CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "SODRUGESTVO PARAGUAY S.A. CONTRA RES. N° 71800000310 DEL 20/SET/2018 Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA".----------

RECIBIDO ESTADISTICA PENAL 16-04-2024 Roque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N° Noventa y cuatro.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los diecseis días, del mes de abril, del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de 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 caratulado: **"SODRUGESTVO PARAGUAY S.A. CONTRA RES. N° 71800000310 DEL 20/SET/2018 Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 426, 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 Ministro Benítez Riera dijo: El Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, César R. Mongelós Valenzuela, 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

nulidad en los términos autorizados por los arts. 113 y 404 del C.P.C.----------

Por lo expuesto, considero que corresponde tener por desistido al Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda de su recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia N° 426 de fecha 30 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. **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 13 de julio del 2017, la firma Sodrugestvo Paraguay S.A. presentó la

RECIBIDO ESTADÍSTICA PENAL 16-04-2024 Roque López F. Asistente

solicitud de devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, régimen acelerado, por la suma de Gs. 7.065.251.595, correspondiente al periodo fiscal marzo 2017 (*proceso Nro. 42000001188*). Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930003483 del 13 de julio del 2017 la SET aprobó la totalidad de la solicitud.----------

Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300008329 del 17 de noviembre del 2017, los analistas de la SET concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 7.065.078.392, sugiriendo en consecuencia, ejecutar la garantía bancaria por la diferencia. La Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 7550000108 fue notificada en fecha 20 de noviembre del 2017.----------

A continuación, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300008329/2017. Luego, por Resolución Particular Nro. 71800000310 del 20 de setiembre del 2018 la SET ratificó el informe impugnado.----------

Así, es importante señalar que el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13**, vigente al momento del inicio del expediente de solicitud de devolución del crédito *-13 de julio del 2017* - establece que: "*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 norma citada se concluye que, si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

contribuyente, éste puede *-si lo considera pertinente-* solicitar el inicio del sumario administrativo de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario en la cual se establezcan los fundamentos de hecho y derecho para las conclusiones del proceso.---------

En consecuencia, al no observarse que la firma contribuyente haya solicitado el pedido de instrucción de sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la Administración Tributaria, el expediente administrativo debió ser archivado, ante la falta de interés por parte de la firma, de rever las observaciones.----------

Cabe apuntar que, si bien la firma accionante interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300008329/2017, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal *-artículo 88 de la Ley Nro. 152/92, modificado por la Ley Nro. 5061/13*. El curso de la acción a seguir debió ser otro, a los efectos de que pueda considerarse como agotada la vía administrativa y así tener habilitada la instancia jurisdiccional, conforme lo establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35.----------

Por tanto, se llega a la conclusión de que, por imperio del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por Ley Nro. 5061/13, el rechazo del crédito solicitado quedó consentido por la firma contribuyente, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados.----------

En base a las consideraciones expuestas, al constatarse que la firma accionante no agotó la vía administrativa, se llega a la conclusión de que la presente acción no cumple con los presupuestos de admisibilidad establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35 y, en consecuencia, corresponde en consecuencia, **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.----------

Al respecto, igual criterio sostuve en la resolución de casos similares, los cuales cito a continuación: **Acuerdo y Sentencia Nro. 750 de fecha 17 de noviembre del 2022** en el

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 6-04-2024

juicio caratulado: "*BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. NRO. 71800000313/19 DEL 22 DE ENERO DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN*" y **Acuerdo y Sentencia Nro. 378 de fecha 01 de setiembre del 2023** en el juicio caratulado: "*BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN NRO. 71800001137/2021 DEL 06 DE ENERO Y OTRA DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN*".----------

En cuanto a las costas, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en ambas instancias, en el orden causado en virtud a lo establecido 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. **Es mi Voto.**----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 426, de fecha 30 de diciembre de 2022, resolvió: "*1°.- HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa caratulado SODRUGESTVO PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800000310 DEL 20 DE SEPTIEMBRE DEL 2018 Y OTRA DICTADA POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN. 2°.- REVOCAR las Resoluciones impugnadas en autos. 3°.- IMPONER las costas de conformidad al art. 192 del CPC. 4°.- ANOTAR,…*".(sic).----

Contra lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se alza el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, Cesar Mongelós Valenzuela, y en su escrito de expresión de agravios (fs. 112/127) manifestó -entre otras cosas- que su representada dispuso la suspensión de la devolución de los créditos sustentados en facturas provenientes de proveedores omisos e inconsistentes, por G. 20.170.203, en razón de que estos no se encuentran disponibles, al no haber ingresado el importe de impuesto -IVA- a las arcas de Estado, por lo que resulta

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

lógico que no se puede devolver algo que no se tiene, encuadrándose el actuar de la SET a lo dispuesto en los arts. 218 al 223 de la ley N° 125/91, al igual que lo establecido en el art. 3° de la Resolución General N° 52 del 6 de mayo de 2011. Afirmó que no corresponde el pago de los intereses, multas y recargos, y que el Tribunal inferior no ha dado razones para decretarlo, además de no estar previsto en ninguna normativa. Cuestionó, además, que las costas fueron impuestas a su mandante, y sostiene que existen méritos para su eximición, conforme lo establece el art. 193 del C.P.C. Terminó por solicitar la revocación de la Resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

A fojas 131/137 de autos, obra el escrito de contestación presentado por la firma Sodrugestvo Paraguay S.A., en el cual sostuvo -entre otras cosas- que ni la ley ni la reglamentación establece como causal de rechazo de la devolución de créditos fiscales, que los comprobantes provengan de proveedores omisos e inconsistentes. Afirmó que la SET cuenta con facultades -exclusivas y excluyentes- para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y aseguró que no es obligación del comprador el controlar/fiscalizar/auditar la contabilidad y las liquidaciones de impuestos de sus proveedores antes de contratar un servicio o efectuar una compra. Mencionó que la ley establece claramente que la SET debe -también- cargar con el pago de intereses y accesorios legales ante la incorrecta ejecución o rechazo de la solicitud de devolución de IVA crédito fiscal exportador, situación que acontece en el presente caso. Terminó por solicitar la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

A los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso recordar que la firma Sodrugestvo Paraguay S.A. solicitó, en sede administrativa, la devolución de IVA crédito de exportación, correspondiente a los periodos fiscales de 03/2017, por G. 7.085.254.595. La Subsecretaría de Estado de Tributación reconoció -previa verificación de los documentos-

RECIBIDO
ESTADÍSTICA PENAL
16 -04- 2024
Roque López Franco
Asistente

la devolución del crédito por G. 7.065.078.392, cuestionando así la Administración, la suma de G. 20.176.203, en razón de estar respaldado en comprobantes emitidos por proveedor que registran en la DDJJ, ingresos inferiores a ventas realizadas.----------

Recordar que el Tribunal de Cuentas acogió en su totalidad la demanda incoada, tras ordenar la devolución del crédito fiscal reclamado y los importes ejecutados -en concepto de intereses y accesorios legales- del aval bancario por parte de la Administración, más el pago de intereses por la demora en el reintegro del crédito fiscal, invocado para ello lo dispuesto en el art. 171 de la ley 125/91 (modif. por ley 5061/13).----------

Entrado en el análisis de caso, corresponde -primeramente- abordar el estudio sobre la procedencia de devolución de los créditos fiscales respaldados en comprobantes provenientes de proveedores inconsistentes.-----

Es importante recordar que esta judicatura ha sostenido en más de una ocasión que la omisión o inconsistencia de los Agentes de Retención, ya sea proveedores o compradores, debe 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 SODRUGESTVO PARAGUAY S.A., quien -a tenor de lo dispuesto en el art. 180 de la ley 125/91- no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados (Agentes Retentoras), y mucho menos puede forzar a que estos últimos cumplan con el fisco.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

Al ser así, corresponde que el Ministerio de Hacienda realice los trámites pertinentes para la devolución de crédito reclamado -G. 20.176.203- por la firma accionante, tal como lo dispuso el Tribunal de Cuentas.----------

En cuanto a los importes que fueron ejecutados por el fisco del aval bancario presentado por la firma, en concepto de intereses y mora -por G.3.732.597-, corresponde que estos sean devueltos, pues de no ser así, el fisco incurría en un enriquecimiento indebido, ante la ausencia de un justificativo válido para su percepción.----------

Por último, en cuanto a los intereses y demás accesorios reclamados, corresponde que los mismos sea calculados sobre el importe del crédito reconocido -G. 20.176.203- en la presente resolución, tomando como tiempo trascurrido, desde la fecha del acto administrativo -Resolución Particular N° 71800000310 de fecha 20/09/2018, dictado por el Viceministro de Tributación- que rechazó el crédito, hasta su efectiva devolución, aplicado el porcentaje previsto en el art. 171 del a la ley N° 125/91, conforme lo dispone el art. 88 del mismo cuerpo del Ley, en base con tiempo transcurrido.-------

Por todo lo dicho, corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda contra el Acuerdo y Sentencia N° 426, 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, corresponde que las mismas sean soportadas por el apelante, a tenor de lo dispuesto en el art. 203 inc. a) del C.P.C. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, prosiguió diciendo: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el

proceso, resulta 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 Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 94

Asunción, 16 de abril 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 Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 426, de fecha 30 de diciembre de 2022,

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

dictada 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 O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA