CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "GRUPO MORO S.A. C/ RES. NRO. 71800000893 DEL 25. 21/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 17 – Año 2024.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 20-08-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Doscientos ochenta y cinco.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los Veinte días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "GRUPO MORO S.A. C/ RES. NRO. 71800000893 DEL 25. 21/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. César Mongelós, en representación de la Direcoión Nacional de Ingresos Tributarios, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 236 del 03 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

Practicado el sorteo de la Ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: RAMÍREZ CANDIA, LLANES OCAMPOS y BENÍTEZ RIERA. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 236** del 03 de octubre del 2023, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida en los autos: GRUPO MORO S.A. C/ RES. NRO. 71800000893 DEL 25. 21/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución; 2) REVOCAR la RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT NRO. 57 DE FECHA 15 DE JULIO DEL 2019, DICTADA POR LA*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, así como la RESOLUCIÓ PARTICULAR NRO. 71800000893 DE FECHA 21 DE ENERO DEL 2020, que es su consecuencia, todo ello, de conformidad con los fundamentos desarrollados precedentemente; 3) IMPONER LAS COSTAS a la perdidosa, de conformidad al artículo 192 del C.P.C.; 4) ANOTAR, registrar, notificar…". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda** se basó *–en resumen-* en que, el sumario administrativo tributario fue irregular, pues la Administración llamó autos para resolver en fecha 28 de diciembre del 2018 y dictó la Resolución Particular DPTT Nro. 57 en fecha 15 de julio del 2019, con lo que se corrobora que operó la perención de la instancia administrativa, en virtud a lo establecido en el artículo 11 de la Ley Nro. 4679/12; además, la Administración inobservó los plazos legales, fijados en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92. ----------

El **Abg. César Mongelós al momento de expresar agravios en relación al recurso de nulidad** interpuesto señaló *–en resumen-* que, el Tribunal de Cuentas omitió pronunciarse sobre la extemporaneidad de la demanda contenciosa administrativa, opuesta como medio general de defensa. Resaltó que las resoluciones administrativas impugnadas no agotan la vía administrativa, tal como lo exige el presupuesto de admisibilidad establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35, pues fueron dictadas por el director de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria y no por el Viceministro de Tributación. Indicó que, si bien es cierto que la RG Nro. 40/14 faculta a la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria a resolver y suscribir actos referentes a la determinación de obligaciones tributarias y aplicación de sanciones, ello se encuentra limitado por la cuantía, que es cuando el monto de los tributos no supere los cien millones de guaraníes y en este caso el monto de los tributos supera ampliamente el límite señalado, considerando que la obligación tributaria del accionante totaliza la suma de novecientos sesenta y dos millones, noventa mil ochocientos treinta y cinco. ----------

El Abg. Hugo Vallory, en representación del Grupo Moro S.A., al momento de contestar el traslado de agravios corrido a su parte, manifestó -*en resumen*- que, si bien el representante fiscal habla de extemporaneidad de la demanda, en realidad se refiere a la supuesta falta de agotamiento de la vía administrativa que planteó en su escrito de contestación de la demanda y como la Sala Penal podrá advertir, dicho asunto ya fue abordado y resuelto por la referida sala, mediante el A.I. Nro. 328 del 03 de mayo del 2022. ----------

En ese contexto, al analizar detenidamente las constancias de autos, se verifica que lo argumentado por el nulidicente no tiene cabida favorable, pues, en definitiva, la cuestión propuesta –*falta de agotamiento de la vía administrativa*- ya fue examinada y resuelta por el Tribunal de Cuentas, mediante el dictado del A.I. Nro. 06 del 08 de enero del 2021 y posteriormente –*ante el recurso de apelación interpuesto por la firma accionante*, por ésta Sala Penal mediante el dictado del A.I. Nro. 328 del 03 de mayo del 2022, obrante a fs. 90/91 de autos, donde se estableció que la firma accionante agotó la instancia administrativa y se encontraba habilitada a recurrir en instancia jurisdiccional, los actos administrativos impugnados. Por las circunstancias señaladas, se concluye que no existe la omisión argüida por el recurrente y que la cuestión alegada adquirió fuerza de cosa juzgada. -----

Por otra parte, no se observan vicios o defectos procesales que ameriten de oficio la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: El Abg. César Mongelós, al momento de expresar agravios en relación al recurso de apelación interpuesto, manifestó –*en resumen*- que: **1)** la resolución dictada por el Tribunal se refirió solamente sobre el plazo del sumario y omitió su pronunciamiento sobre la extemporaneidad de la demanda y la cuestión de fondo, vinculada con la validez de las documentaciones presentadas, así como la calificación de las infracciones y sanciones atribuidas; **2)** el plazo del sumario administrativo vigente en la Administración Tributaria se rige por la Ley Nro. 125/92 y sus modificaciones y no por la Ley Nro. 4679/12, como lo resolvió el Tribunal; **3)** señaló que el incumplimiento de plazos en la ley tributaria no acarrea la sanción de nulidad, no pueden computarse como fatales para declarar la caducidad de los sumarios, como erróneamente lo resolvió el Tribunal de Cuentas; **4)** en cuanto a la sanción aplicada por la Administración Tributaria al contribuyente, señaló que se constató, luego del sumario administrativo, que la firma accionante incurrió en los presupuestos establecidos en el artículo 172 de la Ley Nro. 125/92 y; **5)** indicó que la controversia suscitada se presta a interpretación legal, por lo que, aun en el caso de que la resolución dictada por el Tribunal fuera correcta, considera que las costas debieron ser impuestas en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. ----------

El **Abg. Hugo Vallory, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, señaló –*en resumen*- que, el Tribunal dictó una sentencia ajustada a derecho. En ese sentido, indicó que dejaron de considerar las demás cuestiones propuestas a raíz de que dejaron de ser conducentes y relevantes, como la calificación o la proporción de la multa. Manifestó que para que las actuaciones de la Administración se reputen válidas deben cumplir con los requisitos de regularidad y validez. Por otra parte, alegó que la Ley Nro. 125/92 no regula la perención de la instancia administrativa y, por consiguiente, resulta aplicable la Ley Nro. 4679/12, asimismo arguyó que la Administración no cumplió con los plazos legales tributarios. Finalmente, en cuanto a las costas, señaló que no se encuentra

justificada suficientemente la causal de exoneración de las mismas, por lo que se debe aplicar la regla general establecida en el artículo 192 del Código Procesal Civil. ----------

En ese sentido, para un mejor entendimiento del caso, corresponde mencionar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Se advierte que la Administración Tributaria (AT) dispuso la fiscalización de la firma Grupo Moro S.A., en relación a las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 01/2011 a 01/2015 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2011 a 2015, por medio de la Orden de Fiscalización Nro. 65000001640, notificada al contribuyente en fecha 13 de julio del 2016. Las tareas de fiscalización realizadas por los funcionarios auditores de AT concluyeron que la contribuyente declaró créditos fiscales en el IVA, costos y gastos en el IRACIS, respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no realizó, en consecuencia, recomendaron calificar la conducta como defraudación y la aplicación de multa sobre los tributos, así como la aplicación de multas por contravención. ----------

Seguidamente, a fin de precautelar las garantas de la defensa y el debido proceso, la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, dispuso por J.I. Nro. 22 del 12 de enero del 2017, la instrucción del sumario administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal. Luego de los trámites de rigor pertinentes, el sumario concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 57 del 15 de julio del 2019**, por la cual, la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria determinó tributos y aplicó sanciones a la contribuyente. Dicha resolución fue recurrida en reconsideración por la firma, y finalmente por medio de la **Resolución Particular Nro. 71800000893 del 21 de enero del 2020**, la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria resolvió hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto y modificar la resolución administrativa recurrida. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Habiendo sido expuestos los antecedentes del caso, corresponde pasar al análisis del ***primer agravio*** del Abg. César Mongelós. ----------

Cabe recordar, que la supuesta omisión del Tribunal en relación a la falta de agotamiento de la vía administrativa, ya fue resuelta en el análisis del recurso de nulidad. ----------

Ahora bien, en lo que respecta a la omisión del tratamiento de la cuestión fondo. Corresponde indicar que el Tribunal de Cuentas examino el presente juicio y concluyó, luego de un minucioso análisis de las constancias de autos, que se produjo la perención de la instancia administrativa, en virtud a lo establecido en el artículo 11 de la Ley Nro. 4679/12, y que la Administración no observó los plazos legales, configurando un actuar irregular. ----------

Por consiguiente, resulta lógico que el Tribunal haya obviado el análisis de la calificación de la conducta y sanción, pues al resolverse que el sumario administrativo tributario se encontraba viciado, resultaba inoficioso el estudio de los actos administrativos que son su consecuencia, es decir, de la Resolución Particular Nro. 57/2019 y su posterior confirmatoria, Resolución Particular Nro. 71800000893/2020. ----------

Prosiguiendo con el análisis del ***segundo agravio*** del recurrente. ------

Es importante señalar que la Ley Nro. 4679/12 de "*Trámites Administrativos*", resulta aplicable al presente caso[1], en razón de que la Ley Nro. 125/92 no regula en absoluto, en su procedimiento, sobre la caducidad del trámite sumarial, requisito necesario para la aplicación de la normativa señalada (Ley Nro. 4679/12) conforme dispone el artículo 17[2]. ----------

---

[1] Destacar que el **sumario administrativo** fue dispuesto por J.I. Nro. 22 del 12 de enero del 2017 y concluyó en fecha 15 de julio del 2019, con el dictado de la Resolución Particular Nro. 57. Por lo expuesto, se constata, que, a la fecha de sustanciación del mismo, se encontraba vigente la Ley Nro. 4679/12, pues recién en fecha 29 de setiembre del 2022 (*artículo 90 de la Ley Nro. 6715/21*), es derogada dicha norma, por la Ley Nro. 6715/21 (*artículo 89 de la Ley Nro. 6715/21*).

[2] **Ley Nro. 4679/12, artículo 17.-** Las disposiciones del presente Capítulo no se aplicarán a aquellos procedimientos establecidos en leyes especiales que regulen la perención de instancia administrativa.

En ese sentido, el artículo 11 de la Ley Nro. 4679/12, establece que: *"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".* Asimismo, el artículo 12 de la citada ley dispone que*: "La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades, y toda autoridad administrativa."*----------

Así, del cotejo de las fechas de las actuaciones administrativas, se constata que el sumario administrativo estuvo inactivo por más de seis meses desde el dictado de la J.I. Nro. 32 del 28 de diciembre del 2018, por la cual, el Juzgado "*llamó a autos para resolver*", hasta el dictado de la Resolución Particular Nro. 57 de fecha 15 de julio del 2019. ----------

Por otra parte, además de haber transcurrido el plazo de seis meses de inactividad, en el presente caso, la Administración Tributaria 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 Administración para dictar el acto de determinación y aplicación de sanciones, plazo que se vio sobrepasado en exceso en el presente juicio. ----------

Retomando con el estudio del ***tercer agravio*** del recurrente. ----------

Cabe resaltar, que la inobservancia de los plazos establecidos en las normas citadas precedentemente (*artículos 212 y 225, numeral 8 de la Ley N Nro. 125/92*) 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. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Al respecto, en cuanto al cumplimiento de los plazos en los sumarios administrativos, el numeral 10) del artículo 17 de la Constitución, contempla entre los derechos procesales que: *"...El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley..."*. ----------

En igual sentido, 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, en el precedente *"RICARDO BAENA C/ PANAMA"* en el que se expresa: "*Si bien el artículo 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*". ----------

Por consiguiente, en base a las consideraciones señaladas, se concluye que la Resolución Particular Nro. 57/2019 y la posterior Resolución Particular Nro. 71800000893/2020, constituyen actos administrativos irregulares por vicio de ilegalidad, ya que, para la emisión de la primera, se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 125/92; es el resultado de un procedimiento administrativo viciado de nulidad, en donde no se respetaron los plazos legales. ----------

Ahora bien, en lo que respecta al ***cuarto agravio*** del recurrente. -------

Corresponde indicar, que al haberse constatado que se produjo la perención de la instancia administrativa y el actuar irregular de la AT (*véase el estudio del segundo agravio*), deviene inoficioso el estudio referente al fondo de la cuestión. ----------

Finalmente, en lo que concierne al ***quinto agravio*** del recurrente. -----

Es importante resaltar, que 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 costas 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 consecuencia, las **COSTAS** en ambas instancias, 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 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.** ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. César Mongelós, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia;

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia Nro. 236 del 03 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el representante de la parte demandada y confirmar el Acuerdo y Sentencia Nro. 236 de fecha 03 de octubre de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los mismos fundamentos. ----------

No obstante, respetuosamente disiento en cuanto a la imposición de costas, pues considero que las mismas deben imponerse a la parte apelante, por imperio del artículo 203 inc. a) del Código Procesal Civil, que dice: "*... a) si la sentencia fuere confirmatoria de la primera instancia en todas sus partes, las costas del recurso serán a cargo del apelante.*" **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Me adhiero al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos. **Es mi voto**. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "GRUPO MORO S.A. C/ RES. NRO. 71800000893 DEL 25. 21/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 17 – Año 2024.**

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 285

Asunción, 20 de agosto del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. César Mongelós, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas.-
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. César Mongelós, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 236 del 03 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos de la presente resolución. --------
3. **IMPONER** las costas al apelante, parte demanda, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inc. a) del Código Procesal Civil. ------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA