CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "ATILIO MANUEL REGUERA GONZÁLEZ C/ RES. N° 71800001203 DEL 21/09/2021 DE LA SET".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 22-05-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento setenta y dos

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los veintidos días del mes de mayo del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **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 arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 78 de fecha 09 de mayo de 2023 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 Hernán Martínez 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° 78 de fecha 09 de mayo de 2023 el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por el Abg. Carlos Sosa J. en representación de Atilio Reguera González contra la Res. N° 71800001203 y otra, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación y, en consecuencia, corresponde; 2) REVOCAR la Resolución Particular N° 36 de fecha 13/06/2019 y la Resolución Particular N° 71800001203 de fecha 21/09/2021, ambas dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda. 3) COSTAS a la perdidosa, conforme al art. 192 del CPC. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Luis María Benitez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 118/130 el Abogado Fiscal Hernán Martínez expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido manifestando –en resumen- que el Tribunal sostuvo que la Fiscalización Puntual concluyó en 52 días hábiles y que debía concluir en 45 días hábiles; al respecto, alega que el Tribunal se equivoca porque la Fiscalización Puntual concluyó en tiempo y forma.----------

Refiere que el plazo máximo para la realización de una fiscalización puntual es de 45 días hábiles, prorrogable excepcionalmente por un periodo igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria. Asimismo, menciona que la concesión de una prórroga para presentar documentos suspende el cómputo del plazo de la fiscalización, y que en el caso de autos la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 25/07/2016 y debe tenerse en cuenta que se le ha concedido a la parte actora una prórroga de cinco días hábiles para la presentación de documentos. Así, dice que dicha concesión ha suspendido por cinco días hábiles el cómputo del plazo de la fiscalización, conforme a la nueva redacción del art 17 de la RG N° 4, establecida por el art. 1° de la RG N° 25/2014. Finalmente, subraya que dentro del plazo de 45 días hábiles, en fecha 10/10/2016 se suscribió el Acta Final.----------

Con base en lo expuesto concluye que el Tribunal se equivocó porque no computó correctamente el plazo, es decir, no sumó los días como debía hacerlo según las disposiciones normativas vigentes, legales y reglamentarias. Por lo tanto, afirma que en el caso de autos la Fiscalización Puntual fue realizada de conformidad con el plazo establecido de 45 días hábiles.----------

En otro orden de ideas, alega que no se produjo la perención (caducidad) del sumario administrativo. Entiende que la Ley N° 4679/12 era una ley de carácter general y por ende, no aplicable a los procedimientos administrativos, que ya contaban a esa fecha con una ley especial (Ley N° 125/91), la cual contiene su propio procedimiento, con sus respectivos plazos y consecuencias. Agrega que el plazo de perención o caducidad que estaba previsto en la Ley N° 4679/12, específicamente en el art. 11, no era aplicable a los procedimientos administrativos de la SET, porque la misma cuenta con una ley especial, aplicable sobre la ley general de ese momento.----------

Culmina su escrito solicitando que la Sala Penal revoque la resolución recurrida y conforme en todos sus términos los actos administrativos impugnados en la presente demanda.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 134/150 el Abogado Carlos Sosa Jovellanos, en representación de Atilio Manuel Reguera, contestó el traslado de los agravios de la adversa. En síntesis, argumentó que el plazo legal establecido para la fiscalización puntual, cuando no ha existido resolución fundada de la Administración Tributaria prorrogando dicho plazo por un periodo igual, no puede ser suspendido ni prorrogado tácitamente por ningún motivo, salvo por resolución de la

RECIBIDO
FOLIO
22-05-2024
Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento setenta y dos

SET y que ello no ha sucedido, por lo que el plazo de fiscalización no puede considerarse prorrogado ni suspendido. Por esta razón, sostiene que la Administración se ha excedido en el plazo de fiscalización, conforme al cómputo claramente expuesto en el Acuerdo y Sentencia Nro. 78 del 09 de mayo del 2023, dictada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Menciona que la Administración Tributaria no ha prorrogado el plazo de fiscalización y que la ley no contempla suspensiones o interrupciones del plazo, puesto que este término no es procesal, sino que es un término legal, mediante el cual se le concede, excepcionalmente, al Estado intervenir y fiscalizar una empresa privada que, sin dicha autorización legal, no podrían hacerlo y sólo pueden ejercer esa intervención y fiscalización a la empresa, única y exclusivamente, dentro del plazo legalmente establecido.----------

Continúa diciendo que el ejercicio del poder estatal solo es permisible mediante autorización de la Ley y exclusivamente dentro del plazo legal establecido y que cualquier exceso se constituye en un acto arbitrario, que nulifica la actuación y todas las consecuencias emanadas del mismo. En el derecho público el principio rector es que sólo puede realizarse lo legalmente autorizado y dentro del plazo establecido. Lo que no está autorizado está prohibido, en contrario al principio en el derecho privado, en el que todo lo que no está prohibido, está permitido, porque en este campo rige la autonomía de la voluntad. Es así que la fiscalización fue notificada en fecha 28 de julio de 2016 y ha concluido con el acta final de inspección realizada en fecha 10 de octubre de 2016, lo que, computando exclusivamente los días hábiles (tesis que no comparte), arroja un exceso en el plazo de la fiscalización realizada.----------

Con respecto a la caducidad del sumario administrativo, indica que su contraparte sostiene la interpretación de que como la Ley N° 125/91 no establece la caducidad del sumario administrativo, la Ley N° 4679/12 que sí expresamente dispone la caducidad de los sumarios y trámites administrativos transcurridos seis meses de inactividad procesal, no puede aplicarse a los sumarios administrativos regidos por la Ley N° 125/91, pues siendo una ley especial la omisión de la perención de una instancia, está por encima de la ley general.----

Dice que ello le resulta increíble, pues la interpretación correcta es todo lo contrario. Como la Ley Nro. 125/91 no contempla la caducidad de instancia por inactividad procesal en un plazo determinado, la Ley Nro.4679/12 que establece la caducidad de todos los sumarios administrativos del Estado en general y de todas sus reparticiones públicas, disponiendo un plazo de seis meses días de inactividad procesal, tiene aplicación obligatoria a los sumarios administrativos previstos en la Ley 125/91, texto actualizado por Ley Nro. 2421/04, como lo tiene determinado la jurisprudencia de La Corte Suprema de Justicia en numerosos casos que brevitatis causa no los cita. En otras fundamentaciones de la Abogacía del Tesoro, esta institución ha pretendido aplicar normas jurídicas en el Código de Procedimientos Civiles que

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

son aplicables a juicios en instancia judicial, como el hecho de que estando en estado de resolución no corre el plazo de caducidad en los juicos contenciosos administrativos. Esta disposición legal del Código Procesal Civil se ha pretendido aplicar a los sumarios administrativos cuando se trataba de caducidad, lo cual si es totalmente forzado e inaplicable en los sumarios administrativos ante la Subsecretaría del Estado de Tributación.----------

Concluye su escrito solicitando el rechazo del recurso interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, la confirmación del Acuerdo y recurrido, con imposición de costas en ambas instancias a la parte demandada.----------

ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 36 de fecha 13/06/2019 el Viceministro de Tributación resolvió determinar la obligación fiscal del contribuyente Castor Arcadio Franco, calificando su conducta como defraudación y sancionándolo con la aplicación de la multa equivalente al 125% sobre los tributos no ingresados. Luego, por Resolución Particular N° 71800001203 de fecha 21/09/2021 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, confirmando la Resolución Particular N° 36/2019.----------

Posteriormente el Abogado Carlos Sosa Jovellanos, en representación de la firma Atilio Manuel Reguera, planteó demanda contencioso administrativa contra los actos administrativos citados en el párrafo anterior. Por Acuerdo y Sentencia N° 78 de fecha 09 de mayo de 2023 el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió hacer lugar a la presente demanda, revocando los actos administrativos impugnados.----------

El Tribunal de Cuentas consideró, en relación a la Fiscalización Puntual, que la misma sobrepasó el plazo de 45 días previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04. Asimismo, consideró que la instancia administrativa caducó, a tenor de lo dispuesto en el art. 11 de la Ley de Trámites Administrativos, motivos por los cuales resolvió hacer lugar a la demanda.--

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 fiscalización puntual no sobrepasó el plazo legal, así como que no caducó la instancia administrativa.----------

Conforme se desprende del análisis de los antecedentes administrativos, consta que en fecha 27 de agosto de 2016 el juzgado de instrucción llamó autos para resolver. Posteriormente, el Viceministro de Tributación dictó la Resolución Particular N° 36 en fecha 13 junio de 2019, determinando las obligaciones de la firma contribuyente.----------

Con respecto a la caducidad del sumario administrativo, la Ley N° 4679/11 "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"*. El referido cuerpo legal establece, igualmente, que *"La perención de instancia*

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento setenta y dos

tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades y toda autoridad administrativa" (artículo 12).----------

Considerando que la Ley N° 125/91 no establece en absoluto ninguna disposición concerniente a la perención de la instancia respecto de los trámites sumariales, le son aplicables supletoriamente las disposiciones de la Ley N° 4679/12, particularmente los dos artículos antes transcriptos.----------

En estas condiciones resulta categórico que, entre el llamado de autos de fecha 27/08/2016 y la Resolución de determinación del tributo, dictada en fecha 13/06/2019 transcurrió en exceso el plazo de caducidad del sumario previsto en la Ley de Trámites Administrativos. Cabe agregar que el referido cuerpo legal dispone, igualmente, que *"La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades y toda autoridad administrativa"* (artículo 12). Así, el procedimiento administrativo llevado en la Subsecretaría de Estado de Tributación caducó de pleno derecho.----------

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 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.----------

Respecto a los demás argumentos esgrimidos por las partes, resulta aplicable lo dispuesto en la última parte del inciso c) del artículo 159 del Código Procesal Civil, siendo ya tales argumentos inconducentes para resolver la cuestión, habida cuenta de todo lo ya expresado en el presente voto.----------

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.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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. 78 de fecha 09 de mayo del 2023. 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 declarado 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 revocado. 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

Dra. Ma. Carolina Llanes O
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 179

Asunción, 22 de mayo del 2024.

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "ATILIO MANUEL REGUERA GONZÁLEZ C/ RES. N° 71800001203 DEL 21/09/2021 DE LA SET".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento setenta y dos

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. DESESTIMAR 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° 78 de fecha 09 de mayo de 2023 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 Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA