embargo, disiento en relación a las costas ya que considero que las mismas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo declarado irregular.----------

En el presente proceso, el acto administrativo impugnado fue declarado nulo en esta instancia, por lo que se configura su carácter de acto administrativo irregular y el Art. 106 de la Constitución Nacional, en lo pertinente, dispone que *"Ningún funcionario o empleado público está exento de responsabilidad, en los casos de transgresiones, delitos o faltas que cometiesen en el desempeño de sus funciones, son personalmente responsables..."*. En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado. En este sentido, el autor Rafael Bielsa, ha expresado: *"Si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, éstos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de esos hechos. Con hacer responsable al Estado, lo que resulta es una incidencia injusta de esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda indemnización que el Estado paga, se resuelve en una carga para los contribuyentes honestos o no culpables de las faltas de los funcionarios"*. (BIELSA, RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310). **Es mi voto.**----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE todo por ante mí, que lo certifico quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 347

Asunción, 13 de setiembre del 2024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la, ----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cuarenta y siete.

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad.----------

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 308 de fecha 22 de noviembre de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. IMPONER las costas a la perdidosa.----------

4. ANOTAR, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
13-09-2024
Roque López Franco
Asistente

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA