CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 72700001340 DEL 01/07/2021 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET" **Nro. 1013 – Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 20-08-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Doscientos ochenta y siete.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los Veinte días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro, 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: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 72700001340 DEL 01/07/2021 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abogado del Tesoro, Marcos Morínigo, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 69 del 24 de mayo 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: El Abg. Marcos Morínigo, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto, conforme se observa en el escrito obrante a fs. 124/132 de autos. 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. **Es mi voto.** ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
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. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 69** del 24 de mayo del 2023, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "*1) HACER LUGAR PARCIALMENTE, a la presente acción contenciosa administrativa instaurada por el Abg. Julio César Giménez, en nombre y representación de la firma contribuyente COOPERATIVA CHORTITZER LTDA., en los autos caratulados "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. c/ Res. Nro. 72700001340/21 del 1 de julio, dict. por la SUBSECRETARÍA de ESTADO de TRIBUTACIÓN – SET", por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución, y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Res. Nro. 72700001340/21 del 1 de julio, dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación – SET, debiendo la Administración Tributaria proceder a la devolución del monto rechazado, Gs. 73.591.923, con sus accesorios legales, de acuerdo a los fundamentos desarrollados en el presente acuerdo; 3) IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa de conformidad a lo dispuesto en el artículo 192 del C.P.C.; 4) ANOTAR, registrar, notificar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda**, por decisión mayoritaria, se basó –*en resumen*- en que, la Administración Tributaria carece de la facultad de negar la devolución del crédito correspondiente a: Gs. 3.322.364 relativo a comprobantes de proveedores que no contaban con la obligación de IVA General (*ítem F del Informe de Análisis Nro. 77300010856/2019)* y Gs. 70.269.559 por proveedores omisos e inconsistentes (*ítem G y H del Informe de Análisis Nro. 77300010856/2019*) argumentando que el Agente de Retención no ha

ingresado el importe, pues de conformidad al artículo 240 de la Ley Nro. 125/92, se trata de una relación jurídica tributaria independiente a la que la accionante posee con el ente administrativo, por ende, no puede afectarlo. El Tribunal consideró que las documentaciones impugnadas no fueron redargüidas de falsedad, así como tampoco el fisco negó la veracidad de las mismas, ni el monto contenido en ellas, sino que simplemente se tratan de diferencias no ingresadas por los agentes retentores, lo cual, no es un argumento jurídicamente viable para rechazar los pedidos de devolución ----

El **Abg. Marcos Morínigo, al momento de expresar agravios** manifestó –*en resumen*- que el Tribunal no interpretó los argumentos desplegados por su representación. Indicó que es errado el enfoque que el Tribunal ofrece, manifestando que la exigibilidad de los créditos solicitados por el contribuyente nacerá una vez que el citado crédito ingrese a la hacienda pública por los sujetos obligados del crédito reclamado, pues de esa manera se estaría cumpliendo el recaudo de la existencia y disponibilidad del crédito, conforme los términos del artículo 2 de la RG Nro. 15/14. Asimismo, alegó que la procedencia de la repetición de pagos, procede solo en casos de haberse ingresado el tributo al fisco, en virtud a lo establecido en los artículos 218 al 223 de la Ley Nro. 125/92. ----------

El **Abg. Julio Giménez al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, señaló –*en resumen*- que el Tribunal realizó una interpretación ajustada al derecho, haciendo un análisis pormenorizado de la cuestión debatida y citando, por otra parte, varios casos judiciales, en los cuales, la Corte Suprema de Justicia, confirmó el criterio expuesto por el Tribunal, referente a proveedores omisos e inconsistentes. ----------

Antes de proseguir con el análisis de los agravios formulados por la Abogacía del Tesoro, es oportuno mencionar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En ese orden, se observa que la firma Cooperativa Chortitzer LTDA solicitó a la Administración Tributaria (AT) en fecha 22 de marzo del 2019 la devolución de IVA, crédito fiscal del exportador, régimen acelerado, correspondiente al periodo fiscal mayo/2016, por la suma de Gs. 1.000.979.871. ----------

Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930005747 de fecha 29 de marzo del 2018, la AT concedió la totalidad del crédito solicitado. Seguidamente, en fecha 14 de agosto del 2019, los analistas de créditos de la AT, emitieron el Informe de Análisis Nro. 77300010856, en el cual, concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 916.141.798, sugiriendo por otra parte, ejecutar la garantía por la diferencia resultante, es decir, Gs. 84.383.073. ----------

El crédito fiscal no justificado, es el resultado de la sumatoria de: ítem D, Gs. 57.649 *–diferencia entre el Formulario de Comprobación 120-Reliquidación y DJ IVA Formulario Nro. 120 presentada por el contribuyente-;* ítem E, Gs. 11.188.501 *–comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador-;* ítem F, Gs. 3.322.364 *–comprobantes cuestionados debido a que el proveedor no contaba con la obligación de IVA General al momento de la emisión;* ítem G, Gs. 70.207.004 *–proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal;* ítem H, Gs. 62.555 *–proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ.* ------

La comunicación de ejecución de garantía Nro. 75500001789, fue efectuada a la contribuyente en fecha 19 de agosto del 2019. ----------

La firma contribuyente solicitó la instrucción de sumario administrativo, en relación a los cuestionamientos practicados; dicho fue sumario fue instruido por la AT y luego de los trámites de rigor pertinentes, concluyó con el dictado de la Resolución Particular Nro. 72700001340 del 01 de julio del

2021, en el cual el Viceministro de Tributación resolvió hacer lugar parcialmente a lo solicitado en el sumario y acreditar la suma de Gs. 6.658.156 y ratificar los demás cuestionamientos del Informe de Análisis Nro. 77300010856/2019. ----------

Seguidamente, la firma contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución Particular Nro. Resolución Particular Nro. 72700001340/2021, dicho recurso no fue resuelto por la Administración Tributaria, generando, en consecuencia, la resolución denegatoria ficta (*artículo 234 de la Ley Nro. 125/92*), quedando agotada de esta forma la instancia administrativa. ----------

Expuestos los antecedentes del caso, corresponde el **estudio de los agravios de la Abogacía del Tesoro**. ----------

En ese orden, es importante mencionar, que en el presente juicio se analiza un procedimiento de devolución del crédito fiscal del exportador, el cual se haya reglado por el **artículo 88[1] de la Ley Nro. 125/92**, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13. En consecuencia, se debe observar lo dispuesto por dicha norma al momento de analizar sobre la procedencia de la devolución del crédito solicitado y no lo dispuesto en los artículos 217/220

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

[1] **Ley Nro. 125/92, artículo 88 –texto modificado por la Ley Nro. 5061/13- "Crédito fiscal del exportador**. La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. El crédito del exportador será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el mismo realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada mensual, y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal, a petición de parte, conforme lo establezca la reglamentación (...) Si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por el contribuyente por irregularidad en la documentación, deberá devolver la parte no objetada, debiendo a pedido de parte iniciar el sumario administrativo respecto a la parte cuestionada, siempre y cuando sea solicitado este procedimiento por el contribuyente, dentro de un plazo perentorio de 10 (diez) días hábiles computados a partir del día siguiente de la comunicación del cuestionamiento efectuado, caso contrario, se procederá al archivo definitivo del expediente (...)"

de la Ley Nro. 125/92, referentes al procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso, sugerido por el Abg. Marcos Morínigo. ----------

Así, al analizar detenidamente lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, se concluye que la causal de *–proveedores omisos e inconsistentes* - no se encuentra prevista en las disposiciones tributarias, como motivación válida para rechazar la devolución de crédito fiscal. En efecto, la norma citada, deja establecido que el motivo por el cual la Administración puede objetar la devolución del crédito, es en base a la irregularidad documental presentada por el contribuyente, lo cual no ocurre con el cuestionamiento practicado por la AT, en ítem G y H, del Informe de Análisis Nro. 77300010856/2019. ----------

Además, 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 *-Administración-* en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria. ----------

Cabe resaltar, que la Ley Nro. 125/92 en el artículo 180 establece que la responsabilidad por infracciones tributarias es "*personal del autor*", cuando expresa: "*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, se concluye que la firma contribuyente 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 éstos no puede justificar el cuestionamiento del crédito solicitado por la contribuyente, ya que la Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos de determinación contra los proveedores en cuestión, y no responsabilizar a un tercero –*Cooperativa Chortitzer LDTA*- por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente. ----------

Finalmente, cabe aclarar, con relación al ítem F, del Informe de Análisis Nro. 77300010856/2019, devuelto por el Tribunal de Cuentas en la sentencia impugnada, que el recurrente no expuso agravios concretos en relación a dicha devolución, por lo que corresponde confirmar la devolución dispuesta de este crédito. ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 69 del 24 de mayo del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

En cuanto a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas en el orden causado, de conformidad a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil, considerando que se resolvió *-en ambas instancias-* la anulación parcial del acto administrativo impugnado. **Es mi voto**. ----------

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 Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Expediente: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 72700001340 DEL 01/07/2021 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET" **Nro. 1013 – Año 2023.**

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:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 284

Asunción, 20 de agosto del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo. ----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 69 del 24 de mayo del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por los fundamentos de la presente resolución. -------
3. **IMPONER** las costas en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. ----------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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