CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "COOPERATIVA CHORTITZER LTDA. C/ RES. N° 71800001692 DEL 26/OCT/2021 DE LA SET".-

RECIBIDO ESTADISTICA 02 FEB 2024 Cynthia Sch

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Doce

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los dos 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, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera 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 nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal Miguel Cardozo, representante de la parte demandada, desistió expresamente del Recurso de Nulidad interpuesto. Por otro lado, 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 tener por desistido este Recurso. Es mi voto.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto que antecede, por los mismos fundamentos.-------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023, apelado por la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la COOPERATIVA CHORTITZER LTDA contra la Resolución Particular N° 71800001692 de fecha 26/10/2021 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, y en consecuencia corresponde; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Particular N° 71800001692 de fecha 26/10/2021 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación. 3) ORDENAR la devolución del crédito fiscal por pago en exceso, por la suma de guaraníes ciento diez millones trescientos seis mil ochenta y ocho (G. 110.306.088). 4) IMPONER LAS COSTAS en el orden causado. 5) ANOTAR, registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 111/125 el Abogado Fiscal Miguel Cardozo, en representación de la parte demandada, expresa agravios argumentando que el rechazo de la devolución del crédito resulta suficientemente justificado y demostrado tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, al provenir dichos créditos de proveedores inexistentes o en situación irregular, no obstante el Tribunal de Cuentas considera pertinente revocar parte del monto mencionado quedando sujeto a devolución G. 110.306.088, por provenir de proveedores omisos e inconsistentes, así como las formalidades y requisitos exigidos en el Art. 86°, 88° de la ley tributaria y en el Art. 192 Inc. c) de la Ley N° 125/91, el Decreto N° 10.797 del 21/03/2013 y la Resolución N° 07/2007 de la Subsecretaría de Estado de Tributación; circunstancia esta que subsume las facturas objeto de devolución de crédito fiscal del IVA en los tipos infraccionales de la Ley Tributaria previsto en el Art. 173 num. 1). En consecuencia, la documentación o facturas impugnadas no reúnen los requisitos básicos para respaldar la existencia de las operaciones de devolución de crédito del IVA al exportador invocadas por el contribuyente.----------

Prosigue diciendo que el Tribunal de Cuentas Primera Sala dispone que la Administración Tributaria debe realizar la devolución del crédito fiscal de Gs. 110.306.088, monto el cual pretende la devolución más intereses y accesorios. Resume el motivo del rechazo en que los agentes de retención no dieron ingreso al impuesto en la totalidad que corresponde al fisco, por lo que los créditos no eran ni estaban firmes líquidos y exigibles, no se cerró el círculo, en consecuencia dice que no se puede devolver algo que no ingresa. ---

Alega que la Ley es bastante clara al expresar que dichas facturas deben ser sometidas a un sumario administrativo para que puedan ser tenidas como válidas y en el caso de autos lo fueron, y se llegó a esa conclusión, la pregunta que se hace es cómo la actora pretende validar dichos créditos si existe una seria duda sobre dicha documentación. Señala que la Administración Tributaria debe estar más que segura en las documentales que serán utilizadas para dicho efecto, de la validez del crédito, es por ello que al existir una posibilidad remota de irregularidad debe ser sometida a la lupa o rechazada en su defecto.----------

Dice que la Administración Tributaria ha certificado que los hipotéticos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos, ciertos y exigibles, porque el crédito peticionado en repetición se refiere a crédito fiscal con agentes de retención que no han dado ingreso de tales impuestos al fisco, no obstante requerimientos formales en tal sentido por parte de la Administración Tributaria.----------

Indica además que de las constancias de autos resulta que las retenciones cuya repetición se solicita no han sido confirmadas oportunamente, es decir, se trata de créditos cuya existencia no ha podido constatarse en el proceso administrativo, circunstancia que el Tribunal de Cuentas omitió en su pronunciamiento. Afirma que la adversa pretende que el Estado Paraguayo proceda a entregarles el hipotético crédito fiscal sin considerar que dichas sumas se traten de montos que no han sido honrados al fisco, es decir, que se repita un crédito que no ingresó a las arcas fiscales.----------

02 FEB 2024

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Doce

Solicita finalmente la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 14 del 06 de marzo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala y la confirmación en todos sus términos del acto administrativo impugnado por la actora. Protesta costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

El Abg. Julio César Giménez Alderete contesta los agravios de la parte demandada argumentando que la Cooperativa Chortitzer Ltda. ha demostrado palmariamente y con toda la documentación exigida para este tipo de peticiones y prueba de ello es que la Administración realmente no le negó como dice la accionada, sino que difiere para una hipotética fecha cuando el proveedor moroso, o sea el tercero, cumpla con el pago de sus impuestos, tal como se expresa en la Resolución Particular Nº 71800001692, del 2610/2021, al decir a Fs. 38, última parte lo siguiente: *"En consecuencia, el monto de Gs. 110.306.088, será devuelto, en la medida que ingrese al Estado."*.----------

Dice que se puede verificar que la Cooperativa Chortitzer Ltda., será perjudicada porque un tercero - no ella que cumple rigurosamente todas sus obligaciones fiscales - NO CUMPLE Y SE HALLA EN MORA CON SUS OBLIGACIONES PARA CON EL FISCO, el cual prefiere la cómoda posición de castigar a la Cooperativa y premiar a la morosa con su inacción, por lo que en la práctica, se da la situación de un enriquecimiento indebido del Fisco, ya que obliga a su representada a soportar la carga del impuesto que ha pagado rigurosamente a la Administración, por las operaciones desarrolladas con sus proveedores.----

Agrega que la demandada confunde los roles en la relación fisco- contribuyente, pues la Cooperativa Chortitzer Ltda. ha presentado toda la documentación requerida por la Administración, por lo que ésta no rechazó la petición, sino que la suspendió, pero lo que la representación de la adversa no puede exigir a su parte es demostrar que los montos adeudados por sus proveedores han sido ingresados al fisco, pues no tiene ni las facultades ni absolutamente ninguna posibilidad de hacerlo, ya que eso corresponde en forma exclusiva y excluyente a la Administración Fiscal, por lo cual afirma que la representación de la contraparte está totalmente equivocada.----------

Solicita que la Sala Penal dicte resolución no haciendo lugar a la apelación deducida por la accionada, confirmando el Acuerdo y Sentencia N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala, protestando costas.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

Según consta a fs. 11 de autos la Cooperativa Chortitzer LTDA solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador del periodo fiscal 12/2017. Por Resolución de Repetición de Créditos Fiscales N° 793008005 de fecha

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

15/03/2021 se cuestionó la devolución de G. 192.253.707, cuyos motivos se detallan en el Informe de Análisis N° 77300012576/2020; luego la contribuyente interpuso recurso de reconsideración. Por Resolución Particular N° 71800001692 de fecha 26/10/2021 el Viceministro de Tributación resolvió hacer lugar parcialmente a lo solicitado en el sumario, acreditando la suma de G. 34.666.709, ratificando en los demás puntos el acto administrativo recurrido. Contra esta Resolución la Cooperativa Chortitzer planteó recurso de reconsideración, sobre el cual la Administración Tributaria no dictó resolución.----------

Posteriormente, la Cooperativa Chortitzer LTDA planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado por la Administración Tributaria por provenir de operaciones realizadas con proveedores omisos e inconsistentes, correspondiente a la suma de G. 110.306.088, más los accesorios legales correspondientes.---

El Tribunal de Cuentas Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023 resolvió hacer lugar parcialmente a la presente demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado, ordenando la devolución del crédito fiscal IVA exportador por la suma de G. 110.306.088. El Tribunal consideró procedente la devolución del crédito fiscal solicitado, considerando que la Administración Tributaria no puede imponer restricciones a la devolución o repetición del crédito fiscal sobre una responsabilidad que le es ajena al contribuyente, de lo que resulta que las decisiones de esta naturaleza están desprovistas de sustento legal y de racionalidad.----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte apelante, la demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió la cuestión conforme a derecho. La apelación se circunscribe al estudio de los agravios de la recurrente respecto a la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador que había sido cuestionado por la Administración Tributaria debido a *"proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante"* (G. 110.306.088).------

Sobre el punto en cuestión, el rechazo de devolución de crédito fiscal IVA exportador debido a que está sustentado en facturas provenientes de operaciones realizadas con *"proveedores omisos e inconsistentes"*, esta Sala Penal ha venido sosteniendo el mismo criterio 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 N° 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*".-------

02 FEB 2024

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Doce

Igualmente, el Código Civil paraguayo define la solidaridad en cuanto a las obligaciones en su Art. 508, señalando lo siguiente: "La *obligación es solidaria cuando todos los deudores están, en virtud del título, obligados a pagar la misma prestación, de modo que cada uno puede ser constreñido al cumplimiento de la totalidad del objeto de ella, y el cumplimiento de parte de cada uno libera a los otros; o bien cuando entre varios acreedores cada uno tiene derecho de exigir el cumplimiento de la prestación entera y el cumplimiento obtenido por uno de ellos libera al deudor frente a todos los acreedores.*". Dispone a continuación en el Art. 510, que la solidaridad no se presume, debe estar expresa en la ley, con mayor rigor jurídico para el supuesto de la obligación tributaria y, para los actos jurídicos, resultar de términos inequívocos.----------

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 N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023 se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente se concluye que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, corresponde confirmar el fallo apelado. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la apelante, la parte demandada, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. a) y el Artículo 205 del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA MANIFIESTA: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **RECHAZAR EL RECURSO DE APELACIÓN** interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel Cardozo, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 14/2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por compartir los mismos fundamentos.----------

Sin embargo, disiente respetuosamente en lo que respecta a la imposición de **COSTAS**, pues considera que éstas deben ser impuestas en el **orden causado**, de conformidad a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil, considerando que se resolvió -*en ambas instancias*- la anulación parcial del acto administrativo impugnado. **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

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 Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 12

Asunción, 02 de febrero del 2024

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la, ----------

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad.----------

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 14 de fecha 06 de marzo de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. IMPONER las costas a la 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:

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Sobreborrado dos mil veintecuatro; 2024 vale

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria