CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ADM PARAGUAY S.R.L. C/ RES. NRO. 71700001845 DEL 07/04/2022 DICT. POR LA SUB-SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN – SET" **Nro. 53 – Año 2024.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Trescientos sesenta y siete

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los veintiuno días del mes de setiembre del año dos mil veintiuno, 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: "ADM PARAGUAY S.R.L. C/ RES. NRO. 71700001845 DEL 07/04/2022 DICT. POR LA SUB-SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN – SET" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abogacía del Tesoro, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 253 del 03 de noviembre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda 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: Por escrito obrante a fs. 112/117 de autos, el Abg. Hernán Martínez, en representación de la Abogacía del Tesoro, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto. Por otra parte, no se observan vicios 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, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto. ----------

Abog. Karinna Penoni Secretaria

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

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 253 del 03 de noviembre del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "*1- RECHAZAR con costas la excepción de falta de acción opuesta como medio general de defensa por la parte demandada y por tanto; 2- HACER LUGAR a la presente acción contencioso-administrativa que promovió la Abg. Silvia Benítez García, en nombre y representación de la firma ADM Paraguay S.R.L. contra: Dictamen Reconsideración Nro. 71710001845 del 07 de abril del 2022 y el Dictamen DANT Nro. 53 del 09 de marzo del 2021, dictados por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, por los fundamentos expuestos precedentemente, en consecuencia; 3- REVOCAR los actos administrativos impugnados conforme a lo explicitado y; 4- DISPONER la devolución de la suma ejecutada por la SET a través de la garantía bancaria en concepto de multas e intereses moratorios y; 5- DISPONER el pago de multas e intereses moratorios conforme a lo dispuesto en el artículo 88 (modificado por Ley Nro. 2421/04) y 171 de la Ley Nro. 125/91 a ser computados sobre el crédito fiscal (IVA exportador) devuelto de manera extemporánea a ser computados desde el día 61 de la petición realizada a la AT; 6- IMPONER las costas a la parte accionante conforme a lo que dispone el artículo 192 del C.P.C.; 7- NOTIFICAR por cédula a las partes; 8- ANOTAR, registrar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para rechazar la excepción de falta de acción**, opuesta como medio general de defensa, por la Administración Tributaria (AT) se basó en que, si bien, el Dictamen de Reconsideración Nro. 71700001845/2022 fue elaborado por la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, el mismo cuenta con la suscripción del Viceministro de Tributación, máxima autoridad de la Subsecretaría de Estado de Tributación. Asimismo, el Dictamen DANT. Nro. 53/2021 se encuentra rubricado por la máxima autoridad; por consiguiente, los actos impugnados adquirieron carácter de acto administrativo definitivo, quedando expedita la vía para lo contencioso administrativo. ----------

Por otra parte, los **argumentos del Tribunal para hacer lugar a la acción contenciosa administrativa instaurada por la firma ADM Paraguay S.R.L.,** se basaron –*en resumen*- en que: **1)** del análisis de los

artículos 88 de la Ley Nro. 125/92 (texto modificado por la Ley Nro. 5061/13) y 171 de la Ley Nro. 125/92, resulta que la mora no solo aplica al contribuyente que incumple con su obligación tributaria, sino también para la Administración Tributaria (AT) y opera por el solo vencimiento de la obligación de estos, en este caso, a partir del día siguiente del plazo que la AT tiene para disponer la devolución (60 días, en virtud al artículo 9 del Decreto Nro. 1029/13) y dicho cálculo debe extenderse hasta el día de pago efectivo que la Administración debe realizar. Asimismo, el Tribunal indicó que si la AT cuestiona todo o parte de lo acreditado por el régimen acelerado, debe ejecutar la garantía bancaria y aplicar los intereses correspondientes; pero en el sentido adverso, de ser improcedentes los cuestionamientos (como en el caso examinado) no solo debe devolver el capital (hecho que aconteció) sino también lo ejecutado por la AT en concepto de intereses moratorios y multas por mora, ya que esto último es un accesorio del capital y considerando que lo accesorio corre la misma suerte del principal, los intereses cobrados indebidamente deben ser devueltos al mismo tiempo que el crédito fiscal devuelto. En consecuencia, la AT debe devolver la totalidad de intereses que fueron ejecutados a través de la garantía bancaria de manera indebida y **2)** conforme al artículo 88 de la Ley y la modificación dispuesta por la Ley Nro. 2421/04, la AT debe realizar los cálculos correspondientes y disponer el pago de los accesorios reclamados, aplicando lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley en relación a multas e intereses sobre créditos fiscales devueltos de manera extemporánea a ser computados desde el día 61 hasta la fecha de efectiva devolución. ----------

El **Abg. Hernán Martínez, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de expresar agravios**, señaló –*en resumen*- una ausencia de norma legal que justifique la devolución de intereses y multa ejecutados con garantía bancaria y enfatizando que la norma mencionada por la parte actora (artículo 223 de la Ley Nro. 125/92) no resulta aplicable al caso, porque se refiere a los casos de pago indebido o en exceso. Asimismo, indicó que es improcedente la acreditación de intereses sobre el monto devuelto, es decir, resulta inaplicable el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92 en cuanto al tema de los intereses, porque el retraso en la devolución no es

Abog. Karinna Pesoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

imputable al fisco, señala que no existió mora por parte de la AT ya que el hecho de que los proveedores no ingresen el impuesto correspondiente hace que el crédito invocado no cuente con las características de existencia, legitimidad y disponibilidad, motivo por el cual no fue devuelto, además la validez de determinados comprobantes recién pudo corroborarse cuando ADM Paraguay SRL arrimó las pruebas durante el sumario. ----------

La **Abg. Silvia Benítez, en representación de ADM Paraguay SRL, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, solicitó que sea declarado desierto el recurso interpuesto por su contraparte en virtud a lo establecido en el artículo 419 del C.P.C., pues la recurrente se limitó a transcribir los fragmentos de la resolución recurrida y repetir lo dicho en la contestación de la demanda, sin aportar nuevos argumentos o análisis que respalden su posición. Por otra parte, contestó el traslado, indicando que la sentencia dictada por el Tribunal se ajusta a derecho. En ese sentido, manifestó que no es cierto que el Tribunal no haya indicado las normas legales que respalden la decisión adoptada, pues esto se corrobora a fs. 3-5 de la sentencia impugnada, donde el Tribunal transcribió íntegramente las normas y los requisitos de la misma con relación al caso en cuestión. Finalmente manifestó que los intereses y multas que se requieren en la demanda son cuestiones accesorias a la obligación principal de dar suma de dinero, que, en este caso en concreto, pesaba sobre la AT a favor de ADM Paraguay SRL tras el ejercicio de su derecho a de recuperar el crédito fiscal IVA exportador en ejercicio del derecho previsto en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92. ----------

En ese sentido, corresponde verificar en primer lugar, si el escrito de expresión de agravios presentado por la Abogacía del Tesoro, reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del C.P.C., ya que esto fue puesto en dudas por la representante convencional de la firma contribuyente accionante. ----------

Así, tras la lectura del escrito de expresión de agravios mencionado, se advierte que el mismo contiene suficientes críticas de la sentencia impugnada y, por consiguiente, se considera cumplida la exigencia contenida en el artículo 419 del C.P.C. para el estudio del recurso de apelación interpuesto. -

Ahora bien, a los efectos de abordar el tema en cuestión, corresponde citar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Se advierte que ADM Paraguay SRL solicitó en sede administrativa la devolución de los créditos fiscales IVA, afectados a operaciones de exportación bajo el régimen acelerado, correspondiente a los periodos fiscales julio a setiembre del 2006 y de octubre a diciembre 2006, por la suma de Gs. 1.418.693.405. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7530001935, fue concedida a la firma la suma solicitada avalada con la garantía bancaria presentada por la firma contribuyente. Luego del análisis del crédito solicitado, los funcionarios analistas de la AT concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 1.355.753.547 y cuestionaron la suma de Gs. 62.939.858, esto implicó que se ejecutara la garantía bancaria presentada por la firma contribuyente, por el valor de los créditos cuestionados más los intereses devengados desde la acreditación del monto cuestionado hasta la ejecución de la garantía bancaria ofrecida, por Gs. 74.741.081[1]. ----------

Se instruyó sumario administrativo sobre el monto cuestionado, de conformidad a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04 y finamente la Administración ordenó la devolución del crédito fiscal Gs. 41.838.*862 –periodo fiscal julio a setiembre 2006-* (*Dictamen DANT Nro. 158/2016, suscripto por la Viceministra de Tributación, fs. 12/13*; *resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la firma contra el Dictamen de Conclusión DANT Nro. 01/2015*) y Gs. 5.336.750 *–periodo fiscal octubre a diciembre 2006-* (*Dictamen DANT Nro. 383/2016 suscripto por la Viceministra de Tributación, fs. 16, resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la firma contra el Dictamen de Conclusión DANT Nro. 13/2016*). ----------

Posteriormente, a través del Expediente Nro. 20193016767 (fs. 18/22 de los A.A.) la firma contribuyente solicitó la repetición y devolución de los intereses y multas por mora indebidamente ejecutados por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) con las garantías bancarias ofrecidas en las

[1] Datos extraídos del **Informe DCFF/ C Nro. 35/2011** obrante a fs. 45/54 de los A.A.

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

solicitudes de devolución del IVA, crédito fiscal afectado a las exportaciones de los periodos fiscales julio a setiembre 2006 y de octubre a diciembre 2006; más el pago de intereses devengados desde la fecha de las ejecuciones de las garantías bancarias hasta la efectiva acreditación a ADM Paraguay SRL.

Por **Dictamen DANT Nro. 53/2021 suscripto por el Viceministro de Tributación** (fs. 61 de los A.A.), la SET resolvió no hacer lugar al acreditamiento de accesorios legales. La Administración indicó que obró dentro de sus atribuciones legales al realizar la ejecución de la garantía bancaria por el monto del crédito no justificado, no siendo, por tanto, un cobro indebido, ya que procedió a la acreditación antes de que estuviera disponible el monto. Igualmente, en relación a la acreditación de los accesorios legales sobre el monto devuelto, la Administración señaló que el DCFF constató que el crédito fiscal cuestionado, no se encontraba disponible para su devolución y en ese sentido, el hecho de que los proveedores no hayan ingresado al fisco el impuesto correspondiente hace que el crédito invocado no cuente con las características de existencia, legitimidad y disponibilidad, por lo cual, no fue devuelto. Por otra parte, manifestó que recién en la etapa sumarial pudo verificarse las pruebas arrimadas por ADM Paraguay SRL, con lo que se concluye que el supuesto retraso en la devolución no es imputable al fisco. -

Seguidamente, ante el recurso de reconsideración interpuesto por ADM Paraguay SRL, por **Dictamen de Reconsideración Nro. 71700001845/2022 suscripto por el Viceministro de Tributación** (fs. 08), la SET resolvió rechazar el recurso interpuesto. La Administración indicó, entre otras cosas, que la firma contribuyente basa su pedido en el artículo 217 y siguientes de la Ley Nro. 125/92, sin embargo, éstos no son aplicables, pues el que regula la cuestión es el artículo 88 de la misma y que en ese sentido, la SET obró dentro de sus facultades legales. ----------

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde pasar al **análisis de los agravios de la Abogacía del Tesoro**. ----------

Así, es importante resaltar, en primer lugar, que si bien, el Tribunal de Cuentas resolvió la cuestión en base a lo regulado en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, en el presente caso resulta aplicable la modificación establecida en dicho artículo por la Ley Nro. 2421/04, pues la solicitud de devolución de créditos fiscales fue presentada

en fecha 03 de junio del 2010 (véase el Informe DCFF/ C Nro. 35, obrante a fs. 45 de los A.A) y no el 13 de setiembre del 2018 como lo determinó el Tribunal. ----------

En ese sentido, el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04**, establece que la Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. Dicha norma dispone, entre otras cosas, que: "*…el saldo será devuelto en un plazo que no podrá exceder los sesenta días corridos a partir de la presentación de la solicitud, condicionado a que la misma esté acompañada de los comprobantes que justifiquen dicho crédito, la declaración jurada y la certificación de auditor independiente…*" Por otra parte, indica que los exportadores pueden solicitar la devolución acelerada del crédito presentando una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros conforme al texto redactado por la Administración Tributaria con el asesoramiento del Banco Central del Paraguay y que en ese sistema "*…el plazo para la devolución será de quince días. El plazo de la garantía será por ciento veinte días corridos contados desde la fecha de la solicitud…*". ----------

La citada norma, dispone, además, la instrucción de sumario administrativo respecto de la parte cuestionada por la Administración Tributaria, siempre y cuando la objeción no se refiera a una impugnación formal o ésta fuere aceptada por el contribuyente y finamente, regula que: "*La mora en la devolución por parte de la Administración dará lugar a la percepción de intereses moratorios a la misma tasa que aplica la Administración Tributaria en los casos de mora, excluidos los primeros sesenta días corridos y pagaderos juntamente con la devolución del crédito fiscal…*". ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Ahora bien, en el presente caso, la SET ejecutó la garantía bancaria presentada por ADM Paraguay SRL, por la suma de Gs. 74.741.081 (*crédito cuestionado por la Administración correspondiente a Gs. 62.939.858, más los intereses).* Luego de la instrucción del sumario administrativo sobre el monto

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

cuestionado, la SET resolvió acreditar la suma de Gs. 41.838.862 (*Dictamen DANT Nro. 158/2016*) y Gs. 5.336.750 (*Dictamen DANT Nro. 383/2016*). -----

Con lo expuesto, se advierte que la suma –finalmente- cuestionada por la Administración, es de Gs. 15.764.246[2]. Por consiguiente, los intereses que fueron ejecutados por la garantía bancaria, en relación al crédito que correspondía devolver por parte de la AT (Gs. 47.175.612), deben ser devueltos, pues de no hacerlo, el fisco incurriría en un enriquecimiento indebido (artículo 1817 del Código Civil Paraguayo[3]). ----------

Por otra parte, en lo que concierne al pago de intereses solicitados por la firma accionante, por la demora en la devolución del crédito fiscal, por parte de la Administración, dicha petición se ajusta a derecho; pues como se mencionó precedentemente, el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04, reconoce a favor del contribuyente exportador, el derecho de percibir interés y accesorios legales por la mora incurrida por la Administración, a la misma tasa que aplica la Administración Tributaria en los casos de mora, excluidos los primeros sesenta días corridos y pagaderos juntamente con la devolución del crédito fiscal. Al respecto, la tasa que aplica la Administración Tributaria en los casos de mora, es la establecida en el artículo 171 de la Ley Nro. 125/92. ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Tesoro, y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 253 del 03 de noviembre del 2023, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

En cuanto a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo anulados por imperio del artículo 106 de la Constitución que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función. ----------

---

[2] Diferencia resultante entre Gs. 62.939.858 (crédito fiscal cuestionado en principio por la AT) y Gs. 47.175.612 (crédito fiscal ordenado, luego de la tramitación del sumario).

[3] **Código Civil Paraguayo, artículo 1817** - El que se enriquece sin causa en daño de otro está obligado, en la medida de su enriquecimiento, a indemnizar al perjudicado la correlativa disminución de su patrimonio. Cuando el enriquecimiento consiste en la adquisición de una cosa cierta, corresponderá la restitución en especie, si existe al tiempo de la demanda.

24-09-2024

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, es porque se dictó en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo, por lo tanto, 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, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar el Acuerdo y Sentencia Nro. 253 de fecha 03 de noviembre de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los mismos fundamentos. ----------

No obstante, respetuosamente disiento en cuanto a la imposición de costas, pues considero que las mismas deben imponerse a la parte apelante, por imperio del artículo 203, inc. a) del Código Procesal Civil, 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. ----------

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Manifiesta su adhesión al voto de la Dra. María Carolina Llanes Ocampos, por los mismos fundamentos. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

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:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 367

Asunción, 24 de setiembre del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Hernán Martínez, en representación de la Abogacía del Tesoro.-
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Hernán Martínez, en representación de la Abogacía del Tesoro, y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 253 del 03 de noviembre del 2023, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------.
3. **IMPONER** las costas a la parte apelante, por imperio del artículo 203, inc. a) del Código Procesal Civil. ----------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA