CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CASTOR ARCADIO FRANCO C/ RES. N° 71800001075/2021 DEL 01 DE FEBRERO Y OTRA, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 23-04-2024 Rocío López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento ocho

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los...veintitres.....días del mes de.....abril.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** 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° 81 de fecha 02 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda 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 Miguel E. Cardozo Zárate 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° 81 de fecha 02 de junio de 2023 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por el señor CASTOR ARCADIO FRANCO, en consecuencia; 2) REVOCAR la Resolución Particular N° 7270000455 del 23 de enero de 2019 y la Resolución Particular N° 71800001075 del 01 de febrero de 2021, dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

resolución. 3) IMPONER LAS COSTAS a la perdidosa. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 232/245 el Abogado Fiscal Miguel Cardozo expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido manifestando –en resumen- que el Tribunal entendió que se ha excedido el plazo de fiscalización realizada al señor Castor Arcadio Franco y que, sin embargo, la Administración Tributaria señaló claramente que para las fiscalizaciones puntuales no es aplicable al caso, teniendo en cuenta que las actuaciones llevadas a cabo por los auditores fueron ejecutadas en el marco del art. 186 de la Ley N° 125/91.----------

Prosiguió diciendo que conforme lo estipulado en la Ley N° 2421/2004 referente a los plazos de las fiscalizaciones cabe tener en cuenta que el plazo para la fiscalización puntual es de 45 días, pero que la misma puede ser ampliada en un periodo igual y que, por ello, teniendo en cuenta que solo se contabilizan los días hábiles, se tiene que no ha transcurrido el plazo establecido en el Artículo 31° de la Ley N° 2421/2020. En consecuencia, alude que todo el proceso realizado por la Administración Tributaria no traspasó el plazo de ley y que, por tanto, la resolución del Tribunal de Cuentas es totalmente incongruente y mal argumentada.--

Mencionó que el Tribunal de Cuentas realizó una errónea interpretación en el sentido de que el plazo que el Tribunal tiene en cuenta es el Artículo 225° de la Ley N° 2421/2004, y no el 31° de la misma Ley, que regula las fiscalizaciones integrales y puntuales de la Administración Tributaria. Señaló que la petición de la parte actora solicitando la revocatoria de la Resolución Particular N° 71800001075/2021 de fecha 01 de febrero, devino totalmente inviable y que el Tribunal de Cuentas no tuvo en cuenta las argumentaciones expuestas por nuestra parte.----------

En otro orden de ideas, trajo a colación la intención del accionante de defraudar al fisco, teniendo en cuenta que el Señor CASTOR ARCADIO FRANCO solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 313/2018, en cuanto a los intereses, la graduación de la multa y la concesión de facilidades de pago en 60 cuotas. Siendo así, dice que el allanamiento importa al reconocimiento del derecho material invocado en este caso por el sujeto activo de la obligación y consecuentemente la renuncia a oponerse a su pretensión, por lo que refiere que corresponde, sin más trámite, dictar el acto de determinación.----------

Sobre la caducidad de la instancia planteada por el Señor CASTOR ARCADIO FRANCO, reitera que no operó la caducidad de la instancia, porque no se produjo la condición prevista en el Art. 11° de la Ley N° 4679/2012 que textualmente dice: *"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".* Además, sostiene que el mencionado artículo se refiere al impulso procesal tendiente avanzar hasta cumplir con todas las etapas del proceso, que en este caso en concreto se cumplió llamándose Autos para Resolver.----------

23-04-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento ocho

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. 249/255, el señor Castor Arcadio Franco, por derecho propio y bajo patrocinio de Abogado, contestó el traslado de los agravios de la adversa. En síntesis, manifestó que la parte demandada se agravió a partir del supuesto hecho de que la Segunda Sala entendió que la Administración Tributaria se excedió en el plazo de fiscalización y que, sin embargo, en lo que respecta a dicho punto en el fallo recurrido, la Segunda Sala del Tribunal de Cuentas acogió el argumento que adujo la Administración Tributaria al momento de contestar la demanda.----------

Explica que lo expuesto demuestra claramente que el escrito de expresión de agravios de la parte adelante carece de un análisis serio, preciso y minucioso del acuerdo y sentencia apelado, por lo que no reúne los requisitos exigidos por el código procesal civil (art. 419).---

Por lo tanto, dice que corresponde que el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra el Acuerdo y Sentencia N° 81, de fecha 02 de junio de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, sea declarado desierto, dado que la fundamentación del recurso de apelación no reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil para su consideración.----------

Por otra parte, señala que los representantes de la Subsecretaria de Estado de Tributación sostienen en su escrito que "no operó la caducidad de la instancia, porque produjo la condición prevista en el Art. 11" de la Ley N." 4679/2012" y que no obstante, la condición para que se produzca la caducidad es el hecho o haberse instado el curso del sumario administrativo dentro de los seis meses desde última actuación. Además, la Administración Tributaria es la que tiene la obligación de pulsar de oficio la continuidad del sumario.----------

Alude a que la jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia es clara y determinante, ya que se trata de una mera cuestión cuantitativa acerca del plazo de inacción de quien tiene la obligación de impulsar de oficio el sumario, o sea, la Administración Tributaria. Dijo que en casos similares la Sala Penal de la Corte Suprema razonó: "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 (Acuerdo y Sentencia N. 391, de fecha 12 de septiembre de 2023, S.P., C.S.J.). Asimismo, que en el procedimiento

Luis Ma. Ramírez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

sumarial llevado a cabo en su contra existió un evidente periodo de inactividad superior a 6 (seis) meses, por lo que las resoluciones administrativas recurridas, al haber sido dictadas luego de haber caducado el procedimiento sumarial, resultan absolutamente inválidas.--------

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° 72700000455 de fecha 23/01/2019 el Director de Planificación y Técnica Tributaria 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 100% sobre los tributos no ingresados. Luego, por Resolución Particular N° 71800001075 de fecha 01/02/2021 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, confirmando la Resolución Particular N° 72700000455/2019.----------

Posteriormente el contribuyente Castor Arcadio Franco planteó demanda contencioso administrativa contra los actos administrativos citados en el párrafo anterior. Por Acuerdo y Sentencia N° 81 de fecha 02 de junio de 2023 el Tribunal de Cuentas Segunda 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 no sobrepasó el plazo de 45 días previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04 y que las actuaciones administrativas realizadas anteriormente forman parte del procedimiento de control interno, no de la fiscalización. Asimismo, consideró que la instancia administrativa caducó, a tenor de lo dispuesto en el art. 11 de la Ley de Trámites Administrativos, motivo por el cual 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.----------

Primeramente cabe advertir que la parte actora, al contestar los agravios de la demandada, solicitó que el recurso se declare desierto, conforme al artículo 419 del Código Procesal Civil, que copiado dice: *"**Forma de la fundamentación.** El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso"*. En tal sentido, de la atenta lectura del escrito de expresión de agravios presentado por el Abogado Fiscal Miguel Cardozo, se advierte que, aunque en un punto sus agravios no son coherentes con lo resuelto por el Tribunal, conforme se explicará más adelante, finalmente efectúa una crítica razonada al fundamento tenido en cuenta por el Tribunal para hacer lugar a la demanda, conforme lo exigen las normativas de nuestro Código Procesal Civil vigente. De conformidad a la disposición legal transcripta, considero que el referido escrito de expresión

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CASTOR ARCADIO FRANCO C/ RES. N° 71800001075/2021 DEL 01 DE FEBRERO Y OTRA, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento ocho

de agravios reúne los requisitos exigidos por el Artículo 419 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde el estudio del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.-------

En cuanto a la Fiscalización Puntual llevada a cabo por la Administración Tributaria, el Tribunal entendió que este procedimiento tiene su punto de inicio en la Orden de Fiscalización, por lo que las actuaciones llevadas a cabo previamente son parte del procedimiento del control interno. Asimismo, indicó que la fiscalización puntual culminó dentro del plazo previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04, que establece que las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán con plazo máximo de duración de cuarenta y cinco días, prorrogable excepcionalmente por un periodo igual cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo legal.----------

En virtud a lo expuesto los agravios de la demandada no son procedentes, en atención a que ésta representación argumenta que la fiscalización puntual no sobrepasó el plazo previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04; en coincidencia a lo mencionado por el Tribunal en el fallo recurrido.----------

En otro orden de ideas, el Tribunal hizo lugar a la demanda considerando que la instancia administrativa caducó, por haberse sobrepasado el plazo establecido en la Ley de Trámites Administrativos.----------

. 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 de fecha 08/05/2018 (fs. 82) y la Resolución de determinación del tributo, dictada en fecha 23/01/2019 (fs. 84) 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.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

En cuanto al agravio expuesto por la representación fiscal, sobre la calificación de la conducta del contribuyente, en atención a la forma en que fue resuelta la cuestión anterior 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.----------

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.----------

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. 81 de fecha 2 de junio del 2023. Sin embargo, disiento en relación a las costas, 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, estos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de estos hechos. Con hacer responsable al Estado, responsable lo que resulta es una incidencia injusta de esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda indemnización que el Estado pagó, 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**.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CASTOR ARCADIO FRANCO C/ RES. N° 71800001075/2021 DEL 01 DE FEBRERO Y OTRA, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: ciento ocho

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

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 108

Asunción, 23 de abril del 2024.

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

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. TENER POR DESISTIDO 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° 81 de fecha 02 de junio de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda 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

Ante mí:

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

