CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. RES. DE DEV. CRED. FISCALES N° 7930006970 DEL 09/12/19 Y OTRA DICTADA POR LA S.E.T. - M.H.".----------

17-05-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N° ciento sesenta y nueve.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los diecisiete días, del mes de mayo, del año dos mil veinte y cuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, la **Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: **"COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. RES. DE DEV. CRED. FISCALES N° 7930006970 DEL 09/12/19 Y OTRA DICTADA POR LA S.E.T. - M.H."**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 423 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 LLANES OCAMPOS.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera dijo: El Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel E. Cardozo, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto.----------

No obstante, de la verificación de la resolución recurrida se puede concluir que 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.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Por lo expuesto, considero que corresponde tener por desistido al Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda de su recurso de nulidad. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, dijo: Al analizar el presente juicio, corresponde referirse a cuestiones previas que hacen a la admisibilidad de la acción interpuesta y que conllevan a la existencia de vicios de nulidad que deben ser analizados en forma oficiosa, conforme al art. 113 del Código Procesal Civil.----------

En ese lineamiento, se debe verificar si la acción interpuesta cumple con los presupuestos de admisibilidad que se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada. Dichos presupuestos se encuentran señalados en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/35 *"Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo"* y deben de ser verificados de oficio al ser presentada la demanda, pudiendo acarrear la nulidad de todo el proceso la falta de uno de ellos.----------

Los mencionados artículos disponen que la acción debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (art. 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (art. 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (art. 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (art. 3 inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10 *-que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35-* de 18 días.----------

Como **antecedentes del caso** se advierte que el 03 de diciembre del 2019, la firma Cooperativa Chortitzer LTDA presentó la solicitud de devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, régimen acelerado, por la suma de Gs. 642.972.617, correspondiente al periodo fiscal setiembre 2017. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro.

17-05-2024

7930006970 del 09 de setiembre del 2019 la SET aprobó la totalidad de la solicitud.----------

Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300012147 del 29 de abril del 2020, los analistas de la SET concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 520.573.707, sugiriendo, en consecuencia, ejecutar la garantía bancaria por la diferencia. La Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002155 fue notificada en fecha 30 de abril del 2020.

A continuación, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300012147/2020 de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002155/2020.----------

De los términos del escrito de demanda presentado por la firma contribuyente (fs. 32/42), se observa que la acción contenciosa administrativa es interpuesta contra la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006970/2019 y el Informe de Análisis Nro. 77300012147/2020. La firma considera que la instancia administrativa fue agotada, al haber recurrido en reconsideración los actos mencionados precedentemente, y, en consecuencia, haberse generado la supuesta resolución denegatoria tácita.----------

En ese contexto, al analizar los requisitos de admisibilidad de la acción, cabe señalar, en primer lugar, que la **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006970/2019** no es recurrible pues dicha resolución no vulnera un derecho administrativo preestablecido a favor de la firma contribuyente, es decir, no cumple con el presupuesto de admisibilidad de la acción establecido en el artículo 3, inciso d) de la Ley Nro. 1462/35, ya que la misma aprobó el valor total del crédito solicitado por la firma contribuyente, por ende, no se da una vulneración o menoscabo al derecho administrativo de la firma accionante.----------

Corresponde señalar que la **Ley Nro. 6380/19** "De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional", vigente al momento de la presentación del recurso

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

de reconsideración (20 de mayo del 2020), en su **artículo 101**[1], parte final, dispone que el rechazo total o parcial podrá ser objeto del recurso de reconsideración y en el presente caso, la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006970/2019 aprobó la totalidad del crédito, en consecuencia, no era procedente el recurso de reconsideración.----------

En segundo lugar, es importante destacar que el **Informe de Análisis Nro. 77300012147/2020** tampoco es recurrible en instancia contenciosa administrativa, pues éste es emitido por un órgano interno de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), constituye en puridad sugerencias del analista y no una decisión de la máxima Autoridad Administrativa.----------

Así, para ser considerado un acto administrativo recurrible en instancia contenciosa administrativa, éste debe ser una decisión unilateral emitida por la máxima Autoridad Administrativa, en ejercicio de sus funciones que produzca efectos jurídicos individuales, es decir, que cause estado (*artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35, el cual dispone que la que la acción contenciosa administrativa debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo*).----

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, cabe apuntar que, si bien, las circunstancias señaladas no fueron observadas por el recurrente al momento de expresar sus agravios, en virtud al principio procesal "*iura novit curia*", traducido como "*el juez conoce el derecho*", cuyo sustento legal se encuentra establecido en el artículo 159, inciso e)[2]

---

[1] **Ley Nro. 6380/19, artículo 101 - "IVA Crédito del Exportador**. La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la presente Ley (...) **El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración**".

[2] **Artículo 159** - Sentencia definitiva de primera instancia. La sentencia definitiva de primera instancia, destinada a poner fin al litigio, deberá contener, además: a) la designación de las partes; b) la relación sucinta de las cuestiones de hecho y de derecho que constituyen el objeto del juicio; c) la consideración, por separado, de las cuestiones a que se refiere el inciso anterior. El juez deberá decidir todas las pretensiones deducidas y sólo sobre ellas. No está obligado a analizar las argumentaciones que no sean conducentes para decidir el litigio; d) los fundamentos de hecho y de derecho; **e) la decisión expresa, positiva y precisa, de conformidad con las pretensiones deducidas en el juicio, calificadas según correspondiere por la ley, declarando el derecho de los litigantes, y, en consecuencia, condenando o absolviendo de la demanda o reconvención,**

17 -05- 2024

del Código Procesal Civil ésta magistratura se encuentra facultada a determinar el derecho aplicable.----------

Por lo dicho, no se debió abrir la instancia contenciosa administrativa, pues no se han impugnado actos administrativos cuya regularidad puedan ser objeto de verificación en este proceso, la acción instaurada no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3 inc. a) y d) de la Ley Nro. 1462/35*), debiendo por ello **ANULARSE** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.

En cuanto a las **COSTAS**, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en el orden causado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A su turno, la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, dijo: Que se adhiere 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° 423 de fecha 30 de diciembre de 2022, resolvió: *"1°.- **RECHAZAR** la presente demanda contencioso administrativa planteada por COOP. CHORTITZER LTDA C/ RESOLUCIÓN N° 7930006970 DEL 09 DE DICIEMBRE DE 2019 dictada por la SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA, en consecuencia. 2°.- **CONFIRMAR** la Resolución N° 7930006970 del 09 de diciembre de 2019 dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio De Hacienda. 3°.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** la presente demanda planteada por COOP. CHORTITZER LTDA contra el Informe de Análisis N° 7730001247 de fecha 29 de abril de 2020 dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio De Hacienda, y en consecuencia. 4°.- **CONFIRMAR** el Informe de*

---

en su caso, en todo o en parte; f) el plazo que se otorgue para su cumplimiento, si ella fuere susceptible de

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Análisis N° 7730001247 de fecha 29 de abril de 2020, únicamente en cuanto al ítem "D" del informe "comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por el certificador" por la suma de Gs. 7.075.596. ***5°.- REVOCAR*** *el Informe de Análisis N° 7730001247 de fecha 29 de abril de 2020, referente al ítem "3" "Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal" por la suma de Gs. 115.323.314.* ***6°.- IMPONER*** *las costas conforme al Art. 192 del C.P.C.* ***7°.- ANOTAR****, registrar, notificar…".------*

Contra lo resuelto por el Tribunal se alza parcialmente el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y en su escrito de expresión de agravios alegó -entre otras cosas- que la repetición de pago sólo procede en caso de que el tributo haya ingresado al fisco, situación que no acontece en el presente caso, por lo que el crédito reclamado no se encuentra tangibles, líquidos, ciertos y exigibles, vulnerando la decisión del Tribunal lo previsto en los arts. 218 a 223 de la ley 125/91(modif. por ley 2421/04), además del art. 3 de la Resolución General 52/11. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A su turno, el representante convencional de la Cooperativa Chortitzer Ltda., abg. Julio Cesar Giménez Alderete, al contestar el traslado (fs. 128/136) alegó -entre otras cosas- que su mandante cumplió con sus obligaciones tributarias al realizar el pago de la alícuota del IVA, y que, además, no puede conocer la situación impositiva de sus proveedores antes de realizar la operación comercial, por lo que mal puede cargar con los incumplimientos de estos últimos, sin olvidar que es la Administración quien posee atribuciones para fiscalizar a los morosos y sancionarlos. 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 la Cooperativa Chortitzer Ltda. solicitó, en sede

---

ejecución; y g) el pronunciamiento sobre costas.

administrativa, la devolución de IVA crédito de exportación, correspondiente al periodo fiscal 09/2017, por G. 642.972.617. La Subsecretaría de Estado de Tributación reconoció -previa verificación de los documentos- la devolución del crédito por G. 520.573.707, cuestionando y rechazando así la Administración, la suma de G. 122.398.910.----------

Cabe mencionar, tras la verificación de los antecedentes, que la suma rechazada -G. 122.398.910- surge de la sumatoria de: a) G. 7.075.596 (Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por el certificador) y b) G. 115.323.314 (Proveedores que registraron en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal).------

Recordar que el Tribunal de Cuentas acogió parcialmente la demanda incoada, ordenando la devolución de los créditos fiscales sustentados en comprobantes emitidos por proveedores que registraron en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas y que totalizan G. 115.323.314. Siendo tal decisión recurrida -solo- por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda.----------

Entrando en el estudio del fondo de la cuestión, corresponde decir, respecto a los cuestionamientos realizados sobre las facturas provenientes de proveedores inconsistentes, que esta magistratura ha sostenido en más de una ocasión que la omisión o inconsistencia de los Agentes de retención -proveedores o compradores- deben 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 -a tenor de los dispuesto en el art. 180 de la ley 125/91- no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados, en este caso sus proveedores, y mucho menos puede forzar a que estos cumplan con el fisco.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Cabe señalar que los comprobantes que respaldan dichos créditos no fueron rechazados por irregularidades o deficiencias en las documentaciones, sino que el fisco decidió mantener en suspenso 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 adoptada, conforme a lo antes dicho.----------

En base a lo dicho, corresponde Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, debiéndose -en consecuencia- confirmarse el Acuerdo y Sentencia N° 423 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos antes expuestos. En relación a las costas, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde que las mismas sean soportadas por la parte apelante, a tenor de lo dispuesto en los arts. 192, 203 inc. a) y 205 del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro Manuel Dejesús Ramírez candia, dijo: En atención a la forma en la que fue resuelta la cuestión, al votar por la nulidad de todo el proceso deviene inoficioso el estudio del recurso de apelación. **Es mi voto.---**

A su turno, la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, dijo: Que se adhiere al voto del Ministro Luis María Benítez Riera, por los mismos fundamentos. **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 Benitez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. RES. DE DEV. CRED. FISCALES N° 7930006970 DEL 09/12/19 Y OTRA DICTADA POR LA S.E.T. - M.H.".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 169

Asunción, 17 de mayo 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 de su recurso de nulidad interpuesto, conforme a 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 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 423 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

IMPONER las costas al apelante.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA