CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001277/2022 DEL 17 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN". **N° 858/2023**

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Trescientos treinta y cuatro

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....diez.....días del mes de.....septiembre.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **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 arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 126 de fecha 25 de julio de 2023 del 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 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: La Abogada Erika Bañuelos, representante de la parte actora, 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 el recurso. Es mi voto.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA DIJERON: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 126 de fecha 25 de julio de 2023, apelado por la parte actora, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) NO HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma BUNGE PARAGUAY SOCIEDAD ANÓNIMA y, en consecuencia; 2) CONFIRMAR los actos administrativos impugnados, Informe de Análisis N° 77300010705/2019 del 23 de julio y la Res. Particular N° 71800001277/2022 del 17 de febrero, dict. por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA, y conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley N° 125/91modificado por Ley N° 5061/2013, disponer el archivo definitivo del expediente administrativo, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente resolución. 3) IMPONER las costas a la perdidosa. 4) 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 ACTORA

A fs. 157/159 la Abogada Erika Bañuelos expresa agravios en representación de la firma Bunge Paraguay S.A. En resumen, alega que el Acuerdo y Sentencia dispone el rechazo del monto de G. 343.843.058 solicitado por Bunge, en concepto de: 1) créditos asociados a proveedores omisos e inconsistentes, por el monto de G. 24.777.513 y; 2) créditos de G. 319.065.545 asociados a la reliquidación del formulario 120 practicada sobre el periodo fiscal correspondiente a mayo 2018.----------

Sostiene que Bunge se ve claramente agraviada por la interpretación errónea e inclusive arbitraria del art. 88 de la Ley N° 125/91 por parte del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, quienes omitieron la parte del artículo donde se condiciona claramente los casos en los cuales se debe iniciar un sumario administrativo a pedido del contribuyente por los montos cuestionados por la autoridad fiscal. Prosigue diciendo que así como lo menciona el *a quo*, el citado artículo es claro y no permite equívoco en cuanto al procedimiento de devolución del crédito fiscal tipo exportador, y que se vuelve claro que se procederá a la devolución de lo no cuestionado, debiendo el contribuyente iniciar sumario administrativo respecto a la parte cuestionada si es que fue cuestionado por la Administración Tributaria por irregularidades en la documentación.----------

Indica que la argumentación del *a quo* de que *"la obligación de la parte accionante de peticionar sumario administrativo por la parte cuestionada es imperante"* es incorrecta, ya que en estos autos no correspondía a Bunge iniciar la apertura de un sumario administrativo, considerando que la Administración Tributaria no realizó cuestionamientos por irregularidades en la documentación, sino que las diferencias se dan respecto a la aplicación de artículos declarados inconstitucionales y la suspensión de la devolución del impuesto por operaciones realizadas con proveedores omisos e inconsistentes.----------

Trae a colación sentencias dictadas por la Sala Penal y alega que no existe ningún cuestionamiento por irregularidades en la documentación y que por ende, no correspondía a Bunge iniciar un sumario administrativo.----------

Solicita la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 126 del 25 de julio de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala y que en consecuencia, se ordene la devolución a Bunge de la totalidad del monto reclamado en la demanda contencioso administrativa planteada, con costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 165/168 el Abogado Fernando Cubilla, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, contesta los agravios de la parte actora. Alega que Bunge Paraguay S.A. interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis N° 77300010705 sin embargo, este recurso no correspondía al procedimiento adecuado según lo estipulado en el art. 88 de la Ley N° 125/91, modificado por Ley N° 5061/13. Resalta que la omisión de seguir el procedimiento puede interpretarse como un consentimiento tácito al rechazo del crédito solicitado por parte de Bunge Paraguay S.A. y, en virtud de esta omisión, se argumenta que el órgano jurisdiccional está impedido de analizar los créditos cuestionados.---

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos treinta y cuatro

Dice que como bien lo resolvió el Tribunal de Cuentas, el impacto de la omisión de la solicitud de sumario administrativo a cargo de la actora, conduce al rechazo de la demanda, con la consiguiente imposición de costas a la parte actora. Además, refiere que si bien es cierto que la accionante interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis, este trámite no era el correspondiente conforme al mandato legal -artículo 88 de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 5061/13- y que el curso de la acción a seguir debió ser otro, a los efectos de que pueda considerarse como agotada la vía administrativa y así tener habilitada la instancia jurisdiccional, conforme lo establecido en el art. 3°, inciso a) de la Ley N° 1462/35. En consecuencia, llega a la conclusión de que por imperio del art. 88 de la Ley N° 125/91 modificado por Ley N° 5061/13 el rechazo del crédito quedó consentido por Bunge Paraguay y queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados.-

Resalta que el principio de seguridad jurídica, fundamental en nuestro ordenamiento jurídico, se ve comprometido por las acciones de la empresa al no seguir el procedimiento administrativo adecuado, y que este principio es esencial para garantizar que los sujetos derecho tengan certeza y claridad sobre las consecuencias legales de sus actos, promoviendo así un ambiente de estabilidad y predictibilidad legal, por lo que dice que la actuación de Bunge Paraguay S.A., al omitir los pasos legales debidos, ha generado una situación de incertidumbre que es contraria a ese principio cardinal.----------

Por las consideraciones apuntadas solicita a la Sala Penal que se rechace la apelación confirmando, con costas, el Acuerdo y Sentencia apelado.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

Según constancias de autos la contribuyente Bunge Paraguay S.A solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador, por el régimen acelerado, correspondiente al periodo fiscal 05/2018. Mediante Informe de Análisis N° 77300010705 de fecha 23/07/2019 (fs. 11 de los antecedentes administrativos) los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 347.898.537. La firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra dicho Informe. Por Resolución Particular N° 71800001277 de fecha 17/02/2022 el Viceministro de Tributación no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por la firma BUNGE PARAGUAY S.A, confirmando el Informe de Análisis impugnado.----------

La firma Bunge Paraguay S.A. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal de G. 343.843.058, sumatoria del crédito fiscal IVA tipo exportador cuestionado por la SET debido a los siguientes motivos: 1) G. 24.777.513, suspendido por derivar de operaciones de la firma con proveedores inconsistentes; 2) G. 391.065.545, rechazado debido a la reliquidación efectuada por el DCFF, más los accesorios legales correspondientes. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 126 de fecha 25 de julio de 2023 resolvió no hacer lugar parcialmente a la demanda, confirmando el acto administrativo impugnado. El Tribunal consideró que la firma accionante tuvo conocimiento cierto de la parte cuestionada (la devolución rechazada) y, en tal sentido, los representantes de la firma contribuyente debieron solicitar la instrucción del sumario dentro de los diez días hábiles; y que de la lectura de todos los antecedentes no se visualiza que la misma haya peticionado algún tipo de proceso sumarial o algún equivalente. ----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte actora y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió la cuestión apelada conforme a derecho. La representación apelante mencionó que la argumentación del Tribunal de que *"la obligación de la accionante de peticionar sumario administrativo por la parte cuestionada es imperante"* es incorrecta, ya que en estos autos no correspondía a Bunge iniciar la apertura de un sumario administrativo, considerando que la Administración Tributaria no realizó cuestionamientos por irregularidades en la documentación.----------

Según constancias de autos la firma contribuyente Bunge Paraguay S.A. interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis N° 77300010705 notificado el 23/07/2019, sin haber solicitado la instrucción de sumario administrativo. De conformidad al criterio que ya expuse en otros expedientes análogos a éste, corresponde tener en cuenta que la Subsecretaría de Estado de Tributación dio trámite al recurso administrativo; del mismo modo, tampoco en el presente juicio contencioso administrativo se cuestionó oportunamente la vía utilizada por la contribuyente para expresar su disconformidad respecto al rechazo de la devolución de los créditos. Además, debe considerarse que en el Derecho Administrativo impera el "Principio del informalismo a favor del administrado" por el cual, en palabras del autor Agustín Gordillo, "*los recursos administrativos han de interpretarse no de acuerdo a la letra de los escritos que los expresan, sino conforme a la intención del recurrente, inclusive cuando éste los haya calificado erróneamente usando términos técnicos inexactos*".----------

Si la firma contribuyente expresó su discrepancia con el rechazo del crédito fiscal mediante la interposición del recurso de reconsideración -resuelto posteriormente por el Viceministro de Tributación- en virtud al Principio aludido en el párrafo anterior no puede tenerse por consentido el contenido del Informe de Análisis notificado a la contribuyente. Entonces, corresponde el estudio de la procedencia de la devolución del crédito fiscal IVA exportador solicitado por Bunge Paraguay S.A., denegado por la Administración Tributaria a través de la Resolución Particular N° 71800001277 de fecha 17/02/2022.----------

Según consta en el acto administrativo mencionado, el monto reclamado en esta demanda por la actora, de G. 343.843.058, sumatoria del crédito fiscal IVA tipo exportador cuestionado por la SET debido a los siguientes motivos: 1) G. 24.777.513, suspendido por derivar de operaciones de la firma con proveedores inconsistentes; 2) G. 391.065.545, rechazado debido a la reliquidación efectuada por el DCFF. Asimismo, la actora reclama los accesorios legales correspondientes.----------

En el presente juicio fue objeto de debate la procedencia de la devolución de G. 24.777.513, rechazada por la SET debido a *"proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal"*. Sobre el punto, el

RECIBIDO 11-09-2024

rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "inconsistentes", que no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, 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.---

Por ende, Bunge Paraguay S.A. 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, corresponde la devolución de G. 24.777.513.----------

En otro orden de ideas, la SET rechazó la devolución de G. 343.843.058, proveniente de las diferencias entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120 presentada por la contribuyente. La Administración Tributaria expuso que en el periodo fiscal analizado, 05/2018, también se realizó la reliquidación de los importes expuestos en los campos del rubro 1, el cual consistió en adicionar al campo de operaciones en el mercado interno, por un lado, los importes que el solicitante descontó del campo de las exportaciones, considerando para tal efecto los valores expuestos en las Notas de Crédito utilizadas por Bunge, a fin de documentar las diferencias de peso registradas durante la exportación de las mercaderías, y que por consecuencia no fueron cobrados, como sí también se procedió a desafectar del campo de las exportaciones los importes que corresponden a aquellos despachos cuyas cobranzas no fueron confirmadas en su totalidad, afectando la diferencia no cobrada al mercado interno, por lo que así fue realizada la reliquidación. Asimismo, la entidad demandada aclaró que se realizó la reliquidación conforme a la presunción contenida en el art. 84 de la Ley N° 125/91, que dice: *"... Ante la falta de la referida documentación se presumirá de derecho que los bienes fueron enajenados y los servicios prestados en el mercado interno, debiéndose presentar el impuesto correspondientes"* y que las Notas de Crédito son comprobantes que respaldan únicamente operaciones locales.----------

La cuestión en estudio se rige por el art. 88 de la Ley N° 125/91 modificada por Ley N° 5061/13, que dice: *"**Crédito fiscal del exportador.** La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. El crédito del exportador será*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el mismo realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada mensual, y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal, a petición de parte, conforme lo establezca la reglamentación...". Asimismo, el art. 84 del mismo cuerpo legal dispone: *" **Exportaciones-** Las exportaciones están exoneradas del tributo. Estas comprenden a los bienes y al servicio de flete internacional para el transporte de los mismos al exterior del país. A estos efectos se debe conservar la copia de la documentación correspondiente debidamente contabilizada. La Administración establecerá las condiciones y formalidades que deberá reunir la mencionada documentación, sin perjuicio de exigir otros instrumentos que demuestren el arribo de la mercadería al destino previsto en el extranjero. Ante la falta de la referida documentación se presumirá de derecho que los bienes fueron enajenados y los servicios prestados en el mercado interno, debiéndose abonar el impuesto correspondiente".*----------

Sobre la documentación para el Impuesto al Valor Agregado, la Ley N° 125/91 modificada establece: *" **Documentación**. Los contribuyentes están obligados a extender y entregar comprobantes de venta por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto...".* En el caso en análisis se observa que la Administración Tributaria no cuestionó las facturas presentadas por Bunge Paraguay S.A. para acreditar las exportaciones realizadas, sino que, al haber detectado la existencia de Notas de Crédito, la Administración Tributaria aplicó la presunción contenida en la última parte del art. 84 citado y determinó que los bienes fueron enajenados en el mercado interno.----------

El art. 84 de la Ley N° 125/91, en la última parte, es claro cuando prescribe que la presunción de que los bienes se enajenaron en el mercado interno se aplica solo ante la falta de documentación que acredite la exportación. En el art. 85 se especifica que el comprobante de venta es el documento que se expide por cada enajenación; asimismo, el Decreto N° 10.797/2013 en su art. 2° dice que las Facturas son comprobantes de ventas y, en relación a las *facturas de exportación*, dispone en su art. 5° que: *"La Factura de Exportación deberá ser emitida para documentar las operaciones de exportación y las prestaciones de servicio de flete internacional. En los casos de exportación, se debe emitir la Factura de Exportación previo a la salida de la mercadería del territorio nacional. La misma servirá de sustento legal para respaldar la cancelación de la declaración jurada de exportación definitiva. A dichos efectos, entiéndase por exportación a la transferencia o enajenación de bienes o mercaderías, nacionales o nacionalizados, a personas o entidades con domicilio en el exterior, para su uso o consumo fuera del territorio nacional, así como al servicio de flete internacional para el transporte de los mismos al exterior del país".*----------

La utilización de Notas de Crédito no justifica la aplicación de la presunción contenida en la última parte del artículo 84 de la Ley N° 125/91, como lo infiere la SET en el acto administrativo impugnado, al entender que las Notas de Crédito únicamente respaldan operaciones locales . Si Bunge Paraguay S.A. presentó como respaldo de sus operaciones las respectivas Facturas de Exportación y éstas no fueron cuestionadas por la Administración Tributaria, al igual que las demás documentaciones requeridas en el Decreto N° 1029/2013 y la Resolución General N° 89/2016, no es aplicable la presunción contenida en el artículo 84

RECIBIDO 11-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos treinta y cuatro

de la Ley N° 125/91 y, en consecuencia, corresponde la devolución de G. 319.065.545 en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador.----------

En virtud a todo lo expuesto, que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, corresponde revocar el Acuerdo y Sentencia N° 126 de fecha 25 de julio de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, ordenando la devolución de G. 343.843.058, sumatoria del crédito fiscal IVA tipo exportador cuestionado por la SET debido a los siguientes motivos: 1) G. 24.777.513, suspendido por derivar de operaciones de la firma con proveedores inconsistentes; 2) G. 391.065.545, rechazado debido a la reliquidación efectuada por el DCFF, más los accesorios legales correspondientes.----------

En cuanto a las costas, considero que corresponde imponerlas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. b) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: 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 disiente respetuosamente de la opinión de la Ministra Dra. María Carolina Llanes Ocampos, pues corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Erika Bañuelos y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 126/2023 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por las consideraciones que a continuación se exponen:----------

Bunge Paraguay S.A. inició los trámites ante la Administración Tributaria, en fecha 08 de febrero del 2019, para solicitar la devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, por el régimen acelerado, por la suma de Gs. 6.259.542.856, correspondiente al periodo fiscal mayo/2018, presentando a tal efecto, la garantía bancaria correspondiente. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930005609 de fecha 28 de febrero del 2019 la Administración aprobó la totalidad del monto solicitado. Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300010705 de fecha 23 de julio del 2019, los analistas de la Administración concluyeron que solo se encontraba justificada para la acreditación la suma de Gs. 5.911.644.319 y sugirieron ejecutar la garantía bancaria por la diferencia resultante, consistente en Gs. 347.898.537; la Comunicación de Ejecución de Garantía fue realizada efectuada en la misma fecha.----------

La contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el citado informe, en fecha 09 de agosto del 2019; dicho recurso fue resuelto por la Administración, mediante el dictado de la Resolución Particular Nro. 71800001277 de fecha 17 de febrero del 2022, por la cual se resolvió hacer rechazar el recurso interpuesto.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Posteriormente, la contribuyente presentó una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Particular: Nro. 71800001277/2022 y el Informe de Análisis Nro. 77300010705/2019; dicha demanda fue rechazada por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, en. los términos señalados en el Acuerdo y Sentencia Nro. 126/2023, transcriptos en el voto de la Ministra preopinante, Dra. María Carolina Llanes.----------

En ese contexto, al examinar los agravios de la apelante, en contraste con la resolución judicial impugnada y los antecedentes del caso, corresponde indicar, que la norma aplicable para resolver la cuestión suscitada, es el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13**, tal como lo entendió el Tribunal de Cuentas, considerando que dichà norma se encontraba vigente al momento del inicio de los trámites del pedido de devolución del IVA, efectuados el 08 de febrero del 2019, fecha en la cual se presentó la Documentación Inicial Requerida ante la Administración.----------

Al respecto, el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, establece lo siguiente: *"Si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por el contribuyente por irregularidad en la documentación, deberá devolver la parte no objetada, debiendo a pedido de parte iniciar el sumario administrativo respecto a la parte cuestionada, siempre y cuando sea solicitado este procedimiento por el contribuyente, dentro de un plazo perentorio de 10 (diez) días hábiles computados a partir del día siguiente de la comunicación del cuestionamiento efectuado, caso contrario, se procederá al archivo definitivo del expediente.(...)".*----------

De la norma transcripta se concluye que, si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma contribuyente por irregularidad en la documentación, éste puede *-si lo considera pertinente-* solicitar el inicio del sumario administrativo de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario en la cual se establezcan los fundamentos de hecho y derecho para las conclusiones del proceso.----------

Así, es importante destacar que la apertura y tramitación de un sumario administrativo conforme dispone el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, es de gran relevancia en el proceso de devolución pues permite al contribuyente desvirtuar los motivos del rechazo que fueron esgrimidos por la Administración, contando con la posibilidad de adjuntar las pruebas documentales y ofrecer las demás pruebas que considere oportunas.----------

En el presente caso, la Administración cuestionó la suma de Gs. 347.898.537 en base a los siguientes conceptos: *"Diferencia entre el formulario de comprobación 120-Reliquidación y DJ IVA Formulario Nro. 120, presentada por la contribuyente"; "Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por la certificadora"; "Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que fueron observados por la certificadora" y "Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante de crédito fiscal; por consiguiente, se verifica que si hablan irregularidades documentales detectadas por la Administración, por lo que, si la firma contribuyente no se encontraba conforme con la decisión de la Administración, debió solicitar la apertura del sumario administrativo conforme lo dispuesto en la norma antes transcripta, de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario, la cual, es*

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos treinta y cuatro

recurrible por vía del recurso de reconsideración ante la autoridad administrativa que dictó el acto administrativo, conforme dispone el artículo 234[1] de la Ley Nro. 125/92".----------

Cabe resaltar, que en el presente caso no se observa que la firma contribuyente haya solicitado el pedido de instrucción de sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la Administración. Entonces, por imperio del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por Ley Nro. 5061/13, el expediente administrativo debió ser archivado, ante la falta de interés por parte de la firma contribuyente de rever las observaciones de la Administración y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados, pues han quedado consentidos por la firma contribuyente.----------

Es importante aclarar, que, si bien la firma contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300010705/2019, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal *-artículo 88 de la Ley Nro. 152/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13*. El curso de la acción a seguir debió ser otro, a los efectos de que pueda considerarse como agotada la vía administrativa y así tener habilitada la instancia jurisdiccional, conforme lo establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35; por tanto, corresponde el rechazo del recurso interpuesto por la recurrente, en base las consideraciones señaladas.----------

Finalmente, en lo que respecta a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas a la parte recurrente, firma contribuyente Bunge Paraguay S.A., en virtud al artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

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: ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

[1] **Ley N° 125/91, artículo 234:** "RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O REPOSICIÓN. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio de diez (10) días hábiles, computados a partir del día siguiente de la fecha en la 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 habrá de pronunciante 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 emitiera resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso. La interposición de este recurso debe ser en todo caso previo al recuso administrativo de apelación y suspende la ejecución o cumplimiento del

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 334

Asunción, 10 de setiembre 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. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, por los motivos expuestos en el Considerando de ésta resolución y, en consecuencia, **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia N° 126 de fecha 25 de julio de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, ordenando la devolución del crédito fiscal IVA exportador de G. 343.843.058 (Guaraníes trescientos cuarenta y tres millones ochocientos cuarenta y tres mil cincuenta y ocho), más los accesorios legales correspondientes, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

4. IMPONER las costas a la perdidosa.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA