CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

RECIBIDO ESTADO DE LA CIVIL 24 JUN 2024 Lic. Yanise Colmán

EXPEDIENTE: "AGROFERTIL S.A. CONTRA RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N° Doscientos sesenta

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintiros días, del mes de junio, del año dos mil veinticuatro, 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 FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 279 de fecha 29 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda 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, Concepción Insfrán Alvarenga, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Por su parte, y tras la lectura del escrito de expresión de agravios (fs. 98/102) presentado por la Abg. Nora Lucía Ruoti Cosp, surge que la citada profesional también desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

No obstante, 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, considero que corresponde tener por desistido al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, y a la representante convencional de la firma Agrofértil S.A., de sus 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, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 279, de fecha 29 de agosto de 2022, resolvió: *"**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma **AGROFÉRTIL S.A.**, en consecuencia; **2.- REVOCAR PARCIALMENTE** la **Resolución Particular N° 79300007720/2021 del 09/02/2021 y su denegatoria ficta**, dict. por la **SUBSECRETARÍA de ESTADO de TRIBUTACIÓN del MINISTERIO de HACIENDA, ORDENANDO la devolución del crédito fiscal** en concepto de: **F) Proveedores que registran en las DD.JJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal**, por valor de Gs. 73.149.703, y **G) Proveedores que no han presentado sus respectivas Declaraciones Juradas**, Gs. 318.567.500, más el pago de los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria realizada con relación a estos conceptos, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución. **3.- CONFIRMAR** el rechazo de devolución del Crédito Fiscal en concepto de **D) Diferencia entre el formulario de Comprobación 120- Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120 presentada por el contribuyente**, por valor de Gs. 804.219 **y E) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el Certificador**, por Gs. 7.167.419, en base a los argumentos expuestos en el considerando de la presentes resolución. **4.- IMPONER** las costas en el orden causado. **5.- ANOTAR**, registrar,

24 JUL 2024
Lic. Yanise Colmán

notificar y remitir ejemplar 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 92/96 de autos, obra el escrito de expresión de agravios presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, Concepción Insfrán Alvarenga, en el cual manifestó -entre otras cosas- que los comprobantes que respaldan los créditos solicitados en devolución por la firma accionante fueron emitidos por proveedores que presentan inconsistencias en sus DD.JJ, tras declarar montos inferiores a las operaciones comerciales efectivamente realizadas, por lo que la SET dispuso la suspensión de la devolución hasta tanto ingresen los importes de los tributos a las arcas del Estado. Sostuvo que la decisión del Tribunal no se encuentra acorde a las normativas que rigen a la materia, en razón de que no se puede devolver algo que no se tiene, y aseguró que la Administración actuó de manera regular, y con base a sus atribuciones conferidas en el art. 12 de la ley 109/91, en concordancia con el art. 186 de la ley 125/91. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas 106/111 de autos, obra el escrito de contestación del traslado, presentado por la representante convencional de la firma AGROFÉRTIL SA, 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 -respecto a los créditos rechazados por estar respaldados por comprobantes emitidos por proveedores que presentan omisiones o inconsistencias en sus DD.JJ.- 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

legales para intervenir, controlar o fiscalizar las operaciones y declaraciones de los sujetos obligados, tendiente a 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. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

Cabe señalar que a fojas 98/102 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°279/2022, y manifestó que los juzgadores no tuvieron en cuenta para rechazar la devolución de crédito -G. 804.219- que la Autoridad Tributaria modificó, de manera unilateral, las determinaciones realizadas por su mandante, correspondiente al ejercicio fiscal 06/2017, sin contar con competencia legal para ello, sumado a que los montos declarados están siendo discutidos en instancia jurisdiccionales. Con relación al crédito de G. 7.167.419, sostuvo que las facturas cuestionadas están relacionadas a las actividades realizadas por la firma, y que en su mayoría son erogaciones realizadas a favor de su personal, a modo de integración, llevándolos a Mbatoví (lugar de recreación), 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, previsto en el art. 88 de la Ley N° 125/91, por la mora en la devolución del crédito solicitado. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

A fojas N° 114/119 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 corresponde el rechazo del crédito por G. 7.971.419, tal como lo sostuvo el Tribunal de Cuentas, en razón de que los comprobantes que respaldan tales créditos no reúnen los requisitos exigidos, por contener los siguientes

RECIBIDO ESTADO SECRETARÍA CIVIL 24 JUL 2024 Lic. Yanina Escobar

cuestionamientos: a) Facturas que no contienen el detalle de los bienes o servicios adquiridos; b) Facturas que registran gastos no relacionados con la actividad de la firma tales como: *"relación a gastos de compras de pasajes sin especificar beneficiarios, cursos, seguros social sin especificar beneficiario, etc."*. Respecto al pago de intereses y accesorios legales pretendido por la firma accionante alegó que estos no se encuentran previstos en la normativa tributaria por lo que no corresponden tales erogaciones. 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. 1.115.354.054, correspondiente al periodo fiscal 07/2017, y que conforme a tal solicitud la Subsecretaría de Estado de Tributación reconoció -previa verificación de los documentos- un saldo a favor del Contribuyente de G. 715.665.213; siendo cuestionado la devolución por G. 399.688.841.----------

Tras la lectura del Informe de Análisis N° 77300011605 de fecha 17/07/2020, obrante entre los antecedentes administrativos, surge que el importe de G. 399.688.841, es el resultado de la sumatoria de: **a) G. 804.219** (Diferencia entre el formulario de comprobación 120 - reliquidación y la DJ IVA formulario N° 120, presentada por el contribuyente); **b) G. 7.167.419** (Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por la certificadora); **c) G. 73.149.703** (Proveedores que registran en las DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal); y **d) G. 318.567.500** (Proveedor que no ha presentado su DJ).----------

Entrando en el caso de estudio, corresponde -primeramente- verificar si el escrito de expresión de agravios presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda reúne los requisitos exigidos por el art. 419 del C.P.C., ya que esto fue puesto en dudas por la representante convencional de la firma Agrofértil SA.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Que tras la lectura del escrito de expresión de agravios mencionado, 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 entrado en el análisis de caso, corresponde analizar la decisión del Tribunal de Cuentas que ordena la devolución de los créditos, por: **G. 73.149.703** (Cuestionado por estar respaldado en comprobantes emitidos por proveedores que registran en sus DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal) y **G. 318.567.500** (Cuestionado por estar respaldado en comprobantes emitidos por proveedores que no presentaron sus DD.JJ).----------

Sobre el tema en cuestión, 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.,

RECIBIDO ESTADO DE CUENTA CIVIL 24 JUL 2024 Ne Yanise Colman

respecto al crédito de G. 804.219, en el que se alega que la SET modificó unilateralmente sus declaraciones juradas, sin tener competencia legal para ello.----------

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 -con el recurso de reconsideración- a fin de debatir sobre las facturas observadas, procedimiento que fue iniciado por la firma Agrofértil 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 de G. 7.167.419, en el que la SET sostiene que los comprobantes no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes.—

De acuerdo al Informe de Análisis N° 77300011605, la SET cuestionó el crédito -G. 7.167.419- por adolecer los comprobantes de defectos formales, como por ejemplo: no contener la descripción del bien adquirido, contener enmiendas, el RUC consignado en la factura no corresponde a la firma solicitante, la no presentación del comprobante original, como así también, gasto no relacionados directa o indirecta- con la actividad exportadora de la firma Agrofertil SA.----------

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*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

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 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, se observa que en este caso se realiza una delegación reglamentaria expresa en cuanto a los demás requisitos que deberán contener los comprobantes a los efectos de su validez para sustentar el crédito fiscal para

el caso que nos ocupa.----------

Tal reglamentación está dada por el Decreto N° 6539/05 (actualizado por el Decreto N° 10797/13) que en su art. 20 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;…*". De 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 -insuficiencia 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 -en varias oportunidades- si los gastos efectuados se encuentran vinculados a la actividad comercial del 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, tras alegar que los conceptos detallados

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

en los comprobantes no están -directa o indirectamente- relacionados a la actividad exportadora de la firma, corresponde decir que de las constancias de autos, surge que la Administración observó tales documentos, en razón de que en estos se detallan la adquisición o pago de servicios, como: Curso de seguro social en Paraguay, en el que no se especifica el beneficiario y Pasajes que no especifican el Beneficiario.

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 su devolución, a tenor de lo dispuesto en el art. 88 de la Ley N° 125/91.----------

En base a lo dicho, corresponde **Rechazar** el Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, al igual que el recurso de apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Agrofertil SA y, en consecuencia, corresponde **Confirmar** lo resuelto en el Acuerdo y Sentencia N° 279 de fecha 29 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, 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 esta instancia, en el orden causado, en virtud al art. 203, inc. d) del CPC. **Es mi voto.**--

A sus turnos, los **Dres. RAMÍREZ CANDIA Y LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto del Ministro preopinante 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 Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "AGROFERTIL S.A. CONTRA RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 260

Asunción, 23 de julio del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

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

TENER POR DESISTIDO a la representante convencional de la firma Agrofértil SA, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto la representante convencional de la firma Agrofertil SA, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

Confirmar lo resuelto en el Acuerdo y Sentencia N° 279 de fecha 29 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda 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

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
24 JUL 2024
Lic. Yanise Colmán

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA