CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "AGROFÉRTIL S.A. CONTRA RESOLUCIÓN N° 71800000858 del 16/07/2020 Y OTRA DE LA S.E.T.".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024 Nicole López Acosta

ACUERDO Y SENTENCIA N° Trescientos setenta y uno.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veinticuatro días, del mes de setiembre, del año dos mil veinte y cuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, la **Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: "AGROFÉRTIL S.A. CONTRA RESOLUCIÓN N° 71800000858 del 16/07/2020 Y OTRA DE LA S.E.T.", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 370 de fecha 28 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

1. ¿Es nula la Sentencia apelada?----------
2. En caso contrario, ¿Se halla ajustada a Derecho?------

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera dijo: El abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel E. Cardozo, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro, Fernando Benavente, desistieron expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

Por su parte, la Abg. Nora Lucía Ruoti Cosp, en representación de la firma Agrofértil S.A., también desistió de su recurso de nulidad.----------

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ahora, de la verificación de la sentencia recurrida no se observan 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.----------

Por todo lo expuesto, corresponde tener por desistido al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y a la representante convencional de la firma Agrofértil S.A. de sus respectivos recursos de nulidad. **Es mi voto.**----------

A su turno, los **Dres. RAMÍREZ CANDIA Y LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto que antecede por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 370 de fecha 28 de diciembre de 2022, resolvió: *"1.) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda Contencioso Administrativa promovida por la **Sra. NORA RUOTI** en representación de **AGROFÉRTIL S.A.** contra la **Resolución N° 71800000858 de fecha 16/07/2020, dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación**, y en consecuencia corresponde; 2.) **REVOCAR PARCIALMENTE** la **Resolución Particular N° 71800000858** de fecha 16/07/2020, y la Resolución Particular N° 7270000496, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda. **3.) ORDENAR** la devolución de los créditos fiscales cuestionados por provenir de proveedores omisos e inconsistentes por Gs. 27.745.416 (Guaraníes veinte y siete millones setecientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos dieciséis). **4.) IMPONER**, las costas en el Orden Causado. **5.) ANOTAR**, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas se alzan parcialmente, tanto el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, como la abogada Nora Ruoti, representante convencional de la firma AGROFÉRTIL S.A.----------

A fojas 113/124 de autos, obra el escrito de expresión de agravios presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda en el cual manifestó -entre otras cosas- que el Tribunal se limitó a transcribir los escritos de demanda y de

24-09-2024

contestación, sin embargo, a la hora dar su fundamentación se limitó -en pocos párrafos- a sostener que la parte actora tiene razón parcialmente sobre la devolución de los créditos que se encuentran omisos e inconsistentes, sin explicar los porqués en forma razonada y fundada en la ley. Alegó que los supuestos créditos reclamados no son tangibles, líquidos y exigibles, en razón de que los proveedores no han ingresado el impuesto retenido por las facturas emitidas, situación que ha sido reconocida incluso por la parte actora en su escrito de demanda, y acreditada en los antecedentes administrativos. Afirmó que mal puede su mandante devolver un dinero que no ha ingresado a sus arcas fiscales y que su actuar se funda en lo dispuesto en los arts. 217, 218, 219, 220, 221, 222 y 223 de la ley 125/91 (modif. por la ley 2421/04) y la Resolución General SET N° 52/2011. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas 136/149 de autos, obra el escrito de contestación del traslado, presentado por la representante convencional de la firma AGROFÉRTIL S.A., en el cual manifestó -entre otras cosas- que el escrito presentado por su contraparte no reúne los requisitos exigidos para su estudio, en vista de que no realizó un análisis crítico y razonado sobre la sentencia recurrida, por lo que corresponde declarar desierto tal recurso, conforme manda el art. 419 del Código Procesal Civil. De igual forma, sostuvo que ni la ley ni en la reglamentación se halla establecida la existencia de Proveedores Omisos o Inconsistentes como causal para el rechazo de la devolución del crédito. Aseguró que su mandante no puede cargar con el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los agentes de retención, y que la Administración Tributaria es quien posee atribuciones legales para intervenir, controlar o fiscalizar las operaciones y declaraciones de los sujetos obligados, tendiente forzar el correcto cumplimiento de las normas tributarias. Además, sostuvo que la SET no alegó irregularidad alguna en la documentación presentada por su parte, por lo que corresponde la devolución peticionada.

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

Cabe señalar que a fojas 128/134 de autos obra el escrito de expresión de agravios presentado por la Abogada Nora Ruoti Cosp, en representación de la firma Agrofértil S.A., en el cual expuso que su mandante se agravia parcialmente contra la resuelto en el Acuerdo y Sentencia N° 370/2022, y señaló -respecto al crédito por G. 14.291.188- que la Administración no puede de manera unilateral modificar las determinaciones realizadas por los contribuyentes, al ser así, resulta nula la actuación realizada por la analista de la SET. Negó que exista, entre los documentos originales presentados, comprobantes que no cumplan con la reglamentación vigente, y aseguró que el Tribunal valoró erróneamente las pruebas ofrecidas, las que en su mayoría se encuentran agregadas entre los antecedentes administrativos. Calificó de irracional la exigencia de la SET de observar los comprobantes que detallan el servicio adquirido como "consumición" u "hospedaje", y que es absurdo exigir que la factura contenga el contenido de cada plato, o el tipo de habitación o colchón utilizado, y aseguró que la mayoría de sus erogaciones fueron realizadas a favor de su personal, a modo de integración, con la intención de crear un ambiente laboral propicio para un mejor desempeño. De igual forma, mencionó que corresponde que la Autoridad Tributaria cargue con los intereses y accesorios legales, previstos en el art. 88 de la Ley N° 125/91, por la mora en la devolución del crédito solicitado y reconocido en autos. Por último, solicitó la devolución los importes que fueron ejecutados por el fisco, en concepto de intereses y accesorios legales, sobre el crédito reconocido en autos. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas N° 156/164 de autos, obra el escrito de contestación del traslado, presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, en el cual manifestó -entre otras cosas- que el Tribunal confirmó el rechazo del crédito, basado en la diferencia entre el formulario y la reliquidación, ajustado al principio de legalidad y razonabilidad, siendo tal decisión coherente, congruente y racional. Respecto a los

demás puntos, sostuvo que resulta descabellado que la SET avale documentos que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios, o que no han ingresado a las arcas del Estado, tal como pretende la firma accionante. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

A los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso recordar que la firma Agrofértil S.A. solicitó, en sede administrativa, la devolución de IVA crédito de exportación por la suma de G. 266.428.397, correspondiente al periodo fiscal 08/2014, y que conforme a tal solicitud la Subsecretaría de Estado de Tributación reconoció -tras el dictado de la Resolución Particular N° 72700000496 de fecha 18/09/2019 (fs. 10/12 antec. administrativos)- en mayor medida lo peticionado, cuestionado así la devolución por G. 60.045.211.----------

De la lectura de los antecedentes surge que el importe de G. 60.045.211, es el resultado de la sumatoria de: **a) G. 14.291.188** (Diferencia entre el formulario de comprobación 120 - reliquidación y la DJ IVA formulario N° 120, presentada por el contribuyente); **b) G. 1.847.224** (Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por la certificadora); **c) G. 5.175.905** (Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y observados en la certificación); **d) 10.985.478** (Comprobantes cuestionados debido a que los proveedores no poseen obligación de IVA General al momento de su emisión); y **e) G. 27.745.416** (Proveedores que registran en las DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas).----------

Dicho, antes de adentrarnos en el estudio de los agravios expuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, corresponde verificar si el escrito presentado por este último cumple con los requisitos exigidos por el art. 419 del Código Procesal Civil, en vista de que ello fue puesto en dudas por el representante convencional de la firma Agrofertil S.A.-----

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Que tras la lectura del escrito de expresión de agravios presentado por la representante de la Institución estatal, se puede advertir que este contiene suficiente críticas razonadas del fallo impugnado; y, al ser así, se considera cumplida la exigencia contenida en el art. 419 del C.P.C. para el estudio del recurso de apelación interpuesto.----------

Ahora, y entrando en el análisis de caso, corresponde analizar los agravios expuestos por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, respecto a la decisión del Tribunal de Cuentas que ordena la devolución de los créditos respaldados en comprobantes emitidos por proveedores, a quienes califica como omisos e inconsistentes.----------

Al respecto, corresponde recordar que en forma reiterada y uniforme vengo sosteniendo que la omisión o inconsistencia de los Agentes de Retención (proveedores o compradores), en sus declaraciones juradas, deben ser observada y reclamada por el sujeto activo -Administración- a cada titular, para lo cual debe utilizar su poder coercitivo a los efectos de reclamar las obligaciones incumplidas, y no cargar su función a terceros, como en este caso pretende hacerlo sobre la firma accionante, quien -a tenor de los dispuesto en el art. 180 de la ley 125/91- no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados, en este caso sus proveedores, y mucho menos puede forzar a que estos cumplan con el fisco.----------

Corresponde señalar que los comprobantes que respaldan dichos créditos no fueron rechazados por irregularidades o deficiencias en las documentaciones, sino que el fisco decidió suspender la devolución hasta tanto los proveedores cumplan con sus obligaciones tributarias, procedimiento que no se encuentra previsto dentro de nuestra ley tributaria, por lo que resulta claramente arbitraria la decisión adoptada, conforme a lo antes expuesto. Al ser así, surge que lo decidido por el Tribunal de Cuentas se encuentra ajustado a derecho.----------

Ahora, corresponde analizar sobre los agravios expresados por la representante convencional de la firma Agrofértil S.A.,

respecto al crédito de **G. 14.291.188,** en el que se alega que la SET modificó unilateralmente sus declaraciones juradas.----

Que de las constancias de autos surge que luego de la reliquidación y los cuestionamientos efectuados por la Administración sobre los comprobantes, se inició un procedimiento sumarial, a fin de debatir sobre las facturas observadas, procedimiento que fue iniciado por la firma Agrofertil SA, dentro del cual tuvo la oportunidad de rebatir los cuestionamientos efectuados por el fisco, sin que se observe -entre los antecedentes administrativos- que haya podido desvirtuar los cuestionamientos de la Administración y demostrar su derecho sobre el importe reclamado. Tampoco se observa que haya justificado -dentro del ámbito jurisdiccional- el derecho que le asiste de recuperar el crédito peticionado, conforme manda el art. 249 del CPC.------

Ahora, corresponde analizar con relación al crédito por valor **G. 5.175.905,** cuestionado en razón de que los comprobantes que lo respalda no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, necesario para su validez.-----

De acuerdo a los antecedentes administrativos, la SET cuestionó dichos créditos por adolecer los comprobantes de defectos formales, como por ejemplo: no contener una correcta descripción del o los servicios contratados, ya que solo obra la leyenda de "Hospedaje" y "Consumición".----------

Es importante recordar que la Ley N° 125/91, en su redacción dada por la Ley N° 2421/04, establece en su art. 86 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..."*. Conforme al artículo

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

transcripto se puede asegurar que todo comprobante que recoja los conceptos señalados en los literales del art. 86 de la Ley N° 125/91 (texto actualizado) puede ser reconocido como crédito fiscal imputable al contribuyente que los invoque, siempre que cumpla con los requisitos que establezca, conforme a sus facultades reglamentarias la Administración Tributaria.----------

En ese contexto resulta relevante -igualmente- lo establecido en el art. 85 del plexo legal tributario en el que se establecen los lineamientos de la documentación con relevancia impositiva: *"Los contribuyentes, están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto. Todo comprobante de venta, así como los demás documentos que establezca la Reglamentación deberá ser timbrado por la Administración antes de ser utilizado por el contribuyente o responsable. Deberán contener necesariamente el RUC del adquirente o el número del documento de identidad sean o no consumidores finales. Todos los precios se deberán anunciar, ofertar o publicar con el IVA incluido. En todas las facturas o comprobantes de ventas se consignará los precios sin discriminar el IVA, salvo para los casos en que el Poder Ejecutivo por razones de control disponga que el IVA se discrimine en forma separada del precio. 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..."*. Con la redacción dada por la ley, surge una delegación reglamentaria expresa -a favor de la Administración- en cuanto a los demás requisitos que deberán contener los comprobantes a los efectos de su validez, necesarios para sustentar el crédito fiscal.----------

Tal reglamentación está dada por el Decreto N° 6539/05 (actualizado por el Decreto N° 10797/13) que en su art. 20

ESTA FIRMA ES AUTÉNTICA 24-09-2024 Rocío López Riera Abogada Secretaria

establece: "***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;…".*** (negritas son propias). En base a la normativa transcripta, surge claramente que la correcta descripción del bien o servicio adquirido es una exigencia para otorgar validez a las facturas, a los efectos de sustentar un crédito fiscal.--

En el caso de autos, tenemos que la Administración señaló deficiencias que adolecen los comprobantes de eficiencias en la descripción o detalle del bien adquirido o servicio contratado. Mencionar que las deficiencias detectadas en el llenado de los comprobantes, además de incumplir el decreto transcripto, hacen que la Autoridad Tributaria no pueda determinar -con certeza- si los gastos efectuados se encuentran vinculados a la actividad exportadora de la firma contribuyente, circunstancia esta última que resulta necesaria para conceder la devolución solicitada por la firma accionante.----------

Por estas consideraciones, se puede concluir que resulta válido y regular el actuar de la Administración al denegar la devolución del crédito solicitado, por las inconsistencias formales y legales que adolece las facturas presentadas por la firma Agrofértil SA. Recordar que si bien es obligación del emisor del documento dar cumplimiento a los requisitos preimpresos y de su correcto llenado, no es menos cierto que el adquirente al recibir las facturas debe asegurarse que se cumplan los requisitos mencionados para sustentar válidamente el crédito fiscal invocado.----------

Ahora, en lo que hace a las facturas cuestionadas por la Autoridad Tributaria, por **G. 5.175.905**, en razón de que los conceptos detallados en los comprobantes no están -directa o indirectamente- relacionados a la actividad exportadora de la firma, corresponde decir que de las constancias de autos

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

surge que la Administración observó tales documentos, en razón de que en estos se detallan la adquisición o pago de servicios, tales como: Compras de bebidas alcohólicas, atuendos deportivos, servicio de decoración, conservadora de la marca coleman, etc.----------

Mencionar que si bien la firma accionante ha sostenido a lo largo del juicio su derecho a la devolución de los importes de los impuestos pagados en tales comprobantes, manifestando que dichos gastos hacen a la actividad exportadora de la firma, en vista de que fueron realizadas a favor de sus empleados, se puede concluir que la accionante no pudo demostrar sus afirmaciones, siendo ello necesario para la devolución, a tenor de lo dispuesto en el art. 88 de la Ley N° 125/91.----------

Ahora, respecto al importe reclamado y que hace a la ejecución del aval bancario -en concepto de intereses y accesorios- por parte del fisco, considero que corresponde que los mismos sean devueltos en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido y ordenado su devolución -a la firma accionante- dentro del presente juicio, pues de no ser así, el fisco incurría en un enriquecimiento indebido, ante la ausencia de un justificativo válido para su percepción.-------

Por último, corresponde analizar respecto al pago de los intereses solicitados por la firma apelante, por la demora en la devolución del crédito fiscal, por parte de la Administración.----------

Al respecto, el art. 88 de la Ley N° 125/91 (Modif. por ley 5061/13) reconoce -a favor del contribuyente- el derecho a percibir interés y accesorios legales por la mora incurrida por la Administración, en la devolución del crédito peticionado. Al ser así, no cabe más que condenar al Ministerio de Hacienda a efectuar tales pagos, los que deberán ser calculados atendiendo el tiempo trascurrido, desde la fecha del acto administrativo impugnado en autos -Resolución N° 72700000858 de fecha 16/07/2020-, hasta su efectiva devolución, sobre el importe del crédito fiscal reconocido en juicio, aplicado para ello el porcentaje previsto en el art.

171 del a la ley N° 125/91, conforme lo dispone el art. 88 del mismo cuerpo del Ley.----------

En base a lo dicho, corresponde Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda, y Hacer Lugar Parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Agrofértil S.A., debiéndose -en consecuencia- modificarse el Acuerdo y Sentencia N° 370 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, ordenando el pago de los intereses y accesorios legales, además de la devolución de los importes ejecutado por la SET, en concepto de gastos administrativos y otros, conforme a los fundamentos antes expuestos. En relación a las costas, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde que las mismas sean soportadas en el orden causado. **Es mi voto.**----------

A su turno, los **Dres. RAMÍREZ CANDIA Y LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto que antecede por los mismos fundamentos.----------

Con lo que se dio por terminado el acto, firmando SS.EE. todo por Ante mí que lo certifico, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 371

Asunción, 24 de septiembre del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad interpuesto al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad interpuesto a la representante convencional de la firma Agrofértil S.A., conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma Agrofértil S.A., conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

MODIFICAR PARCIALMENTE el numeral 3) del Acuerdo y Sentencia N° 370 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

IMPONER las costas en el orden causado.----------

ANOTAR, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abog. Karinna Penoni
Secretaria