CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: **"OLEAGINOSA RAATZ S.A. C/ RES. Nro. 71800001516 DEL 21/06/2021 DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".** Expte. C.S.J. Nro. 268; Folio: 19; Año: 2023.----------

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
27-02-2024
Raque López Franco
Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Treinta y uno

En la ciudad de Asunción, capital de la República del Paraguay, a los Veinti Siete días del mes de febrero del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **Dres. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA**, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **"OLEAGINOSA RAATZ S.A. C/ RES. Nro. 71800001516 DEL 21/06/2021 DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**, a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por José Manuel Andrés Pedrozo, Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 366 de fecha 18 de noviembre de 2022, dictado por el 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 nulo el acuerdo y sentencia recurrido?
En caso contrario, ¿se halla ajustado a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación, dio el siguiente resultado: **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA**. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Por escrito obrante a fs. 108/116, el Abg. José Manuel Pedrozo desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto. Por otro lado, de las constancias del expediente no se advierten vicios de forma del proceso o de la resolución judicial que ameriten la declaración de oficio de su nulidad, en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil (C.P.C). Por tanto, corresponde TENER POR DESISTIDO el recurso de nulidad. **Es mi voto**.

A sus turnos, los **Dres. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS** y **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA** manifestaron que se adhieren al voto del Ministro

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

preopinante, Dr. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Por Acuerdo y Sentencia Nro. 366 de fecha 18 de noviembre de 2022, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: *"**1.-** HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma OLEAGINOSA RAATZ SA, en consecuencia; **2-** REVOCAR PARCIALMENTE la RESOLUCIÓN PARTICULAR N°71800001516 del 21de junio de 2021, dict. por la SUB SECRETARÍA de ESTADO de TRIBUTACIÓN (SET), ORDENANDO la devolución del Crédito Fiscal IVA tipo Exportador en concepto de E) Diferencia entre el crédito fiscal según el Formulario de Comprobación 120 (D-B), por valor de Gs. 546.850.994; G) Proveedores que registran en las DDJJ inferiores a las ventas realizadas por la suma de Gs. 20.988.637 y por último, H) Proveedores que no han presentado sus respectivas DDJJ, por valor de Gs. 627.745, más el pago de los intereses y accesorios legales, conforme a lo dispuesto por el Art. 171 de la Ley N°125/91, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución. **3.-** IMPONER las costas a la perdidosa. **4.-** ANOTAR, registrar, notificar…".----------*

Los fundamentos del Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda se resumen en los siguientes puntos: **1)** Respecto al ítem E) *"Diferencia entre el crédito fiscal según el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y crédito fiscal según DJ IVA Formulario 120 (D-B)*, cuestionado por la Administración Tributaria, por valor de Gs. 546.850.994, corresponde la devolución de dicho monto, más los intereses y accesorios legales correspondientes, en virtud al Acuerdo y Sentencia Nro. 1794 del 26 de diciembre de 2017, dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con relación a la firma OLEAGINOSA RAATZ S.A., pues dicha sentencia declaró la inaplicabilidad del Decreto Nro. 1029/13 (arts. 13°,14° y15°), que establece la devolución del crédito fiscal únicamente para los casos de determinados bienes agropecuarios industrializados. La sentencia que hizo lugar a la pretensión de inconstitucionalidad, al ser declarativa, proyecta sus efectos al pasado; **2)** En cuanto al ítem G) *"Proveedores que registran en las DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas"* (proveedores inconsistentes), cuestionado por la Administración Tributaria por valor de Gs. 20.988.637, y el ítem H) *"Proveedores que no han presentado sus respectivas DD.JJ."* (proveedores omisos), cuestionado por valor de Gs. 627.745, corresponde igualmente su devolución, pues la Ley Nro. 125/92 y su modificatoria no autoriza a la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) a denegar el crédito reclamado por el exportador en caso de que los proveedores no ingresen los importes de los IVA percibidos por las ventas realizadas.----------

El Abg. José Manuel Pedrozo, representante del Ministerio de Hacienda, al momento de expresar agravios (fs. 108/116) señaló que la repetición de pago procede solo en caso de haberse ingresado el tributo al fisco, situación que no aconteció en

el presente caso, por lo que el Estado mal podría devolver un dinero que no ha ingresado a sus arcas fiscales.----------

El Abg. Cayo Busto, en representación de la firma Oleaginosa Raatz S.A. (parte actora), al momento de contestar los agravios corridos a su parte (fs. 120/126) solicitó que se declare desierto el recurso de apelación deducido, habida cuenta de que el recurrente no realizó una crítica razonada de la sentencia, conforme así lo establece el art. 419 del C.P.C. Prosiguió manifestando que en el caso de que no se considere procedente lo peticionado, realiza la siguiente consideración relativa al fondo de la cuestión debatida: el único motivo por el cual la Ley Nro. 125/92 faculta a la Administración a impugnar el crédito fiscal es que las facturas no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o se encuentren visiblemente adulterados o falsos, que no es el caso planteado en autos.----------

Luego de analizar el memorial de agravios presentado por el representante del Ministerio de Hacienda, se llega a la conclusión de que dicho escrito expone de manera concreta y precisa el motivo que tiene para considerar injusta la resolución del Tribunal de Cuentas, es decir, cumple con los requisitos establecidos en el art. 419 del C.P.C.; por consiguiente, no corresponde hacer lugar a lo solicitado por el Abg. Cayo Busto.----------

Antes de proseguir con el análisis del agravio formulado por el Ministerio de Hacienda, es oportuno mencionar brevemente los antecedentes del caso.----------

Así, se observa que la firma Oleaginosa Raatz S.A. solicitó a la SET en fecha 22 de marzo de 2019 la devolución de IVA Exportador, correspondiente al periodo fiscal marzo/2015, por la suma de Gs. 1.105.326.401 (fs. 27/28 – Ant. Adm.). Luego, por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006617 de fecha 07 de octubre de 2019 (fs. 38-Ant.Adm.), la SET aceptó la devolución del crédito fiscal IVA exportador de Gs. 536.565.080, cuestionando la devolución de la suma de Gs. 568.761.321. En el Informe de Análisis Nro. 77300010987 de fecha 01/10/2019, se verifica que la SET cuestionó la devolución del crédito fiscal IVA exportador por los siguientes motivos: - Ítem E- *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y Crédito fiscal según DJ IVA (D-B)"* por la suma de Gs. 546.850.994; - Ítem F- *"Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes, no descontados en la certificación"*, por el monto de Gs. 293.945; - Ítem G- *"Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

realizadas", por la suma de Gs. 20.988.637; -Ítem H- *"Proveedores que no han presentado sus respectivas DDJJ",* por Gs. 627.745.----------

Posteriormente, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006617 de fecha 07 de octubre de 2019. Dicho recurso fue resuelto por la Administración Tributaria en virtud de la Resolución Particular Nro. 71800001516 de fecha 21 de junio de 2021, en el sentido de hacer lugar parcialmente al mismo y, en consecuencia, acreditar el monto de Gs. 19.925; confirmar en sus demás términos la resolución recurrida, quedando agotada de esta forma la instancia administrativa.----------

Expuestos los antecedentes del caso, corresponde el estudio del agravio del apelante. En tal sentido, el apelante expresó agravio contra la decisión del Tribunal de Cuentas de ordenar la devolución de Gs. 20.988.637, por proveedores que registran en las DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas, y de Gs. 627.745, más intereses y accesorios, por proveedores que no han presentado sus respectivas DDJJ. Señaló que dicha decisión agravia a su parte, pues de ser así, se estaría aceptando que el Estado devuelva créditos tributarios, aún sin haber ingresado las sumas de dinero a las arcas fiscales, constituyendo un subsidio no autorizado por ley, en consecuencia, ilegal.----------

Sobre el punto, corresponde indicar que la firma contribuyente no es responsable del incumplimiento de los deberes tributarios por parte de sus proveedores, asimismo, tampoco es responsable de la falta de pago de la deuda fiscal por parte de éstos, por consiguiente, dichos incumplimientos no pueden justificar el cuestionamiento del crédito solicitado por la contribuyente.----------

Cabe mencionar que esta Sala Penal ha venido sosteniendo el mismo criterio)[1], 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.----------

En efecto, la Ley Nro. 125/92 en el artículo 180 establece que la responsabilidad por infracciones tributarias es *"personal del autor",* cuando expresa: *"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*

---

[1] Entre los casos más recientes se pueden citar: **Acuerdo y Sentencia Nro. 240 de fecha 08 de agosto de 2023**, dictado en los autos caratulados: *"Cooperativa Chortitzer Ltda. c/ Res. Nro. 72700001049 de fecha 14 de setiembre de 2020 y otra, de la Subsecretaría de Estado de Tributación";* **Acuerdo y Sentencia Nro. 362 de fecha 24 de agosto de 2023**, dictado en los autos: *"Oleaginosa Raatz S.A. c/ Res. Nro. 71800000973 del 02/08/2021 dict. por la Subsecretaría de Estado de Tributación – SET".* ----------

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".----------

Por consiguiente, la firma Oleaginosa Raatz S.A. no es responsable del incumplimiento de deberes tributarios por parte de sus proveedores, y, en consecuencia, dichos incumplimientos no pueden justificar el cuestionamiento del crédito solicitado.----------

En base a las consideraciones expuestas precedentemente, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Manuel Andrés Pedrozo, representante del Ministerio de Hacienda, y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 366 de fecha 18 de noviembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. En cuanto a las costas, éstas deben ser impuestas en el orden causado, de conformidad a lo establecido en el art. 193 del C.P.C., considerando que se resolvió – *en ambas instancias*- la anulación parcial del acto administrativo impugnado, Resolución Particular Nro. 71800001516 de fecha 21 de junio de 2021. **Es mi voto**.----------

A su turno, la **Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS** dijo: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación planteado por el representante del Ministerio de Hacienda y confirmar el Acuerdo y Sentencia N°366 de fecha 18 de noviembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los mismos fundamentos.----------

No obstante, respetuosamente disiento en cuanto a la imposición de costas, pues considero que las mismas deben imponerse a la parte perdidosa, la demandada, por imperio del artículo 203 inc. a) del Código Procesal Civil, que dice: *"...a) si la sentencia fuere confirmatoria de la primera instancia en todas sus partes, las costas del recurso serán a cargo del apelante".* **Es mi voto**.----------

A su turno, el **Dr. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA** dijo: Me adhiero al voto de la Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por los mismos fundamentos. **Es mi voto**.----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Excmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 31

Asunción, 27 de febrero del 2023.-

VISTOS: Los méritos del acuerdo que antecede, la Excma.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

R E S U E L V E:

1. **TENER POR DESISTIDO** el Recurso de Nulidad;----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Manuel Pedrozo, Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 366 de fecha 18 de noviembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el considerando de la presente resolución;----------
3. **IMPONER LAS COSTAS** a la perdidosa (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:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA