



Corte Suprema de Justicia

EXPEDIENTE: "CONSORCIO VIAL DE CAMINOS c/
Resolución ficta de fecha 28 de junio de 2012,
emanada de la Sub Secretaría de Estado de
Tributación"-----

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO: Sesenta y tres -



del año dos mil diecisiete estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los
Excmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **SINDULFO
BLANCO, LUIS MARIA BENITEZ RIERA, y ALICIA BEATRIZ PUCHETA de CORREA**, por ante mí la
Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver
el recurso de apelación y la nulidad interpuesta contra el Acuerdo y Sentencia N° 289 de fecha
05 de agosto de 2014, 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

¿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: **BLANCO, BENITEZ, y PUCHETA.**-----

A LA PRIMERA CUESTION PLANTEADA, EL MINISTRO SINDULFO BLANCO DIJO: el
representante del consorcio actor, tacha de nulo al fallo recurrido, bajo el calificativo de extra
petita, ya que asevera resulta incongruente lo demandado, lo contestado por el representante
fiscal al trabar la litis (no fue alegada la supuesta falta de agotamiento de la instancia
administrativa) y lo resuelto por el a quem, afirmando haber interpuesto el recurso
administrativo correspondiente tras la recepción de la notificación, vía correo electrónico, del
rechazo a su planteamiento por ante el Ministerio de Hacienda. Plantea la nulidad del Acuerdo y
Sentencia N° 289 de fecha 05 de agosto de 2014, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda
Sala.-----

CONTESTACIÓN DEL ABOGADO FISCAL

Luis María Benítez Riera
Ministro

Alicia Pucheta de Correa
Ministra

SINDULFO BLANCO
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

...///... En sentido contrario a la pretensión del nulidicente, el representante fiscal invoca el artículo 3° de la Ley N° 1462/35, el que sostiene impone con carácter de obligatoriedad, el requisito del cumplimiento de los procedimientos en sede administrativa, calificando como orden público, lo que obliga al Tribunal velar su cumplimiento. Concluye su contestación, negando que haya sido señalado el defecto del fallo en cuestión, solicitando no prospere la nulidad planteada.-----

ANALISIS JURÍDICO

La cuestión por resolver, ya había sido propuesto en el ámbito académico por el maestro administrativista Salvador Villagra Maffiodo, quien hace más de treinta y cinco años, sostenía: *"La garantía de los recursos administrativos se convierte así, paradójicamente, en el más grave riesgo para los que necesitan recurrir al Tribunal contencioso administrativo."* (Principios de Derecho Administrativo, Editorial el Foro, pág. 338, Asunción, año 1981).-----

Al tiempo que eran plasmadas tales líneas, la resolución ficta, a diferencia de la actualidad, no ostentaba aún rango constitucional.-----

En el escrito de demanda, concretamente, en el petitorio formulado por el representante del actor, éste claramente expresa su impugnación contra un pronunciamiento aparente, conforme resulta legible a fojas 96 del presente expediente judicial.-----

El Tribunal a quem, tras breve esbozo de las actuaciones cumplidas en estos autos, reconoce expresamente dicha situación, de resultar atacado un acto presunto, conforme lo visible a fojas 167 vuelto.-----

Sin embargo y, contradictoriamente, la presente demanda fue rechazada de oficio, bajo el fundamento de no haber sido agotados los trámites administrativos previos (fs. 170 y, vlto.)--

La contradicción en la que incurrió el Tribunal de grado, descoloca, privando de congruencia a la resolución judicial analizada, lo que puede resultar enmarcado a la previsión de los artículos 112 y 113 del Código Procesal Civil, pero conforme al planteamiento de las partes contendientes en alzada, por el principio **In dubio pro actione** siguiendo la enseñanza de la doctrina nacional ya citada en párrafos precedentes, por la que fue sostenida: *"La naturaleza del juicio contencioso administrativo, en que se encuentran en juego no sólo el interés del particular sino también el de la legalidad de los actos de la administración, con valor de fin comunitario, es razón suficiente para que, en caso de duda, prevalezca la interposición más favorable a la prosecución del procedimiento y no sea rechazada in limine la demanda a causa de defectos o detalles sin mayor relevancia jurídica."* (Sic. autor y obra citada, pág. 340).-----...///...



Corte Suprema de Justicia



Omitiendo cualquier desacierto en la valoración del Tribunal, ante cualquier duda respecto a la causación de estado del acto administrativo - por cierto ficto - impugnado en la presente demanda contencioso administrativa, debe ser interpretada en sentido favorable a la prosecución de la misma, es decir, a la consideración de los requisitos formales para la admisión de la tramitación de la misma, considerando que existió planteamiento del recurso administrativo, el que por cierto, para el caso concreto de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, no arriba a la cúspide ministerial, por previsiones de los artículos 234 y 237 de la Ley N° 125/91.-----

Por las razones dadas, mi voto es por la anulación del Acuerdo y Sentencia N° 289 de fecha 05 de agosto de 2014, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos de doctrinarios y de derecho desarrollados. Es mi voto.-----

Pasando al estudio de la cuestión de fondo, conforme lo manda el artículo 406 del Código Procesal Civil, debe ser considerado lo que la parte demandante alegó, citando precedente jurisprudencial que asimila a la presente causa contencioso administrativa, sosteniendo que en ningún artículo del Capítulo V de la Ley N° 125/91, es contemplado dentro del sistema tributario nacional, responsabilidad alguna de quien mantiene algún tipo de vínculo comercial, cuando uno de los operadores actúa de buena fe, acreditando dichas operaciones con los comprobantes impositivos que cumplan toda la regularidad que la ley y disposiciones reglamentarias prevean, en las que el emisor de tales instrumentos impositivos no haya abonado el tributo, depositando los mismos en las arcas del erario público. La ausencia de previsión legal que inserte al contribuyente que efectuó el pago del tributo, cuando el no pago, resulte imputable al agente de retención, por ser un sujeto distinto dentro de la obligación tributaria. La inconsistencia del crédito fiscal, cuya repetición resulta reclamada por el consorcio actor, radica en operaciones que afectan a los proveedores del demandante y no atribuibles al mismo (fs. 91/93). Tampoco fue impugnada por el fisco la documentación impositiva presentado por la parte actora, al momento de solicitar la repetición del crédito demandado.----

La oposición de la administración tributaria, fue cumplida al trabar la litis, conforme al escrito de contestación presentado por el Abogado Fiscal, en el que resulta convenientemente aclarado que "LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN NINGÚN MOMENTO HA NEGADO EN FORMA DEFINITIVA LA DEVOLUCIÓN DE LOS CRÉDITOS RECLAMADOS, SINO QUE HA ORIENTADO LA SUSPENSIÓN TEMPORAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, SUPEDITÁNDOLO A...

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Alicia Pucheta de Correa
Ministra

SINDULFO BLANCO
Ministro

...///...LOS TRAMITES ADMINISTRATIVOS QUE CORRESPONDEN (INTIMACIÓN A LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y SUMARIO ADMINISTRATIVO DE RIGOR), COMO CONDICIÓN PREVIA A LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA SOBRE LAS PRETENSIONES DE LA HOY PARTE ACTORA." (Sic. fs. 123), expresando que resulta pertinente dicha posición fiscal a fin de determinar a ciencia cierta, el real ingreso de sumas, cuya devolución resulta *res litis* en estos autos, ya que de comprobarse el no ingreso a las arcas públicas, afirma que repetición reclamada por el consorcio actor, constituiría una desviación del propósito de ésta figura, pues serían devueltas sumas no percibidas. Fue expuesta también la oposición fiscal, dada la aparente inconsistencia de los créditos, hasta que la administración tributaria finiquite las verificaciones correspondientes. Al respecto, manifiesta que fue denunciado el hecho, encontrándose dicha diligencia en curso por ante la Dirección General de Fiscalización Tributaria, a fin que los "proveedores" ingresen los tributos debidos.-----

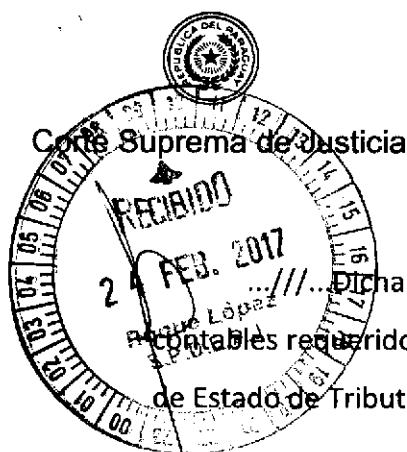
Como ya ha sido sostenida con anterioridad por esta Sala, no se disputa el derecho del actor de la presente demanda, a repetir el crédito reclamado, sino es la *consistencia* de éste lo que está en tela de duda.-----

Al respecto, el soportar la carga tributaria por un contribuyente, cuando en la operación incidida y por efecto de la traslación del tributo, aparezca un agente retentor, quien tras la percepción o retención de la suma fiscal, sea éste el sujeto obligado a que dicha suma, finalmente alcance su destino final, el erario público, siempre que sea debidamente acreditado su pago regular, no puede bajo ningún concepto, resultar supeditado su reconocimiento a cuestiones que no resulten imputables al mismo.-----

En el campo obligacional de la materia tributaria, la responsabilidad no es presumida ni de libre calificación, sino que debe ser expresamente prevista en la ley.-----

Al respecto y en sentido contrario a la postura del representante fiscal, el párrafo tercero del artículo 240 de la Ley N° 125/91 dispone: "**Efectuada la retención o percepción el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no lo efectúa responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada.** (Sic.)

En el presente caso, no fue alegada la no retención del I.V.A, cuya repetición resulta demandada por la acción que no atañe, por lo que no se cumple el presupuesto de ley previsto en el párrafo transcrito, requerido para la afectación del sujeto contribuyente - el consorcio actor - por lo que él o los únicos responsables, resultan los proveedores de éste.-----...///...



Dicha afirmación me es permitida en la no impugnación de los instrumentos contables referidos a la firma solicitante, debidamente presentados por ante la Sub Secretaria de Estado de Tributación, conforme constancia obrantes en el expediente judicial.-----

Por otro lado, el artículo 11 de la Resolución N° 52 de fecha 06 de mayo de 2011, dictado por la SSET del Ministerio de Hacienda (transcripto a fs. 120/121), no dispone cosa distinta, sino la reglamentación de la potestad del ente contralor en materia tributaria, sin que por ello resulta habilitada la "suspensión" del procedimiento iniciado por quien pretende la repetición del crédito fiscal que lo favorece.-----

La denuncia e intervención de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, resulta una medida acertada y obligada, de la que pueden derivar diversas situaciones infraccional que pueden incluso trascender al ámbito administrativo, pero en modo alguno, al menos del modo propuesto, compromete al actor de la presente acción contencioso administrativa, por lo que tampoco puede afectar al derecho por éste pretendido.-----

Conforme a los fundamentos de hecho y de derecho, siguiendo el criterio de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, entre las que cabe el precedente citado por el actor de la presente demanda, a lo que agrego el Acuerdo y Sentencia N° 664 de fecha 31 de agosto de 2015, de éste mismo colegiado, mi voto es por la procedencia de la pretensión actora, con costas a la parte vencida, conforme a los artículos 192 y 408, dada la resistencia sostenida *ab initio* y mantenida nuevamente por ante esta instancia revisora de la representación convencional del Ministerio de Hacienda. Es mi voto.-----

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARIA BENITEZ RIERA MANIFESTÓ: Con relación al Recurso de Nulidad no concuerdo con el preopinante el Dr. Sindulfo Blanco en que debe anularse el Acuerdo y Sentencia N° 289 de fecha 05 de agosto de 2014, dictado Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, debido supuestamente el Tribunal Inferior reconoció expresamente que se atacaba un acto presunto; sin embargo y, contradictoriamente la demanda fue rechazada, bajo el fundamento de no haber sido agotados los trámites administrativos previos, por lo que la contradicción en que se incurrió le priva de congruencia a la resolución judicial analizada, lo que se puede enmarcar dentro de las previsiones de los arts. 112 y 113 del C.P.C. En efecto, si bien hubiera sido procesalmente más adecuado rechazar la demanda antes de su admisión si el ad-quem consideraba que no se agoto la vía administrativa por parte de la accionante, el hecho de que recién en el fallo de marras se haya considerado esta cuestión, a mi parecer no ...///...

Luis María Benítez Riera
Ministro

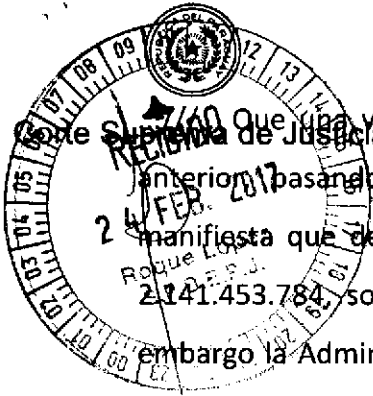
Alicia Picheta de Correa
Ministra

SINDULFO BLANCO
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

...///...tiene la suficiente gravedad para proceder a decretar su anulación, dado que la pretendida incongruencia alegada no se ha configurado, pues el Tribunal al proceder de esta manera no se apartó de los términos en que ha quedado planteada la litis. Además, el supuesto agravio puede ser eventualmente subsanado, cuando se estudie el Recurso de Apelación igualmente planteado por la recurrente. En conclusión, no existen violación de las formas y solemnidades procesales, establecidas en los arts. 112 y 113 del C.P.C., que ameriten la declaración de nulidad. Tampoco se observan vicios o defectos en la resolución impugnada que ameriten la declaración de oficio de su nulidad en los términos del art. 404 del C.P.C. Corresponde en consecuencia, la desestimación del Recurso de Nulidad. ES MI VOTO.-----

Que igualmente, disiento con el Ministro Blanco en que debe revocarse la Sentencia del Tribunal de Cuentas, y por consiguiente hacerse lugar a la demanda. En ese orden de cosas, advierto que el Consorcio Vial de Caminos solicitó la devolución del crédito fiscal por pago en exceso por la suma de G.1.500.000.000, correspondiente al saldo provenientes de retenciones practicadas por el MOPC en concepto de Impuesto al Valor Agregado. El contribuyente manifestó que de las retenciones acumuladas y realizadas por el MOPC, por la suma de G.2.141.453.784, solo ha solicitado contra el débito de la empresa la suma de G. 150.171.398. La Sub Secretaria de Estado de Tributación en virtud del Informe Final Código FLDGR-26, sugirió no hacer lugar a la solicitud del contribuyente, respecto a la solicitud de pago en exceso del IVA General, de conformidad a la establecido en el art. 211 de la Ley N° 125/91 y la Resolución General N° 52/2011, provenientes de las retenciones aplicadas a la misma por sus clientes, en los periodos fiscales marzo de 2010 hasta noviembre de 2011, por G.1.500.000.000, ya que las mismas ameritan una revisión minuciosa por parte de la Administración, habiéndose denunciado para este efecto a los proveedores omisos e inconsistentes del Consorcio ante la Dirección General de Recaudación y Dirección General de Fiscalización, como así también se han remitido los antecedentes al Dpto. de Investigación y Detección de Fraude para su verificación. La Administración Tributaria indico que si bien las retenciones que generaron el supuesto pago en exceso o indebido se encuentran respaldadas, es importante señalar que la utilización de las mismas está relacionado directamente a la consistencia de los créditos fiscales generados por las compras, y en ese sentido se han detectado documentos que no cumplen con los requisitos exigidos en el art. 20 del Decreto N° 6.539/05, modificado por el Decreto N° 8.345/06, imposibilitando analizar la razonabilidad de los mismos con relación a la operación realizada por la empresa, observándose además que los principales proveedores del Consorcio solicitando del Crédito, presentan inconsistencias en sus documentos.-----...///...



Que una vez bosquejada la cuestión planteada, conforme lo relatara en el párrafo anterior basando a analizar el fondo de la cuestión planteado, visualizo que el contribuyente manifiesta que de las retenciones acumuladas y realizadas por el MOPC, por la suma de G. 2.141.453.784 solo ha utilizado contra el débito de la empresa la suma de G.150.171. Sin embargo la Administración Tributaria manifestó que "si bien las retenciones que generaron el supuesto pago en exceso o indebido se encuentran respaldadas, es importante señalar que la utilización de las mismas está relacionado directamente a la consistencia de los créditos fiscales generados por las compras del Consorcio". Precisamente con relación a este punto, advierto que la Administración Tributaria ha realizado un cruce de datos con los proveedores del Consorcio, a fin de certificar la consistencia de los créditos fiscales, detectándose de la verificación realizada inconsistencias respecto del crédito fiscal generado por las compras, ajustándose el proceder de la Administración a las normativas estatuidas en la Ley N° 125/91, art. 222 que establece; "La reclamación se interpondrá ante la Administración Tributaria, si esta considera procedente la repetición en vista de los antecedentes acompañados, resolverá acogiéndola de inmediato, de lo contrario fijara un término de quince días para que el actor presente las pruebas...", y a la Resolución N° 52/11, que determina en su art. 11: "En todos los regímenes regulados por la presente Resolución, la Administración podrá disponer, como medida de mejor proveer la realización de controles o exámenes de las operaciones o transacciones relacionadas directa o indirectamente con el crédito, solicitado y examinar y controlar todos los documentos y registros contables que considere necesarios para validar y acreditar dicho crédito....".-----

Que coincido, con el descargo formulado la Administración Tributaria, en que la solamente una vez dilucidados estos puntos, recién resultara procedente o no la devolución del crédito tributario petitionado, con la determinación del monto correcto, lo que no se puede hacer en el estadio procesal en que se halla esta cuestión en sede administrativa. Esto significa que el proceso iniciado por la recurrente en esa instancia, no concluyo de con la emisión de una resolución definitiva, que le pusiera punto final. Por ello, coincido con el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, en que el Informe Final, Código FL-DGR-26, dictado por la Sub Secretaría de Estado de Tributación, no constituye una Resolución susceptible de ser recurrida ante la jurisdicción administrativa conforme así lo dispone el art. 3 de la Ley N° 1462/35 y el art. 1º de la Ley N° 2421/04 que modifica el art. 237 de la Ley 125/91. Por consiguiente, considero en base a las consideraciones formuladas precedentemente, que el Acuerdo y Sentencia N° 289, de fecha 05 de agosto de 2014, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, que no hizo lugar a la demanda, debe ser confirmado in totum. En cuanto a las costas, deben ser ...///...

Luis María Benítez Riera
Ministro

Alicia Pucheta de Correa
Ministra

SINDULFO BLANCO
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

...///...impuestas en ambas instancias a la parte perdedora, la parte actora, en virtud del principio establecido en el art. 192 del C.P.C. ES MI VOTO.-----

A SU TURNO, LA MINISTRA ALICIA BEATRIZ PUCHETA de CORREA MANIFIESTA SU ADHESIÓN AL VOTO DEL MINISTRO BENÍTEZ RIERA POR IDENTICOS FUNDAMENTOS.-----

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

Ante mí: Luis María Benítez Riera Ministro Alicia Pucheta de Correa Ministra SINDULFO BLANCO Ministro

Norma Domínguez V.
Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: 63

Asunción, 23 de febrero del 2017

Y VISTOS: Los meritos del Acuerdo que antecede; la,-----

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL
RESUELVE**

RECHAZAR LA NULIDAD del Acuerdo y Sentencia N° 289 de fecha 05 de agosto de 2014, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por los fundamentos señalados.-----

CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia N° 289 de fecha 05 de agosto de 2014, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala en todos sus puntos.-----

COSTAS a la parte vencida.-----

ANOTAR, registrar y notificar.-----

Luis María Benítez Riera
Luis María Benítez Riera
Ministro

Alicia Pucheta de Correa
Alicia Pucheta de Correa
Ministra

Sindulfo Blanco
SINDULFO BLANCO
Ministro

Ante mí:

Norma Domínguez V.
Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria



Sobre borrado dos mil diecisiete, 2017. vale

Norma Domínguez V.
Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria