CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. N° 72700001199 DEL 10/06/2021 DE LA SET".----

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento ochenta y seis

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los cinco días del mes de junio del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** 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° 69 de fecha 03 de mayo 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 José Manuel Pedrozo, 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 que antecede, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 69 de fecha 03 de mayo de 2023, apelado por la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR PARCIALMENTE A LA PRESENTE DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA promovida por COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. contra la Resolución N° 72700001199 DE FECHA 15 DE JUNIO DE 2021 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE el acto administrativo impugnado; 3) ORDENAR la devolución del IVA Crédito Fiscal tipo exportador, correspondiente al periodo de diciembre de 2016, por la suma de guaraníes setenta y seis millones ochocientos noventa y dos mil ciento noventa (G. 76.892.190), monto que corresponde a la parte objetada por la Administración Tributaria por provenir de*

Abog. Karina Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

proveedores omisos e inconsistentes, de conformidad a lo expresado en el exordio de la presente resolución. 4) IMPONER LAS COSTAS, conforme al Art. 195 del C.P.C. 6) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".--------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 185/198 el Abogado Fiscal José Manuel Pedrozo, en representación de la parte demandada, expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En resumen, alega que el fallo que hoy se protesta, no se ajusta a los principios de legalidad y razonabilidad, en consideración que el pedimento de autos es complemente improcedente en razón a que la Administración Tributaria ha certificado que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles en razón de que los proveedores de la actora no han ingresado el impuesto u otros conceptos, situación reconocida por la parte actora tanto en su escrito de promoción de demanda, como en las actuaciones administrativas.----------

Dice que la postura de la Administración Tributaria, según la cual procederá a la repetición solicitada solo si los proveedores ingresan los tributos adeudados, es lógica y acertada y que el fisco no puede devolver valores que no han ingresado a sus arcas, así como que la Ley N° 125/91 establece claramente que la repetición de pago procede solo cuando el tributo se ha ingresado al fisco, lo cual no ocurrió en este caso.----------

Sostiene que el Tribunal de Cuentas no puede certificar los importes sometidos a devolución, ya que esta es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria y que no se puede interpretar que el Tribunal se haya arrogado facultades reservadas a la Administración al no haberse pronunciado sobre la improcedencia de la devolución y al no haber la parte actora agotado los mecanismos administrativos para demostrar la certeza de la cuantía repetida, el Tribunal simplemente no puede sustituirse en funciones exclusivas de la Administración Tributaria.----------

Refiere que el rechazo de la devolución del crédito fiscal está adecuadamente justificado y demostrado, ya que los créditos provienen de proveedores que registran ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante, como se evidencia en los documentos presentados y que se trata de créditos cuya existencia no ha sido verificada en el proceso administrativo y que, por lo tanto, no se ha devuelto un saldo debido a que ni los proveedores ni el propio contribuyente han informado o certificado a la Administración Tributaria sobre el ingreso del impuesto correspondiente a las facturas emitidas.----------

Destaca que la Administración Tributaria procederá a la repetición solicitada por la parte contraria en el momento en que los proveedores remisos o el propio contribuyente comuniquen y certifiquen el ingreso de los impuestos en las arcas fiscales, ya sea por iniciativa propia o por medio de acciones coactivas, en conformidad con la Ley 125/91 y sus modificaciones.----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL - 5 -06- 2024 Roque López Franco Actuario

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Ciento ochenta y seis

Solicita finalmente la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 69 del 03 de mayo 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

El Abg. Julio César Giménez Alderete contesta los agravios de la parte demandada argumentando que no existe una disposición, ni en la Ley N° 125/91 ni en la Ley N° 2421/04, que supedite la devolución de lo que legítimamente corresponde al comprador de bienes y servicios destinados a la exportación, que los terceros, en este caso los proveedores, cumplan con sus compromisos ante el fisco. Dice que con esta conducta la Administración castiga al cumplidor de sus obligaciones ante el fisco y deja impune a sus proveedores que se hallan en infracción, no cumpliendo con sus obligaciones de fiscalizar y, en su caso, sancionar a esos contribuyentes morosos, que además son perfectamente identificados por la SET.----------

Agrega que la parte actora ha agotado todos los mecanismos administrativos para demostrar la certeza de la cuantía, y que esto queda demostrado fehacientemente porque la propia Administración no ha desconocido el derecho a la devolución, en cuanto a los montos relacionados con los contribuyentes por ella denominados "omisos e inconsistentes", por lo cual solo suspendió la devolución hasta tanto dichos proveedores cumplan con sus obligaciones fiscales, cuestión ésta que no se encuentra prevista en ninguna disposición legal.----------

Solicita que la Sala Penal dicte resolución no haciendo lugar a la apelación deducida por la accionada, confirmando el Acuerdo y Sentencia N° 69 de fecha 03 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, protestando costas.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

En estos autos consta que la contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al período fiscal 12/2016. Mediante Informe de Análisis N° 77300011397 de fecha 19/11/2019 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 108.346.249, de los cuales G. 76.604.463 fueron cuestionados por "proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal" y G. 287.727 por "proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ". Ante esta decisión la contribuyente solicitó la apertura de sumario administrativo y por Resolución Particular N° 72700001199 de fecha 10/06/2021 el Viceministro de Tributación resolvió cuestionar la devolución de G. 287.727, en concepto de "proveedores omisos", G. 76.604.463 en concepto de "proveedores inconsistentes" y G. 23.339.582 por otros motivos. Contra esta decisión comunicada a la

Abog. Karina Reyroni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

contribuyente, la misma interpuso recurso de reconsideración, habiendo recaído resolución denegatoria ficta, impugnada posteriormente ante el Tribunal de Cuentas Segunda Sala.-------

La contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado, por el monto de G. 96.598.797, más los accesorios legales correspondientes. ----------

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 69 de fecha 03 de mayo de 2023 resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado. En voto en mayoría, el Tribunal ordenó la devolución del IVA TIPO EXPORTADOR correspondiente al crédito fiscal de G. 76.604.463 cuestionado por "proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal" y G. 287.727 por "proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ". En el Considerando de la resolución el Tribunal estableció que la Administración Tributaria no puede imponer restricciones a la devolución del crédito fiscal sobre una responsabilidad que le es ajena al contribuyente, de lo que resulta que las decisiones de esta naturaleza están desprovistas de sustento legal y de racionalidad.----------

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

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
-5-06-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento ochenta y seis

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 Cooperativa Chortitzer Ltda. 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° 69 de fecha 03 de mayo de 2023 se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente se concluye 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 DIJO: 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: Que se adhiere al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Pedrozo, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 69/2023 dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por compartir los mismos fundamentos.----------

Sin embargo, disiente respetuosamente en lo que respecta a la imposición de **COSTAS**, pues considera que 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.**----------

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: ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 186

Asunción, 05 de junio 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° 69 de fecha 03 de mayo 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.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA