CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "NESTOR RENE QUINTANA GRANCE C/ RESOLUCIÓN NRO. 7270000762 DEL 03 DE OCTUBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" **Nro. 669 – Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30-04-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. ciento veinticuatro.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de abril 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: "NESTOR RENE QUINTANA GRANCE C/ RESOLUCIÓN NRO. 7270000762 DEL 03 DE OCTUBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. César Mongelós, representante del Ministerio de Economía y Finanzas, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 313 de fecha 25 de noviembre 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. César Mongelós**, por escrito obrante a fs. 165/174 manifestó –*en resumen*- que solicita nulidad del Acuerdo y Sentencia Nro. 313, en razón a que dicha resolución impuso las costas a un tercero que no fue parte del proceso (*funcionario emisor del acto administrativo impugnado*) y que esto no fue solicitado por las partes, por lo cual, se configura una sentencia extra petita. Además, manifestó que es una

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

sentencia contrapuesta a los principios consagrados en el artículo 15, incisos b), c) y f), numeral 3 del Código Procesal Civil y artículos 16 y 17 de la Constitución, ya que el funcionario emisor no pudo ejercer su defensa en juicio. Finalmente indicó que la sentencia se limitó única y exclusivamente a analizar el sumario administrativo, omitiendo analizar la cuestión de fondo, sin analizar los argumentos sostenidos por el Ministerio de Hacienda. ---------

La **Abg. Ángel María Vargas, representante del señor Néstor Rene Quintana**, al momento de contestar el traslado de agravios corrido a su parte, señaló *–en resumen-* que los agravios expuestos son improcedentes, pues en virtud al principio general de costas, previsto en el artículo 192 del C.P.C., la parte vencida es la que debe pagar las cosas y al haber hecho referencia el Tribunal, al artículo 106 de la Constitución, destaca que la SET como repatriación del Estado tiene una responsabilidad subsidiaria respecto a sus funcionarios. Arguyó que la cuestión traída a colación por el nulidicente hace referencia a una cuestión de aplicación de la norma y no a los vicios de la sentencia. Finalmente, solicitó que se declare desierto el recurso interpuesto, a raíz en cuanto a la omisión de tratamiento del fondo de la cuestión, alegó que de forma expresa el Tribunal resaltó lo inoficioso de él, considerando que el proceso de fiscalización caducó, por lo que la determinación se entiende inexistente. ----------

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 el Abg. César Mongelós no se ajustan a las prescripciones del artículo 404 del CPC. ----------

En primer lugar, es importante señalar que 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. ----------

Igualmente, corresponde mencionar que el Acuerdo y Sentencia Nro. 313/2022 tampoco resulta ser una resolución extra petita, pues corroborado el escrito de demanda obrante a fs. 59/79, específicamente en la parte referente al "PETITORIO", numeral 7), se observa que la parte actora protestó costas, y por consiguiente, 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. ----------

En segundo lugar, cabe indicar que el Tribunal de Cuentas se limitó al análisis de la cuestión formal del acto administrativo impugnado, pues determinó que se produjo la caducidad del procedimiento sumarial recaído en sede administrativa, en consecuencia, resultó inoficioso el análisis del fondo de la cuestión, al haberse determinado que el acto administrativo se encontraba viciados de nulidad. ----------

Por otra parte, no se advierten vicios en la resolución dictada 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. Corresponde en consecuencia, **DESESTIMAR** 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: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 313** de fecha 25 de noviembre del 2022, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: *"1-HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa caratulado "NESTOR RENE QUINTANA GRANCE C/ RESOLUCIÓN NRO. 7270000762 DEL 03 DE OCTUBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"; 2- DECLARAR la nulidad de la Resolución Particular Nro. 7270000762 del 2019 dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA; 3- IMPONER las costas de conformidad al art. 106 del CN; 4- ANOTAR, registrar…".* ----------

El **fundamento –*en voto mayoritario*- del Tribunal de Cuentas, para hacer lugar a la demanda**, se basó –*en resumen*- en que, se produjo la caducidad del procedimiento sumarial recaído en sede administrativa, debido a que el sumario duró un periodo excesivo de 240 días hábiles, superior a los 70 días hábiles establecidos por el artículo 225 de la Ley Nro. 125/92, considerando el inicio del cómputo de plazo, a partir de la notificación del auto de instrucción sumarial y la finalización el 03 de octubre del 2019, fecha en la que se dictó la Resolución Particular Nro. 72700000762/2019. ----------

El **Abg. César Mongelós, al momento de expresar agravios**, señaló –*en resumen*- que: **1)** los plazos previstos para los sumarios administrativos no son perentorios, sino meramente ordenatorios e indicativos, salvo que la perentoriedad sea establecida expresamente en la norma y que la ley no sanciona con la nulidad en caso de incumplimiento. Manifestó que el sumario administrativo culminó con la Resolución Particular Nro. 72700000762 del 03 de octubre del 2019 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, lo que indica que se aplicaron criterios objetivos a la hora de resolver la cuestión, lo cual, torna inadmisible sostener, como lo hace la sentencia impugnada, que todo procedimiento es nulo y perjudicial para la contraparte; **2)** señaló que las actuaciones inspectoras de la Administración

Tributaria no son susceptibles de caducidad del procedimiento, ya que el instituto de la caducidad cede ante procedimientos administrativos en los que está en juego el interés público; **3)** 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. Igualmente, manifestó 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, numerales 3) y 5), la cual no logró ser desvirtuada por la contribuyente, pues incluyó en sus DDDJJ de IRACIS General e IVA General de los periodos y ejercicios fiscales fiscalizados, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron y **4)** en cuanto a las costas, se remitió a los argumentos expuestos en el recurso de nulidad, atinentes a este tema y manifestó que aún en el caso de ser correcta la resolución dictada por el Tribunal, las costas debieron ser impuestas en el orden causado. ----------

La **Abg. Ángel María Vargas, al momento de contestar el traslado de agravios corrido** solicitó que se declare desierto el recurso interpuesto en base al artículo 419 del C.P.C.; por otra parte, en contestación al recurso interpuesto, señaló que el Ministerio de Hacienda reconoció que el proceso sumarial concluyó fuera del plazo máximo dispuesto en la ley. Además, indicó que la Ley Nro. 4679/12 se encontraba vigente al momento de tramitarse el sumario, por lo cual, era aplicable al presente caso y que tampoco fueron cumplidos los plazos dispuestos en la ley tributaria. Finalmente, solicitó que las costas sean impuestas a la adversa. ----------

Previo al análisis de los agravios del apelante, corresponde citar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Se advierte que por **Orden de Fiscalización Nro. 65000002242**, notificada al contribuyente Néstor Quintana en fecha 21 de mayo del 2018, la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

fiscales de mayo a octubre del 2015, enero a julio del 2016 y enero a diciembre del 2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales del 2015 al 2017. En fecha 22 de mayo del 2018 el contribuyente solicitó una prórroga de 20 días hábiles para el cumplimiento de lo solicitado en la orden de fiscalización. La Administración, en fecha 23 de mayo del 2018, otorgó la prórroga solicitada, otorgándole un plazo de 15 días hábiles al contribuyente.-

Luego de la presentación de las facturas solicitadas, la Administración dispuso por **Resolución Particular Nro. 66000000571** del 11 de julio del 2018, la ampliación del alcance de la fiscalización a las compras realizadas por la proveedora Nancy Estigarribia. ----------

Los auditores de la Administración suscribieron el **Acta Final Nro. 68400002658** en fecha 10 de agosto del 2018, por el cual, recomendaron calificar la conducta del contribuyente como defraudación conforme lo dispuesto en el artículo 172 y la aplicación de la multa del 300% sobre el monto de los tributos defraudados. ----------

Seguidamente, la Administración dispuso la **instrucción del sumario administrativo**, mediante la Resolución Nro. 71100000780 del 23 de octubre del 2018, en virtud a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92. Luego de los trámites de rigor, en fecha 13 de febrero del 2019 (fs. 348 de los A.A.) por Resolución Nro. 72900000371 se dictó "*AUTOS PARA RESOLVER*" en virtud al numeral 8) de los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92 y el sumario administrativo concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 72700000762** de fecha 03 de octubre del 2019 (fs.50/56) emitida por el Viceministro de Tributación, la cual, resolvió determinar la obligación fiscal del contribuyente, calificar la conducta del contribuyente como defraudación y sancionar al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 155% sobre los tributos defraudados. ----------

Seguidamente, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución Particular Nro. 72700000762/2019 (fs. 04) dicho recurso no fue resuelto por la SET, por lo cual se generó la resolución denegatoria tácita del recurso, conforme dispone el artículo 234 de

la Ley Nro. 125/92, la cual, fue recurrida en instancia jurisdiccional por el contribuyente. ----------

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde analizar los agravios expuestos por el Abg. César Mongelós, siendo el ***primer agravio*** referente al cumplimiento de los plazos legales tributarios, los cuales, considera ser meramente ordenatorios e indicativos, pero no perentorios, que pudieran provocar la nulidad. ----------

En ese contexto, corresponde señalar 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. ----------

Respecto a la cesación de eficacia, el autor Santiago Muñoz Machado enseña: *"...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). ----------

Asimismo, por medio de la imperatividad mencionada, regulado legalmente un procedimiento, el mismo es de obligatoria aplicación y cumplimiento. En consecuencia, el cumplimiento del plazo es inexcusable por parte de la Administración. ----------

Habiendo dicho esto, al analizar las constancias de autos, se advierte que por Resolución Nro. 71100000780 del 23 de octubre del 2018, el Departamento de Sumarios y Recursos, instruyó sumario administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92 al contribuyente Néstor Quintana. Luego de los tramites de rigor, mediante

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesus Ramirez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Resolución Nro. 72900000371 de fecha 13 de febrero del 2019 la Administración Tributaria llamó "*AUTOS PARA RESOLVER*". Seguidamente dictó la Resolución Particular Nro. 72700000762 en fecha 03 de octubre del 2019. ----------

Al ser así, se concluye que la Administración 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 el presente caso, considerando que se llamó autos para resolver en fecha 13 de febrero del 2019 y la Resolución Particular Nro. 72700000762 recién fue dictada en fecha del 03 de octubre del 2019. ----------

Cabe mencionar que 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. ----------

Sumado a todo lo expuesto, corresponde mencionar que la Constitución en el artículo 17, numeral 10), contempla entre los derechos procesales que: *"... El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley...."*. ----------

Igualmente, las normativas internacionales, siguen el mismo lineamiento, tal es el caso, que el artículo 8.1 de la Convención Americana establece, como unas de las garantías judiciales, el plazo razonable de los procesos y que dicho 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". ----------

Por otra parte, en cuanto al ***segundo agravio*** expuesto por el apelante, referente a que las actuaciones inspectoras de la Administración Tributaria no son susceptibles de caducidad del procedimiento, ya que el instituto de la caducidad cede ante procedimientos administrativos en los que está en juego el interés público. ----------

Corresponde señalar que, además de haberse corroborado *–en el análisis del primer agravio-* que la Administración no dio cumplimiento a los plazos legales, en el presente caso también se verifica que se produjo la caducidad de la instancia administrativa, pues conforme lo establecido en la Ley Nro. 4679/12 "*De Trámites Administrativos*" *–aplicable a la fecha de sustanciación del sumario administrativo*[1]- se dispone que: *"**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; **artículo 12** - La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades, y toda autoridad administrativa."*----------

Cabe resaltar que la normativa transcripta resulta aplicable al presente caso, en razón de que la Ley Nro. 125/92 no regula en absoluto, en su procedimiento, sobre la caducidad del trámite sumarial, requisito necesario

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel De Jesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[1] Recién a partir del 29 de setiembre del 2022 rige la nueva ley "De Procedimientos Administrativos" Ley Nro. 6715/21, en virtud a lo establecido en el artículo 90 de dicha ley, por lo cual, antes de dicha fecha se hallaba vigente la Ley Nro. 4679/12. En el presente caso, el sumario fue tramitado en el mes de octubre del 2018 y culminó el 03 de octubre del 2019, con el dictado de la Resolución Particular Nro. 72700000762, por ende, dicha norma se encontraba vigente y es aplicable a la solución del presente caso.

para la aplicación de la normativa señalada (Ley Nro. 4679/12) conforme dispone el artículo 17[2]. ----------

Así, del cotejo de las fechas de las actuaciones administrativas, resulta que el sumario administrativo estuvo inactivo por más de seis meses desde la Resolución Nro. 72900000371 de fecha 13 de febrero del 2019 (por el cual el Juzgado llamó a autos para resolver) al dictado de la Resolución Particular Nro. 72700000762 de fecha 03 de octubre del 2019. ----------

De esta manera, se concluye que, la Administración 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, y además que el sumario administrativo caducó a tenor de lo dispuesto en la Ley Nro. 4679/12, resultando en consecuencia, la irregularidad de los actos administrativos impugnados. ----------

En estas condiciones, ya no corresponde examinar el ***tercer agravio*** expuesto por el apelante, referente al fondo de la cuestión, por resultar su estudio inoficioso. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***cuarto agravio*** del Ministerio de Economía y Finanzas, referente a las costas. ----------

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. --------

---

[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.

Es importante recordar que en base al principio de jerarquía de las normas sustentado en el artículo 137[3], 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[4] 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. ----------

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*

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[3] **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.*

[4] **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.*

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. César Mongelós, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 313 de fecha 25 de noviembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES DIJO: Me adhiero al sentido del voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación planteado por el representante del Ministerio de Hacienda, no obstante, disiento en cuanto a la imposición de las costas en el juicio, por los fundamentos que explico a continuación:---

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, pues se vulneró el debido proceso establecido en los artículos 212 "Procedimiento de determinación tributaria"[5] y 225 "Procedimiento para la aplicación de sanciones"[6] de la Ley N° 125/91.----------

[5] Artículo 212 numeral 8): "Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto de determinación".
[6] Artículo 225 numeral 8): Vencido el plazo del sumarial anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del término de 10 (diez) días, dictar el acto administrativo correspondiente, en la forma prevista en el Art. 236. El procedimiento descripto puede tramitarse conjuntamente con el previsto en el Art. 212 para la determinación de deuda por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución.

Cabe agregar que en su escrito de expresión de agravios el representante de la demandada alegó que no caducó el procedimiento de determinación tributaria y que los plazos dentro de un procedimiento administrativo no son perentorios, sino meramente ordenatorios; asimismo, indicó que las actuaciones de la Administración Tributaria en el régimen legal fiscal no son susceptibles de caducidad del procedimiento y que esto se debe a que el instituto de la caducidad cede ante procedimientos administrativos en los que está en juego el interés público.----------

Respecto al cuestionamiento de la parte apelante y teniendo en cuenta que el Tribunal declaró la caducidad del sumario administrativo y determinó que el mismo sobrepasó los plazos previstos en la Ley N° 125/91, primeramente es necesario mencionar que el art. 17 de la Ley de Trámites Administrativos dispone: *"Las disposiciones del presente Capítulo no se aplicarán a aquellos procedimientos establecidos en leyes especiales que regulen la perención de instancia administrativa".* Como la Ley N° 125/91 no regula la caducidad del sumario administrativo, la Ley de Trámites Administrativos sí es aplicable a los sumarios administrativos instruidos en la SET, conforme ya he sostenido en sendos fallos anteriores.----------

Asimismo, analizando las constancias de autos se advierte que en la tramitación del sumario administrativo la Administración Tributaria llamó autos para resolver en fecha 13 de febrero de 2019 y dictó la Resolución Particular N° 72700000762 en fecha 03 de octubre 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel De Jesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, corresponde revocar el fallo apelado.----------

Por otra parte, respetuosamente disiento en cuanto a la imposición de costas, pues considero que las mismas deben imponerse a la parte perdidosa, la demandada, en ambas instancias, por imperio del artículo 192 del Código Procesal Civil, que dice: *"**Principio general**. La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado"* y el artículo 203 inc. a) del mismo cuerpo legal, 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: 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 Dejesus Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 124

Asunción, 30 de abril 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. 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. 313 de fecha 25 de noviembre 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, parte demandada, en ambas instancias, por imperio del artículo 192 y 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
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA