CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "PUERTO UNIÓN S.A. C/ RES. N° 71800001334/2022 DEL 25 DE ENERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Doscientos treinta y uno

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....nueve.....días del mes de.....julio.....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, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA Y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS,** 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° 128 de fecha 27 de julio de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda 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 MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal Miguel 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 DIJERON: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia Nº 128 de fecha 27 de julio de 2023, apelado por la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa que promovió la Abg. Nora Ruoti Cosp en nombre y representación de la firma PUERTO UNIÓN S.A. contra la Resolución de Repetición de Créditos Fiscales N° 7930006758 del 05 de noviembre de 2019 y la Resolución Particular N° 71800001334 del 25 de enero de 2022, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) y en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE los actos administrativos impugnados, solo en la parte de la negación del pago de multas e intereses y sobre la parte cuestionada en concepto de proveedores omisos e inconsistentes, en consecuencia; 3) DISPONER que la SET proceda a la petición reclamada*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

por la accionante en concepto de multas e intereses sobre la totalidad del monto repetido por pago en exceso a ser computados desde el 03 de agosto de 2019 hasta la fecha de acreditación de los montos reclamados. 4) IMPONER las costas a la parte accionante, conforme a lo dispuesto en el artículo 192 del C.P.C. 6) ANOTAR, registrar y comunicar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 125/136 el Abogado Fiscal Miguel Cardozo, en representación de la parte demandada, expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En resumen, rechaza la postura del Tribunal de Cuentas, en razón de que la Administración Tributaria ha certificado que los supuestos créditos fiscales invocados no son 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.----------

Menciona que de las constancias de autos resulta que las retenciones cuya repetición se solicita no han sido confirmadas, es decir, se trata de créditos cuya existencia no ha podido constatarse en el proceso administrativo. Entonces, dice que 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.----------

Señala 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, 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 y que, por tanto, 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.----------

Alega que con lo señalado ya se puede dilucidar, en primer lugar, que el objeto de la presente demanda contencioso administrativo (en este punto concreto de repetir suma que no se encuentra certificado su ingreso al erario fiscal, es deliberadamente procedimiento inaudito y que puede, sin lugar a dudas, significar la habilitación de que se permita la fácil extracción de importantes sumas de dinero del Estado Paraguayo (sin causa debidamente justificada).----

Refiere 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

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Doscientos treinta y uno

considerar que dichas sumas se traten de montos que no han sido honrados al Fisco, es decir, se repita un crédito que no ingresó a las arcas fiscales.----------

Indica que la Subsecretaría de Estado de Tributación tiene una postura clara en virtud de la cual procederá a la repetición solicitada en la medida que dichos proveedores ingresen a las arcas fiscales los tributos adeudados ya sea por iniciativa propia o por acción coactiva y que tal posición institucional, resulta lógica, dado que el Estado mal podría devolver un dinero que no ha ingresado a sus arcas fiscales.----------

Solicita finalmente la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 128 del 27 de julio de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala y la confirmación en todos sus términos del acto administrativo impugnado por la actora. Protesta costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

La Abg. Nora Ruoti Cosp contesta los agravios de la parte demandada argumentando que ni en la Ley ni en la reglamentación se halla establecida la existencia de proveedores omisos o inconsistentes, como causal para el rechazo de la devolución de créditos y que ni siquiera se hallan establecidos los conceptos de proveedores omisos e inconsistentes y que, no obstante, debido a casos anteriores a los que han tenido acceso, conocen que la Administración Tributaria define a dichos proveedores de la siguiente manera: Proveedores inconsistentes: Son contribuyentes que emitieron facturas de ventas al contribuyente que solicita la devolución de créditos, pero, presentan Declaraciones Juradas de IVA sin movimiento, consignan montos inferiores a los facturados o consignan cero como monto de ventas. Proveedores omisos: Son contribuyentes que emitieron facturas de ventas al solicitante del recupero, pero no han presentado declaraciones juradas.----------

Dice que la Administración Tributaria, como consecuencia de incumplimientos de los proveedores, en vez de cumplir con su labor de fiscalización y obligar a los referidos proveedores a cargar las multas y a rectificar sus declaraciones juradas o presentarlas y aplicar sanciones correspondientes, ha decidido castigar al contribuyente cumplidor de sus obligaciones tributarias, denegándole injustificadamente el derecho a la devolución consagrado en la Ley N° 125/91.----------

Destaca que Puerto Unión S.A. no posee facultades ni atribuciones legales para intervenir, controlar o fiscalizar a sus proveedores en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siendo esta función exclusiva e indelegable de la Administración Tributaria, mediante las facultades y deberes otorgados por las leyes.----------

Solicita la confirmación del Acuerdo y Sentencia N° 128 del 27 de julio de 2023 y protesta costas.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ANÁLISIS JURÍDICO

En estos autos consta que la firma contribuyente Puerto Unión S.A. solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente a los periodos fiscales 01/2017 a 12/2017. Mediante Informe de Análisis N° 77300011326 de fecha 05/11/2019 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 12.078.588, de los cuales G. 11.550.588 fueron cuestionados por "proveedores que registran ingresos inferiores en sus DDJJ del IVA con relación a lo informado por el solicitante" y G. 528.000 por "proveedor que no ha presentado su respectiva DJ de IVA". Por Resolución de Repetición de Créditos Fiscales N° 7930006758 del 05/11/2019 la SET resolvió aprobar la solicitud de repetición de créditos fiscales, cuestionando la devolución del monto de G. 12.078.588.-------

Por Resolución Particular N° 71800001334 de fecha 25/01/2022 el Viceministro de Tributación resolvió hacer lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por la firma Puerto Unión S.A. y, en consecuencia, acreditó la suma de G. 1.604.546 y confirmó los demás puntos del Informe de Análisis N° 77300011326 de fecha 05/11/2019.----------

La contribuyente Puerto Unión S.A. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado, por el monto de G. 10.474.042, más los accesorios legales correspondientes. ----------

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 128 de fecha 27 de julio de 2023 resolvió hacer lugar a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado. El Tribunal determinó que el contribuyente no puede verse afectado en su derecho de reclamar dichas sumas, que por Ley la SET debe repetir desde la fecha que le es exigible y mucho menos suplir las atribuciones exclusivas de la SET, quien debe ser la encargada de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre los demás contribuyentes.----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte apelante, la demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió la cuestión conforme a derecho.----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "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".----------

En cuanto a la responsabilidad solidaria para el I.V.A. y la adquisición de bienes con la debida documentación, la Ley N° 125/91 solo aborda a las denominadas entidades sin fines de lucro y a cuestiones expresamente determinadas en los Art. 95, 96 de la ley 125/91 en donde se contempla esta responsabilidad a los titulares de explotación de salas teatrales, canales de televisión, ondas de radiodifusión, espectáculos deportivos y para el transporte de mercaderías respectivamente. En ningún apartado de la reglamentación del I.V.A. se encuentran normativas de solidaridad más que en los artículos citados que no resultan aplicables al presente caso.----------

Por todo lo expuesto, cabe concluir que la contribuyente Puerto Unión 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. Por lo tanto, lo resuelto por el Tribunal de Cuentas en el Acuerdo y Sentencia N° 128 de fecha 27 de julio de 2023 se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que 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 PROSIGUIÓ DICIENDO: Manifiesta su adhesión al voto de la Dra. Llanes Ocampos, en cuanto a rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Miguel Cardozo, en representación del Ministerio de Hacienda, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 128 del 27 de julio de 2023, del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, en lo que refiere al cuestionamiento practicado por la Administración Tributaria, en concepto de proveedores omisos e inconsistentes, por compartir los mismos fundamentos.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Sin embargo, estima pertinente, hacer la salvedad que, si bien, el representante del Ministerio de Hacienda no expuso agravios respecto al pago de intereses, por mora en la devolución dispuesta en la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758/2019, resuelta por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala[1]; ya existe cosa juzgada al respecto, mediante la emisión del Acuerdo y Sentencia Nro. 123 del 30 de abril de 2024, por el cual ésta Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia resolvió que no existió mora en la devolución, pues ésta fue acreditada en la misma fecha en la que se dictó la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758, es decir, el 05 de noviembre de 2019.----------

Por otra parte, en lo que refiere al pago de intereses, por la mora en la devolución dispuesta en la Resolución Particular Nro. 71800001334/2022, resuelta por el Tribunal de Cuentas[2], el apelante no expuso agravios, por consiguiente, queda confirmada la sentencia impugnada en relación a este punto.----------

En base a las consideraciones expuestas, y a los efectos de evitar dictar una sentencia contradictoria, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el Ministerio de Hacienda, en lo que respecta al pago de intereses, por la mora en la devolución dispuesta en la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758/2019, y, en consecuencia; **REVOCAR PARCIALMENTE** el Acuerdo y Sentencia Nro. 128 del 27 de julio de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso c) 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

Ante mí:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 231

Asunción, 09 de julio del 2024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la, ----------

[1] Véase el Acuerdo y Sentencia Nro. 128/2023, específicamente fs. 106 -último párrafo- hasta la fs. 107 vlto.

[2] Véase el Acuerdo y Sentencia Nro. 128/2023, específicamente fs. 107 vlto. -tercer párrafo-.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "PUERTO UNIÓN S.A. C/ RES. N° 71800001334/2022 DEL 25 DE ENERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Doscientos treinta y uno

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° 128 de fecha 27 de julio de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

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 Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

