CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 71800000957 DEL 13-08-2020 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024 Roque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N° Trescientos setenta y dos.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veinticuatro días, del mes de setiembre, del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y GUSTAVO SANTANDER DANS** -quien integra esta sala, por inhibición de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos- por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: "FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 71800000957 DEL 13-08-2020 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 425 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

1. ¿Es nula la Sentencia apelada?----------
2. En caso contrario, ¿Se halla ajustada a Derecho?--------

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **BENÍTEZ RIERA, RAMÍREZ CANDIA y SANTANDER DANS.**----------

Abog. Karinna Peroni Secretaria

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera dijo: El Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia N° 425 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

De igual forma, el Abogado Luis Rosetti, representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., también desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto.--

Que de la verificación de la sentencia recurrida no se observan 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.----------

Por todo lo dicho, corresponde tener por desistido al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y al representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A. de sus recursos de nulidad. **Es mi voto.**----------

A su turno, los Ministros RAMÍREZ CANDIA y SANTANDER DANS manifiestan que se adhieren al voto del Ministro LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 425 de fecha 30 de diciembre de 2022, resolvió: *"1°.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda contencioso administrativa caratulado **"FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 71800000957 DEL 13 DE AGOSTO DE 2020 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA: EXPTE 358 AÑO 2020". 2°.- REVOCAR** el acto administrativo en cuanto a la denegación del ítem D y E, devolviendo en concepto de crédito fiscal a favor de Frigorífico Concepción el monto de Gs. 154.803.090 (ciento cincuenta millones ochocientos tres mil noventa guaraníes). 3°.- **IMPONER** las costas de conformidad al art. 195 del CPC. 4°.- **ANOTAR**, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".* (sic).---------

Contra lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se alza parcialmente, tanto el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda como el presentante convencional del Frigorífico Concepción SA.----------

El Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós Valenzuela, en su escrito de expresión de agravios (fs. 180/193) sostuvo -entre otras cosas- que la decisión del

24-09-2024

Tribunal resulta arbitraria, carente de razonabilidad y se contrapone a la sana crítica, en vista de que se limitó a repetir las argumentaciones de la adversa, además de inobservar el procedimiento legal y reglamentario establecido para la devolución de los créditos fiscales. Afirmó que la SET dispuso la suspensión de la devolución de los créditos, por G. 133.014.129, provenientes de facturas emitidas por proveedores que registran en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas, fundado en la ley 125/91 y la Resolución General N° 52/2011, y afirmó que dichos importes no están disponibles, al no haber ingresado a las arcas del Estado, por lo que mal podría, en tales condiciones, proceder a su devolución, en vista de que los créditos no se encuentran tangibles, líquidos, ciertos y exigibles. Con respecto al crédito de G. 21.788.961, alegó que el Tribunal de Cuentas no hizo mención en su estudio, a que la SET dispuso la suspensión de la devolución, mientras efectúa los controles al proveedor de la accionante -Trasportadora Concepción S.A., con RUC 80039412- quien emitió varias facturas cuestionadas, las que no fueron declaradas, además de no depositar los impuestos en las arcas del Estado, sumado a que se encuentra atrasado con los asientos contables registrados en el libro diario del contribuyente, por más de 90 días, incurriendo así en una grave irregularidad. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas 197/198 de autos, obra el escrito de contestación del traslado, presentado por el representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., en el cual manifestó -entre otras cosas- que no se advierte una crítica seria y razonada a los argumentos del fallo, ni los controvierte a la luz de elementos probatorios existentes en el expediente. Sostuvo que la Administración no refiere irregularidad alguna en la documentación presentada por su mandante, y simplemente se escuda en el incumplimiento del proveedor, sobre el cual la firma no tiene responsabilidad

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

alguna. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

Contra lo resuelto por el Tribunal de Cuentas, recurre parcialmente el representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., y en su escrito de expresión de agravios manifestó -entre otras cosas- que la decisión del Tribunal de rechazar el crédito pretendido se funda en el art. 1 de la Resolución General N° 89/2016, la cual es irregular por contraponerse a normas jerárquicamente superiores. Afirmó que el art. 111, inc. f) de la ley 879/81 "Código de Organización Judicial", modificado por la ley 9639/82, otorga validez al documento general original como así también a la copia autentica por un escribano, en ese sentido las copias autenticadas de las facturas -presentadas a través de la documentación inicial requerida para el respaldo de los créditos fiscales peticionados en devolución, tienen la misma validez que los ejemplares originales, sumado a que la Administración tiene las herramientas para verificar -por intermedio de su programa HECHAUKA- el cumplimiento de las obligaciones formales y de fondo para su validez. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas 207/212 de autos obra el escrito de contestación del traslado, presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, en el cual expuso -entre otras cosas- que no corresponde la devolución de los créditos, cuyos comprobantes originales no fueron acompañados, a tenor de lo dispuesto en los arts. 85 y 86, inc. c) de la ley 125/91 (modif. por la ley 2421/04), además de lo establecido en el art. 68 del Decreto 1030/2013 y el art. 7 de la Resolución General N° 89 de fecha 22 de junio de 2016, dictada por la SET. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

A los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso recordar que el Frigorífico Concepción S.A. solicitó -en sede administrativa- la devolución del IVA exportador,

RECIBIDO ESTADÍSTICA 24-09-2024 Roque López Asistente

correspondiente al periodo 02/2015, por valor de G. 5.760.347.936.----------

Que en atención a la solicitud realizada, y tras la lectura de la Resolución Particular N° 71800000957 de fecha 13/08/2020, dictada por el Viceministro de Tributación, surge que la S.E.T reconoció parcialmente el crédito reclamado por la firma, por G. 5.478.230.521; cuestionando así la diferencia, G. 282.117.415.----------

Corresponde aclarar que el importe de G. 282.117.415, surge de la sumatoria de: **1)** G. 127.314.325 (comprobantes que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios), **2)** G. 133.014.129 (cuestionado por provenir de Proveedores inconsistentes) y G. 21.788.961 (suspendido por provenir de operaciones de la firma con un proveedor sujeto a mayores controles por parte de la SET).----------

Planteado el caso, corresponde decir, respecto a los agravios expresados por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, sobre las facturas emitidas por proveedores omisos o inconsistentes, que esta judicatura ha sostenido en más de una ocasión que la omisión o inconsistencia de los agentes de retención -proveedores o compradores- debe ser observada y reclamada por el sujeto activo -Administración- a cada titular, para lo cual debe utilizar su poder coercitivo a los efectos de reclamar las obligaciones incumplidas, y no cargar su función a terceros, como en este caso pretende hacerlo sobre la firma accionante, quien no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados (agentes de retención), y mucho menos puede forzar a que estos últimos cumplan con el fisco.----------

Cabe señalar que los comprobantes que respaldan dichos créditos no fueron rechazados por irregularidades o deficiencias en las documentaciones, sino que el fisco decidió suspender la devolución hasta tanto los proveedores cumplan con sus obligaciones tributarias, procedimiento que no se encuentra previsto dentro de nuestra ley tributaria, por lo que resulta claramente arbitraria la decisión

Abog. Karinna Peroni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

adoptada, conforme a lo antes expuesto. Al ser así, surge que lo decidido por el Tribunal de Cuentas se encuentra ajustado a derecho.----------

Ahora, con relación a los agravios expuestos por el represente convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., sobre el no reconocimiento de los créditos respaldados en copias autenticadas de los comprobantes, corresponde decir:

Al respecto, el art. 86 de la ley 125 (modif. por ley 2421/04) reza: *"…No dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluidos en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados…"*. De igual forma, el art. 7 de la Resolución General N° 15 de fecha 31 de enero de 2014 (modif. por Resolución General 89 de fecha 22 junio de 2016) establece: *"La Documentación Inicial Requerida a ser presentada para gestionar la devolución de créditos fiscales, deberá incluir los siguientes documentos: […] c)* ***Ejemplar original de los documentos que respaldan los créditos fiscales (Facturas****, Notas de Créditos, Notas de Débitos, Despachos, Comprobantes de Retención a proveedores del Exterior) por periodo fiscal invocado en la solicitud, ordenados cronológicamente"*. (negritas son propias).---------

De acuerdo a las constancias de autos, surge que la firma accionante reconoció a lo largo del juicio haber presentado -ante la Administración- copia autenticada de algunas facturas. Al ser así, queda claro que la firma Frigorífico Concepción S.A. incumplió con uno de los requisitos reglamentarios exigidos para la devolución del crédito reclamado, por ende, no se observa un mal proceder de la Administración, respecto a este punto.----------

En base a todo lo expuesto, corresponde No Hacer Lugar a los Recursos de Apelación interpuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda y el representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A. y, en consecuencia, no cabe más de confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 425 de fecha

RECIBIDO 24-09-2024

30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos antes expuestos.----

En relación a las costas, corresponde que las mismas sean soportadas -en esta instancia- por los apelantes, a tenor de lo dispuesto en los arts. 205 y 203 inc. a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A SU TURNO, EL MINISTRO MANUEL DEJESÙS RAMIREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Que se adhiere al voto del Ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, en cuanto a **RECHAZAR** los recursos de apelación interpuestos por el Abg. César Mongelós *-en representación del Ministerio de Hacienda-* y el Abg. Luis Rosetti *-en representación del Frigorífico Concepción SA-*, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 425/2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por compartir los mismos fundamentos.----------

Sin embargo, en lo que respecta a las **COSTAS**, disiente respetuosamente, pues considera que éstas deben ser impuestas en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil, considerando que el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió la anulación parcial del acto administrativo impugnado *-Resolución Nro. 71800000957/2020-* y esto fue confirmado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia. **Es mi voto.**----------

A SU TURNO, EL MINISTRO GUSTAVO SANTANDER DANS, PROSIGUIÓ DICIENDO: Con respecto a dicho recurso, me adhiero al voto emanado del Ministro Luis María Benítez Riera, en el sentido de que corresponde **NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda y por el representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., con la imposición de costas a las partes apelantes; de igual modo, me permito agregar las siguientes consideraciones argumentativas que paso a exponer.

Así pues, en lo que atañe a los agravios esbozados por el representante del Ministerio de Hacienda, respecto a lo resuelto por el Tribunal de Cuentas en favor de la devolución

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

del crédito fiscal proveniente de proveedores que no han dado cumplimiento al pago de sus respectivos tributos, considero oportuno añadir 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. En efecto, 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 concerniere 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.*" ---

El contribuyente, en este caso, la firma FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A., 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 responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente, de ahí que corresponde confirmar la devolución resuelta por el Tribunal de Cuentas en los ítems D) y E) del acto administrativo impugnado. ----------

Ahora bien, en lo que respecta a la apelación formulada por el representante convencional de FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A., basada en que se debe ordenar la devolución del I.V.A. crédito fiscal proveniente de operaciones consignadas en facturas cuyas copias autenticadas fueron adjuntadas por el

24-09-2024

contribuyente, corresponde traer a colación la **Resolución General N° 15/14** "POR LA CUAL SE REGLAMENTA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO DISPUESTA EN LA LEY N° 125/91 "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO Y SUS MODIFICACIONES", cuyo artículo 7° expresa en su parte pertinente: "*…Documentación inicial requerida. En todos los pedidos de devolución de impuestos, la documentación inicial requerida comprenderá lo siguiente: …**e) ejemplar original o copia de los documentos que respaldan los créditos fiscales** (Facturas, Notas de Créditos, Notas de Débitos, Despachos, Comprobantes de Retención a proveedores del Exterior) del periodo fiscal invocado en la solicitud, ordenados cronológicamente y debidamente firmados por el contribuyente o su representante legal…*". Dicho artículo fue modificado posteriormente por la **RESOLUCIÓN GENERAL N° 89/2016**, cuyo artículo 1° establece: "*…Modificar el artículo 7° de la Resolución General N° 15/14, el cual queda redactado de la siguiente forma: "DOCUMENTACIÓN INICIAL REQUERIDA (DIR). La Documentación Inicial Requerida a ser presentada para gestionar la devolución de créditos fiscales, deberá incluir los siguientes documentos: **c) Ejemplar original de los documentos que respaldan los créditos fiscales** (Facturas, Notas de Créditos, Notas de Débitos, Despachos, Comprobantes de Retención a proveedores del Exterior) del periodo fiscal invocado en la solicitud, ordenados cronológicamente).* Las negritas y subrayado son nuestros. ----------

Por consiguiente, considero ajustado a derecho el rechazo realizado por la SET sobre esta cuestión puntual, puesto la administración realizó nada más y nada menos que una estricta aplicación del requerimiento establecido en la citada norma, la cual fue pronunciada como consecuencia de las facultades atribuidas a la SET para el dictamiento de sus propias reglamentaciones y en plena observancia del art. 86 de la Ley 125/91, modificada por Ley N° 2421/04 y por lo tanto, se concluye que el rechazo deviene procedente, pues no

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

se ha cumplido con la presentación de los ejemplares originales cuyos montos se pretendían recuperar. **ASÍ 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

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 372

Asunción, 24 de setiembre del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

TENER POR DESISTIDO al Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós Valenzuela, de su recurso de nulidad interpuesto, conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

TENER POR DESISTIDO al Abogado Luis Rosetti, representante convencional de la firma Frigorífico Concepción

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "FRIGORÍFICO CONCEPCIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 71800000957 DEL 13-08-2020 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

ESTA 24-09-2024

S.A., de su recurso de nulidad interpuesto, conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós Valenzuela, conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Abogado Luis Rosetti, representante convencional de la firma Frigorífico Concepción S.A., conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia N° 425 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

IMPONER las costas -en esta instancia- a los apelantes.--

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA