CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "EUROCAR S.A. C/ RES. NRO. 08 DEL 20/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 925 – Año 2023.**

RECIBIDO CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CIVIL 20-08-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Doscientos noventa y dos

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: "EUROCAR S.A. C/ RES. NRO. 08 DEL 20/01/2020 Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Miguel Cardozo, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 41 del 10 de mayo del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

Previo 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 escrito obrante a fs. 83/93 de autos, el Abg. Miguel Cardozo, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto. 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 **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto. ----------

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

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 41 del 10 de mayo del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: *"1) HACER LUGAR, a la presente acción contencioso administrativa promovida en los autos caratulados: "EUROCAR S.A. c/ Resolución Nro. 08/2020 del 20 de enero y otra dictadas por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN-SET" por los fundamentos, expuestos en el exordio de la presente resolución; 2) REVOCAR, la Resolución Particular Nro. 08/2020 y su confirmatoria la Resolución Particular Nro. 71800001056/2020, ambas dictadas por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN-SET; 3) IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa; 4) NOTIFICAR, anotar, registrar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda**, por decisión mayoritaria, se basó *–en resumen-* en que, el sumario administrativo instruido a la firma accionante no se ajustó a los plazos legales, dispuestos en el artículo 225 de la Ley Nro. 125/92, cuya sumatoria total arroja un plazo total de 70 días; pues, en el presente caso, se advierte que el sumario inició el 27 de junio del 2017 y finalizó en fecha 20 de enero del 2020, mediante el dictado de la Resolución Particular Nro. 08, por lo que se denota la irregularidad del mismo. En consecuencia, resulta inoficioso el análisis de la cuestión de fondo. ----------

El **Abg. Miguel Cardozo al momento de expresar agravios**, manifestó *–en resumen-* que: **1)** el Tribunal entendió que se excedió en el plazo de fiscalización realizada a la firma Eurocar S.A.; sin embargo, la Subsecretaría de Estado de Tributación señaló claramente que, para las fiscalizaciones puntuales, no es aplicable al caso, teniendo en cuenta que las actuaciones levadas a cabo por los auditores fueron ejecutadas en el marco de los artículos 186 y 189 de la Ley Nro. 125/92; **2)** la argumentación realizada por el Tribunal es errónea, pues tiene en cuenta el artículo 225 de la Ley Nro. 2421/04 y no el artículo 31 de la misma ley que regula las fiscalizaciones integrales y puntuales de la Administración Tributaria y; **3)** el Tribunal no puede omitir la conducta realizada por la firma, ya sea de un procedimiento sumarial o de una fiscalización, por cuanto ello significaría una inadmisible intromisión del Poder Jurisdiccional en la actividad administrativa en violación al principio de separación de poderes. Enfatizó que se configuró la infracción

de defraudación, tipificada en el artículo 172 de la Ley Nro. 125/92 y se comprobó, asimismo, la presunción de la intención de defraudar, artículo 173 de la Ley Nro. 125/92, la cual no logró ser desvirtuada por la contribuyente. Respecto a la sanción aplicada por la Administración Tributaria al contribuyente indicó que esta se ajusta a las prescripciones establecidas en el artículo 175 de la Ley Nro. 125/92. ----------

El **Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la firma Eurocar S.A., al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, señaló -*en resumen*- que el Tribunal dictó un fallo ajustado a derecho, fundado en que el procedimiento administrativo se excedió en el plazo de duración, pues en el presente caso el procedimiento administrativo se inició con la instrucción del sumario en fecha 27 de junio del 2017 y culminó después de haber transcurrido 3 años y 6 meses, en fecha 06 de enero del 2021. Por lo que se advierte la evidente violación al debido proceso administrativo. ----------

Así, para un mejor entendimiento del caso, corresponde mencionar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Se advierte que por Orden de Fiscalización Puntual Nro.65000001724, notificada en fecha 24 de marzo del 2017, al contribuyente Eurocar S.A., la Subsecretaría de Estado de Tributación dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2015 y del IVA General de los periodos fiscales 01 al 12/2015. Luego de los trámites de rigor pertinentes, los funcionarios auditores concluyeron que el contribuyente no declaró la totalidad de sus ventas gravadas realizadas durante los periodos fiscales de 01 a 12/2015 y que declaró compras con importes distintos a los consignados en las facturas emitidas por su proveedor Chacomer S.A.E., lo cual afectó a la determinación de los impuestos en perjuicio del fisco. ----------

A raíz de la no aceptación del contribuyente, y a fin de precautelar las garantías de la defensa y el debido proceso, se dispuso por J.I. Nro. 362 del 26 de junio del 2017, la instrucción de sumario administrativo al contribuyente. Dicho sumario administrativo concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 08** del 20 de enero del 2020, emitida por el Viceministro de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Tributación, el cual resolvió, entre otras cosas: determinar la obligación fiscal del contribuyente; calificar su conducta como defraudación y sancionar al contribuyente con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado. ----------

Seguidamente, ante el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la citada resolución, el Viceministro de Tributación resolvió rechazar el recurso interpuesto mediante la **Resolución Particular Nro. 71800001056** del 29 de diciembre del 2020. Dicho acto administrativo fue accionado por el contribuyente en sede jurisdiccional, resultando una sentencia favorable a sus pretensiones, conforme se observa en el Acuerdo y Sentencia Nro. 41/2023 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.-

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde pasar al análisis del ***primer agravio*** del Abg. Miguel Cardozo. ----------

En ese sentido, cabe indicar que el recurrente confunde el motivo por el cual el Tribunal de Cuentas decidió hacer lugar a la demanda instaurada por la firma Eurocar S.A., pues de una atenta lectura de los fundamentos de la sentencia, los cuales fueron citados al inicio del considerando, se advierte que la decisión del Tribunal se basó en la irregularidad del sumario administrativo instaurado al contribuyente y no en la irregularidad de las tareas de fiscalización como lo sugiere el abogado representante del fisco. Por consiguiente, corresponde rechazar este agravio. ----------

Prosiguiendo con el análisis del ***segundo agravio*** del recurrente. Corresponde indicar -de nuevo- que la decisión del Tribunal se basó en la irregularidad del sumario administrativo instaurado al contribuyente, por lo que, al analizar dicho sumario se debe observar si la Administración Tributaria (AT) cumplió con los plazos contenidos en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92 y no los plazos atinentes a las tareas de fiscalización, establecidos en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04. Asimismo, cabe destacar que la propia AT al momento de dictar la J.I. Nro. 362/2017 instruyó el sumario administrativo a la firma conforme disponen los artículos 212 y 225 de la ley tributaria, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y aplicación de sanciones, por lo que, en definitiva, no corresponde que la AT desconozca sus propias actuaciones, invocando en esta instancia otras normativas para el análisis de la regularidad del sumario administrativo.-

En ese contexto, al examinar detenidamente las constancias de autos, se observa que la AT, luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante **J.I. Nro. 80 del 07 de mayo del 2018** llamó autos para resolver el sumario instruido a la firma contribuyente y éste culminó recién en fecha **20 de enero del 2020** mediante el dictado de la **Resolución Particular Nro. 08**. Por tanto, del cotejo de las fechas de las actuaciones citadas, se concluye que: **1)** Se produjo la perención de la instancia administrativa, a raíz de la inactividad del sumario por un plazo mayor a seis meses, en virtud de lo establecido en el artículo 11 de la Ley Nro. 4679/12. ----------

Al respecto, es importante destacar 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 perención de la instancia administrativa, requisito necesario para la aplicación de la normativa señalada (Ley Nro. 4679/12) conforme dispone el artículo 17[2].----------

2) La Administración no cumplió con los plazos establecidos en los artículos en los artículos 212 y 225, 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. ----------

En ese contexto, cabe apuntar 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 AT se debe ajustar estrictamente a la legalidad y toda actuación no autorizada implica un acto nulo. Igualmente, si

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

[1] El **sumario administrativo** fue dispuesto por J.I. Nro. 362 del 26/06/2017 y concluyó en fecha 20/01/2020, con el dictado de la Resolución Particular Nro. 08; 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.

un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos. ----------

Respecto 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 tanto, ante tal situación, estrictamente procedimental, ya no corresponde hacer referencia a las demás cuestiones planteadas por el apelante (***tercer agravio***), por resultar su estudio inoficioso. ----------

En base a las fundamentaciones expuestas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Miguel Cardozo, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 41 del 10 de mayo del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

Respecto a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo 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, es porque se dictó en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo, por lo tanto, 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 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 DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el representante de la demandada y confirmar el Acuerdo y Sentencia Nro. 41 de fecha 10 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda 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**. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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:

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 Nro. 292

Asunción, 20 de agosto del 2024.-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Miguel Cardozo, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas.----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Miguel Cardozo, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 41 del 10 de mayo del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------
3. **IMPONER** las costas al apelante, parte demandada, en virtud al 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 O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA