CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ADM PARAGUAY SRL C/ DICTAMEN NRO. 95 DEL 10 DE ABRIL DEL 2019 DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 914; Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Trescientos sesenta y cinco.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los Veintiocho días del mes de setiembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en 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: "ADM PARAGUAY SRL C/ DICTAMEN NRO. 95 DEL 10 DE ABRIL DEL 2019 DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro y la Abg. Silvia Benítez, en representación de la firma ADM Paraguay SRL, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 21 de fecha 27 de marzo del 2023 y su resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 156 de fecha 17 de agosto del 2023, ambos dictados por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

Prévio 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. ----------

Abg. Karinna Penoni
Secretaria

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 21 de fecha 27 de marzo del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "*1- HACER LUGAR PARCIALMENTE, a la presente acción contencioso*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

administrativa instaurada en autos, por la firma ADM Paraguay SRL por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución y, en consecuencia; 2- CONFIRMAR el acto administrativo impugnado en lo que respecta específicamente al rechazo de la devolución del crédito fiscal, Gs. 610.587.588, proveniente de la diferencia entre el Formulario Comprobación 120-Reliquidación, y de comprobantes cuestionados por no cumplir con los requisitos establecidos en las reglamentaciones pertinentes; 3- REVOCAR el acto administrativo impugnado en lo que respecta específicamente a la devolución del crédito fiscal proveniente de operaciones con proveedores omisos o inconsistentes, ordenando la devolución de la suma de Gs. 13.385.750, con sus intereses y accesorios legales; 4- IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa; 5- ANOTAR, registrar, notificar…". ----------

Seguidamente, **por resolución aclaratoria**, **Acuerdo y Sentencia Nro. 156 de fecha 17 de agosto del 2023**, el citado Tribunal, resolvió: "1- ACLARAR el punto 3ro y 4to del resuelve Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 del 27 de marzo debiendo quedar redactado de la siguiente manera: "*3- REVOCAR el acto administrativo impugnado en lo que respecta específicamente a la devolución de crédito fiscal proveniente de operaciones con proveedores omisos o inconsistentes, ordenando la devolución de la suma de Gs. 13.497.056, con intereses y accesorios*" y "*4- IMPONER LAS COSTAS, en el orden causado".*----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para hacer lugar parcialmente a la demanda** se basó *–en resumen-* en que: **1)** con respecto al **ítem 1** reclamado por la firma accionante, consistente en *"Diferencia entre el formulario de comprobación 120-Reliquidación*" por la suma de Gs. 610.587.588; la Administración Tributaria certificó que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles en razón de que, se constató la realización de operaciones en el mercado interno que repercutían indistintamente en el crédito cuestionado, por lo que su incidencia, debió ser afectada proporcionalmente; por ende, no pueden ser consideradas como operaciones directamente relacionadas a la exportación, correspondiendo su

rechazo; **2)** en cuanto al **ítem 2** reclamado por la firma accionante, consistente en "*Proveedores omisos*" por la suma de Gs. 13.385.750; corresponde su devolución con sus intereses y accesorios legales, pues la firma accionante no es responsable de las actuaciones de terceros, es decir, de sus proveedores. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo, conforme dispone el artículo 240 de la Ley Nro. 125/92 y; **3)** respecto al **ítem 3** reclamado por la firma accionante, consistente en "*Comprobantes cuestionados por no cumplir con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes*" por la suma de Gs. 139.263.536; corresponde su rechazo, debido a que la firma accionante no fundó debidamente su pretensión al no haber desvirtuado con hechos y derechos lo sostenido por la Administración Tributaria. ----------

Por medio del Acuerdo y Sentencia Nro. 156/2023, el Tribunal resolvió aclarar los numerales tercero y cuarto, debido a que efectivamente se incurrió en un error material, en cuanto al monto a ser devuelto, pues conforme consta a fs. 17 del Tomo I, la suma comprendida en concepto de proveedores omisos, en el Dictamen Nro. 95/2019, es de Gs. 13.497.056 y, por otra parte, las costas deben ser impuestas en el orden causado, conforme dispone el artículo 195 del Código Procesal Civil. ----------

El **Abg. Víctor Caballero**, en representación de la Abogacía del Tesoro, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 y su resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 156/2023, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso interpuesto. ----------

Por otra parte, la **Abg. Silvia Benítez**, en representación de ADM Paraguay SRL, expresó agravios en relación al recurso de nulidad interpuesto, manifestando –*en resumen*- que las resoluciones del Tribunal son nulas por carecer de fundamentación legal, en abierta violación al deber de cumplir con el imperativo de rango constitucional establecido en el artículo

Abog. Karinna Benoni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

256 y demás leyes vigentes del derecho positivo. Señaló que el Tribunal dedicó un único párrafo al análisis de cada uno de los conceptos mencionados en los ítems 1 y 3 del cuadro que fueron cuestionados por la Administración y confirmados por el Tribunal y que esto denota la falta absoluta de fundamentación del fallo recurrido. Indicó que, en esencia, carece de la sana crítica, por lo cual, culminó solicitando se declare la nulidad del fallo recurrido. ----------

En ese contexto, es importante señalar, que el recurso de nulidad procede contra las resoluciones pronunciadas con violación de la forma o solemnidades que prescriben las leyes (*artículo 404 del Código Procesal Civil*). En otras palabras, debe aludir a vicios de construcción del proceso o de la resolución en su forma y no a supuestos errores de juicio, pues éstos son atendibles por medio del recurso de apelación. ----------

Ahora bien, al examinar la resolución recurrida, en contraste con los agravios expuestos por la Abg. Silvia Benítez, se llega a la conclusión de que éstos deben ser rechazados en base a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, cabe señalar, que la resolución judicial como unidad es la que debe estar fundada, no cada uno de los considerandos o cada una de las conclusiones del juzgador. Igualmente, no habrá falta de fundamentación de la sentencia y, por ende, no será nula, cuando los jueces del Tribunal ofrecen resolución del juicio mediante una decisión positiva, que satisface –*equivocada o no*- lo que haya sido objeto de demanda. ----------

Habiendo dicho lo anterior y luego de un análisis detenido de la resolución impugnada, se observa que ésta se encuentra debidamente fundada pues, tal como se expuso precedentemente, en la parte atinente a "*los fundamentos del Tribunal para hacer lugar parcialmente a la demanda*" el Tribunal resolvió la demanda, basado en las disposiciones legales que rigen la materia, Ley Nro. 125/92. ----------

Asimismo, la sentencia recurrida analizó las actuaciones ocurridas en sede administrativa y jurisdiccional, concluyendo que la accionante no logró

desvirtuar con hechos y derechos lo sostenido por la Administración Tributaria. Por ende, no es carente de fundamentación, pues en efecto, permitió conocer a las partes, las razones por las cuales admitió la pretensión de la firma accionante y por las cuales rechazó sus demás pretensiones. ----

Por otra parte, en la resolución impugnada, tampoco se observan vicios o defectos procesales que ameriten la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: El **Abg. Víctor Caballero**, en representación de la Abogacía del Tesoro, **expresó agravios**, señalando –*en resumen*- que se agravia contra lo resuelto por el Tribunal, en el numeral 3) del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 y su aclaratoria, en el Acuerdo y Sentencia Nro. 156/2023, en la parte que ordena la devolución de Gs. 13.497.056 – *crédito fiscal cuestionado por la AT en relación a los proveedores inconsistentes y omisos de la firma accionante*- más intereses y accesorios legales, a favor de la firma accionante. Alega que la decisión adoptada por el Tribunal no se ajusta a derecho, pues la AT certificó que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles. Por consiguiente, la AT no puede devolver sumas que no haya percibido o sean inexistentes. Indica que además de ilegal, carece de toda racionalidad al presentarse contrapuesta con el principio jurídico de repetición establecido en el artículo 217 de la Ley Nro. 125/92. ----------

Abog. Karina Patiño
Secretaria

Al momento de contestar el traslado de agravios, la Abg. Silvia Benítez, señaló, entre otras cosas, que solicita se declare desierto el recurso el recurso de apelación presentado por su contraparte, pues no reúne los requisitos

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil. De igual forma, sostiene que, en lo que respecta al numeral 3) del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 y su aclaratoria, en el Acuerdo y Sentencia Nro. 156/2023, la decisión del Tribunal se ajusta a derecho, pues ADM Paraguay SRL no tiene –por ley- ni asume responsabilidad solidaria con los contribuyentes omisos o inconsistentes que incumplieron con sus obligaciones tributarias, razón por la cual, no puede verse perjudicada por la conducta tributaria de los mismos. Por otra parte, indica que tampoco es correcta la figura de repetición alegada por su contraparte, pues ésta es una figura jurídica distinta al pedido de devolución de crédito fiscal que en este juicio se analiza. ----------

Igualmente, la **Abg. Silvia Benítez**, en representación de ADM Paraguay SRL, **expresó agravios**, manifestando –*en resumen*- que: **1)** le agravia el rechazo de la devolución de la suma de Gs. 620.210.487, en concepto de "*diferencia entre el formulario de comprobación Nro. 120 de reliquidación y DJ IVA formulario Nro. 120 del contribuyente*", pues es falso que se haya constatado la realización de operaciones (ventas de productos) en el mercado interno, señaló que esto no fue acreditado en autos ni alegado por la adversa. Enfatizó que la reliquidación de la DJJ practicada en sede administrativa careció de fundamentación, pues del acto administrativo, no fue posible determinar cuáles fueron los datos, el valor, los periodos fiscales y la base que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para reliquidar el impuesto y verificar si se realizó teniendo en cuenta montos ciertos, líquidos, exigibles y determinados, poniendo a la firma en estado de indefensión; **2)** manifestó que el Tribunal equivocadamente resolvió el rechazo de la devolución de la suma de Gs. 139.263.536, en concepto de "*comprobantes cuestionados por no cumplir con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes*", pues el control y la aprobación de los auditores externos, demuestra que se halla correctamente asentada cada una de las operaciones realizadas por la firma y que cualquier irregularidad y/o defecto formal de los comprobantes de pago, no son cometidos finalmente por ADM, sino por los proveedores y **3)** en cuanto a la imposición de costas, indicó que la resolución

recurrida en su numeral 4), impuso costas a la perdidosa; sin embargo, en autos no existe una parte perdidosa ni gananciosa ya que la demanda se hizo lugar parcialmente, por lo que no procede la imposición de costas a una sola de las partes. Asimismo, en cuanto a las costas de esta instancia, y en el hipotético caso de que la resolución recurrida sea confirmada, solicita igualmente, que las costas sean impuestas en el orden causado. ----------

Al momento de contestar el traslado de agravios, el Abg. Walter Canclini, en representación de la Abogacía del Tesoro, señaló, entre otras cosas, que su contraparte no expresa agravios concretos y contundentes que provoquen la revocación del fallo impugnado; asimismo, manifiesta que la decisión del Tribunal, en cuanto al rechazo de los créditos solicitados, se ajusta a derecho, pues fue resultado de un minucioso y acabado estudio de las argumentaciones vertidas por las partes. ----------

En ese contexto, a los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso citar brevemente los **antecedentes del caso.** ----------

Se advierte que, en sede administrativa, la firma ADM Paraguay SRL solicitó a la Administración Tributaria (AT) la devolución del IVA crédito fiscal de exportación, por el régimen acelerado, de los periodos fiscales: marzo, abril, mayo, junio, julio, noviembre y diciembre/2012, por la suma total de Gs. 16.196.854.225. Dicha solicitud fue acreditada por la AT, contra la presentación de las garantías bancarias pertinentes; sin embargo, luego fue objetada por la Administración mediante los Informe de Análisis Nro. 77300004049/2014; Nro. 77300004340/2014; Nro.77300004520/2014; Nro. 77300005687/2014; Nro. 77300005685/2014; Nro. 77300005785/2015 y Nro. 77300005820/2015. ----------

Seguidamente, la AT dispuso la instrucción del sumario administrativo pertinente, el cual concluyó con el Dictamen Conclusivo DANT Nro. 36 de fecha 01 de noviembre del 2016 –*suscripto por la Viceministra de Tributación*- (fs. 19/23) que resolvió: a) suspender la devolución de Gs. 30.882.806,

Abog. Karinna Renoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

compuesto por: a.1) el crédito fiscal de Gs. 283.254, proveniente de la firma con proveedores omisos; a.2) el crédito fiscal de Gs. 30.599.552, proveniente de las operaciones de la firma con proveedores inconsistentes y; b) rechazar la devolución de Gs. 749.959.046, compuesto por: b.1) el crédito fiscal de Gs. 610.587.588 derivado de la diferencia constatada entre lo declarado por la recurrente y el formulario de comprobación 120 del DCFF; b.2) el crédito fiscal de Gs. 139.263.536, rechazado por estar consignado en comprobantes que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios. ----------

ADM Paraguay SRL interpuso recurso de reconsideración contra el Dictamen Conclusivo DANT Nro. 36/2016 y dicho recurso fue rechazado por medio del Dictamen DANT Nro. 95 de fecha 10 de abril del 2019 –*suscripto por la Viceministra de Tributación*- (fs.15/18). El referido Dictamen DANT Nro. 95/2019 fue accionado por la firma contribuyente en el fuero contencioso administrativo y como resultado el Tribunal de Cuentas resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, conforme se expuso al inicio de ésta resolución..

En ese lineamiento, en atención al pedido de deserción de recursos, solicitado por la firma accionante, corresponde verificar en primer lugar, si el escrito de expresión de agravios presentado por la Abogacía del Tesoro, reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil, ya que esto fue puesto en dudas por la Abg. Silvia Benítez. ----------

Así, tras la lectura del escrito de expresión de agravios mencionado, se advierte que el mismo contiene suficientes críticas de la sentencia impugnada y, por consiguiente, se considera cumplida la exigencia contenida en el artículo 419 del Código Procesal Civil para el estudio del recurso de apelación interpuesto. ----------

En consecuencia, corresponde pasar al ***análisis de los agravios expuestos por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro***. ----------

En ese sentido, corresponde mencionar que la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido en más de una ocasión[1] que los cuestionamientos realizados sobre las facturas provenientes de proveedores omisos e inconsistentes, deben ser reclamados por la Administración Tributaria a cada titular, para lo cual, debe utilizar su poder coercitivo a los efectos de reclamar las obligaciones incumplidas y no cargar con su función a terceros, como en este caso pretende hacerlo con la firma contribuyente ADM Paraguay SRL. ----------

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 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 contribuyente no tiene responsabilidad respecto a los incumplimientos de los sujetos obligados, en este caso, sus proveedores, así como tampoco los puede forzar a que cumplan con el fisco ingresando los tributos pertinentes. ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[1] Véase los siguientes fallos judiciales en los cuales se sostuvo el mismo criterio: Acuerdo y Sentencia Nro. 957 de fecha 22 de setiembre del 2021, dictado en los autos caratulados "FRIGOMERC S.A. C/ RES. NRO. 71800000262 DEL 11/12/18, DICT. POR LA SET"; Acuerdo y Sentencia Nro. 940 de fecha 20 de setiembre del 2021, dictado en los autos caratulados "FRIGOMERC S.A. C/ RES. NRO. 71800000299/18 DEL 21/11/18 DICT. POR LA SET"; Acuerdo y Sentencia Nro. 434 de fecha 01 de julio del 2022, dictado en los autos caratulados "COFCO INTERNACIONAL PARAGUAY S.A. C/ RES. NRO. 7800000151 DE FECHA 22 DE MARZO DEL 2018 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

Por otra parte, es importante recordar al apelante que en el presente caso se analiza respecto a la procedencia de la devolución del IVA, crédito fiscal de exportación; motivo por el cual, para este tipo de procedimiento rige lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92 y no lo establecido en el artículo 217 de la Ley Nro. 125/92, pues lo regulado en dicho artículo, versa sobre la repetición de pago *–a causa del pago indebido o en exceso-,* lo cual no ocurre en el presente caso. Al ser así, no resulta ilegal la solicitud realizada por la firma accionante, pues la ley tributaria, habilita al contribuyente exportador que cumpla con los requisitos legales, la devolución del crédito fiscal correspondiente a bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, conforme dispone el artículo 88 de ley Nro. 125/92. ----------

Seguidamente, corresponde pasar al ***análisis de los agravios expuestos por la Abg. Silvia Benítez, en representación de la firma ADM Paraguay SRL.*** ----------

En lo que respecta al ***primer agravio***, cabe señalar, que, si bien, la apelante indicó que el crédito fiscal reliquidado por la AT, debido a las diferencias detectadas entre el Formulario de Comprobación del IVA y el Formulario de comprobación 120, es de Gs. 620.210.487, esto no es así, pues el monto reliquidado en dicho concepto, corresponde a Gs. 610.587.588, conforme se observa en el Dictamen DANT Nro. 95/2019. ------

Habiendo aclarado lo anterior, en lo que hace a este agravio, es oportuno recordar, que la AT por medio del Dictamen DANT Nro. 95/2019, efectuó la mencionada reliquidación, por considerar que las compras declaradas por la firma accionante no fueron hechas exclusivamente para realizar la actividad de exportación, pues los ítems señalados[2] también se

---

[2] "*fletes internos, fabricación de productos metálicos, fabricación de tanques, reparaciones varias, provisión de materiales, análisis laboratoriales, repuestos, cemento, chapas, materiales varios de construcción, herramientas, artículos de ferretería motobomba, correa, manguera de agua y aire, abrazaderas, herramientas, implementos de construcción material de limpieza, cafetería, focos, arrancador, bobinados, cerradura, mecha, trampa cemento, equipo de fumigación, torre de tolva, entre otros…*"

encontraban relacionados con las actividades realizadas por la firma a nivel nacional. Es decir, la AT estimo que las compras declaradas por la firma se trataban de compras indistintas, debido a que la firma también realiza operaciones en el mercado interno. ----------

Ahora bien, de la atenta lectura de los fundamentos transcriptos, se denota que la Administración no especificó de manera precisa, los parámetros o métodos que fueron utilizados para determinar qué gastos hacen a la actividad local y cuáles gastos hacen a la actividad de exportación, sino que se limitó a dar una justificación aparente, la cual, no se ajusta a las prescripciones establecidas en el artículo 205 de la Ley Nro. 125/92, el cual, dispone que los pronunciamientos de la Administración deberán ser fundados en los hechos y el derecho. ----------

Por lo expuesto, al no haber justificado conforme a derecho la postura asumida, se denota la arbitrariedad cometida por la Administración y, en consecuencia, es procedente la anulación del Dictamen Nro. 95/2019, en lo que respecta a este punto, siendo procedente hacer lugar a este agravio, y, en consecuencia; revocar el numeral 2) del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 y, por tanto, ordenar la devolución de la suma de Gs. 610.587.588 más los intereses y accesorios legales, calculados conforme dispone el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04. ----------

Sobre el punto comentado, cabe resaltar, que la debida fundamentación consiste en dar razones, motivos o causas que se han tenido para hacer algo; se dice que un acto administrativo se encuentra motivado cuando la entidad estatal explica a los ciudadanos afectados por su decisión, cuáles son los fundamentos en los que se basa para conceder o denegar una determinada solicitud. ----------

Prosiguiendo con el análisis del ***segundo agravio*** de la apelante, referente al crédito fiscal Gs. 139.263.536 rechazado por la AT y confirmado por el Tribunal, debido a estar consignado en comprobantes que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios:

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Es importante mencionar que en virtud a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, se establece que: "*La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones…*". ----------

De la norma transcripta se advierte que están sujetos a devolución los créditos correspondientes a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen, esto es, que estén relacionados con la actividad de la contribuyente que, en este caso, se dedica a la actividad agropecuaria. ----------

Igualmente, el artículo 86 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04, dispone en cuanto a la liquidación del impuesto: "*El crédito fiscal estará integrado por: a) La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el Artículo 85; b) El impuesto pagado en el mes al importar bienes; c) Las retenciones de impuesto efectuadas a los beneficiarios radicados en el exterior por la realización de operaciones gravadas en territorio paraguayo. No dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados o falsos. La deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto…*". ----------

Por otra parte, el artículo 85 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04, en la parte pertinente, establece que: "*…La Administración establecerá las demás formalidades y condiciones que deberán reunir los comprobantes de ventas y demás documentos de ingreso o egreso, para admitirse la deducción del crédito fiscal, la participación en la lotería fiscal, o para permitir un mejor control del impuesto.*" ----------

Ahora bien, en lo que respecta a la reglamentación, es relevante mencionar, en primer lugar, el Decreto Nro. 8345/2006, artículo 1 –*que modifica el artículo 20 del Decreto Nro. 6539/2006*- el cual establece que: "*Requisitos no preimpresos para la expedición de las facturas. Al momento de su expedición en las Facturas se deberá consignar claramente la siguiente información obligatoria: … 5) Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando sus características de modelo, serie, unidad de medida, cantidad, número de serie o número de motor, según corresponda…*". Asimismo, el referido decreto, por medio del artículo 1 –*que modifica el artículo 46 del Decreto Nro. 6539/2006*- dispone que: "*La expedición de los documentos referidos en el presente Decreto se sujetará a lo siguiente: 1) Todos los documentos deberán ser expedidos en forma clara, sin tachaduras ni enmiendas, pudiendo utilizarse para el efecto mecanismos manuales, mecánicos o sistemas computarizados…*". ----------

En segundo lugar, el Decreto Nro. 5697/2010, artículo 5 –*que modifica el artículo 20 del Decreto Nro. 8593/2006*- el cual dispone, entre otras cosas, que: "*f) Los Contribuyentes del IRPC que se acojan a este Régimen Simplificado del IVA. (i) Únicamente podrán expedir Boletas de Venta o Tickets emitidos por máquinas registradoras, conforme con los requisitos establecidos por la norma general de Documentaciones…*"; y finalmente, en tercer lugar, el Decreto Nro. 8279/2012, artículo 93, el cual dispone para los contribuyentes del IMAGRO que: "*Los contribuyentes deberán emitir y entregar comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados…*". ----------

En ese contexto, de la lectura del Dictamen DANT Nro. 95/2019, se advierte que la AT justificó el rechazo del crédito fiscal debido a que los facturas presentadas por la contribuyente fueron emitidas por contribuyentes que poseen IRPC (*dichos contribuyentes solo podían expedir boletas de venta o ticket emitidos por máquinas registradoras)* o IMAGRO (*dichos*

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

contribuyentes solo podían expedir boletas de venta); no se relacionaban con la actividad exportadora (*comprobantes de compras de helados, edredones, sabanas, bebidas alcohólicas, show musical, spinning, entre otros*); contenían descripción insuficiente del bien o servicio adquirido y se encontraban enmendados o no contaban con el RUC del adquirente. ----------

En tales condiciones y con sustento a las normas antes citadas, resulta regular el actuar de la AT al denegar la devolución del crédito solicitado en dicho concepto, por las inconsistencias formales y legales que adolecen las facturas presentadas por la firma accionante y, en consecuencia, este agravio debe ser rechazado. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***tercer agravio*** de la Abg. Silvia Benítez, referente a la imposición de costas del Tribunal, cabe indicar que -*al contrario de lo manifestado por la recurrente*- las costas si fueron impuestas en el orden causado; esto se verifica en el Acuerdo y Sentencia Nro. 156/2023, numeral 1), que aclaró el numeral 4) del Resuelve del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023; por consiguiente, al no darse las circunstancias argüidas por la recurrente –*imposición de costas a la perdidosa*-, no existe agravio que estudiar. ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas precedentemente, corresponde: **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro y; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación de la Abg. Silvia Benítez, en representación de la firma ADM Paraguay SRL, y, en consecuencia; **REVOCAR** el numeral 2) del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala y, por tanto, ordenar la devolución de la suma de Gs. 610.587.588 más los intereses y accesorios legales, calculados conforme dispone el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04. ----------

24-09-2024

En cuanto a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas el orden causado, por imperio del artículo 193 del Código Procesal Civil, considerando que se resolvió la anulación parcial del acto administrativo impugnado. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por sus mismos fundamentos, en el sentido de rechazar el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ministerio de Economía y Finanzas (Abogacía del Tesoro), y hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la representación de la firma ADM PARAGUAY SRL del Acuerdo y Sentencia Nº 21 de fecha 27 de marzo de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala, con la consecuente revocación del numeral 2 de dicho fallo, y ordenar la devolución de Gs. 610.587.588 más sus intereses y accesorios legales. Concuerdo igualmente respecto de la imposición de costas en el orden causado. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto del Ministro Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. **Es mi voto**. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. 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 Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Expediente: "ADM PARAGUAY SRL C/ DICTAMEN NRO. 95 DEL 10 DE ABRIL DEL 2019 DICTADO POR LA "SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 914; Año 2023.**

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 365

Asunción, 24 de setiembre del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro.-
2. **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Silvia Benítez, en representación de la firma ADM Paraguay SRL. ----------
3. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------
4. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Silvia Benítez, en representación de la firma ADM Paraguay SRL y, en consecuencia; **REVOCAR** el numeral 2) del Acuerdo y Sentencia Nro. 21/2023 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala y, por tanto, ordenar la devolución de la suma de Gs. 610.587.588 más los intereses y accesorios legales, calculados conforme dispone el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 2421/04. ----------
5. **IMPONER** las costas en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. ----------
6. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA