CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN NRO.7180000440/2020 DEL 17 DE JUNIO Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 910 – Año 2022.**

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Doscientos ochenta y cuatro

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los veinte días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y GUSTAVO SANTANDER DANS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN NRO.7180000440/2020 DEL 17 DE JUNIO Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Miguel Cardozo, en representación de la Abogacía del Tesoro y la Abg. Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 277 de fecha 29 de agosto del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes: ----------

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 SANTANDER DANS. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Al analizar el presente juicio, corresponde referirse a cuestiones previas que hacen a la admisibilidad de la acción interpuesta y que conllevan a la existencia de vicios de nulidad que deben ser analizados en forma oficiosa, conforme al art. 113 del Código

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Procesal Civil. ----------

En ese lineamiento, se debe verificar si la acción interpuesta cumple con los presupuestos de admisibilidad que se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada. Dichos presupuestos se encuentran señalados en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/35 *"Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo"* y deben de ser verificados de oficio al ser presentada la demanda, pudiendo acarrear la nulidad de todo el proceso la falta de uno de ellos. ----------

Los mencionados artículos disponen que la acción debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (art. 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (art. 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (art. 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (art. 3 inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10 -*que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35*- de 18 días. ----------

Así, como **antecedentes del caso** se advierte que en fecha 24 de abril del 2018, la firma Bunge Paraguay S.A. presentó la solicitud de devolución del IVA Exportador, correspondiente al periodo fiscal junio del año 2017, por la suma de Gs. 5.416.283.160 (fs. 07/08). Por **Informe de Análisis Nro. 77300009447 de fecha 14 de setiembre del 2018** (fs. 09/16) se sugirió cuestionar el valor de Gs. 224.842.350 y aceptar el valor de Gs.5.191.440.810. Posteriormente, en fecha 05 de octubre del 2018, la firma contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra el mencionado Informe. Luego, por **Resolución Particular Nro. 71800000440** de fecha 17 de junio del 2020, el Viceministro de Tributación resolvió rechazar el recurso de reconsideración interpuesto y confirmar en todos sus términos el acto administrativo recurrido.-

En ese contexto, es importante señalar que el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por la Ley Nro. 5061/13**, vigente al momento del inicio del expediente de solicitud de devolución de crédito, -*24 de abril del 2018, fs.*

07/08-, dispone: "*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 citada se concluye que, si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma contribuyente, 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. ----------

En el presente caso, se observa que el analista del Informe Nro. 77300009447/2018 sugirió cuestionar la suma de Gs. 224.842.350 en base a los siguientes conceptos: "*Diferencia entre el formulario de comprobación 120-Reliquidación y DJ IVA Formulario Nro. 120, presentada por el contribuyente*"; "*Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que no fueron cuestionados por la certificadora*"; "*Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que fueron observados por la certificadora*" y "*Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal*"[1], por lo dicho, si el contribuyente no se hallaba conforme con la decisión de la AT, debió solicitar la apertura del sumario administrativo conforme lo dispuesto en la norma antes transcripta (*artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13*), de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario, lo cual no ocurrió en el presente caso. ---

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[1] Véase el Informe de Análisis Nro. 77300009447/2018 de fecha 14 de setiembre del 2018 (fs. 09/17).

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A su vez, ésta Resolución puede ser recurrida por vía del recurso de reconsideración ante la autoridad administrativa que dictó el acto administrativo, conforme lo establecido en el artículo 234[2] de la Ley Nro. 125/92. ----------

En consecuencia, al no observarse que la firma contribuyente haya solicitado el pedido de instrucción de sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la Administración Tributaria, el expediente administrativo debió ser archivado, ante la falta de interés por parte de la firma, de rever las observaciones. ----------

Cabe apuntar que, si bien la firma accionante interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300009447/2018, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal –*artículo 88 de la Ley Nro. 152/92, 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, se llega a la conclusión de que, por imperio del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por Ley Nro. 5061/13, el rechazo del crédito solicitado quedó consentido por la firma contribuyente, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados. ------

En base a las consideraciones expuestas, al constatarse que la firma accionante no agotó la vía administrativa, se llega a la conclusión de que la presente acción no cumple con los presupuestos de admisibilidad establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35 y, en consecuencia, corresponde en consecuencia, **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio. ----------

---

[2] ***Artículo 234***. *"RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O REPOSICIÓN. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio de diez (10) dias hábiles, computados a partir del dia 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 pronunciarse 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 recurso administrativo de apelación y suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido. –

Al respecto, igual criterio sostuve en la resolución de casos similares, los cuales cito a continuación: **Acuerdo y Sentencia Nro. 383 de fecha 21 de abril del 2021**, en el juicio caratulado "*AGROPECUARIA CAMPOS NUEVOS S.A. C/ RES. NRO. 71800000156/18 DEL 02/05/18 DE LA SET";* y **Acuerdo y Sentencia Nro. 750 de fecha 17 de noviembre del 2022** en el juicio caratulado: "*BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. NRO. 71800000319/19 DEL 22 DE ENERO DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN*". ----------

En cuanto a las costas, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en ambas instancias, en el orden causado en virtud a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES DIJO: Me permito disentir del voto del Ministro preopinante, por los motivos que paso a exponer a continuación:----------

En sede administrativa la firma contribuyente Bunge Paraguay S.A. interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis N° 77300009447 en fecha 05 de octubre de 2018, 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 la vía utilizada por la contribuyente para expresar su disconformidad respecto al rechazo de la devolución de los créditos. Cabe tener en cuenta 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*".----------

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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- entiendo que en virtud al Principio aludido en el párrafo anterior no puede tenerse por consentido el contenido del Informe de Análisis N° 77300009447. Del mismo modo, corresponde tener en cuenta que el Viceministro de Tributación se expidió respecto al recurso de reconsideración planteado por Bunge Paraguay S.A., en los términos de la Resolución Particular N° 71800000440 de fecha 17/06/2020, por lo que el acto administrativo recurrido en esta demanda reúne los requisitos del art. 3° de la Ley N° 1462/35. Además, la admisibilidad de la demanda no fue cuestionada por la accionada.----------

Por otra parte, no se observan vicios o defectos en la sentencia que ameriten su tratamiento de oficio, en los términos de los artículos 15, 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que el Recurso de Nulidad debe ser desestimado. **ES MI VOTO.**----------

A SU TURNO, EL MINISTRO GUSTAVO SANTANDER DANS DIJO: En cuanto al presente recurso, me adhiero al voto esgrimido por el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, en el sentido de que corresponde anular todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo de estos autos, en base a las consideraciones que paso a exponer seguidamente. ----------

Así pues, tal como lo hizo el Ministro preopinante, deviene oportuno delimitar el marco legal aplicable al caso concreto, esto es, el atinente al periodo fiscal cuya devolución de IVA crédito fiscal fuera solicitado por la firma contribuyente (junio de 2017, solicitada en abril de 2018), de ahí que se puede concluir que – efectivamente- en el caso traído a estudio debemos plegarlos a lo establecido por la **Ley N° 5.061/2013** - *"QUE MODIFICA DISPOSICIONES DE LA LEY N° 125 DEL 9 DE ENERO DE 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO" Y DISPONE OTRAS MEDIDAS DE CARACTER TRIBUTARIO*", cuyo art. 3°, el cual modifica el artículo 88 de la Ley N° 125/91, reza en su parte pertinente: ***"...Art 88.-*** *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. ***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."*** (Subrayado y negrita son nuestros*)*. ----------

El citado artículo es claro y no permite equívocos en cuanto al procedimiento de devolución del crédito fiscal tipo exportador, al mismo tiempo, es preciso al establecer que la administración tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, procediéndose a la devolución de lo no cuestionado por la Administración Tributaria, sin embargo, es más que claro al disponer que respecto a la parte cuestionada se debe instruir sumario administrativo **-a petición de la firma contribuyente-** dentro del plazo de 10 días hábiles computados desde el día siguiente de tener conocimiento de la parte cuestionada. En el caso que nos compete resolver, conforme a los antecedentes administrativos obrantes en autos, podemos constatar que a través del Informe de Análisis N° 77300009447 del 14 de septiembre de 2018, notificado a la firma contribuyente en fecha 21 de septiembre del mismo año, ésta tuvo conocimiento cierto de la parte cuestionada por la SET y en tal sentido, sus representantes debieron solicitar la instrucción del proceso sumarial dentro de los 10 días hábiles, tal como ha sido contemplado por el plexo normativo ut supra citado, situación que no aconteció en el caso de marras, teniendo en cuenta que aquellos se limitaron a interponer un recurso de reconsideración contra lo resuelto por el mentado acto administrativo. ----------

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

En esa tesitura y tal como lo ha manifestado el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, la **OBLIGACIÓN DE LA ACCIONANTE DE PETICIONAR SUMARIO ADMINISTRATIVO POR LA PARTE CUESTIONADA ES IMPERANTE**, en estricto apego a lo preceptuado por el artículo 88 de la Ley N° 125/91, modificado por el artículo 3° de la Ley N° 5.061/2013; ergo, por imperio de la citada disposición legal y en virtud al **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**, ante la inacción en la instancia administrativa de parte de la accionante, corresponde que "se *proceda al archivo definitivo del expediente*", teniendo en cuenta que la interposición del mencionado recurso de reconsideración ante la SET, no puede suplir la negligencia de la firma BUNGE PARAGUAY SA, quien estaba obligada a peticionar sumario administrativo con relación a la parte cuestionada y al no proceder conforme a la ley, consintió el acto administrativo que resolvió el rechazo parcial de la devolución del IVA Crédito Fiscal tipo exportador, pues -cabe repetir- **la vía hábil es el sumario administrativo, en cuyo marco la firma contribuyente cuenta con amplias herramientas y medios probatorios para sustentar la devolución del crédito fiscal peticionado, tal como la presentación de comprobantes, declaraciones juradas, notas de crédito, así como cualquier otro documento respaldatorio de operaciones comerciales, todo lo cual no podría ser substanciado a través de la mera interposición de un recurso de reposición, siendo así, indefectiblemente necesaria la apertura de un sumario administrativo, con todas las garantías propias del mismo**. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso, resulta inoficioso el estudio del recurso de apelación. **Es mi voto**. -----

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES DIJO: Tanto la parte actora como la parte demandada interpusieron recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia N° 277 de fecha 29 de agosto de 2022, por el cual el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda promovida por Bunge Paraguay S.A., revocando parcialmente la

Resolución Particular N° 77300009447/18 de fecha 14/09/2018 y la Resolución Particular N° 71800000440/20 del 17/06/2020, ambas dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación.----------

Como primer punto corresponde el estudio de los agravios de la demandada. En concreto, a esa representación le agravia la decisión del Tribunal de Cuentas de ordenar la devolución del crédito fiscal de G. 21.730.728, cuestionado por la SET debido a que proviene de operaciones realizadas con *"proveedores que registran en las DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal".*----------

El Abogado Fiscal Miguel E. Cardozo argumentó, en resumen, que rechaza la postura del Tribunal de Cuentas, en razón de que la Administración Tributaria ha certificado que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles en razón de que los proveedores del actor no han ingresado el impuesto retenido por las facturas emitidas u otros conceptos, situación reconocida por la parte actora. Agrega que no se ha devuelto un saldo en atención a que los proveedores y el propio contribuyente actor no ha informado o certificado a la Administración Tributaria el ingreso del impuesto por las facturas emitidas y que la SET procederá a la repetición solicitada por la adversa en la medida que dichos proveedores remisos o el mismo contribuyente comuniquen y certifiquen el ingreso de los impuestos en las arcas fiscales, ya sea por iniciativa propia o por acción coactiva.----------

En cuanto al 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

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

acreedor (fisco) en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria.----------

La Ley Nº 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*".----------

Por todo lo expuesto, cabe concluir que la firma contribuyente 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 en este punto por el Tribunal de Cuentas en el Acuerdo y Sentencia recurrido se encuentra ajustado a derecho, por lo que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.----------

En otro orden de ideas, la parte actora expresó sus agravios contra el Acuerdo y Sentencia N° 277/2022. Manifestó que el Tribunal omitió realizar un análisis jurídico a los fundamentos expuestos por ambas partes y que se puede notar cómo no se observó el principio de realidad económica a la hora de emitir el Acuerdo y Sentencia, ya que en caso de haberlo observado, la Magistrada preopinante se hubiera percatado de que no existió una omisión de pago en las facturas de exportación. Igualmente, dijo que Bunge solo utilizó las notas de crédito para realizar ajustes contables, por lo que el

impacto fue meramente financiero y no afectó los reportes del periodo fiscal de junio de 2017; así como que las notas de crédito son requeridas por los clientes del exterior a los efectos de documentar adecuadamente las transacciones que requieran realizar ajustes por exceder los límites tolerables de mermas o de mala calidad.----------

Seguidamente corresponde el estudio de los agravios de la apelante respecto a 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° 7180000440 de fecha 17 de junio de 2020.----------

Según consta en el acto administrativo mencionado, el monto de G. 35.898.321 fue rechazado debido a la *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120 presentada por el contribuyente"*. En concreto, la SET determinó que la utilización de Notas de Crédito para reflejar los ajustes de precio posteriores es aplicable solamente cuando los contribuyentes, tanto el adquirente como el enajenante, se encuentran ubicados en el país y sean contribuyentes del IVA, condiciones que no se dan en el presente caso; asimismo, mencionó que el art. 84 de la Ley N° 125/91 establece que ante la falta de documentos se presumirá de derecho (salvo prueba en contrario) que los bienes fueron enajenados en el mercado interno, por lo que se debe abonar el impuesto correspondiente. Sobre el punto, el Tribunal de Cuentas determinó que el acto administrativo se encuentra suficientemente argumentado y motivado y que el rechazo al monto solicitado por la accionante no fue producto de una decisión caprichosa de la SET, sino que fue resultado de un exhaustivo análisis en sede administrativa.----------

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*

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. El crédito del exportador será 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 mera 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 afirma la SET en el acto administrativo impugnado. 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 de la Ley N° 125/91 y, en consecuencia, corresponde la devolución de G. 35.898.321 (Guaraníes Treinta y cinco millones ochocientos noventa y ocho mil trescientos veintiuno) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más los accesorios legales correspondientes en proporción al crédito a devolver.----------

Conforme a lo expuesto, entiendo que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. b) del Código Procesal Civil. **ES MI VOTO**.----------

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A SU TURNO, EL MINISTRO GUSTAVO SANTANDER DANS DIJO: Me adhiero a lo esgrimido por el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, por los mismos fundamentos. **ASÍ 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:

Dr. Manuel Dejesus Ramirez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 284

Asunción, 20 de agosto del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **DECLARAR LA NULIDAD** del Acuerdo y Sentencia Nro. 277 de fecha 29 de agosto del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala; y, en consecuencia; ----------
2. **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio. ----------
3. **IMPONER** las costas, en ambas instancias, en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. ----------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA