CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "COMERCIAL SAN CAYETANO SRL C/ RES. N° 13/21 DEL 5 DE JULIO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL - 5 -09- 2024 Roque López Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N° Trescientos treinta.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los cuatro días, del mes de setiembre, del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: **"COMERCIAL SAN CAYETANO SRL C/ RES. N° 13/21 DEL 5 DE JULIO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, contra el Acuerdo y Sentencia N° 179 de fecha 30 de agosto de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

¿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: **BENÍTEZ RIERA, RAMÍREZ CANDIA y LLANES OCAMPOS.----------**

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA dijo: El abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel E. Cardozo Zárate, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

De igual forma, no se observan -en la resolución impugnada- vicios o defectos que ameriten la declaración -de oficio- de su nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Por lo expuesto, corresponde tener por desistido de su recurso de nulidad interpuesto al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda. **Es mi voto.**----------

A su turno, los Ministros **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA Y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto del Ministro Luis María Benítez Riera, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 179 de fecha 30 de agosto de 2023, resolvió: *"**1- HACER LUGAR**, a la presente acción contencioso administrativa instaurada por los Abgs. Amelio Calonga Arce y Antonio Eugenio Hermosilla Ledezma, en nombre y representación de la firma **Comercial San Cayetano SRL**, y de los Señores **Silvio Giménez Colman y Joaquina Fernández de Giménez**, en los autos caratulados: **"SAN CAYETANO SRL C/ Res. N° 13/21 del 05 de julio, dict. por la SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN – SET"** por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución, y en consecuencia: **2- REVOCAR, la Resolución Particular N° 13/21** del 05 de julio, y su denegatoria ficta, dictada por la **SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN – SET. 3- IMPONER LAS COSTAS**, a la parte perdidosa **4- ANOTAR**, registrar,…".*----------

Contra lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se alza el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, y en su escrito de fundamentación (fs. 265/277) expresó -entre otras cosas- que el Tribunal omitió analizar las argumentaciones de hecho y derecho consignadas por su parte. Además, el Tribunal cometió un error en su análisis al asegurar que el perito propuesto por su parte concluyó en el mismo sentido que el perito designado por el Tribunal. Sostuvo que la firma Comercial San Cayetano SRL incurrió en defraudación, tras declarar créditos fiscales en el IVA y costos en el IRACIS, respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones por la Sra. María Juana Florentín, supuesta proveedora, quien manifestó -en la entrevista- ser vendedora ambulante. Aseguró que los plazos previstos en la ley tributaria no son

ESCRITO - 5 - 09 - 2024

perentorios sino meramente ordenatorios, y que lo decidido por el Tribunal -caducidad del sumario- ni siquiera posee sustento normativo ni doctrinario. Afirmó que no hubo violación de las garantías consagradas en nuestra Constitución, en vista de que se han observado el derecho a la defensa y la presunción de inocencia de la firma sumariada, no pudiendo esta última desvirtuar las acusaciones en su contra. Terminó por solicitar la revocación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

A su turno, el abg. Amelio Ramón Calonga, en representación de la firma Comercial San Cayetano SRL, al contestar el traslado corrido, manifestó (fs. 280/296) que tanto la fiscalización como el sumario instruido en su contra caducaron en sede administrativa, el primero de ellos tras superar el tiempo de trabajo previsto para el efecto, y el segundo, tras quedar paralizado más de cuatro (4) años, conforme manda el art. 11 de ley N° 4679/2013. En cuanto a la duración del sumario, advierte que el Art. 17 de la Constitución es bastante claro al referirse que este no se prolongará más del tiempo establecido por ley, lo que concuerda con lo dispuesto en los arts. 8 y 25 del Pacto de San José de Costa Rica, y la Ley 4679/13. Con relación al supuesto error del Tribunal sobre la conclusión del perito propuesto, alegó que claramente se trató de un error material, por lo que bastaba un pedido de aclaratoria para enmendarlo. Manifestó que la supuesta declaración brindada por la Sra. María Juana Almirón Florentín, carecen de validez, ya que no fue ratificado dentro del Sumario Administrativo ni ante el Tribunal de Cuentas, además, de que quedó demostrado que los productos adquiridos ingresaron al stock de mercaderías de la firma y luego fueron facturados a los clientes, sumado a que se agregaron los informes bancarios, el listado de los cheques librados por la firma para el pago por los productos y las retenciones fiscales efectuadas, los que dan cuentas que las operaciones -puestas en dudas por la SET- fueron efectuadas. Afirmó que su representada negó, en todo momento, las supuestas irregularidades atribuidas, y que, además, la multa aplicada

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

resulta exorbitante, sin ningún tipo de análisis, sin olvidar que el art. 239 de la ley 125/91 autoriza a los funcionarios intervinientes percibir un porcentaje de la multa aplicada -hasta el 50%- por lo que existe un claro interés de estos últimos en condenar a su mandante. Terminó por solicitar la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

De acuerdo a los antecedentes administrativos agregados, surge que la SET requirió -a la firma Comercial San Cayetano SRL- la presentación de varias documentaciones e informaciones, a través de la Nota DPO/DGGC N° 383 de fecha 01 de agosto de 2016 (fs. 2/3, Tomo I, de los antec. adm.). Finalmente, los trabajos de control culminaron con el Acta Final N° 68400002007 de fecha 22/02/2017 (fs. 97/114, Tomo I, antec. adm.) la que arrojó indicios que la firma accionante incurrió en infracción de "Defraudación", prevista en el art. 172 de la ley tributaria, tras suministrar datos falsos e información inexacta de sus operaciones, recomendando los auditores que se proceda a la rectificación de las DD.JJ. de la firma, con base en las observaciones realizadas, sobre las obligaciones de IVA (periodos: de 1/2011 a 4/2014) e IRACIS (periodos: 2011/2014), e ingrese el tributo debido, más una multa de 300% sobre el monto defraudado.----------

Que de la verificación de los antecedentes administrativos, Tomo I, surge que a raíz de la no aceptación de las conclusiones arrojadas -por parte de la firma Comercial San Cayetano SRL- se inició un sumario administrativo, vía Resolución J.I. N° 109 de fecha 23 de marzo de 2017 (fs. 159/160). Que a fs. 199/210 obra el escrito de descargo presentado -en fecha 11/04/2019- por el representante convencional de la firma sumariada. Por Resolución J.I. N° 237/2017 de fecha 01 de junio de 2017, el Juzgado de Instrucción resolvió tener por presentado el escrito de descargo de la firma, y dispuso la apertura de la causa a prueba, por el término legal establecido en los arts. 212 y 225 de la ley 125/91. A foja 214 obra el escrito de ratificación de las pruebas ofrecidas por la firma sumariada, presentada en fecha 11 de julio de 2017. Por Resolución J.I.

- 5 -09- 2024

N° 300/2017 de fecha 27 de noviembre de 2017, el Juzgado de Instrucción resolvió declarar cerrado el periodo probatorio y llamar a Alegatos (f. 215). Por Resolución J.I. N° 61/2018 de fecha 4 de mayo de 2018, el Juzgado de Instrucción resolvió "Llamar a Autos" para resolver el sumario (f. 216). A fojas 217/351 obran varios informes agregados -en fecha 07/08/2018, bajo el expte. 20183021853- al sumario. Posteriormente, el Juez instructor emitió su Dictamen Conclusivo DSR 2 N° 15 de fecha 03 de julio de 2021, y elevó -ante la autoridad- el procedimiento sumarial para que se dicte resolución que pone fin al sumario.----------

Finalmente, en el sumario se dictó la Resolución Particular N° 13 de fecha 05 de julio de 2021, por la cual el Viceministro de Tributación resolvió determinar la existencia de obligaciones tributarias incumplidas por la firma accionante, correspondiente a los tributos de IRACIS e IVA Gral., calificando la conducta de la firma en "Defraudación", a tenor de lo dispuesto en el art. 172 de la Ley N° 125/91, reclamando el fisco -en concepto de tributos y multas por la infracción cometida- G. 20.274.557.770.----------

Cabe mencionar que la Resolución Particular DPTT N° 13 de fecha 05/07/2021, fue objeto de un recurso de reconsideración, el cual fue rechazado en forma ficta, tras no pronunciarse la Administración dentro del plazo -20 días- establecido en la ley para tal efecto.----------

A los efectos de abordar el estudio del caso, corresponde verificar si el sumario iniciado al contribuyente caducó, tras haber estado -supuestamente- paralizado, de manera infundada, más de seis meses, en vista de que fue éste el fundamento acogido por el Tribunal inferior para hacer lugar a la demanda.----------

Cabe reiterar que el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, en su escrito de expresión de agravios, sostuvo que los plazos de la tramitación del sumario son meramente ordenatorios, no perentorios, por lo que dicho procedimiento no puede caducar, sin embargo, corresponde señalar que la Ley N° 4679/12 "De Trámites Administrativos", claramente dispone: ***"Artículo 11.- Se tendrán por abandonadas las instancias en***

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

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. Artículo 12.- La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, *las municipalidades, y toda autoridad administrativa".* (Negritas son propias).----------

Resaltar que la normativa transcripta resulta aplicable al presente caso, en razón de que la Ley N° 125/91 no regula en absoluto -en su procedimiento- sobre la caducidad del trámite sumarial, por inactividad, requisito este necesario para la aplicación de la normativa señalada (Ley N° 4679/12), conforme reza su art. 17.----------

Que de la verificación minuciosa de las constancias del sumario, obrantes entre los antecedentes administrativos, surge que el sumario no fue impulsado debidamente por más de seis meses, desde la Resolución J.I. N° 61/2018 de fecha 4 de mayo de 2018, por la cual se llama "Autos para Resolver" el sumario, o incluso, si tomamos como punto de partida los informes agregados en fecha 07/08/2018, bajo el expte. 20183021853, hasta el dictado de la Resolución Particular N° 13 de fecha 05 de julio de 2021, por el Viceministro de Tributación, acto que puso fin al sumario.----------

De esta manera, surge de manera inequívoca que el expediente sumarial caducó en sede administrativa, a tenor de lo dispuesto en la Ley N° 4679/12 "De Trámites Administrativos", resultando así irregular los actos dictados por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, como consecuencia de tal tramitación.----------

Ante tal situación, estrictamente procedimental, ya no corresponde hacer referencia a las demás cuestiones planteadas por el apelante, por resultar su estudio inoficioso.----------

En base con todo lo expuesto, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde No hace lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 179 de fecha 30 de agosto de 2023, dictado por el Tribunal

RECIBIDO 5-09-2024

de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

En cuanto a las costas, corresponde que las mismas sean impuestas a la parte perdidosa, en virtud a lo dispuesto en los arts. 192 y 203 inc. a), del C.P.C. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia dijo: Que se adhiere al voto del Ministro Dr. Luis María Benítez Riera, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel Cardozo, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 179 de fecha 30 de agosto del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos argumentos, agregando lo siguiente:

Al examinar el sumario administrativo tributario, se advierte que además de haber transcurrido el plazo de seis meses de inactividad *-tal como fue expuesto en el voto del Ministro preopinante-*, en el presente caso, la Administración Tributaria (AT) no cumplió con los plazos establecidos en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92, pues en la parte pertinente (*numeral 8*) dichas normativas establecen el plazo de 10 días con el que cuenta la AT para dictar el acto de determinación y aplicación de sanciones, plazo que se vio sobrepasado en exceso, considerando que se llamó autos para resolver en fecha 04 de mayo del 2018 y la Resolución Particular Nro. 13 recién fue dictada en fecha 05 de julio del 2021.----------

Es importante señalar que la inobservancia de los plazos establecidos en las normas citadas precedentemente deriva en la nulidad del procedimiento sumarial porque constituye un vicio de ilegalidad del procedimiento, pues la actuación de la Administración se debe ajustar estrictamente a la legalidad y toda actuación no autorizada implica un acto nulo. Igualmente, si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos.----------

En ese sentido, respecto al cumplimiento de los plazos en los sumarios administrativos, el numeral 10) del artículo 17 de la Constitución, contempla entre los derechos

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

procesales que: "*… El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley…*" e igualmente, el artículo 8.1 de la Convención Americana establece, como una de las garantías judiciales, el plazo razonable de los procesos y este plazo razonable no solo es aplicable en el ámbito penal sino también en el ámbito administrativo, tal como sostiene la Corte Interamericana de Derechos Humanos[1].----------

Asimismo, cabe resaltar que la Ley Nro. 125/92 dispone en el artículo 196 que: "*…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…*". Por consiguiente, al haberse verificado el incumplimiento de plazos legales por parte de la Administración, se concluye que los actos administrativos impugnados en este juicio no cumplen con los requisitos de regularidad y validez; en consecuencia, corresponde la anulación de los mismos.----------

Ahora bien, en lo que respecta a las **COSTAS**, disiento respetuosamente, pues considero que éstas deben imponerse al funcionario emisor de los actos administrativos anulados por imperio del artículo 106 de la Constitución, que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función.----------

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, en este caso, por el Tribunal de Cuentas y es confirmado en esta instancia, es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado; pues, de imponerse las

---

[1] Véase el precedente "***RICARDO BAENA C/ PANAMA***" en el que se expresa: "*Si bien el articulo 8 en la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales" su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de actos del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal*".

- 5 - 09 - 2024

costar a la entidad pública, además de contradecir la Constitución, constituye un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del funcionario.----------

En el mismo lineamiento, el autor Rafael Bielsa enseña: "*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, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310)*. **Es mi voto.**----------

A su turno, la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS manifestó: Me adhiero al voto del Ministro Luis María Benítez Riera, por los mismos fundamentos. **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:----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 330

Asunción, 04 de setiembre del 2024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1.- TENER POR DESISTIDO de su recurso de Nulidad, al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 179 de fecha 30 de agosto de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

3.- IMPONER las costas a la parte perdidosa, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Min...

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA