CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. N° 71800001511 DEL 10/03/22 DE LA SET". **N° 284/2024.**----------

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 30-12-2024 Roque López Frías Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: quinientos diecisiete.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de diciembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA,** 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° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023 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 Abogado Fiscal Miguel E. Cardozo, representante de la parte demandada, desistió expresamente del 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 tener por desistido 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° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023, apelado por la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR A LA PRESENTE DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA promovida por la Cooperativa Chortitzer Ltda. contra la Resolución N° 7180000151I de fecha 10/03/2022 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación, conforme al exordio de la presente resolución, y en consecuencia; 2) REVOCAR los actos administrativos impugnados. 3) ORDENAR la repetición del IVA crédito fiscal por la suma de guaraníes treinta y dos millones cuatrocientos treinta y cuatro mil cuatrocientos ochenta y dos (G. 32.434.482). 4) IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa. 5) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 108/118 el Abogado Fiscal Miguel E. Cardozo en representación de la parte demandada, expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. Resumiendo, tenemos que el representante fiscal argumentó que rechaza la postura del Tribunal de Cuentas, en razón de que la Administración Tributaria ha certificado que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles en razón de que los proveedores del actor no han ingresado el impuesto retenido por las facturas emitidas u otros conceptos, situación reconocida por la parte actora tanto en su escrito de promoción de demanda, como en las actuaciones administrativas.----------

Afirma que las retenciones cuya repetición se solicita no han sido confirmadas. Es decir, que se tratan de créditos cuya existencia no ha podido constatarse en el proceso administrativo y entonces, no se ha devuelto un saldo en atención a que los proveedores y el propio contribuyente actor no han informado o certificado a la Administración Tributaria el ingreso del impuesto por las facturas emitidas.----------

Aclara que sobre estos conceptos, la Administración Tributaria procederá a la repetición solicitada por la adversa, en la medida que dichos proveedores remisos o el mismo contribuyente comuniquen y certifiquen el ingreso de los impuestos en las arcas fiscales, ya sea por iniciativa propia o por acción coactiva, en los términos de la Ley 125/91 y modificaciones. Menciona igualmente que se da en autos una situación de evidente irregularidad, inconsistencia y eventual inexistencia inclusive, de los supuestos créditos fiscales denunciados que, de pleno derecho, impiden su acreditamiento a favor del actor.------

Dice que en el caso de autos acaece que los hipotéticos créditos no son tangibles ni reclamables a la Administración Tributaria y que es así, porque no se ha probado el ingreso de los impuestos a las arcas fiscales, aun mediando pedidos de información por parte de la Administración Tributaria. Por tanto, dice que puede observarse que el debate se concentra y se resume en la posibilidad de repetir o devolver impuestos que no se tiene justificado su ingreso en las arcas fiscales.----------

Indica además que la Administración Tributaria ha certificado que los hipotéticos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos, ciertos y exigibles y que la adversa pretende que el Estado Paraguayo, igualmente, proceda a entregarles el hipotético crédito fiscal, sin considerar que dichas sumas se traten de montos que no han sido honrados al fisco, es decir, que se repita un crédito que no ingresó a las arcas fiscales.----------

Solicita a la Sala Penal que haga lugar al recurso interpuesto y que, en consecuencia, revoque el Acuerdo y Sentencia N° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala por su manifiesta arbitrariedad, imponiendo las costas en ambas instancias a la parte actora.----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA PENAL 30 -12- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: quinientos diecisiete .

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 122/128 el representante de la parte actora contesta los agravios de la parte demandada. Sostiene que la Cooperativa Chortitzer Ltda. no puede informar si la proveedora ha cumplido con sus obligaciones fiscales, y que lo que expresa la contraparte implica invertir la posición de los actores de la relación jurídico tributaria, ya que ubica al comprador, la Cooperativa, en el mismo papel del proveedor e inclusive en el papel de la Administración Tributaria.----------

Menciona que la contraparte olvida que su parte, la compradora, ha soportado la deducción del importe que correspondía al impuesto, por lo cual se encuentra perjudicado por el incumplimiento del tercero, que además se halla perfectamente individualizado por la Administración Fiscal y ésta, teniendo las atribuciones, jurisdicción y competencias legales para fiscalizarlo y sancionarlo en todo caso, sin embargo opta por lo más injusto, negarle la devolución de un crédito que legítimamente le corresponde a la Cooperativa, fiel cumplidora de sus obligaciones fiscales habiendo presentado además todos los comprobantes que no fueron objetados por la Administración, ya que la negativa es solo por el incumplimiento del tercero proveedor.----------

Resalta que la Administración no le negó la devolución por insuficiencia de su fundamentación y documentación, sino porque los proveedores no cumplieron con sus obligaciones fiscales.----------

Peticiona que una vez concluidas las diligencias de rigor, la Sala Penal dicte Resolución no haciendo lugar a la apelación planteada por la adversa, confirmando el Acuerdo y Sentencia N° 282 del 28 de noviembre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, con la repetición del IVA crédito fiscal por la suma de G. 32.434.482, más los accesorios legales. Protesta costas.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

La Cooperativa Chortitzer Ltda. presentó ante la Subsecretaría de Estado de Tributación solicitud de pago en exceso por el Régimen Acelerado, del periodo fiscal enero a diciembre de 2016, proveniente de las retenciones del IVA efectuadas a la firma (fs. 8). Por Informe de Análisis N° 77300011695 de fecha 30/01/2020 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 2.540.770, por diferencia no ingresada al fisco por los Agentes Retentores y G. 29.893.712, por retenciones no confirmadas por los agentes retentores (fs. 23). Luego, por Resolución de Repetición de Créditos Fiscales N° 7930007152 de fecha 05/02/2020 el Director de Asistencia al Contribuyente y Créditos Fiscales de la SET resolvió determinar como valor cuestionado la suma de G. 32.434.482. La Cooperativa Chortitzer Ltda. planteó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Particular N° 71800001511 de fecha 10/03/2022, en la cual el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso interpuesto.----------

La Cooperativa Chortitzer Ltda. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la repetición del pago en exceso, de G. 32.434.482, más los accesorios legales correspondientes.----------

El Tribunal de Cuentas Primera Sala por Acuerdo y Sentencia N° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023 resolvió hacer lugar a la demanda, revocó el acto administrativo impugnado y ordenó la devolución del monto solicitado. El Tribunal consideró que la Administración no puede denegar la repetición cuando el contribuyente ha justificado el abono impositivo por medio de los agentes retentores, ya que los mismos son los obligados a la retención del tributo.----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte apelante, la demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió la cuestión conforme a derecho. El representante de la demandada argumentó que los agentes de retención no dieron ingreso al impuesto en la totalidad que corresponde al fisco, por lo que el crédito no estaba firme ni líquido, y no era exigible.----------

La solicitud de la Cooperativa Chortitzer se encuentra fundamentada en el art. 217 de la Ley N° 125/91, que dice: *"Repetición de pago - El Pago indebido o en exceso de tributos, intereses, recargos y multas, dará lugar a repetición. La devolución de tributos autorizada por leyes o reglamentos, a título de incentivo, franquicia, tributaria o exoneración, estará regida por la ley o el reglamento que la conceda y solo supletoriamente se someterá al presente procedimiento. Los pagos a cuenta o anticipos excesivos serán devueltos de oficio o de acuerdo a las normas pertinentes".* ----------

Por otra parte, la Ley N° 125/91 prescribe en relación a la responsabilidad de los Agentes de Retención, lo siguiente: *"Artículo 240-Agentes de retención y percepción - Desígnanse agentes de retención o de percepción a los sujetos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente. La reglamentación precisará para cada tributo la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales. Efectuada la retención o percepción el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada".*----------

En cuanto al rechazo de la repetición por la causal arriba citada, que los agentes de retención no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, cabe mencionar que la responsabilidad de ingresar los impuestos corresponde a cada contribuyente o agente designado. 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.----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: quinientos diecisiete

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 ende, la contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. no es responsable del incumplimiento de deberes tributarios por parte de sus agentes de retención, y la falta de ingreso de lo retenido, o la falta de confirmación de la realización de las retenciones, son omisiones propias de los agentes de retención, las cuales no pueden justificar el rechazo de la repetición solicitada por el contribuyente. La Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos correspondientes contra dichos agentes, y no debía responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de un tercero. Por lo tanto, lo resuelto por el Tribunal de Cuentas en el Acuerdo y Sentencia N° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023 se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, corresponde confirmar el fallo apelado. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la apelante, la parte demandada, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. a) y el Artículo 205 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 DIJO: Manifiesto mi adhesión al voto de la Ministra Dra. María Carolina Llanes, en cuanto a **rechazar el recurso de apelación** interpuesto por el Abogado Miguel Cardozo, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro, Fernando Benavente, en representación de la AT, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 282/23, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por compartir los mismos fundamentos.----------

Ahora bien, en lo que respecta a las **costas**, considero que las mismas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo declarado irregular, conforme lo establecido en el artículo 106 de la Constitución que, en lo pertinente, dispone: *"De la responsabilidad del funcionario y del empleado público. Ningún funcionario o empleado público está exento de responsabilidad, en los casos de transgresiones, delitos o faltas que cometiesen en el desempeño de sus funciones, son personalmente responsables..."*.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por el Tribunal de Cuentas y es confirmado por esta instancia, es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado.----------

En ese 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". (Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1962. Págs. 309/310).* **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: ----------

Ante mí:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 517

Asunción, 30 de diciembre 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. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad.----------

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 282 de fecha 28 de noviembre de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: quinientos diecisiete .

3. IMPONER las costas a la parte demandada.----------

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL N° CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

30-12-2024