CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 7930007112 DEL 14 DE ENERO DEL 2020 Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 171; Año 2024.**

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
- 5 -11- 2024
Roque L. Franco
Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Cuatrocientos cuarenta y uno

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los cuatro días del mes de noviembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los excelentísimos señores Ministros, 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: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 7930007112 DEL 14 DE ENERO DEL 2020 Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. José Pedrozo, en representación de la Abogacía del Tesoro, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 258 de fecha 30 de octubre del 2023, 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:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida?**

2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho?**

Practicado el sorteo de la Ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: RAMÍREZ CANDIA, LLANES OCAMPOS y BENÍTEZ RIERA.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 258 de fecha 30 de octubre del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1- HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente demanda contencioso administrativa promovida por el Abg. Julio Cesar Giménez Alderete, en representación de la firma de la firma COOPERATIVA CHORTITZER LTDA., en los autos caratulados "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. NRO. 7930007112 DEL 14/01/2020 Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" por los fundamentos expuestos; 2- REVOCAR el acto administrativo en cuanto a la devolución de crédito*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

fiscal a favor de frigorífico Chortitzer LTDA, correspondiente al monto de Gs. 82.701.477 proveniente del ítem G. del considerando del acto impugnado, conforme al exordio de la presente resolución; 3- IMPONER las costas de conformidad al artículo 195 del Código Procesal Civil; 4- NOTIFICAR, registrar…".

El **fundamento –*por decisión mayoritaria*- del Tribunal para hacer lugar parcialmente a la demanda**, se basó, en resumen, en que: en cuanto al **ítem E)** relacionado a "*diferencia entre el formulario de comprobación 120- reliquidación y la DJ IVA formulario 120 presentada por el contribuyente*" por Gs. 5.540.094, debe confirmarse la objeción formulada por la Administración Tributaria (AT), pues la contribuyente utilizó notas de crédito para respaldar las operaciones, cuando éstas solo deben utilizarse con relación a transacciones efectuadas dentro del país (RG Nro. 107/2006, artículo 4); en cuanto al **ítem F)**, referente a "*comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que fueron observados por el certificador*" por Gs. 7.540.094, también debe confirmarse la objeción formulada por la AT, pues la contribuyente no presentó las facturas originales que respalden dicho monto, requisito necesario para justificar el crédito, conforme dispone la RG. Nro. 25/2019; por otra parte, en lo que concierne al **ítem G)**, atinente a "*proveedores que registran en las DDJJ IVA ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal*" por Gs.82.710.477, la impugnación formulada por la AT debe revocarse, debido a que los comprobantes presentados por la contribuyente reúnen los requisitos de legales para respaldar el crédito, mientras que los que incurren en irregularidad, son los remitentes de tales documentos, por los cuales, la contribuyente no es responsable. El Tribunal resolvió que se proceda a la devolución Gs. 82.710.477 (ítem G) y aplicó costas conforme al artículo 195 del Código Procesal Civil.

El **Abg. José Pedrozo, al momento de fundamentar sus agravios en relación al recurso de nulidad**, expresó, en resumen, que el Tribunal de Cuentas resolvió con fundamentos arbitrarios y alejados de la legalidad, hacer lugar parcialmente a una demanda inoficiosa instaurada por la firma contribuyente, pues la demanda se promueve contra Informe de Análisis Nro. 77300012185/2020 dictado por un analista de crédito, por lo que no se cumplen con los presupuestos de admisibilidad establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/1935, ya que la acción se promueve contra un simple acto de la administración; por otra parte, refiere que la Resolución de Devolución de Créditos Nro. 7930007112/2020 tampoco es susceptible de ser objeto de

impugnación, por lo que solicita la nulidad del Acuerdo y Sentencia 258/2023.

El **Abg. Julio Giménez, en representación de la firma Cooperativa Chortitzer LTDA, al momento de contestar el traslado** corrido a su parte, señaló, entre otras cosas, que rechaza categóricamente que existan vicios que puedan acarrear la nulidad del fallo dictado por el Tribunal de Cuentas. Enfatiza que el recurrente en ningún momento manifestó la existencia de las causales invocadas en esta instancia (acción promovida contra simple acto de la administración) y que, por otra parte, olvida o desconoce la vigencia de la Ley Nro. 6380/2019, la cual, lo habilitó a plantear el recurso de reconsideración en sede administrativa y posteriormente accionar en lo contencioso administrativo.

En ese lineamiento, a los efectos de abordar la cuestión planteada, corresponde citar, brevemente los **antecedentes del caso**.

En sede administrativa la firma Cooperativa Chortitzer LTDA solicitó a la AT la devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, periodo fiscal octubre/2017, régimen acelerado, por valor de Gs. 1.681.994.849. Dicha solicitud fue concedida en su totalidad, mediante el dictado de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007112 de fecha 14 de enero del 2020.

Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300012185 de fecha 13 de mayo del 2020, los funcionarios analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 1.586.209.650 y recomendaron ejecutar la garantía, por la diferencia resultante. La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002183 fue realizada en fecha 27 de mayo del 2020.

En fecha 08 de junio del 2020, la Cooperativa Chortitzer LTDA interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300012185/2020, la Comunicación de Ejecución de Garantía bancaria Nro. 75500002183/2020 y la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007112/2020 en los términos del último párrafo del artículo 101 de la Ley Nro. 6380/2019 y el artículo 234 de la Ley Nro. 125/1992.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luego, ante la falta de resolución del recurso interpuesto por parte de la AT, la firma contribuyente promovió una demanda contenciosa administrativa, en los términos del escrito obrante a fs. 33/45 de autos, contra: la supuesta resolución denegatoria tácita generada, en relación al recurso de reconsideración interpuesto; la Resolución de Devolución Nro. 7930007112/2020 y el Informe de Análisis Nro. 77300012185/2020.

En ese contexto, al examinar detenidamente las constancias de autos, en contraste con los argumentos expuestos por el nulidicente, la firma contribuyente, corresponde hacer las siguientes puntualizaciones:

En primer lugar, es importante señalar que la acción promovida por la parte accionante, debe cumplir con ciertos presupuestos de admisibilidad, a los efectos de que la instancia judicial sea habilitada. Dichos presupuestos se encuentran señalados en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/1935 *"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 (artículo 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (artículo 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (artículo 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (artículo 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. 4046/2010 *(vigente al momento de presentación de la acción 30 de julio del 2020*), que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/1935, de 18 días.

Ahora bien, adentrándose a la cuestión propuesta, se advierte que, si bien, el contribuyente planteó el recurso de reconsideración, en los términos de la Ley Nro. 6380/2019, contra el Informe de Análisis Nro. 77300012185/2020, la Comunicación de Ejecución de Garantía bancaria Nro. 75500002183/2020 y la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007112/2020, dicha impugnación no provoca la resolución denegatoria tácita, debido a que el artículo 101[1],

[1] **Ley Nro. 6380/2019, Artículo 101- IVA Crédito del Exportador**. La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la

parte final, de la Ley Nro. 6380/2019, dispone que el rechazo total o parcial, en el procedimiento de devolución del IVA del exportador, podrá ser objeto del recurso de reconsideración.

Así, la decisión adoptada por la Administración, conforme dispone la reglamentación tributaria, en todos los casos, se expedirá mediante resolución administrativa (RG Nro. 78/2020, artículo 21[2]); y finalmente, dicha resolución administrativa, puede ser recurrible en reconsideración, conforme dispone el texto legal antes mencionado.

Por lo expuesto, resulta que el recurso de reconsideración interpuesto contra el Informe de Análisis Nro. 77300012185/2020 y la Comunicación de Ejecución de Garantía bancaria Nro. 75500002183/2020, no produce una resolución denegatoria tácita, como lo plantea la firma contribuyente, pues éstos no constituyen resoluciones administrativas/ actos administrativos, que rechacen total o parcialmente el crédito solicitado, ya que: 1) el Informe de Análisis, es emitido por órgano interno de la Administración, el cual, constituye en una sugerencia de un funcionario analista y no una decisión emitida por la máxima autoridad administrativa; en igual sentido, el citado informe, no es recurrible en lo contencioso administrativo, al no cumplir con el presupuesto de admisibilidad establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/1935, es decir, por no causar estado y; 2) la Comunicación de Ejecución de Garantía, es en esencia, una simple notificación efectuada a la firma contribuyente y no una declaración unilateral, realizada por la autoridad administrativa, en ejercicio de la función administrativa.

En efecto, el acto administrativo constituye toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, productora

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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] **RG Nro. 78/2020, Artículo 21- Resolución administrativa**. Para la aceptación o rechazo de las solicitudes presentadas para aplicar cualquiera de los regímenes indicados en los numerales 1 y 2 del artículo 1° de la presente Resolución, la SET, a través de la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales, se expedirá en todos los casos mediante Resolución administrativa. En los procesos de devolución de impuestos, la aprobación de la solicitud puede ser total o parcial.

de efectos jurídicos directos e individuales, lo cual, no ocurre con el Informe de Análisis y la Comunicación de Ejecución de Garantía.

Sobre el punto, el autor Gordillo (2003) enseña que es impugnable por vía judicial el acto que sea producto de una "*declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata*" (p.267)[3]. Igualmente, el citado autor, refiere que la impugnación, en sede judicial, debe fundarse en la ilegitimidad del acto administrativo; además, para que cause agravio y sea susceptible de revisión judicial, la máxima autoridad debe intervenir en su dictado o bien que haya participado en su revisión posterior.

Por otra parte, tampoco es viable la interposición del recurso de reconsideración contra la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007112/2020, ya que dicho recurso, se halla previsto para el rechazo total o parcial en la devolución solicitada y ésta resolución, concedió en su totalidad, el crédito requerido por la contribuyente. Igualmente, la citada resolución no es recurrible en lo contencioso, pues, en definitiva, 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. 1462/1935.

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, y en atención a que, en la presente fecha, no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007112/2020 haya sido modificada; se concluye que la acción instaurada por la firma contribuyente, no reúne los requisitos de admisibilidad, pues no se han impugnado actos administrativos cuya regularidad puedan ser objeto de verificación en este proceso; la acción no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3, incisos a) y d) de la Ley Nro. 1462/1935*). En consecuencia, no se debió abrir la instancia contenciosa administrativa, debiendo por ello; **HACER LUGAR** al recurso de nulidad interpuesto por la Abogacía del Tesoro y, en consecuencia; **ANULAR** todo el proceso, ordenándose el finiquito y archivo del presente juicio.

Finalmente, en cuanto a las **COSTAS**, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en el

---

[3] Gordillo, A. (2003). *Procedimiento Administrativo. Serie de Legislación Comentada.* Buenos Aires: Lexis Nexis – Depalma.

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: Disiento respetuosamente del voto del Ministro preopinante, por los fundamentos que paso a exponer:

En sede administrativa la firma contribuyente Cooperativa Chortitzer Ltda. interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002183/2020 cuya copia obra a fs. 21 de autos. Al pie de la misma, textualmente dice: *"En caso de recurrir la presente disposición, deberá hacer referencia puntual al número del Comunicación de Ejecución de Garantía".*

En este punto corresponde analizar la naturaleza jurídica de la Comunicación de Ejecución de Garantía bancaria. Vemos que a través de este acto la Administración Tributaria hace saber al contribuyente del rechazo parcial de su solicitud de devolución de crédito fiscal, y que el mismo es notificado a la firma contribuyente a través del Buzón Tributario Marandú, conforme lo establece la reglamentación de la SET (RG N° 78/2020, art. 22).

En el estudio de los tipos de actos administrativos distinguimos entre aquellos *actos administrativos definitivos*, los cuales ponen fin al procedimiento administrativo, y los *actos de trámite*, que preparan el acto administrativo definitivo o de fondo. Entre éstos últimos se distinguen a su vez los denominados *actos de trámite cualificado,* susceptibles de generar por sí mismo ciertas consecuencias y efectos jurídicos en los afectados[4], los cuales son *impugnables* en razón de que tienen efectos sustantivos, producen indefensión o impiden continuar con el procedimiento.

La Comunicación de Ejecución de Garantía se encuadra dentro de la categoría de *acto de trámite cualificado*, impugnable vía recurso de reconsideración, pues produce un efecto jurídico para la Cooperativa Chortitzer Ltda. al determinar el rechazo parcial de la devolución solicitada; asimismo, impide continuar con el procedimiento administrativo, ya que al comunicarse al contribuyente del rechazo de la solicitud, al mismo no le queda más que plantear recurso de reconsideración y buscar así el pronunciamiento de la máxima autoridad

[4] Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. https://dpej.rae.es/

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

de la Administración Tributaria, a fin de dejar expedita la vía para recurrir ante el fuero contencioso administrativo.

Cabe resaltar que en la propia Comunicación mencionada se da la posibilidad al contribuyente de recurrir la decisión, pues tal como se ha dicho anteriormente, en el acto se especifica que en caso de recurrir tal disposición, se haga referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía. Del mismo modo, entiendo que al negar la impugnabilidad vía recurso de reconsideración del acto administrativo por el cual la Administración Tributaria determina y hace saber el rechazo de la devolución se estaría produciendo una grave indefensión del contribuyente, puesto que, a pesar de haberse interpuesto el recurso establecido en la Ley, la decisión de la Administración Tributaria quedaría firme sin posibilidad de recurrir ante el fuero contencioso administrativo, vulnerándose su derecho al acceso a la justicia.

Obiter dictum, la situación detallada ya se encuentra prevista en la Ley N° 6715/21 "De Procedimientos administrativos" que, aunque no es aplicable al presente caso por una cuestión temporal, contempla la recurribilidad del acto de trámite en el Capítulo IV "Procedimiento de los recursos administrativos", artículo 58, en los siguientes términos *"**Improcedencia.** No proceden recursos administrativos contra los reglamentos. Tampoco proceden contra los actos administrativos de carácter preparatorio o de **mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento** o produzcan indefensión".* (sic, las negritas son mías).

Según consta en autos la Cooperativa Chortitzer Ltda. interpuso recurso de reconsideración, el cual no fue resuelto por la Administración Tributaria dentro del plazo de 20 (veinte) días contemplado en el artículo 234 de la Ley N° 125/91. Siendo así, operó denegatoria ficta del recurso, de conformidad a la citada norma que copiada dice: *"**Recurso de reconsideración o reposición**. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. **Si no se emitiere resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso**".*

La **resolución denegatoria tácita** del recurso de reconsideración es el acto administrativo definitivo, que causa estado y deja expedita la vía para recurrir ante el fuero contencioso administrativo. Así, la presente demanda cumple con los requisitos previstos en el art. 3° de la Ley N° 1462/35, que indica: *"La demanda contencioso administrativa podrá deducirse por un particular o por una autoridad administrativa, contra las resoluciones administrativas que reúnen los requisitos siguientes: a) Que causen estado y no haya por consiguiente recurso administrativo contra ellas; b) Que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas; c) Que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto; d) Que la resolución vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante…".*

Por otra parte, 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 **no hacer lugar** al recurso de nulidad interpuesto por el Abogado Fiscal José Manuel Andrés Pedrozo, en representación de la parte demandada. **Es mi voto.**

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Manifiesto mi adhesión al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA 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: Por Acuerdo y Sentencia N° 258 de fecha 30 de octubre de 2023 el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1. HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente demanda contencioso administrativa promovida por el Abogado Julio César Giménez Alderete, en representación de la firma COOPERATIVA CHORTITZER LTDA, en los autos caratulados: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. N° 7930007112 DEL 14/01/2020 Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DEL ESTADO – MH, EXPTE. N° 274, AÑO 2020", por los fundamentos expuestos. 2. REVOCAR el acto administrativo en*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

cuanto a la devolución del crédito fiscal a favor de Cooperativa Chortitzer Ltda. correspondiente al monto de G. 82.710.477 (Guaraníes ochenta y dos millones setecientos diez mil cuatrocientos setenta y siete) proveniente del ítem G del considerando del acto impugnado, conforme al exordio de la presente resolución. 3. IMPONER las costas de conformidad al Art. 195 del CPC. 4. NOTIFICAR, registrar, y remitir un ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".

El representante de la parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia mencionada. Expresó sus agravios argumentando 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 retenido por las facturas emitidas u otros conceptos. Menciona que ratifica su postura en virtud de la cual se 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.

Menciona además que se trata de créditos cuya existencia no ha podido constatarse en el proceso administrativo, y 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 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 N° 125/91 y modificaciones.

La parte actora contestó el escrito de la demandada argumentando, en resumen, que su parte ha solicitado en este caso es la devolución de crédito IVA a la exportación legislado en el art. 88° de la Ley N° 125/91, sus modificaciones y reglamentaciones, y no la repetición por pago indebido o en exceso, que se encuentra expresamente contemplado en el art. 217 de la Ley N° 125/91.

Seguidamente corresponde el estudio de los agravios de la demandada, respecto a la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador de G. 82.710.477, cuya devolución fue cuestionada por la SET debido a que el crédito estaba justificado con comprobantes emitidos por proveedores que registraron en sus

declaraciones juradas ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal.

Sobre el punto, la Sala Penal ha sostenido en reiterados fallos en casos similares que la firma contribuyente no es responsable del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de sus proveedores o clientes, pues 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.

En efecto, la Ley Nº 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".*

Así, la 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 recurrido se encuentra ajustado a derecho.

En conclusión, considero que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Manifiesto mi adhesión al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos.

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo, firman los excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 441

Asunción, 04 de noviembre del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. José Pedrozo, en representación de la Abogacía del Tesoro y, en consecuencia, por las fundamentaciones expuestas en el considerando.

2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Pedrozo, en representación de la Abogacía del Tesoro y, en consecuencia: **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 258 de fecha 30 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por las fundamentaciones expuestas en el considerando.

3. **IMPONER** las costas a la parte perdidosa, parte demandada, en virtud al artículo 203 inc. a) del Código Procesal Civil.

4. **ANOTAR**, notificar y archivar.

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA