ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Ciento cuarenta y cinco.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los seis días del mes de mayo 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: "UNISHOP S.A. C/ RESOLUCIÓN NRO. 71800000836 DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 374 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera 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: El Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós, por escrito obrante a fs. 112/140 manifestó –*en resumen*- que solicita nulidad del Acuerdo y Sentencia Nro. 374/2022, ya que éste, en lo que refiere a las costas, fue dictada de forma extra petita, además de resultar contrapuesto a lo que refiere el artículo 15, incisos b) y f) del Código Procesal Civil y el artículo 159, inciso c), de la Constitución, pues impuso las costas del proceso al funcionario emisor del acto administrativo declarado nulo, quien no fue parte en el proceso judicial y por con siguiente,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

no pudo ejercer su defensa conforme lo disponen los artículos 16 y 17 de la Constitución. ----------

En ese lineamiento, cabe señalar que el recurso de nulidad debe aludir a vicios de construcción del proceso o de la resolución en su forma y no a supuestos errores de juicio. Así, el Código Procesal Civil (CPC) en el artículo 404 señala que el recurso de nulidad procede contra las resoluciones dictadas: 1) con violación de sus formas, y 2) por infracción a las solemnidades prescriptas por ley. ----------

Al analizar la cuestión planteada por el nulidicente, en contraste con la disposición legal antes citada, se llega a la conclusión de que no es procedente la nulidad de la resolución impugnada, pues los argumentos señalados por al Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda no se ajustan a las prescripciones del artículo 404 del CPC. ----------

Las costas constituyen un pronunciamiento accesorio de la litis y, por consiguiente, en el eventual caso de falta de estudio o imposición errónea de éstas, esto no acarrea la nulidad de la sentencia, pudiéndose suplir la falta de decisión o aplicación correcta del derecho, por el trámite de la apelación. ----

Asimismo, cabe mencionar que el Acuerdo y Sentencia Nro. 374/2022 tampoco resulta ser una resolución extra petita, pues corroborado el escrito de demanda obrante a fs. 16/37, específicamente en la parte atinente al "PETITORIO", numeral 8), se observa que la firma accionante protestó costas, y en ese contexto, el Tribunal de Cuentas, se pronunció respecto a una cuestión que fue objeto de petición en el presente juicio, es decir, dio cumplimiento a lo establecido en el artículo 15 inciso d) del CPC. ----------

Por otra parte, se debe tener presente que la nulidad de la sentencia debe ser de interpretación restrictiva –*última ratio*- debido a que la nulidad se encuentra reservada para casos muy puntuales, los cuales fueron indicados precedentemente, que no puedan ser reparados por otra vía procesal. --------

Entonces, al ser la nulidad una sanción grave que solo debe declararse cuando no existan otras alternativas, por los motivos expuestos, corresponde **DESESTIMAR** el recurso interpuesto. Es mi voto. ----------

- 6 -05- 2024

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

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 374** de fecha 28 de diciembre del 2022, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1) HACER LUGAR a la presente demanda Contencioso Administrativa promovida por el Abg. José Eduardo Fleitas en representación de UNISHOP S.A. contra la Resolución Nro. 71800000836 del 27 de diciembre de 2019 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, corresponde; 2) ANULAR la Resolución Particular Nro. 71800000836 del 27 de diciembre de 2019 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda; 3) IMPONER, las costas a la autoridad administrativa que suscribió el acto administrativo en virtud al artículo 106 de la Constitución Nacional; 4) ANOTAR, registrar, notificar…*". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas –*por decisión mayoritaria*- para hacer lugar a la demanda**, se basó en que: **1)** La fiscalización puntual realizada a la firma contribuyente se excedió en el plazo legal, considerando que el cómputo del plazo se inició mediante la Nota DGGC Nro. 185/2016, notificada el 08 de febrero del 2016, y culminó con la emisión del Acta Fina Nro. 68400001638/16 de fecha 11 de julio del 2016. Es decir, sobrepasó el plazo legal para la culminación de los trabajos de fiscalización, pues tuvo una duración de 114 días, en contraposición a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04; **2)** En cuanto al sumario administrativo instaurado a la firma accionante, éste igualmente sobrepasó el tiempo que establece el artículo 212 de la Ley Nro. 125/92, para su inicio y correspondiente conclusión. Pues se inició el cómputo con el dictado de la Resolución J.I. Nro. 296 del 25 de agosto del 2016 y concluyó con la emisión de la Resolución Particular Nro. 13 del 29 de enero del 2019. Es decir, duró 2 años y 5 meses y; **3)** Respecto

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Can...
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

a la extemporaneidad de la promoción de la demanda, argüida por la SET, se advierte que en virtud de la Acordada Nro. 1446/2020, artículo 2, se dispuso la suspensión de los plazos procesales desde el 10 de setiembre del 2020 y su reanudación desde el 05 de octubre del 2020 por Acordada Nro. 1458/2020 con lo que se acredita el cumplimiento del plazo para demandar.-

El **Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda**, al momento de expresar **agravios** en relación al recurso de apelación manifestó –*en resumen*- que: **1)** El Tribunal de Cuentas confunde el procedimiento de fiscalización puntual con el control interno. Así, equivocadamente sostiene que la fiscalización inicia con el requerimiento documental dispuesto mediante la Nota DGGC Nro. 185/2016 y culmina con la presentación del Acta Final Nro. 68400001638, pues el procedimiento de control no se halla sujeto al plazo previsto para las tareas de fiscalización. Además, los plazos dentro de un procedimiento administrativo no son perentorios sino meramente indicativos, salvo que la perentoriedad sea establecida expresamente en la norma; **2)** En lo que refiere al sumario administrativo, la Ley Nro. 125/92 dispone plazos para la Administración Tributaria (AT) como ser, para dictar Resolución dentro de 10 días de vencido el plazo para las pruebas y medidas de mejor proveer, pero en ninguna parte establece que el incumplimiento de los plazos conlleva la nulidad de todo el proceso, ni la condonación del tributo adeudado; **3)** En cuanto a la extemporaneidad de la presentación de la demanda, cabe reiterar que la firma Unishop S.A. fue notificada por la AT del contenido de la Resolución Particular Nro. 71800000836/2019 el 03 de setiembre del 2020. Entonces, realizado el cómputo de 18 días hábiles la firma accionante tenía tiempo hasta el 01 de octubre del 2020, 09:00 horas para accionar judicialmente, sin embargo, lo hizo recién en fecha 06 de octubre del 2020, es decir, fuera de plazo (art. 1 de la Ley Nro. 4046/10). Cabe indicar, que el art. 2 de la Acordada Nro. 1446/2020 invocada por el Tribunal de Cuentas, se refiere a la suspensión de los plazos de los juicios que están en trámite en el Poder Judicial y en dicho momento, el juicio de Unishop S.A. aún no se inició porque precisamente no fue presentado en sede judicial; **4)** 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,

tipificada en el artículo 173 de la Ley Nro. 125/92, la cual no logró ser desvirtuada por la firma contribuyente, y; **5)** Respecto a las costas, causa agravio que las mismas sean impuestas al funcionario emisor del acto pues éste fue ajeno a la relación procesal. Las costas debieron haber sido impuestas en el orden causado debido a la razón fundada para litigar, porque la SET actuó con buena fe, no se demostró un error grave de interpretación atribuida a la Administración y porque la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia dispone que las costas serán impuestas a la parte vencida, salvo que el juez encontrare razones valederas para eximirlas total o parcialmente.-

El **Abg. José Eduardo Fleitas**, al momento de **contestar los agravios** corridos a su parte, manifestó -*en resumen*- que, no caben dudas que la Nota DGGC Nro. 185/2016 es un acto administrativo que invadió el ámbito documental del contribuyente, requirió su participación efectiva y culmino con la redacción del acta final, lo cual evidencia que la AT superó el plazo previsto en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04. Asimismo, en lo que refiere al sumario, el incumplimiento de los plazos tiene como consecuencia lo dispuesto por el Tribunal de Cuentas. Por último, en cuanto a la supuesta extemporaneidad argüida por la SET, resulta evidente que mediante la Acordada Nro. 1446/20 se dispuso la suspensión de plazos procesales. ------

Como **antecedentes del caso**, se advierte que por **Resolución Particular DPTT Nro. 13** de fecha 29 de enero del 2019 (fs. 11/13) la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria resolvió determinar la obligación tributaria del IVA General y del IRACIS General de la firma Unishop S.A., calificar su conducta de conformidad a lo establecido en el artículo 172 de la Ley Nro. 125/92 y sancionar a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los créditos fiscales utilizados indebidamente en el IVA General y sobre el tributo determinado en concepto de IRACIS General. ----------

Luego de la interposición del recurso de reconsideración interpuesto por la firma Unishop S.A., el Viceministro de Tributación resolvió por medio de la **Resolución Particular Nro. 71800000836** de fecha 27 de diciembre del

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

2019 (fs. 06/09) rechazar el recurso interpuesto, calificar la conducta de la firma como defraudación y sancionar a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado. ----------

Habiendo establecido los antecedentes del caso, corresponde el **análisis de los agravios expuestos por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda**. En ese lineamiento, por una cuestión de orden en la metodología del análisis se inicia con el ***tercer agravio***, referente la extemporaneidad en la presentación de la demanda contenciosa administrativa, pues de resolverse favorablemente, resultaría inoficioso el análisis de los demás agravios argüidas por el Ministerio de Hacienda. ----------

Es oportuno señalar, en primer lugar, que el plazo para promover la demanda contencioso administrativa, dispuesto en el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10, de dieciocho días, debe computarse en días corridos, en razón de que: 1) La Ley Nro. 4046/10 no utiliza la expresión de que sean días hábiles; 2) No existe una disposición normativa de carácter aclaratoria que exprese que los plazos establecidos en días se entenderán como hábiles; 3) Este plazo es para la promoción de la demanda por lo que no constituye un plazo procesal, pues el proceso recién se inicia con la presentación de la demanda.-

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la Corte Suprema de Justicia mediante la Acordada Nro. 1446/2020 de fecha 09 de setiembre del 2020, artículo 2, dispuso: "*Suspender los plazos administrativos y procesales en los siguientes fueros desde el 10 de setiembre del 2020, que se reanudarán el martes 29 de setiembre, siempre y cuando no cuenten con expediente electrónico o trámite electrónico: ... Tribunales Contencioso Administrativo...*". Luego, por Acordada Nro. 1458/2020 de fecha 30 de setiembre del 2020, artículo 1, se dispuso dejar sin efecto el plazo establecido y en consecuencia "*...reanudar los plazos procesales y administrativos el día lunes 05 de octubre del 2020, en las Circunscripciones Judiciales de Capital, Central y Concepción.*" ----------

En ese orden, observando las normas antes citadas, y considerando que en fecha 02 de setiembre del 2020, la firma Unishop S.A. fue notificada de la Resolución Particular Nro. 71800000836/2019 (fs. 05) y que interpuso

la demanda contenciosa administrativa en fecha 06 de octubre del 2020 (sello de cargo obrante a fs. 22), se concluye que la firma interpuso la demanda contenciosa administrativa en tiempo y forma, pues ésta fue interpuesta en el octavo día, de los dieciocho con los que contaba (artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10). ----------

Por otra parte, es importante señalar que, si bien es cierto que el plazo procesal recién inicia con la presentación de la demanda, debido al estado de emergencia en el que se encontraba el país en el año 2020, fueron dictadas las acordadas respectivas que fueron mencionadas anteriormente, y en ese contexto, existía una imposibilidad por parte de la firma accionante de presentar su demanda en razón de que el Tribunal de Cuentas no contaba con expediente electrónico o trámite electrónico. Al ser así, en definitiva, el plazo para presentar la demanda no corrió durante los plazos dispuestos por las Acordadas Nro. 1446/2020 y 1458/2020. ----------

Prosiguiendo con el análisis, en el ***primer agravio*** el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda hizo mención a la confusión del Tribunal de Cuentas, respecto al procedimiento de control interno y de fiscalización, arguyendo que el control interno no se halla sujeto al plazo de fiscalización. ----------

Es oportuno recordar que, en el presente caso, el Tribunal de Cuentas consideró la fiscalización se inició con la Nota DGGC Nro. 185/2016, notificada el 08 de febrero del 2016 y culminó con la redacción del Acta Final Nro. 68400001638 de fecha 11 de julio del 2016. ----------

En ese contexto, es importante señalar que **el requerimiento de documentos e informaciones al contribuyente** (*en el caso en estudio, mediante la Nota DGGC Nro. 185/2016)* **no constituye el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual**, pues dicho pedido se encuadra dentro de la competencia de control de la Administración Tributaria (artículo 189 de la Ley Nro. 125/92 modificado por la Ley Nro. 2421/04), siendo el inicio del procedimiento de fiscalización puntual con el acto administrativo que lo dispone ante la sospecha de irregularidad detectada.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel De Jesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Benítez V.
Secretaria

El **artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04** "*De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*" dispone: "*Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán:... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos. De confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables. La Administración Tributaria reglamentará los plazos de realización de las fiscalizaciones integrales y puntuales, en función a aspectos tales como el tamaño de la empresa, números de sucursales o depósitos, tipo de actividad o giro comercial, entre otros. Los plazos máximos serán de ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial*". ----------

Por otra parte, la **Resolución General Nro. 25/14**, en su artículo 1, que modifica el artículo 1 de la Resolución General Nro. 04/08, dispone que el **Control Interno**: "*...se basa en la contratación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones*". Es decir, en el control interno se puede requerir o no la participación contribuyente. ----------

Además, la Resolución General 25/14, en su artículo 1, que modifica el artículo 26 de la Resolución General Nro. 04/08, dispone respecto a los **plazos de realización de la fiscalización** que: "*... Los plazos se computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del acta final...*". Por ende, no puede considerarse como inicio del cómputo de la fiscalización, la notificación de la Nota DGGC Nro. 185/2016. ----------

En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la norma mencionada no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que

efectúa la Administración Tributaria, sino con el acto administrativo en la que se justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. ----------

Cabe apuntar, que el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual debe ser una resolución por dos motivos: la primera, porque se debe justificar o motivar la sospecha de irregularidades y la segunda, porque la propia ley sostiene que la prorroga debe hacerse por resolución (*art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04).* ----------

Habiendo dicho esto y luego de corroborar las constancias de autos, no se advierte que la SET haya ordenado un procedimiento de fiscalización puntual a la firma accionante, por lo que el plazo de 45 días hábiles (art. 31 de la Ley Nro. 2421/04) no es aplicable al procedimiento de control interno.—

Continuando con el análisis del ***segundo agravio*** del Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, referente al sumario administrativo, en el cual resaltó que la Ley Nro. 125/92 en ninguna parte dispone que el incumplimiento de los plazos conlleva la nulidad de todo el proceso, ni la condonación del tributo adeudado. ----------

Cabe recordar que el Tribunal estableció el sumario administrativo sobrepasó el tiempo que establece el artículo 212 de la Ley Nro. 125/92, para su inicio y correspondiente conclusión, pues se inició el cómputo con el dictado de la Resolución J.I. Nro. 296 del 25 de agosto del 2016 y concluyó con la emisión de la Resolución Particular Nro. 13 del 29 de enero del 2019.-

En ese orden, cabe apuntar que una de las consecuencias del principio de legalidad, en el procedimiento administrativo, es que los plazos que le rigen a la Administración son imperativos, por ende, establecido un plazo dentro del cual la administración debe actuar, el mismo debe ser cumplido bajo el riesgo de la pérdida de su eficacia. ----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

igualmente, que por medio de la imperatividad mencionada, se sostiene que regulado legalmente un procedimiento el mismo es de obligatoria aplicación y cumplimiento, por tanto, el cumplimiento del plazo es inexcusable por parte de la Administración. ----------

Habiendo dicho esto, al analizar las constancias de autos, se advierte que por J.I. Nro. 292 de fecha 25 de agosto del 2016, el Departamento de Sumarios y Recursos, instruyó sumario administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92 a la firma contribuyente. Luego de los tramites de rigor, mediante J.I. Nro. 268 de fecha 24 de mayo del 2017 la AT llamó "autos para resolver". Seguidamente dictó la Resolución Particular Nro. 13 en fecha 29 de enero del 2019 (fs. 11/13). ----------

Al ser así, se concluye que la 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 en el presente caso, considerando que se llamó autos para resolver por en fecha 24 de mayo del 2017 y la Resolución Particular Nro. 13 recién fue dictada en fecha 29 de enero del 2019. ----------

La inobservancia de los plazos establecidos en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92 deriva en la nulidad del procedimiento sumarial porque constituye un vicio de legalidad del procedimiento, pues la actuación de la Administración se debe ajustar estrictamente a la legalidad y toda actuación no autorizada implica un acto nulo. ----------

Asimismo, si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos. Respecto a la cesación de eficacia, cabe indicar lo siguiente: *"...es posible que la eficacia del acto cese por caducidad, por el cumplimiento de una condición resolutoria, o el término previsto en el propio acto*". (Muñoz Machado, Santiago, Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General, XII Actos Administrativos y Sanciones Administrativas, Editorial Imprenta

Nacional de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Cuarta edición, Madrid, octubre de 2015, p. 107). ----------

Sobre ésta cuestión, del 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...."*. Igualmente, el artículo 8.1 de la Convención Americana establece, como unas 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 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".* ----------

En lo que refiere al ***cuarto agravio*** del Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, referente a la calificación de la conducta del contribuyente, defraudación. ----------

Corresponde señalar que, el Tribunal de Cuentas no estudió la conducta de la firma contribuyente, pues determinó que existieron vicios de regularidad en el acto administrativo. ----------

Por tanto, considerando que las únicas cuestiones tratadas por el Tribunal de Cuentas en la resolución impugnada, fueron la duración de la fiscalización y la duración del sumario administrativo, el cual resultó ser irregular conforme el análisis precedente; resulta improcedente el análisis de esta cuestión en razón de que la competencia de la Corte Suprema de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Justicia se encuentra restringida a la verificación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas y las cuestiones tratadas en la misma de conformidad a lo dispuesto en el artículo 420 del CPC. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***quinto agravio*** del Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, referente a las costas, las cuales solicita sean impuestas en el orden causado. ----------

Cabe recordar que el Tribunal de Cuentas impuso las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado. En ese contexto, 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 dictó en transgresión a los requisitos de regularidad, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado conforme lo establecido en el artículo 106 de la Constitución. --------

Es importante recordar que en base al principio de jerarquía de las normas sustentado en el artículo 137[1], la ley suprema de la República es la Constitución. Dicha norma encabeza el orden de prelación que integra el derecho positivo nacional, por consiguiente, ésta no puede ser inobservada al momento de resolver una controversia. ----------

En ese lineamiento, el artículo 106[2] de la Constitución dispone la responsabilidad del funcionario administrativo, ésta deviene del principio republicano de gobierno consagrado en el artículo 1 de la Constitución. Como consecuencia de la vigencia de éste principio, los bienes del Estado son "cosa pública" siendo los funcionarios, administradores de cosa ajena. En tal sentido, deben cumplir su función asumiendo responsabilidad ante el dueño de la cosa pública; que es el pueblo. ----------

---

[1] **Constitución, Artículo 137.** ***De la supremacía de la Constitución.*** *La ley suprema de la República es la Constitución. Esta, los tratados, convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados, las leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado. Quienquiera que intente cambiar dicho orden, al margen de los procedimientos previstos en esta Constitución, incurrirá en los delitos que se tipificarán y penarán en la ley. Esta Constitución no perderá su vigencia ni dejará de observarse por actos de fuerza o fuera derogada por cualquier otro medio distinto del que ella dispone. Carecen de validez todas las disposiciones o actos de autoridad opuestos a lo establecido en esta Constitución.*

[2] **Constitución, Artículo 106.** ***De la responsabilidad del funcionario y del empleado público.*** *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, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria del Estado, con derecho de éste a repetir el pago de lo que llegase a abonar en tal concepto.*

Por lo mencionado, 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 sentido, el autor RAFAEL BIELSA (1962) ha expresado que: "*si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, estos 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 en 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, F. (1962). Estudios de Derecho Público. Tomo IV. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, p. 309-310). ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 374 de fecha 28 de diciembre del 2022, 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, en cuanto a que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar el fallo recurrido; asimismo, disiento respetuosamente en cuanto a la imposición de las costas, por los argumentos que paso a exponer a continuación:----------

Siguiendo con el mismo orden del voto del Ministro preopinante, en relación al tercer agravio expuesto por el apelante, referente a la supuesta presentación extemporánea de la demanda, me permito realizar algunas acotaciones respecto a la forma del cómputo del plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa y la prescripción de la acción:------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

La norma que establece que la demanda contencioso administrativa debe promoverse en el plazo de dieciocho días se encuentra contenida en la Ley Nº 1462/35 (modificada por la Ley N° 4046/10) que se constituye en un cuerpo normativo de carácter procesal, por lo que considero que el cómputo de este plazo necesariamente debe realizarse a tenor de lo dispuesto en el Código Procesal Civil (norma a la que se remite supletoriamente la Ley Nº 1462/35) que en su Art. 147 indica: *"Cómputo de los plazos: Los plazos empezarán a correr para cada parte desde su notificación respectiva, y si fueren comunes, desde la última notificación que se practicare.* ***No se computará el día en que se practique esa diligencia, ni los días inhábiles.*** *Si se tratare de un plazo de un plazo en horas, se contará de momento a momento*" (sic, las negritas son nuestras).----------

Los plazos en días se consideran completos, comienzan a la medianoche del día en que se produjo la notificación y terminan a la medianoche del día de su vencimiento. En el cómputo no se tiene en cuenta el día que se practica la notificación y también quedan excluidos los días inhábiles, que son los fijados en la ley, por ejemplo; domingos y feriados; los que establezca la Corte Suprema de Justicia por Acordada, (ejemplo: los días sábados) y la feria judicial del mes de enero (Arts. 362 y 363 COJ). Al constituirse el plazo establecido en la Ley Nº 4046/10 en un plazo procesal el mismo debe ser computado de conformidad a la ley procesal señalada precedentemente. Asimismo, por esta circunstancia no debe computarse el plazo transcurrido durante la feria judicial, conforme al art. 173 del CPC, que en la parte pertinente dice: *"...En el procedimiento contencioso administrativo, el plazo de caducidad se operará de pleno derecho a los tres meses,* ***con exclusión del tiempo que correspondiere a la feria judicial***".----------

Además, como antecedentes históricos de la Ley Nº 4046/10 - contenidos en la exposición de motivos de la misma- debemos tener en cuenta que la modificación del plazo de cinco días originalmente establecido en el Art. 4º de la Ley Nº 1462/35 fue determinada, fundamentalmente, por la desigualdad procesal que existía entre la parte actora y la parte demandada, ya que mientras la parte actora tenía solo cinco días para iniciar una demanda

en contra de un acto administrativo la parte demandada tenía dieciocho días para contestar la misma. Durante la vigencia de esa norma se originaron en el Tribunal de Cuentas varias consultas de constitucionalidad en uso de la facultad prevista en el Art. 18 inc. a) del CPC, así como acciones y excepciones de inconstitucionalidad y al resolver las mismas, la Sala Constitucional de la Excma. Corte Suprema de Justicia había sentado jurisprudencia en el sentido de que esta diferencia de plazos constituía una discriminación y por lo tanto una violación de la garantía de la igualdad ante las leyes consagrada en el artículo 47, inciso 2, de la Ley Suprema, así como un atentado contra la igualdad de trato procesal entre las partes, desde que al particular demandante la ley le concedía un plazo procesal muy reducido y, en cambio, el plazo concedido a la Administración era bastante más extenso. Cito como antecedentes el Acuerdo y Sentencia Nº 418 de fecha 22 de julio de 1999 y el Acuerdo y Sentencia Nº 379 de fecha 17 de julio de 2001 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.----------

Asimismo, si realizamos el cómputo del plazo para promover la demanda a tenor de lo dispuesto en el Código Civil éste sería considerablemente reducido en relación al plazo que tiene la demandada para contestar la demanda y se produciría una nueva desigualdad procesal entre las partes, la que justamente se buscó evitar al sancionar la Ley Nº 4046/10.----------

Analizando las constancias de autos conforme al criterio establecido previamente tenemos que la presente demanda contencioso administrativa fue iniciada dentro del plazo legal. En efecto, la firma Unishop S.A. fue notificada de la Resolución Particular N° 71800000836/2017 en fecha 02 de septiembre de 2020 y promovió su demanda contencioso administrativa en fecha 06 de octubre de 2020. Cabe aclarar que en este caso en particular corresponde descontar los plazos suspendidos por Acordada N° 1146/2020 y N° 1458/2020, atendiendo a que la suspensión de plazos desde el día 10 de septiembre hasta el 05 de octubre del 2020 obedeció a la reducción de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

actividad en el Poder Judicial en el marco de la pandemia declarada por la OMS a causa del COVID-19. Siendo así, la demanda fue interpuesta dentro del plazo de dieciocho días hábiles, por lo que no son procedentes los agravios de la demandada en relación a este punto.----------

Por otra parte, me adhiero a la conclusión arribada en cuanto al primer agravio, por los mismos fundamentos. En el segundo agravio del apelante, en donde esa representación mencionó que el incumplimiento de los plazos no conlleva la nulidad de todo el proceso, me permito acotar lo siguiente:-----

Tal como lo menciona el Ministro Preopinante, por Resolución J.I. N° 292 de fecha 25 de agosto de 2016 inició el sumario administrativo instruido a la firma Unishop S.A. Luego, por Resolución J.I. N° 268 de fecha 24 de mayo de 2017 la Administración Tributaria llamó autos para resolver. Finalmente, en fecha 29 de enero de 2019 la SET dictó la Resolución Particular N° 13 de fecha 29 de enero de 2019.----------

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".* En estas condiciones resulta categórico que, entre el llamado de autos y la siguiente actuación prevista en la Ley, la Resolución de determinación del tributo, 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). En estas condiciones, el procedimiento administrativo llevado en la Subsecretaría de Estado de Tributación caducó de pleno derecho.----------

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). Asimismo, según la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8 numeral 1) toda persona tiene derecho a ser juzgada en un

plazo razonable, 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 de autos, coincido con el Ministro preopinante en que 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 cuanto al cuarto agravio expuesto por la representación fiscal, sobre la calificación de la conducta del contribuyente, en atención a la forma en que fue resuelto el segundo agravio y a que el Tribunal no se expidió sobre el tema de fondo, al haberse detectado vicios en el procedimiento administrativo, no corresponde expedirse sobre este punto.----------

Por último, disiento respetuosamente del voto del Ministro preopinante en lo que respecta a la imposición de las costas, pues de conformidad al art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil, que dispone: *"si la sentencia fuere confirmatoria de la primera instancia en todas sus partes, las costas del recurso serán a cargo del apelante"*, entiendo que las mismas deben imponerse a la perdidosa.----------

En conclusión, considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil. 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

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

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

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 145

Asunción, 06 de mayo del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **DESESTIMAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós. ----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 374 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------
3. **IMPONER** las costas a la parte perdidosa de conformidad al artículo 203, inciso 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