CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. DEV. CRÉDITOS FISCALES N° 793006845 DEL 11/11/19 Y OTRA DE LA SET - MH".----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Ciento setenta y nueve

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta y un días del mes de mayo del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, 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° 327 de fecha 07 de diciembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Primera 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 representante de la parte actora no fundamentó el recurso de nulidad interpuesto. 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 declarar desierto este Recurso. Es mi voto.-------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto que antecede, por los mismos fundamentos.-------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 327 de fecha 07 de diciembre de 2022, apelado por la parte actora, el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la Excepción de Falta de Acción opuesta como Medio General de Defensa por los representantes de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda. 2) IMPONER LAS COSTAS a la perdidosa. 3) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

A fs. 116/125 el Abogado Julio César Giménez Alderete, en representación de la parte actora, expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En síntesis, argumenta que

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

la Resolución recurrida se halla afectada por serios vicios de interpretación legal, confundiendo aspectos relevantes de leyes salientes y entrantes en el campo tributario, que causa un agravio a su parte, ya que arbitrariamente le estaría despojando de legítimas reclamaciones de devolución de créditos tributarios.----------

Esa representación sostiene que el *a quo* incurrió en una equivocación por cuanto al partir de una premisa errada, la conclusión corrió la misma suerte. Señala que tal como el inferior lo cita expresamente, pero lo interpreta indebidamente, la Ley N° 6380/19 entró en vigencia desde el 1 de enero de 2020, conforme al Decreto N° 2787/19 de fecha 31 de octubre de 2019, dictado por el Poder Ejecutivo que, si bien es cierto fue posterior a la iniciación o pedido de devolución del crédito tributario por parte de su mandante, sin embargo el Informe Final de Análisis que deniega a su parte la devolución de la suma de G. 166.705.643, es de fecha 03 de abril de 2020 y notificada el 06 de abril de 2020, ya en plena vigencia de la Ley N° 6380/19, con el agravante de que también el 06/04/2020, le notifican la Comunicación de la Ejecución de Garantía N° 7550002125, por la cual se materializa la ejecución de la garantía bancaria por el monto de G. 166.705.643.----------

Dice que resulta pertinente aclarar que, por la mecánica operativa de la Administración Tributaria, en fecha 15 de noviembre de 2019 la Dirección de Asistencia al Contribuyente y Créditos Fiscales, emite la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006845, que se le notificó en fecha 15/11/2019, procediéndose a la acreditación total del crédito solicitado, o sea, la suma de G. 936.653.602, lo cual hacía innecesario efectuar reclamo alguno al respecto.----------

Agrega que ya en fecha 03/04/2020, notificada el 06/04/2020, ya en plena vigencia de la Ley N° 6380/2019, se emite el Informe de Análisis N° 77300012072, que deniega a su parte la devolución de la suma de G. 166.705.643, el que sí causa un perjuicio irreparable a su parte, porque por aplicación del art. 101 de la Ley N° 6380/2019, ya plenamente vigente a esa fecha, que taxativamente dice: *"...el rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración..."*.----------

Alega que no existe duda alguna que al tiempo de dictarse el Informe Final de Análisis N° 77300012072, que deniega a su parte la devolución de la suma de G. 166.705.643, en fecha 03 de abril de 2020 y notificada el 06 de abril de 2020, ya estaba en plena vigencia la Ley N° 6380/2019 y además, la misma ya había derogado en sus partes pertinentes las Leyes N° 125/91 y 2421/04, por lo que es absolutamente errónea la decisión del Tribunal de Cuentas Primera Sala, de que no era aplicable el art. 101 de la Ley N° 6380/2019. Por consiguiente, señala que resulta más que evidente que se ha cumplido rigurosamente lo dispuesto en el art. 3° de la Ley N° 1462/35.----------

Indica que se encontraba habilitada la interposición del recurso de reconsideración ya expuesto y ante la materialización de la resolución ficta por falta de pronunciamiento en el plazo que tenía para hacerlo, no quedaba otro camino que iniciar la demanda contencioso administrativa, conforme a las disposiciones del art. 234 de la Ley N° 125/91, en concordancia con el art. 237 del mismo cuerpo legal.----------

31-05-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento setenta y nueve

En cuanto a la cuestión de fondo, dice que resulta pertinente que la Magistratura estudie las cuestiones de fondo y que a fin de evitar reiteraciones innecesarias, se remite a las fundamentaciones de la demanda, contenidas en el escrito de promoción de la misma, obrante a fs. 39 a fs. 53 de autos, las cuales demuestran su procedencia.----------

Solicita que se haga lugar al recurso revocando el Acuerdo y Sentencia, resolviendo además sobre el fondo de la controversia, haciendo lugar a la demanda, conforme al petitorio formulado en el escrito inicial.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

El Abg. Concepción Insfrán Alvarenga contesta los agravios de la parte actora argumentando que su contraparte se equivoca al expresar que el Tribunal realizó una exposición teórica a la cuestión tratada, siendo que los fundamentos expuestos en el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas fueron expresa y estrictamente por aplicación de las disposiciones legales vigentes y que rigen la materia; asimismo, menciona que el *a quo* no se apartó de las normas legales, constató la evidente regularidad y compartió la posición asumida por esa representación ministerial al dictar el Acuerdo y Sentencia N° 327/2022.----

Alega que la norma es por demás clara, conforme al procedimiento de devolución de crédito fiscal tipo exportador y que es imperante establecer 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, pero así también, es más claro que se procederá a la devolución de lo cuestionado por la Administración Tributaria; sin embargo, respecto a la parte cuestionada dice que se debe instruir sumario administrativo a petición de la firma contribuyente, dentro del plazo de diez días hábiles.----------

Agrega que en el caso de autos la necesaria conclusión es que en atención a lo establecido en el art. 88 de la Ley N° 125/91, con la necesaria modificación de la Ley N° 2421/04, debe darse la instrucción de sumario administrativo previamente, ello en virtud a la exigencia legal y, sobre todo, por no haberse agotado la instancia administrativa, y al no existir acto administrativo definitivo que la concluya, hace que el Tribunal inferior haya dictado sentencia haciendo lugar a la excepción de falta de acción opuesta.----------

Al tiempo de ratificarse en todos los puntos expuestos en el escrito de contestación de esta demanda, considera que los señores Miembros del Tribunal de Cuentas han valorado convenientemente para dictar en forma unánime el Acuerdo y Sentencia N° 327/2002, por lo que considera que el fallo recurrido se halla ajustado a derecho y solicita que el mismo sea confirmado en todos sus términos por la Sala Penal de la Excma. Corte Suprema de Justicia.--

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Can
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ANÁLISIS JURÍDICO

En estos autos consta que la contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al periodo fiscal 08/2017, por el régimen acelerado. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006845 de fecha 15/11/2019 la SET resolvió aprobar la solicitud de devolución de créditos fiscales. Luego, mediante Informe de Análisis N° 77300012072 de fecha 03/04/2020 los Auditores de la SET cuestionaron la devolución de los siguientes créditos: *"d) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente (C-B): G. 1.513.098; e) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador: G. 15.974.703; f) Comprobantes cuestionados debido a que los proveedores no contaban con la obligación de IVA al momento de su emisión: G. 8.139.643; g)Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal: G. 141.078.199"*, totalizando así el crédito fiscal no solicitado la suma de G. 166.705.643. A fs. 28 consta que el contribuyente presentó recurso de reconsideración, dejando constancia que presenta este recurso debido a la *"imposibilidad material producida por el Sistema Marangatú"*. La Administración Tributaria no emitió resolución alguna en relación a este recurso.----------

Posteriormente, la Cooperativa Chortitzer Ltda. a través de su representante planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la revocación de la denegatoria ficta del recurso de reconsideración. En concreto, solicitó la devolución del crédito fiscal IVA de G. 166.705.643, más los accesorios legales correspondientes.----------

Corrido el traslado de la demanda, el Abogado Fiscal Concepción Insfrán Alvarenga contestó la demanda y opuso excepción de falta de acción como medio general de defensa. Alegó que en atención al art. 88 de la Ley N° 125/91 modificada por Ley N° 5061/13 debe solicitarse la instrucción de sumario administrativo. Dice que no se agotó la instancia administrativa al no existir acto administrativo definitivo que la concluya, ya que se configuraron los presupuestos exigidos por la ley para que se instruya sumario administrativo tendiente a la revisión de los supuestos créditos fiscales IVA solicitados en repetición a la Administración Tributaria.----------

El Tribunal de Cuentas Primera Sala por Acuerdo y Sentencia N° 327 de fecha 07 de diciembre de 2022 resolvió hacer lugar a la excepción de falta de acción opuesta como medio general de defensa por los representantes de la SET, imponiendo las costas a la perdidosa. Consideró que al momento de la solicitud de devolución la disposición vigente en la fecha era el art. 88 de la Ley N° 125/91, que establecía que se debía iniciar sumario administrativo, por lo que los actos administrativos impugnados en la presente acción no constituyen actos definitivos.----------

Seguidamente corresponde el estudio del recurso de apelación planteado por la parte actora contra el Acuerdo y Sentencia N° 327/2022 del Tribunal de Cuentas, que resolvió hacer lugar a la excepción de falta de acción opuesta por la demandada, fundado en que la

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento setenta y nueve

contribuyente no solicitó la instrucción de sumario administrativo y, por ende, no agotó la instancia administrativa previa.----------

En tal sentido, conforme se observa en el escrito de reconsideración (fs. 28) la contribuyente mencionó que el Sistema Marangatú solo permitía la presentación del recurso de reconsideración, esto en atención a la Ley N° 6380/19 "De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional", que en su art. 101, en la parte pertinente, prescribe: *"Artículo 101. IVA Crédito del Exportador. La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la presente ley. (...)* ***El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración"*** (sic, las negritas son mías). Recordemos que el presente procedimiento de devolución de devolución de IVA crédito fiscal tipo exportador inició en el año 2019 y culminó en el año 2020, periodo de tiempo en el cual entró en vigencia la nueva ley tributaria, que ya no exige la presentación por parte del contribuyente de la solicitud de sumario administrativo.---------- ----------

Además, el Decreto N° 3108/2019 "Por el cual se reglamenta la devolución del IVA Crédito establecida en la Ley N° 6.380/2019 «De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional", en el Artículo 21 *"Aplicación Temporal de las Normas"* establece que *"los sumarios administrativos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2019 seguirán su curso hasta su culminación",* pero nada dice en relación a si deben iniciarse sumarios en el año 2020, bajo la vigencia de la nueva ley. Considerando esta situación, además de la alegada imposibilidad de solicitar sumario en el Sistema Marangatú, en caso de duda sobre las cuestiones que hacen al *procedimiento administrativo* ante la SET durante la transición entre una legislación y otra, entiendo que debe estarse a favor de la prosecución de la presente acción contencioso administrativa, por el principio *in dubio pro actione*, vinculado al derecho a la tutela judicial efectiva.----------

En estas condiciones, en atención a que se interpuso recurso de reconsideración y que operó denegatoria ficta por el transcurso del plazo previsto en el artículo 234 de la Ley N° 125/91[1], considero que la presente demanda cumple con los requisitos de admisibilidad

[1] Art. 234 Ley N° 125/91: Recurso de reconsideración o reposición - El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. Si no se emitiere resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

previstos en la Ley N° 1462/35 y, en consecuencia, la excepción de falta de acción opuesta por la parte demandada deviene improcedente.----------

Dada la forma en que se resolvió la apelación de la decisión respecto a la excepción opuesta como medio general de defensa, a continuación corresponde el estudio del fondo de la cuestión, por lo que debe determinarse si es procedente la solicitud de devolución de IVA tipo exportador del periodo 08/2017 presentada por la Cooperativa Chortitzer Ltda.----------

En el Informe de Análisis N° 77300012072 de fecha 03/04/2020 la Subsecretaría de Estado de Tributación cuestionó la devolución de los siguientes créditos fiscales:----------

ÍTEM	DESCRIPCIÓN	MONTO
D	Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente	1.513.098
E	Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador.	15.974.703
F	Comprobantes cuestionados debido a que los proveedores no contaban con la obligación de IVA al momento de su emisión	8.139.643
G	Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal	141.078.199

Respecto al ítem D, "Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente", no se observa en el escrito de demanda que la actora haya cuestionado este rechazo, por lo que queda firme. En el ítem E, *" Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador"*, en el Informe de Análisis N° 77300012072 de fecha 03/04/2020 (fs. 15/24) se detallan las facturas cuestionadas, entre las que se encuentran aquellas que respaldan gastos no relacionados con las actividades de la empresa (arreglos florales, inscripción a congreso de matrimonios, alquiler de sillas, chocolates, confección de disfraz, etc.), así como facturas sin detalle del bien o servicio adquirido.----------

Recordemos que la Ley Tributaria es clara cuando prescribe que están sujetos a devolución los créditos correspondientes a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen, esto es, que estén relacionados con la actividad de la contribuyente que, en este caso, se dedica a la actividad agropecuaria. Así, no se advierte que los comprobantes cuestionados por la SET estén vinculados con la actividad empresarial de la Cooperativa Chortitzer Ltda., por no ser razonable que la compra de

arreglos florales, inscripción a congreso de matrimonios, alquiler de sillas, chocolates, confección de disfraz, esté relacionada a la actividad de la contribuyente de la forma en que requiere la norma, sumado a que este requisito no ha sido probado por la actora en el presente juicio. Por lo tanto, el cuestionamiento de la Administración Tributaria en este punto está ajustado a derecho.----------

Por otra parte, la Administración Tributaria cuestionó la devolución de G. 8.139.643 por *"comprobantes cuestionados debido a que los proveedores no contaban con la obligación de IVA al momento de su emisión"* y G. 141.078.199 debido a *" Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal"* . Sobre el punto, el representante de la actora mencionó en su demanda que su empresa no es policía fiscal ni tiene las más mínimas atribuciones para controlar la conducta impositiva de sus proveedores y que esa expresión condice plenamente con la jurisprudencia, en el sentido de que los contribuyentes no pueden ser responsables de la conducta de sus proveedores.----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por la causal arriba citada, por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "omisos e inconsistentes", que no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, esta Sala Penal ha venido sosteniendo el mismo criterio en relación al caso planteado en estos autos, en cuanto a que la responsabilidad de ingresar los impuestos corresponde a cada contribuyente. Es decir, la obligación tributaria recae en cada sujeto pasivo o deudor (contribuyente) ante el sujeto activo o acreedor (fisco) en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria.----------

La Ley N° 125/91 en su art. 180 determina que la responsabilidad por infracciones tributarias es "personal del autor", cuando dice: "*Infractores: La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta Ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*".----------

Por todo lo expuesto, cabe concluir que la contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. no es responsable del incumplimiento de deberes tributarios por parte de sus proveedores, y la falta de pago de la deuda fiscal por parte de estos últimos no puede justificar el cuestionamiento del crédito solicitado por el contribuyente. La Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos de determinación contra dichos proveedores, y no debía

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes G.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente. En estas condiciones, corresponde la devolución del crédito fiscal de G. 8.139.643, cuestionado por *"comprobantes cuestionados debido a que los proveedores no contaban con la obligación de IVA al momento de su emisión"* y G. 141.078.199 debido a *" Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal",* que totaliza la suma de G. 149.217.842 (Guaraníes ciento cuarenta y nueve millones doscientos diecisiete mil ochocientos cuarenta y dos), más los accesorios legales correspondientes.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, corresponde revocar el fallo apelado, revocar parcialmente los actos administrativos impugnados y ordenar la devolución de G. 149.217.842 (Guaraníes ciento cuarenta y nueve millones doscientos diecisiete mil ochocientos cuarenta y dos), más los accesorios legales correspondientes, en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador.-------

En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas en el orden causado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 193 del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA MANIFIESTA: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA PROSIGUIÓ DICIENDO: Que disiente respetuosamente de la opinión de la Dra. María Carolina Llanes Ocampos, pues corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Julio Giménez Alderete, en representación de la Cooperativa Chortitzer LTDA, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 327/2022 del Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los argumentos que a continuación se exponen:----------

En el presente juicio, se advierte que la firma Cooperativa Chortitzer LTDA solicitó a la Administración Tributaria, la devolución del IVA exportador, periodo fiscal agosto/2017, régimen acelerado, por valor de Gs. 936.653.602. Dicha solicitud fue concedida en su totalidad mediante el dictado de la **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006845** del 15 de noviembre del 2019 (fs. 13).----------

Posteriormente, mediante el **Informe de Análisis Nro. 77300012072** del 03 abril del 2020, los analistas de la Administración concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 769.947.959, recomendando ejecutar la garantía por la diferencia resultante (fs. 15/23). La **Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002125** fue realizada el 06 de abril del 2020 (fs. 26).----------

La Cooperativa Chortitzer LTDA interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300012072/2020 y la Comunicación de Ejecución de Garantía (fs. 28/31). Seguidamente, promovió demanda contenciosa administrativa contra el Informe de Análisis Nro. 77300012072/2020 y la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006845/219, ante la supuesta resolución denegatoria tácita generada, en relación al recurso de reconsideración interpuesto (fs. 39/53).----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento setenta y nueve

En ese sentido, corresponde verificar, si la acción interpuesta por la firma accionante cumple o no con los presupuestos de admisibilidad, establecidos en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/35, los cuales se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada, pues el Tribunal de Cuentas resolvió hacer lugar hacer lugar a la excepción de falta de acción, opuesta como medio general de defensa por el Ministerio de Hacienda, y ésta decisión se vincula directamente con los presupuestos de admisibilidad de la acción.----------

Al respecto, los mencionados artículos disponen que la acción debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (art. 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (art. 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (art. 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (art. 3 inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10[2] *-que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35-* de 18 días.----------

En ese contexto, resulta importante señalar, en primer lugar, que el Informe de Análisis Nro. 77300012072/2020 impugnado por la firma accionante en sede jurisdiccional, no es recurrible en instancia contenciosa administrativa, pues en el referido informe, los funcionarios analistas recomiendan asumir una determinada actuación administrativa; constituye, un simple acto de la administración, que es una comunicación inter-órgano y no el acto administrativo, que es el objeto del proceso contencioso administrativo, conforme dispone el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35.----------

Así, corresponde aclarar, que el acto administrativo recurrible en Instancia contenciosa administrativa, debe ser una decisión unilateral emitida por la máxima autoridad administrativa, en ejercicio de sus funciones que produzca efectos jurídicos individuales, es decir, que cause estado *(artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35*), lo cual no ocurre con un informe emitido por funcionarios analistas.----------

En segundo lugar, cabe indicar, en lo que refiere a la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006845/219, que ésta tampoco es recurrible en el proceso contencioso administrativo, pues dicha resolución no vulnera un derecho administrativo preestablecido a favor de la firma contribuyente, es decir, no cumple con el presupuesto de

[2] Cabe resaltar, que a la fecha de interposición de la demanda -13 de julio del 2020-se encontraba vigente la Ley Nro. 4046/10, pues la Ley Nro. 6715/21 (que establece el plazo de 18 días hábiles con el que cuenta el actor para accionar en lo contencioso, artículo 69) recién entró en vigencia el 29 de setiembre del 2022, en virtud a lo establecido en el artículo 90 de la Ley Nro. 6715/21.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

admisibilidad de la acción establecido en el artículo 3, inciso d) de la Ley Nro. 1462/35, ya que la misma aprobó el valor total del crédito solicitado por la firma contribuyente, no hay por consiguiente, una vulneración o menoscabo al derecho administrativo de la firma accionante.----------

La resolución de referencia, si bien existe una recomendación para su modificación por parte del departamento interno de análisis, a la fecha de presentación de la acción, no fue objeto de modificación, por lo que tal como se afirma en el párrafo precedente, no ha vulnerado el derecho reclamado por la promotora de la presente acción contenciosa.----------

Por las condiciones expuestas, al no haberse impugnado actos administrativos cuya regularidad pueda ser objeto de verificación en este proceso, se concluye que la acción instaurada no reúne los presupuestos de admisibilidad *(artículo 3 inc. a) y d) de la Ley Nro. 1462/35)*, debiendo por ello confirmarse el Acuerdo y Sentencia Nro. 327/2022 del Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas al recurrente, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

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: ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 179

Asunción, 31 de mayo 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. DECLARAR DESIERTO el Recurso de Nulidad.----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento setenta y nueve

2. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia N° 327 de fecha 07 de diciembre de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. REVOCAR PARCIALMENTE los actos administrativos impugnados, la Resolución denegatoria ficta, la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006845/2019 y el Informe Final de Análisis N° 77300012072/2020 de la Subsecretaría de Estado de Tributación y **ORDENAR** la devolución de G. 149.217.842 (Guaraníes ciento cuarenta y nueve millones doscientos diecisiete mil ochocientos cuarenta y dos), más los accesorios legales correspondientes, en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, por los fundamentos expuestos en el Considerando de la presente resolución.----------

4. IMPONER las costas en el orden causado.----------

5. ANOTAR, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

