CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: «ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A. C/ RES. Nº 71800000897/2020 DEL 16 DE SEPTIEMBRE DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN»

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 6 -03- 2024 Roque López Fretes

ACUERDO Y SENTENCIA Nº..... Treinta y nueve

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los ..... cinco días, del mes de ..... marzo ....., del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los señores Ministros de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por Ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo el expediente caratulado: **«ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A. C/ RES. Nº 71800000897/2020 DEL 16 DE SEPTIEMBRE DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN»,** a fin de resolver los recursos de apelación y nulidad interpuestos por la representación de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda, en contra del Acuerdo y Sentencia Nº 256 de fecha 17 de agosto de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala.

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Excelentísima 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 ella ajustada a Derecho?

Practicado el sorteo de Ley para determinar el orden de la votación, dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA y RAMÍREZ CANDIA**.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, la Doctora MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: El recurrente ha desistido expresamente del recurso de nulidad interpuesto; asimismo, no se observan vicios o defectos en la sentencia que ameriten su tratamiento de oficio, en los términos de los artículos 15, 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde TENER POR DESISTIDO el recurso de nulidad. **ES MI VOTO.**

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Luis María Benítez Riera

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

A su turno, el Ministro DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA dijo: Que se adhiere al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a TENER POR DESISTIDO EL RECURSO DE NULIDAD interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Fernando Cubilla, contra el Acuerdo y Sentencia N° 256 de fecha 17 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala, por compartir los mismos argumentos.

A su turno, el Ministro DR. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA expresó su adhesión al voto de la Ministra preopinante por sus mismos fundamentos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, la Señora Ministra LLANES OCAMPOS prosiguió diciendo: Por Acuerdo y Sentencia N° 256 de fecha 17 de agosto de 2022, el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala resolvió: *«1- HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa instaurada en los autos caratulados: "ÑANDUTI REPRESENTACIONES SA C/ Res. N° 71800000897/20 del 16 de setiembre, dict. por la SUB SECRETARIA de ESTADO de TRIBUTACIÓN – SET", por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución, y en consecuencia. 2- REVOCAR, la Resolución N° 71800000897/20 del 16 de setiembre y la Resolución Particular N° 03/18 del 10 de octubre, dictadas por la SUB SECRETARIA de ESTADO de TRIBUTACIÓN – SET. 3- IMPONER las COSTAS, a la parte perdidosa. 4- ANOTAR, registrar...».*

ARGUMENTOS DE LAS PARTES:

AGRAVIOS DE LA ABOGACÍA DEL TESORO:

La representación del Ministerio de Hacienda expresó agravios respecto del recurso de apelación interpuesto, en los términos del escrito obrante a fs. 157-166.

En dicho escrito, los representantes de la Administración argumentaron que el fallo dictado por el Tribunal en estos autos es arbitrario, al haber realizado un cómputo interesado del plazo establecido en la ley tributaria para la realización de la fiscalización, tomando para dicho cómputo no el acta inicial como establece la ley, sino comunicaciones realizadas por la Administración en la fase de control interno. Argumentaron además que se desatendieron todas las pruebas ofrecidas en el expediente.

Por otra parte, la demandada prosiguió sus argumentos remarcando que los plazos establecidos según el artículo 31 de la Ley Nº 2421/04 no son perentorios, puesto que dicha sanción no está conminada en la ley, y en virtud de ello, el Tribunal erróneamente calificó a un plazo obligatorio como perentorio. Disintiendo con ello, manifiesta que ante el incumplimiento de un plazo obligatorio, solo viene aparejada una sanción al funcionario que cae en mora, pero que ello no puede ser tenido en cuenta como extinción de la competencia de la Administración Tributaria.

Seguidamente, y ya refiriéndose al fondo de la cuestión, la parte demandada argumentó: *«...La Administración no llegó a la determinación de atribuir responsabilidad por defraudación a la parte actora de manera antojadiza, llevó mucho tiempo de investigación para poder demostrar fehacientemente que la parte actora se valió de comprobantes de pagos que no correspondían...con lo cual creó crédito fiscal inexistente para reducir su "débito fiscal"... el a-quo...procede a conceder favorable el reclamo de la parte actora, SIN CONSIDERAR EN NINGUNA DE SUS PARTES LAS ARGUMENTACIONES DE HECHO Y DERECHO CONSIGNADAS POR ESTA REPRESENTACIÓN JUDICIAL (sic)...».*

Tras todo lo argumentado *in extenso* en el referido escrito de contestación (aquí transcripto en lo medular y a modo de síntesis), la representación de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda finalizó su escrito, solicitando se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, y que en consecuencia se revoque el Acuerdo y Sentencia Nº 256 de fecha 17 de agosto de 2022 dictad por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala, con costas a la parte actora.

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA:

Luego de correrse traslado por providencia de fecha 03 de abril de 2023 (fs. 167), la representación de la parte actora agregó su escrito de contestación a fs. 170-187, solicitando en primer lugar que se declare desierto el recurso, por no haberse dado cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 419 del Código Procesal Civil.

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Dra. Ma. Carolina Llanes O. Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia MINISTRO

Luis María Benítez Riera Ministro

Refiriéndose luego a las argumentaciones de su parte contraria, los representantes de la firma accionante refirieron que la fiscalización a la que fue sometida la empresa Ñanduti Representaciones S.A. tuvo una duración de más de cuarenta y nueve meses, y culminó más de cuarenta y ocho meses después de vencido el plazo legal, lo cual fue admitido por la representación ministerial, siendo que la Administración incluso argumenta que si bien se incumplieron los plazos, los plazos para la Administración no son perentorios.

En ese orden de ideas, la parte actora destacó: *«...A través del sumario administrativo, hemos demostrado la total improcedencia de los reclamos contenidos en el Acta Final. Dicho proceso, cuya duración legal máxima debería ser de 70 días hábiles, se extendió por más de TREINTAIDÓS MESES, VEINTIDÓS de los cuales se han transcurrido sin actividad alguna por parte de la AT, pero de acuerdo al representante ministerial dichos plazos pueden ser incumplidos...pues si bien son obligatorios, no son perentorios...»* (fs. 172), a lo cual agrega que según la postura de la Administración Tributaria, ésta puede incumplir las disposiciones de la Constitución Nacional, de la Ley N° 125/91 y de la Ley N° 4679/12, sin consecuencia alguna.

Así también, la representación de la parte actora ahondó en sus argumentaciones, refiriendo a fs. 175: *«...Este proceso administrativo de determinación de tributos y aplicación de sanciones, conocido y referido como "sumario administrativo", que de sumario no tiene absolutamente nada, demoró nada más y nada menos que 32 (TREINTA Y DOS) MESES, de los cuales más de 22 (VEINTIDÓS) MESES pasaron sin actividad alguna por parte de la Administración Tributaria...»*. Luego, en sustento de sus pretensiones, trajo a colación las normas que considera aplicable al caso, así como jurisprudencia relacionada al punto, enfatizando con todo ello que – debido a la negligencia de la Administración Tributaria no solo tuvo lugar la perención de la instancia administrativa sino que también operó la caducidad, por aplicación del artículo 11 de la Ley N° 4679/12.

Con base en todo lo expuesto en su escrito de contestación, la parte actora finalizó su presentación solicitando se declare desierto el recurso interpuesto, o bien que se rechace el recurso y se confirme el Acuerdo y Sentencia apelado, con costas a la perdidosa.

ACUERDO Y SENTENCIA N°.....Treinta y nueve

RECIBIDO
6 -03- 2024

ANÁLISIS JURÍDICO:

Tras el análisis de la resolución apelada, de los documentos obrantes en autos, así como de los argumentos expuestos respectivamente por las partes, se constata que por Resolución Particular N° 03 de fecha 10 de octubre de 2018, el Viceministro de Tributación resolvió determinar la obligación tributaria IRACIS General e IVA General de la firma Ñanduti Representaciones S.A., calificar su conducta como Defraudación y sancionar a la firma con multa equivalente al 100% sobre los impuestos defraudados, más multas por contravención, por un total de Gs. 2.532.352.622, todo ello en el marco de un control interno que tuviera su génesis en la Nota DGFT N° 1269/11 de la Dirección General de Fiscalización Tributaria y concernientes a los periodos fiscales de enero a diciembre 2009 para el IVA General, y ejercicio fiscal 2009 del IRACIS General.

Luego de que la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el Viceministro de Tributación dictó la Resolución Particular N° 71800000897 de fecha 16 de septiembre de 2020, mediante la cual se rechazó el recurso de reconsideración, y se reajustó la determinación de obligación tributaria de la firma contribuyente, quedando esta establecida en la suma de Gs. 2.533.102.622.

Considerando conculcados sus derechos, la representación de la firma ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A. se presentó ante el fuero de lo contencioso-administrativo a fin de instaurar esta demanda, con la pretensión de obtener la revocatoria de los citados actos administrativos.

El Tribunal de Cuentas-Segunda Sala dictó el Acuerdo y Sentencia N° 256 de fecha 17 de agosto de 2022, y mediante el mismo resolvió hacer lugar a la presente demanda, procediendo en consecuencia a revocar los actos administrativos impugnados en la demanda.

Con voto unánime de los miembros del colegiado, el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala fundamentó su decisorio, basado en que el procedimiento al cual fue sometida la firma contribuyente fue en realidad una fiscalización puntual, y no

Abog. Karina Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

simplemente el procedimiento de control interno como lo sostuvo la Administración, y en tal entendimiento, y en tal entendimiento, la tramitación en sede administrativa demoró injustificadamente más de 3 años, vulnerándose así al Principio de Legalidad, así como lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley N° 2421/04. Habida cuenta de ello, el tribunal declaró inoficioso expedirse sobre el fondo de la cuestión, que versa sobre la configuración (o no) de Defraudación por parte de la firma contribuyente, y sancionada por la Administración.

En este estado, nos detenemos a analizar la pregunta: ¿Se encuentra ajustado a derecho el fallo dictado en estos autos por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala, o corresponde que el mismo sea revocado?

Al entrar a analizar propiamente el objeto de la litis, y las argumentaciones elevadas a esta máxima instancia, y tal como se desprende de la lectura de los antecedentes administrativos glosados a estos autos por cuerda separada, a fs. 476 de los antecedentes se observa una cédula de notificación de fecha 25 de mayo de 2017, dirigida a la firma Ñanduti Representaciones S.A. y de la cual extraemos textualmente: *«Comunícoles, que en los autos caratulados: "DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FT 2 S/ INFORME FINAL DE AUDITORÍA 670000001490 DEL 01/08/2016 REFERENTE A LA VERIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES IVA GENERAL... E IRACIS GENERAL...REALIZAA A LA FIRMA ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A." el Juzgado de Instrucción Sumarial dictó JI DSR 2 N° 207/2017 en la cual refiere "**Art. 1. LLAMAR a autos para resolver**, en los términos de los artículos 212 y 225 numeral 8) de la Ley N° 125/91 en el presente Sumario Administrativo..."»*; encontrándose a foja seguida (fs. 477 a.a.) la referida resolución JI N° 207/17 de fecha 25 de mayo de 2017.

Seguidamente – refiriéndonos siempre a los antecedentes administrativos – a fs. 495 se tiene el Dictamen DSR2 N° 33 de fecha 02 de octubre de 2018, con la recomendación emitida por el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2), respecto a la determinación tributaria de la firma accionante, la calificación de su conducta y la correspondiente sanción.

Luego, a fs. 496 de los antecedentes se encuentra la Resolución Particular N° 03 de fecha 10 de octubre de 2018, siendo este uno de los actos administrativos

impugnados en la presente demanda, tal como se tiene individualizado en líneas precedentes.

Ante esta síntesis de actuaciones y de cuanto reluce de ello, me permito traer a colación lo dispuesto por la Ley N° 4679/12, en cuyo artículo 11 establece: *«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».*

Igualmente, el artículo 12 del mismo cuerpo legal establece: *«La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades, y toda autoridad administrativa».*

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

Entonces, considerando el lapso en el cual se dictó la resolución que llamó "autos para resolver" y se dictó la Resolución Particular N° 03/2018, del simple cálculo aritmético entre las fechas 25 de mayo de 2017 y 10 de octubre de 2018, se desprende inequívocamente que operó el plazo de 6 meses de inactividad, por lo que no resta más que concluir que en lo que respecta a la presente causa, ha tenido lugar el presupuesto establecido en el artículo 11 de la ya citada Ley N° 4679/12.

Por los motivos hasta aquí expuestos, considero que la conclusión a la cual arribó el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala de hacer lugar a la demanda, se encuentra ajustado a derecho, correspondiendo en consecuencia la confirmación de dicho decisorio. Respecto a los demás argumentos esgrimidos por las partes, encuentro que resulta aplicable lo dispuesto en la última parte del inciso c) del artículo 159 del Código Procesal Civil, siendo ya tales argumentos inconducentes para resolver la cuestión, habida cuenta de todo lo ya expresado en el presente voto.

Abog. Karinna Benoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera

Dr. Manuel Dejesús Ramírez David
MINISTRO

Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

En atención a todo ello, me permito concluir que corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto en autos por la representación de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda, resultando en consecuencia procedente CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia N° 256 de fecha 17 de agosto de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala. En lo que respecta a las costas, corresponde imponerlas a la parte perdidosa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 203 inciso a) del Código Procesal Civil. ES MI VOTO.

A su turno, el Ministro DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA dijo: Que se adhiere al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Fernando Cubilla, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 256 de fecha 17 de agosto del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundamentos, agregando lo siguiente:

Al examinar el sumario administrativo tributario, se advierte que además de haber transcurrido el plazo de seis meses de inactividad *–tal como fue expuesto en el voto de la Ministra preopinante, Dra. Llanes Ocampos-,* en el presente caso, la Administración Tributaria (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 en fecha 25 de mayo del 2017 y la Resolución Particular Nro. 03 fue dictada en fecha 10 de octubre del 2018.

En ese contexto, es importante mencionar que la inobservancia de los plazos establecidos en las normas citadas precedentemente deriva en la nulidad del procedimiento sumarial porque constituye un vicio de ilegalidad del procedimiento, pues la actuación de la AT se debe ajustar estrictamente a la legalidad y toda actuación no autorizada implica un acto nulo. Igualmente, si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos.

En cuanto al cumplimiento de los plazos en los sumarios administrativos, el numeral 10) del artículo 17 de la Constitución, contempla entre los derechos

procesales que: *"... El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley..."*. En igual sentido, el artículo 8.1 de la Convención Americana establece, como una de las garantías judiciales, el plazo razonable de los procesos y este plazo razonable no solo es aplicable en el ámbito penal sino también en el ámbito administrativo, tal como sostiene la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el precedente "*RICARDO BAENA C/ PANAMA*" en el que se expresa: "*Si bien el 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 tanto, en base a las fundamentaciones expuestas, se concluye que la Resolución Nro. 03/2018 y su posterior confirmatoria, Resolución Particular Nro. 71800000897/2020, constituyen actos irregulares por vicio de ilegalidad, ya que, para la emisión de la primera, se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 125/92; es el resultado de un procedimiento administrativo viciado de nulidad, en donde no se respetaron los plazos legales.

Corresponde mencionar que la Ley Nro. 125/92 dispone en el artículo 196 que: *"...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..."*. Así, en el caso en examinado, la AT no cumplió con los requisitos de regularidad y validez relativos a la legalidad del procedimiento para que sus actos se reputen legítimos, por consiguiente, corresponde la anulación de los mismos.

Finalmente, en cuanto a las **COSTAS** éstas deben imponerse al funcionario emisor de los actos anulados por imperio del artículo 106 de la Constitución que

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función.

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, en este caso, por el Tribunal de Cuentas y es confirmado en esta instancia, es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado; pues, de imponerse las costas a la entidad pública, además de contradecir la Constitución, constituye un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del funcionario.

En el mismo lineamiento, el autor Rafael Bielsa enseña: "*Si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, éstos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de esos hechos. Con hacer responsable al Estado, lo que resulta es una incidencia injusta de esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda indemnización que el Estado paga, se resuelve en una carga para los contribuyentes honestos o no culpables de las faltas de los funcionarios". (BIELSA, RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310).* **Es mi voto.**

A su turno, el Ministro DR. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA expresó su adhesión al voto de la Ministra preopinante por sus mismos fundamentos.

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE., todo por ante mí que certifico, quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: «ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A. C/ RES. N° 71800000897/2020 DEL 16 DE SEPTIEMBRE DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN»

ACUERDO Y SENTENCIA N°...39...

Asunción, 05 de marzo de 2024.-

Y VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

R E S U E L V E:

1) **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad.

2) **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ministerio de Hacienda en contra del Acuerdo y Sentencia N° 256 de fecha 17 de agosto de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala, y en consecuencia;

3) **CONFIRMAR** el fallo individualizado en el numeral precedente; todo cuanto antecede por los fundamentos expuestos en el presente fallo.

4) **IMPONER** las costas a la perdidosa, de conformidad con el artículo 203 inciso a) del Código Procesal Civil.

5) **ANOTAR**, registrar y notificar.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abog. Karinna Penayo
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA