CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ACUMULACIÓN DE LOS AUTOS ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 220/13) CON ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 433/14)". Expte. de la C.S.J. Nro. 810, Folio 49 vlto., Año 2019.----------

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO. ciento veintiocho

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de abril del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos los Excmos. Señores Miembros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Doctores **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y CESAR M. DIESEL JUNGHANNS,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo la ***"ACUMULACIÓN DE LOS AUTOS ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 220/13) CON ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 433/14)"***, a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. HUGO A. CAMPOS LOZANO, representante del MINISTERIO DE HACIENDA, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 167 de fecha 02 de agosto de 2019, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes:----------

CUESTIONES:-

¿Es nula la sentencia apelada?
En caso contrario, ¿Se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo pertinente para determinar el orden de votación dio el resultado siguiente: **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y CESAR M. DIESEL JUNGHANNS.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: El recurrente ha desistido en forma expresa del recurso de nulidad interpuesto, conforme se observa en su escrito obrante a fojas 318 de autos. Por otro lado, de las constancias del

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

expediente no se advierten vicios de las formas del proceso o de la resolución que ameriten la declaración de oficio de su nulidad, en los términos autorizados por los Arts. 113 y 404 del Código Procesal Civil. Por lo tanto, corresponde tener por **DESISTIDO** del recurso de nulidad.----------

A sus turnos, los Ministros MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y CESAR M. DIESEL JUNGHANNS manifestaron adherirse al voto del Ministro preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Que, por el Acuerdo y Sentencia Nro. 167 de fecha 02 de agosto de 2019, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, se resolvió: *"**1.- HACER LUGAR** a la presente demanda contenciosa administrativa instaurada en estos autos por la ASOCIACIÓN SAN JOSÉ en contra de la denegatoria ficta o tácita, por parte de la Sub Secretaria de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda; **2.- REVOCAR** las Resoluciones citadas precedentemente…; **3.- DETERMINAR** la devolución por pago indebido del Impuesto al Valor Agregado de las siguientes sumas: a) Cuatrocientos Ochenta y Tres Millones Trescientos Noventa y Tres Mil Ciento Cuarenta y Seis (Gs. 483.393.146) y b) Guaraníes Quinientos Treinta y Un Millones Novecientos Veinte Mil Quinientos Noventa y Cuatro (Gs. 531.920.594), más los accesorios legales correspondientes, conforme lo expresado en el exordio de la presente resolución; **4.- IMPONER** las costas a la parte perdidosa…"*----------

El Abg. HUGO A. CAMPOS LOZANO, representante del MINISTERIO DE HACIENDA, presente su escrito de expresión de agravios que se encuentra agregado a fojas 308/319 de autos, en este escrito se observa que, primeramente, transcribe el fundamento de la sentencia recurrida, luego explica en que consisten los proveedores *"omisos e inconsistentes"*, señala que el Tribunal de Cuentas falta a la verdad y manifiesta su disconformidad con lo resuelto, posteriormente transcribe parte del escrito de contestación de la demanda y termina solicitando la revocación del fallo recurrido.----------

En primer lugar, cabe examinar si el escrito de expresión de agravios presentado por el Abg. HUGO A. CAMPOS LOZANO reúne o no los requisitos exigidos por el art. 419 del Código Procesal Civil, que dispone *"**el recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso**"*.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ACUMULACIÓN DE LOS AUTOS ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 220/13) CON ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 433/14)". Expte. de la C.S.J. Nro. 810, Folio 49 vlto., Año 2019.----------

30-04-2024

De la atenta lectura del escrito de fundamentación presentado por recurrente (fs. 308/319) se verifica que, en ninguna parte de este escrito se explica en forma clara los motivos que hacen al recurso de apelación interpuesto, siendo únicamente una expresión de disconformidad con la conclusión a la que arribó el Tribunal de Cuentas. El apelante no realiza una crítica razonada y sobre todo concreta de los fundamentos del fallo apelado, tendientes a demostrar los errores que atribuye al juzgador, en cuanto a la apreciación de los hechos, de la prueba, en la interpretación y aplicación del derecho.----------

El recurrente se limitó a transcribir ampliamente (en seis páginas) el fundamento del Acuerdo y Sentencia recurrido, luego explica en qué consisten los proveedores *"omisos e inconsistentes"*, sin realizar un análisis razonado de la sentencia (art. 419 del C.P.C.), si bien el recurrente sostiene que en la resolución recurrida se obvió lo manifestado por la parte demandada, transcribiendo ampliamente partes de los escritos de contestación de demanda presentados en ambos expedientes acumulados, en realidad no señaló ni explicó en forma concreta lo que el Tribunal de Cuentas no valoro o no tuvo en cuenta al momento de dictar el fallo y que pudiera hacer variar la decisión.----------

En definitiva, el apelante simplemente sostiene que el fallo debe ser revocado, sin señalar los argumentos que lleven a sostener una posición contraria a la asumida en el fallo impugnado, el recurrente debía señalar en forma concreta y especifica por qué el razonamiento del Tribunal de Cuentas esta errado, indicar las pruebas que no han considerado y el error en la aplicación de alguna norma legal, no basta señalar que se ha faltado a la verdad y manifestar la disconformidad con lo resuelto.----------

Por consiguiente, en atención a las consideraciones expuestas, corresponde **DECLARAR DESIERTO** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. HUGO A. CAMPOS LOZANO, representante del MINISTERIO DE HACIENDA, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 167 de fecha 02 de agosto de 2019, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

En cuanto a las costas, considero que deben ser impuestas en

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

el orden causado, conforme a la facultad conferida en el art. 193 del C.P.C. **Es mi voto**.----------

A su turno, la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Que se adhiere al voto del Ministro Preopinante, por compartir los mismos fundamentos.----------

A su turno, el Ministro CESAR M. DIESEL JUNGHANNS dijo: Considero que en el presente caso corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Hugo A. Campos Lozano, en su carácter de Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro, Ángel F. Benavente Ferreira, por los fundamentos que se exponen a continuación.----------

La cuestión central propuesta en esta instancia de revisión se circunscribe a determinar si es correcto el razonamiento del Tribunal de Cuentas al ordenar la devolución por pago indebido del IVA crédito fiscal de las siguientes sumas: a) Gs. 483.393.146, correspondiente a los periodos fiscales enero 2008 a diciembre 2009 y b) Gs. 531.920.594, correspondiente al ejercicio fiscal 2010, más los accesorios legales e imponer las costas a la perdidosa.-----

Señala el apelante que se trata de una interpretación errada de los hechos y las normas aplicables, con un daño al fisco. Refiere que no se discute la naturaleza educativa de la parte actora, quien no está incidida, siempre que se mantenga dentro de ese marco de actividades de difusión cultural y educativa. Expresa que el debate se resume en la posibilidad de repetir o devolver impuestos que no ingresaron a las arcas fiscales. Además, refiere que el Tribunal de Cuentas falta a la verdad cuando afirma que no se individualizaron los comprobantes irregulares, pues su parte lo ha hecho al momento de contestar la demanda, ignorando asimismo los Arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/91. Por otro lado, manifiesta que la propia actora reconoció que en sus estados financieros no se registró un crédito fiscal a favor de la entidad, sino que se ha incluido como un gasto. Dicha operación, señala, implica trasladar el precio o monto del I.V.A. abonado al producto del consumidor (cuotas u otros conceptos abonados por los alumnos), por lo que, de prosperar la acción contencioso-administrativa, la Asociación San José conseguirá la devolución del monto, con lo cual se estaría duplicando artificialmente el monto del I.V.A. abonado por sus proveedores. En virtud a ello, solicita la revocación, con costas, de la resolución recurrida.----------

A los efectos de una mejor comprensión del caso, cabe referir

ASUNCIÓN 30-04-2024 ESTADO CIVIL

que la Asociación San José promovió demanda ante el Tribunal de Cuentas contra la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda ante la denegatoria tácita de la devolución por pago indebido del IVA crédito fiscal del periodo 2008-2009 y, por acumulación de acciones, ordenada mediante A.I. N° 968 del 25 de agosto de 2015 dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala (fs. 240), del periodo fiscal 2010. Respecto al primer periodo, la actora reclamó la suma de Gs. 795.793.136, según escrito de promoción de demanda a fs. 118/124, mientras que por el ejercicio fiscal 2010 demandó la suma de Gs. 531.920.594.----------

Al contestar la demanda contencioso-administrativa, el Ministerio de Hacienda realizó un reconocimiento parcial de la devolución del IVA crédito fiscal, argumentando que corresponde descontar importes en concepto de saldos caducos y aquéllos montos correspondientes a proveedores inconsistentes, omisos y a comprobantes irregulares. Tras el procedimiento correspondiente, en relación con el primer periodo reclamado, el Tribunal de Cuentas resolvió que corresponde deducir únicamente la suma de Gs. 312.399.984 en concepto de saldos caducos correspondiente al periodo enero a septiembre de 2008, rechazando la pretensión de la Administración de descontar los montos correspondientes a proveedores inconsistentes, omisos y a comprobantes irregulares, por lo que ordenó la devolución por pago indebido de Gs. 483.393.146 y Gs. 531.920.594, respectivamente.----------

En primer término, cabe expresar que el recurrente no expresó agravios ni cuestionó la deducción de Gs. 312.399.984 en concepto de saldos caducos, por lo que no cabe un pronunciamiento al respecto en sede de apelación, debiendo confirmarse dicha decisión. En consecuencia, solo cabe analizar los agravios expuestos por el apelante, sintetizados *ut supra*.----------

En cuanto al primer agravio, la incidencia del IVA en instituciones educativas con fines de lucro, si bien el recurrente expresa que no se discute la naturaleza educativa de la parte actora, luego agrega que la exoneración se limita únicamente a las actividades realizadas en el marco de la difusión cultural y educativa. Aun cuando pueda discutirse el alcance de la exoneración tributaria prevista en el Art. 83 num. 4) inc. c) del texto actualizado de la Ley N°

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

125/91, ello no puede ser discutido en esta instancia puesto que la cuestión ha quedado determinada por medio del Ac. y Sent. N° 349 del 07 de mayo de 2019 (fs. 276/279), dictado por la Sala Constitucional de esta Corte Suprema de Justicia, que declaró la inconstitucionalidad y, por tanto, la inaplicabilidad del Art. 83 num. 4) inc. c) de la Ley N° 125/91 modificado por Ley N° 2421/04 –ley vigente al tiempo de los hechos-. Igualmente, el citado fallo, por voto mayoritario, ha determinado con claridad que la exoneración no puede estar sujeta a condición de procedencia o improcedencia, es decir, es inaceptable que el beneficio pase a ser tributable según el destino final de las utilidades. En otras palabras, no se considera la actividad final, solo el hecho objetivo de tratarse de una entidad exenta.----------

Tal interpretación resulta vinculante para el presente caso, pues ha sido producto de la interpretación de la Sala Constitucional relacionada al caso concreto, mediante la vía de la consulta constitucional, por lo que la interpretación de la parte actora en estos autos del Art. 83, aun cuando pueda compartirse su criterio, resulta irrelevante al haberse determinado su inaplicabilidad al caso concreto.----------

Por otro lado, respecto a los cuestionamientos vinculados a la imposibilidad de repetir o devolver impuestos que no ingresaron a las arcas fiscales, es decir, los montos reclamados por la Administración como vinculados a proveedores inconsistentes y omisos, es jurisprudencia constante de esta Sala que no existe responsabilidad solidaria de los adquirentes en caso de que la emisora no cumpla con sus obligaciones tributarias, siendo obligación de la Administración ejercer su poder de fiscalización para exigir el cumplimiento de dichas obligaciones.----------

Finalmente, el último agravio atendible guarda relación con la imposibilidad de devolver los montos correspondientes a comprobantes irregulares que, según la posición de la Administración, si fueron individualizados al momento de contestar la demanda, contrariamente a lo que alegó el Tribunal de Cuentas. Ahora bien, dicho agravio merece ciertas consideraciones. En primer lugar, según la contestación de la demanda contencioso-administrativa a fs.166/194 y los antecedentes administrativos que obran por cuerda, la Administración engloba, bajo la categoría "comprobantes irregulares", distintos errores de forma que pueden ser, a su vez, divididos en dos sub-categorías: irregularidades detectables a simple vista y aquéllas no detectables a simple vista. Entre las primeras podemos citar a comprobantes cuyas fechas no corresponden al mes, fecha o I.V.A. incorrecto, fecha de expedición fuera del plazo de vigencia del timbrado, o comprobantes sin fecha,

30-04-2024

sin RUC o con datos enmendados. Por otro lado, los errores no detectables a simple vista son, por ejemplo, comprobantes que fueron dados de baja, número de secuencia que no corresponde al timbrado o comprobantes con timbrado inexistente, cuestiones que no pueden ser conocidas por el adquirente y que, por tanto, al no ser dichos errores atribuibles a su parte, no pueden ser utilizados en su contra.----------

En consecuencia, considero que los comprobantes con irregularidades detectables a simple vista son los únicos que podrían llegar a ser descontados al momento de realizar el cómputo del saldo adeudado por pago indebido, siempre y cuando la Administración logre comprobar dichas irregularidades, por constituir éstas un hecho impeditivo, cuya carga probatoria compete a quien los invoca. En este sentido, los hechos impeditivos son aquellos que se alegan para establecer la inexistencia de presupuestos necesarios en los hechos constitutivos. En el caso concreto, el actor alega el pago indebido del I.V.A. –hecho constitutivo-, para lo cual presenta los documentos que comprueban las compras realizadas gravadas por el I.V.A. para fundamentar su pretensión. Ahora bien, la Administración sostiene que algunos de ellos no cuentan con los presupuestos o formalidades necesarias para ser considerados comprobantes válidos –hecho impeditivo-, motivo por el cual alega que el monto correspondiente a dichos comprobantes debe ser descontado al momento de la devolución por pago indebido. En consecuencia, corresponde a la Administración probar dichas irregularidades.----------

Ahora bien, de la revisión de estos autos y de los antecedentes administrativos que obran por cuerda, se observa que efectivamente la Administración no ha ofrecido prueba alguna que permita sostener la existencia de comprobantes irregulares. En este sentido, solo se observa la existencia de los Libros de I.V.A. compra y venta y las Declaraciones Juradas del I.V.A. correspondientes a los periodos en cuestión, el Informe DACCF/DCFF/C N° 106 (periodo 2010), el Informe DGGC/DCFF/C N° 735/14 (periodos 2008 y 2009) y unas planillas confeccionadas por la Administración que contienen la enunciación de comprobantes faltantes o irregulares. Sin embargo, entiendo ellos no son medios idóneos o pertinentes para determinar la existencia de las irregularidades sostenidas, pues tanto el informe como las planillas de

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

comprobantes constituyen manifestaciones unilaterales de la parte interesada, en este caso la Administración, que deben ser objeto de prueba mediante los medios previstos en la legislación. Profundizando, dada la tecnicidad de la materia, la prueba idónea es la prueba pericial contable, dada la necesidad de conocimientos especiales para analizar la validez de los comprobantes y contrastarlos con los demás documentos ofrecidos para así determinar con exactitud la veracidad de las declaraciones.----------

Sin embargo, del informe de pruebas a fs. 253, se observa que la parte demandada solo ha ofrecido pruebas instrumentales las que, como ya se ha visto, resultan insuficientes para probar el hecho impeditivo sostenido por la Administración. En consecuencia, considero que el agravio vinculado a la correcta individualización y prueba de los comprobantes irregulares, debe ser igualmente desestimado, confirmando la decisión del Tribunal de Cuentas al respecto.----------

Por tanto, considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Hugo A. Campos Lozano, en su carácter de Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro, Ángel F. Benavente Ferreira y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal de Cuentas, en todas sus partes, por los argumentos expuestos en el considerando de la presente resolución. Igualmente, corresponde imponer las costas a la parte apelante y perdidosa en esta instancia, atendiendo a lo dispuesto en el Art. 205 del Código Procesal Civil, en concordancia con el Art. 203 inc. a) del mismo cuerpo legal. **Es mi voto**.----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando S.S.E.E., todo por ante mí de lo que certifico, quedando acordada la sentencia que sigue inmediatamente:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:-

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO.....178.....

Asunción, 30 de abril de 2.024

VISTOS: Los méritos del acuerdo que anteceden, la Excelentísima,-

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ACUMULACIÓN DE LOS AUTOS ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 220/13) CON ASOCIACIÓN SAN JOSÉ C/ RES. EXPRESAS O TACITAS DE LA SET– M.H. (Expte. Nro. 433/14)". Expte. de la C.S.J. Nro. 810, Folio 49 vlto., Año 2019.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL

R E S U E L V E:

1.- TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad.----------

2.- DECLARAR DESIERTO el recurso de apelación interpuesto por el Abg. HUGO A. CAMPOS LOZANO, representante del MINISTERIO DE HACIENDA, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 167 de fecha 02 de agosto de 2019, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

3.- IMPONER las costas en el orden causado.----------

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

30-04-2024

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:-

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

