CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "ADM PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" **Nro. 1047 – Año 2022.**

06-05-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Ciento cuarenta y seis

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los seis días del mes de mayo del año dos mil veintiuno, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "ADM PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abg. Silvia Benítez, representante de la firma ADM Paraguay S.R.L., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 282 de fecha 26 de setiembre del año 2022, el Tribunal de Cuentas, Primera 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 BENÍTEZ RIERA. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 282 de fecha 26 de setiembre del año 2022**, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: *"1- NO HACER LUGAR, a la presente demanda contenciosa administrativa, promovida por la accionante en los autos caratulados: "ADM PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución; 2-*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CONFIRMAR, la Resolución impugnada; 3- IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa de conformidad al artículo 192 del C.P.C.; 4- ANOTAR, registrar, notificar…". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para rechazar la demanda** se basó -*en resumen*- en que el acto administrativo recurrido quedó firme en sede administrativa, por lo cual, resulta inadmisible su revisión ante la jurisdicción contenciosa administrativa. El Tribunal indicó que transcurrieron 18 meses entre la comunicación electrónica de lo resuelto mediante la Resolución Particular Nro. 72700000216 y la interposición del recurso de reconsideración, de cuya ficta se ampara la recurrente para interponer la presente demanda, por lo que su intención resulta improcedente. ----------

La **Abg. Silvia Benítez**, representante de la firma ADM Paraguay S.R.L., al momento de expresar **agravios en relación al recurso de nulidad** interpuesto indicó –*en resumen*- que la resolución recurrida incurre en incongruencia por extra petita, por lo que debe ser declarada nula. Señaló que el Tribunal se expidió respecto a hechos no controvertidos por las partes en la presente demanda, ya que no fue controvertido por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) en su escrito de contestación, el hecho de que el recurso de reconsideración haya sido presentado en forma extemporánea por la firma. De este modo, la incongruencia e incorrecta interpretación del Tribunal de Cuentas dada en la resolución recurrida, implicó una vulneración del deber de fundar suficiente y debidamente las resoluciones, en estricta observancia de la regla de congruencia, incurriendo en error in procedendo, al no contar con una sentencia fundada/ y o motivada y en un error in iudicando, tanto de hecho como de derecho al aplicar erróneamente la ley. Culminó solicitando que se resuelva el fondo de la cuestión en base a lo establecido en el artículo 406 del Código Procesal Civil (CPC) con imposición de costas a la adversa en base al artículo 408 del CPC. ----------

En ese contexto, es importante señalar que el recurso de nulidad procede contra las resoluciones pronunciadas con violación de la forma o solemnidades que prescriben las leyes (*artículo 404 del CPC*). ----------

Al examinar la resolución recurrida, en contraste con los agravios del nulidicente, se llega a la conclusión de que éstos deben ser rechazados en base a las siguientes consideraciones: ----------

El Tribunal de Cuentas posee la facultad de verificar en forma oficiosa el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la acción contenciosa administrativa establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35 y 1 de la Ley Nro. 4046/10 –*que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 14628/35*-; pues éstos requisitos se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada.-

Al respecto, los requisitos legales que habilitan la instancia contenciosa administrativa, en lo pertinente señalan: **1)** artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35, establece que la acción contencioso administrativa debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (inc. d), y **2)** artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10 –*que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 14628/35*- plazo de interposición de la acción, que sea interpuesta dentro del plazo de dieciocho días. ----------

Dicho análisis, efectuado por el Tribunal de Cuentas en la resolución impugnada, de ninguna forma puede implicar un vicio de incongruencia –*extra petita*-, pues, en definitiva, se ajusta a las prescripciones legales referentes al estudio de la admisibilidad de la acción contenciosa administrativa, estudio que precede al de la procedencia de la acción, en donde se alegan vicios atinentes a la legalidad, competencia del órgano emisor, forma, finalidad del acto o razonabilidad. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Por otra parte, cabe indicar que, del análisis de la resolución recurrida, no se observan vicios o defectos que ameriten la declaración de nulidad de oficio en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del CPC. Corresponde en consecuencia, **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Silvia Benítez. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: Me permito disentir respetuosamente del voto del Ministro preopinante, por las consideraciones que paso a exponer:----------

La parte actora fundamenta el recurso de nulidad interpuesto en que la resolución recurrida incurre en un vicio del tipo *extra petita*, al haber resuelto una cuestión no propuesta por la parte demandada, como lo es la interposición extemporánea del recurso de reconsideración. En este sentido, considero que asiste razón a la actora, puesto que al analizar la contestación de demanda (fs. 83/93) se observa que la accionada no mencionó esta cuestión en su escrito, no siendo una cuestión controvertida.----------

Del mismo modo, tampoco la demandada opuso la correspondiente excepción de falta de acción. Es importante destacar que es la accionada quien debe ejercer o no la defensa contra el progreso de la acción; al no hacerlo, no se puede suplir la omisión de las partes. Por ello el Tribunal de Cuentas al resolver una cuestión no propuesta por las partes vulneró el Principio de Congruencia y, en consecuencia, la resolución dictada es nula de conformidad al art. 15 del Código Procesal Civil, que copiado en la parte pertinente dice: *"**Deberes:** Son deberes de los jueces, sin perjuicio de lo establecido en el Código de Organización Judicial: ...b) Fundar las resoluciones definitivas e interlocutorias, en la Constitución y en las leyes, conforme a la jerarquía de las normas vigentes y al principio de congruencia, bajo pena de nulidad"*.----------

Sobre la base de las consideraciones hechas en los párrafos que anteceden y al plexo legal aplicable al caso de marras, considero que corresponde **HACER LUGAR** al Recurso de Nulidad interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **ANULAR** el Acuerdo y Sentencia N° 282 de fecha 26 de septiembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Primera Sala.----------

El artículo 406 del Código Procesal Civil dispone: "***Resolución sobre el fondo***. *El tribunal que declare la nulidad de una resolución, resolverá también sobre el fondo, aun cuando no se hubiere deducido apelación".* El referido artículo habilita a resolver la cuestión de fondo, por lo que a continuación se estudiará si los actos administrativos impugnados por la parte actora se encuentran ajustados a derecho.----------

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 7270000216 de fecha 12/09/208 el Viceministro de Tributación resolvió devolver la suma de G. 4.351.110, por haberse comprobado su consistencia y disponibilidad y ratificó el Informe de Análisis N° 77300008026 del 08/08/2017, en cuanto a los demás cuestionamientos, esto en el marco del sumario administrativo instruido a la firma ADM PARAGUAY SRL ante el rechazo parcial de su solicitud de devolución de crédito fiscal IVA tipo exportador del periodo fiscal 12/2015. Luego la actora planteó recurso de reconsideración, sobre el cual ante el silencio de la Administración Tributaria operó la denegatoria tácita, conforme al art. 234 de la Ley N° 125/91.----------

Posteriormente la firma ADM PARAGUAY SRL promovió demanda contencioso administrativa, solicitando en el petitorio la devolución de G. 165.845.983 en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más intereses y accesorios legales. En su demanda menciona que la SET rechazó los siguientes créditos solicitados:----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Mg. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ÍTEM	CONCEPTO	MONTO
1	Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes – no observados por el certificador.	34.524.848
2	Proveedor que no ha presentado su respectiva DDJJ y proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas	131.321.135

Sobre el ítem 1, el cuestionamiento por estar sustentados en comprobantes que no cumplen con los requisitos reglamentarios, dice el accionante que se desconocen las razones por las cuales simplemente no se tuvo en cuenta el principio de la realidad económica, que campea en el ámbito fiscal, consagrado en la Ley N° 125/91. Menciona que según este principio corresponde asignar a los créditos tributarios efectivamente generados un carácter acorde con la realidad del negocio, independientemente a los pormenores formales que puedan existir en los instrumentos en los que constan y que tampoco se explican las razones por las cuales se hace responsable a ADM por falta de cumplimiento de los terceros contribuyentes con quienes operó ADM.----------

Por otra parte, sobre el ítem 2 del cuadro que antecede el accionante refiere que la SET omitió explicar adecuadamente en qué consisten las mencionadas inconsistencias, responsabilidad absoluta de otro contribuyente, y las razones por las cuales se hace responsable a ADM de esto último, sobre todo estando a su entero conocimiento las sendas jurisprudencias que ratifican la posición de ADM.----------

Alega además la improcedencia e ilegalidad del rechazo en concepto de proveedores en situación de omisos y/o inconsistentes en los procesos de devolución, pues no es posible que el incumplimiento de terceros contribuyentes con quienes ADM operó, implique responsabilidad solidaria

para el mismo. Culmina su escrito solicitando la revocación de los actos administrativos impugnados y la devolución del crédito fiscal solicitado.-------

A fs. 83/93 el Abogado Fiscal Concepción Insfrán contesta la demanda en representación del Ministerio de Hacienda. En resumen, sostiene que la presente demanda se centra en la solicitud de devolución de crédito fiscal tipo IVA exportador, régimen acelerado, solicitado por la empresa ADM PARAGUAY SEL, conforme a las disposiciones del art. 88 de la Ley N° 125/91 y sus modificaciones. Indica que se observan comprobantes cuyos gastos en absoluto pueden ser considerados créditos fiscales afectados directa o indirectamente a la exportación para beneficiarse con el Art. 88 de la Ley 125/91. Subraya que en este ítem se observan por ejemplo alquiler de canchas sintéticas, flores, coronas y que además fueron objetados por la administración tributaria comprobantes que corresponden a otros periodos fiscales y otros sin detalle del bien consumido. ----------

Sostiene que la Administración Tributaria ha obrado correctamente, ya que fueron analizados todos los comprobantes y jamás pueden ser considerados que los productos adquiridos contribuyan al mantenimiento y a la generación de renta de la firma, la que a su vez no fue justificada la supuesta relación de causalidad entre las erogaciones señaladas y las operaciones de exportación, por cuyas razones esa representación fiscal se ratifica en que no corresponde la devolución.----------

Siendo así, tenemos que la diferencia NO ACREDITADA es de GUARANIES CIENTO SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES (Gs. 165.845.983), en concepto de créditos a favor de ADM PARAGUAY SA. Alega que dicho monto no fue acreditado porque provienen de Comprobantes

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

impugnados por la administración tributaria por proveedores omisos o inconsistentes.----------

Culmina su escrito solicitando el rechazo de las pretensiones de la adversa por su notoria improcedencia, confirmando en consecuencia la posición de la Administración Tributaria, con expresa imposición de costas a la parte actora.----------

Seguidamente corresponde el análisis del fondo de la cuestión y, en consecuencia, debe determinarse la procedencia de la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador reclamado por la firma ADM Paraguay SRL.---------

En el ítem N° 1 se observa que la SET rechazó la devolución de G. 34.524.848 debido a que está sustentado en comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes – no observados por el certificador. En este sentido, en la Resolución Particular N° 720000216 de fecha 12/09/2018 la SET menciona que se rechazó el crédito fiscal que deriva del alquiler de un local para una cena de fin de año, una cancha de fútbol y una cancha sintética, de la compra de ramos de rosas, corona de flores, regalos de fin de año, adornos navideños, pasajes aéreos para personas que no trabajan para la empresa y otros.----------

Sobre el punto, el artículo 88 de la Ley N° 125/91, modificado por Ley N° 5061/13 prescribe: *"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. 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".----------

Así, la disposición normativa transcripta es clara cuando prescribe que están sujetos a devolución los créditos correspondientes a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen, esto es, que estén relacionados con la actividad de la contribuyente que, en este caso, se dedica a la actividad agropecuaria. Así, no se advierte que los comprobantes cuestionados por la SET estén vinculados con la actividad empresarial de Cargill Agropecuaria S.A.C.I., por no ser razonable que el alquiler de un local para una cena de fin de año, una cancha de fútbol y una cancha sintética, la compra de ramos de rosas, corona de flores, etc., esté relacionada a la actividad agropecuaria de la forma en que requiere la norma, sumado a que este requisito no ha sido probado por la actora en el presente juicio. Por lo tanto, el cuestionamiento de la Administración Tributaria en este punto está ajustado a derecho.----------

Por otra parte, la Administración Tributaria cuestionó la devolución de G. 131.321.135 debido a que está sustentado en operaciones realizadas con proveedor que no ha presentado su respectiva DDJJ y proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas.----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por la causal arriba citada, por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "omisos e 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

María Beatriz Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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 contribuyente Cargill Agropecuaria SACI 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. 131.321.135 (Guaraníes ciento treinta y un millones trescientos veintiún mil ciento treinta y cinco), más los intereses y accesorios legales correspondientes.----------

Por los motivos expuestos corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma ADM Paraguay SRL y, en consecuencia, se deben **REVOCAR PARCIALMENTE** los actos administrativos impugnados, ordenando a la Administración Tributaria la devolución a la actora del monto

de G. 131.321.135 (Guaraníes ciento treinta y un millones trescientos veintiún mil ciento treinta y cinco), en concepto de IVA crédito fiscal tipo exportador, más los accesorios legales correspondientes, calculados de conformidad a lo establecido en el art. 171 de la Ley Nº 125/91 .----------

En cuanto a las costas, corresponde imponerlas en el orden causado de conformidad al art. 195 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

A SU TURNO, EL MINISTRO BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Dra. Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos. -

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: La **Abg. Silvia Benítez** al momento de **expresar agravios** en relación al recurso de apelación, señaló –*en resumen*- que: **1)** el Tribunal rechazó la demanda debido a la interpretación incorrecta de las cuestiones de hecho y de derecho debatidas en autos, así, el primer error interpretativo consistió en considerar que ADM interpuso una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Particular Nro. 72700000216 de fecha 12 de setiembre del 2019, pues fue interpuesta contra la resolución ficta que rechazó el recurso de reconsideración; el segundo error interpretativo consistió en que interpretó que ADM interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Particular Nro. 72700000216 de forma extemporánea, debido a que ésta no fue notificada por la SET a ADM conforme la RG Nro. 65/15, de este modo la notificación válida a los efectos del cómputo del plazo de 10 días hábiles para la interposición del recurso de reconsideración, es la realizada personalmente por ADM al momento de retirar las copias del expediente administrativo en fecha 07 de febrero del 2022. Manifestó que rechaza la notificación electrónica de fecha 20 de setiembre del 2018 referida por el Tribunal y que no existe constancia alguna de recepción por parte de la persona individualizada en el correo oscar.riveros@adm.com, lo que hace que resulte inviable para producir

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

efectos jurídicos; el tercer error de interpretación se da como consecuencia de haber dotado de efectos jurídicos a la notificación electrónica de fecha 20 de setiembre del 2018 y no la notificación personal de fecha 07 de febrero del 2020, que demuestra que el recurso de reconsideración presentado en fecha 19 de febrero del 2020, fue dentro del plazo legal de 10 días, conforme lo dispone el artículo 234 de la Ley Nro. 125/92; **2)** en cuanto al fondo de la cuestión, manifestó que se ratifica en la petición de devolución de crédito fiscal, en base a los siguientes argumentos: **2.1)** falta de fundamentación de las resoluciones recurridas: el ítem 1 de cuadro -*cuestionado por estar sustentado en comprobantes que no cumplen con los requisitos reglamentarios*- no explica las razones por las cuales no se tuvo en cuenta el principio de realidad económica, así como deviene improcedente el cuestionamiento de no presentar copia original de la factura puesto que éstas fueron presentadas al momento de la DIR; el ítem 2 de cuadro –*cuestionado por derivar de operaciones de la firma con proveedores omisos e inconsistentes*- no explica las razones por las que ADM es responsable del incumplimiento de sus proveedores, la ley no condiciona la devolución del crédito al hecho de que el proveedor cumpla con sus obligaciones tributarias. Culmina solicitando la devolución de los créditos fiscales, más los intereses y multas por mora que fueron cobrados indebidamente a ADM con la ejecución de su garantía bancaria, así como los intereses y multa por mora devengados sobre dichos montos desde la fecha de su ejecución hasta su efectivo pago a ADM; **3)** solicita la revocación de la imposición de costas contenida en la sentencia recurrida, requiriendo que sean impuestas a la adversa, ya que se demostró que ADM contaba con motivos fundados para defender lo que le corresponde en derecho. ----------

El **Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda**, Concepción Insfrán Alvarenga, al momento de **contestar el traslado** corrido a su parte, manifestó -*en resumen*- que no existen dudas de la improcedencia y la extemporaneidad de la demanda incoada ante el Tribunal de Cuentas. La

Resolución Particular Nro. 72700000216 de fecha 12 de setiembre del 2018, fue notificada el 20 de setiembre del 2018 al correo declarado por la empresa ADM Paraguay S.R.L., por lo que la fecha del recurso de reconsideración, 12 de setiembre del 2020, resultó extemporáneo, pues se presentó 18 meses después de notificada la resolución recurrida. Culminó solicitando que sea confirmada la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas. ----------

Como **antecedentes del caso** se advierte que la firma ADM Paraguay SRL solicitó la devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, régimen acelerado, del periodo fiscal diciembre del 2015, por la suma de Gs. 2.222.275.506 (fs. 47 de los A.A. Tomo I). Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 79300003110 del 13 de marzo del 2017 dicha solicitud fue aprobada en su totalidad (fs. 50 de los A.A. Tomo I). Posteriormente, mediante el Informe de Análisis Nro. 77300008026 del 08 de agosto del 2017, los analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 2.049.963.214 y recomendaron ejecutar la garantía por la diferencia resultante (fs. 63/67 de los A.A. Tomo I). La comunicación de ejecución de garantía fue realizada en fecha 08 de agosto del 2017 (fs. 51 de los A.A. Tomo I). ----------

La firma ADM Paraguay SRL solicitó la apertura del sumario administrativo, éste fue ordenado mediante la Resolución de Instrucción de Sumario Nro. 71100000359 del 22 de setiembre del 2017 (fs. 18 de los A.A. Tomo I) y luego de los trámites de rigor, culminó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 72700000216** del 12 de setiembre del 2018 (fs. 47/48 de los A.A. Tomo II). Dicha Resolución fue recurrida en reconsideración por la firma en fecha 19 de febrero del 2020 (fs. 54/57 de los A.A Tomo II) y luego, ante la falta de pronunciamiento de la Administración, la firma accionó contra la resolución denegatoria tácita generada en consecuencia, ante el Tribunal de Cuentas, conforme se observa en el escrito de demanda obrante a fs. 29/44 de autos.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abog. Norma Domínguez V.
Secretaria

Habiendo mencionado los antecedentes del caso, corresponde analizar los agravios expuestos por la recurrente, siendo el ***primer agravio*** referente a los supuestos errores interpretativos del Tribunal de Cuentas. Recapitulando, el primer error interpretativo citado por la firma accionante consistió en que el Tribunal entendió supuestamente que ADM interpuso una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Particular Nro. 72700000216 de fecha 12 de setiembre del 2019 y no contra la resolución ficta que rechazó el recurso de reconsideración. ----------

En ese contexto, al analizar el Acuerdo y Sentencia Nro. 282/22 obrante a fs. 137/150, se advierte que, al contrario de lo manifestado por la recurrente, el Tribunal de Cuentas entendió claramente que la acción contenciosa administrativa era interpuesta contra la resolución denegatoria ficta generada a raíz del recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Particular Nro. 72700000216/19. Específicamente a fs. 150, párrafo tercero, del citado Acuerdo y Sentencia Nro. 282/22, se observa que el Tribunal mencionó taxativamente dicha circunstancia. ----------

Por otra parte, al examinar el escrito de demanda obrante a fs. 29/44, se advierte que la firma contribuyente indicó al inicio de su escrito que presentaba una demanda contra los actos administrativos que individualizo a fs. 29, párrafo primero, entre los que citó a la Resolución Nro. 72700000216; por consiguiente, no constituye un error en la apreciación de los hechos que el Tribunal haya citado esto al inicio del análisis de la sentencia, como lo sugiere la parte recurrente. ----------

Prosiguiendo con el análisis, el segundo error interpretativo mencionado por la accionante refirió a que el Tribunal interpretó que ADM interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Particular Nro. 72700000216 de forma extemporánea. Manifestando que rechaza la notificación electrónica de fecha 20 de setiembre del 2018 y que no existe constancia alguna de recepción por parte de la persona individualizada en el

correo "oscar.riveros@adm.com.". Indicó que la notificación válida a los efectos del cómputo, según su parecer, consistió en la notificación personal del 07 de febrero del 2020, cuando retiró las copias del expediente. ----------

En ese contexto, para resolver la cuestión, es importante recordar que en el presente juicio se analiza respecto al procedimiento de devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, reglado en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92. Dicho procedimiento, presenta ciertas particularidades que la diferencian de los demás procedimientos reglados en la Ley Nro. 125/92, éstas se hallan reglamentadas por la Administración Tributaria, en las respectivas resoluciones generales (*RG Nro. 15/14 y su modificación RG Nro. 86/16, aplicables a la fecha de la tramitación de la solitud de la devolución del crédito fiscal, marzo del 2017*), tales como: la Documentación Inicial Requerida (*Capítulo III de la RG Nro. 15/14, texto modificado por la RG Nro. 86/16*); Certificación de la solicitud de devolución de crédito tributario por auditor independiente (*Capítulo III de la RG Nro. 15/14*) y demás reglas aplicables a las etapas posteriores a la admisión de los procesos de devolución (*Capítulo IV, de la RG Nro. 15/14*). ----------

Habiendo dicho esto y luego de cotejar los antecedentes del caso, corresponde mencionar que ADM Paraguay SRL declaró en la Documentación Inicial Requerida (DIR) la dirección de correo electrónico "oscar.riveros@adm.com". Cabe resaltar que la DIR tiene carácter de declaración jurada en virtud a lo establecido en el artículo 7[1], último párrafo de la RG Nro. 15/14. ----------

Igualmente, es importante señalar que los datos y registros recibidos y anotados en la DIR constituyen pruebas de que el contribuyente realizó los

[1] **RG Nro. 15/14, artículo 7** – *"Documentación inicial requerida. En todos los pedidos de devolución de impuestos, la documentación inicial requerida comprenderá lo siguiente: …Toda la documentación tendrá carácter de declaración jurada y deberá estar foliada de manera correlativa, utilizándose al efecto, de manera exclusiva, un sello foliador. Los requisitos señalados en los incisos a), b) y c) quedarán cumplidos con la presentación de copias autenticadas por escribano público."*

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Luis María Benítez Riera
Ministro

Ab. Norma Benítez V.
Secretaria

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

actos que le corresponden y que el contenido de esos actos y registros fue suministrado por éste, pues en definitiva ingresó con la clave de acceso confidencial y/o firma electrónica, circunstancias que en ningún momento fueron negadas por la firma contribuyente durante la sustanciación del presente juicio. ----------

Así también, la Ley Nro. 4017/2011 "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELCTRÓNICO" dispone en el artículo 4, lo siguiente: "*Valor jurídico de los mensajes de datos*[2]*. Se reconoce el valor jurídico de los mensajes de datos y no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos. Tampoco se negarán efectos jurídicos, validez ni fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que no esté contenida en el mensaje de datos que se supone ha de dar lugar a este efecto jurídico, sino que figure simplemente en el mensaje de datos en forma de remisión.*". ----------

En conclusión, el correo electrónico "oscar.rivero@adm.com" suministrado por la firma contribuyente en la DIR, surte pleno efecto jurídico para el análisis de la cuestión planteada (*supuesta presentación extemporánea del recurso de reconsideración*). Además, es importante resaltar, que, al cotejar las sucesivas actuaciones administrativas, se observa que ADM Paraguay SRL tuvo activa participación durante la tramitación del proceso de devolución del crédito fiscal, mediante el correo mencionado precedentemente, tales como: presentación de la documentación inicial requerida, solicitud de devolución del IVA, contestación de requerimiento de documentación adicional, solicitud del sumario administrativo, comunicación

---

[2] **Ley Nro. 4017/11, artículo 2** –"*Definiciones. A efectos de la presente Ley, se entenderá por: …* ***Mensaje de datos****: es toda información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax, siendo esta enumeración meramente enunciativa y no limitativa…*"

de la instrucción del sumario administrativo (fs. 80, 47, 84, 5 y 19 de los A.A. Tomo I). ----------

En ese contexto, a fs. 51 de los A.A. Tomo II, se observa que la AT notificó a dicho correo el contenido de la Resolución Particular Nro. 72700000216 en fecha 20 de setiembre del 2018, motivo por el cual, ésta debe ser la fecha considerada a los efectos del cómputo del plazo con el que contaba la firma para interponer el recurso de reconsideración dispuesto en el artículo 234 de la Ley Nro. 125/92, tal como lo interpretó el Tribunal de Cuentas. ----------

Reanudando el análisis, como <u>tercer error de interpretación</u> del Tribunal, la recurrente manifestó que éste se da consecuencia de haber dotado de efectos jurídicos a la notificación electrónica de fecha 20 de setiembre del 2018 y no la notificación personal de fecha 07 de febrero del 2020. Manifiesta que la fecha de presentación del recurso de reconsideración fue realizada en el plazo legal de 10 días (artículo 234 de la Ley Nro. 125/92) ya que considera válida, a los efectos del cómputo del plazo, el retiro de copias del expediente (07/02/18). ----------

En ese contexto, tal como fue señalado en el análisis precedente (*segundo error de interpretación*), la fecha válida, a los efectos del cómputo del plazo para presentar el recurso de reconsideración, es la notificación realizada en fecha 20 de setiembre del 2018; en consecuencia, la firma contribuyente podía presentar el recuso hasta el **<u>04 de octubre del 2018</u>**, en virtud a lo establecido en el artículo 234 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado en la Ley Nro. 2421/04. Sin embargo, de las constancias de autos (fs. 54/57 de los A.A Tomo II) se advierte que la firma contribuyente presentó el recurso el **<u>19 de febrero del 2020</u>**, motivo por cual, el acto administrativo recurrido quedó firme, al no haber ejercido su derecho dentro del plazo legal con el que contaba. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En conclusión, el recurso de reconsideración fue presentado extemporáneamente por la firma contribuyente. La interposición extemporánea de un recurso en sede administrativa, se vincula a la causación de la instancia administrativa, como un requisito de admisibilidad formal para recurrir al órgano jurisdiccional; por tanto, corresponde confirmar la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En base a las consideraciones expuestas precedentemente, resulta ***inoficioso el análisis del segundo agravio***. ----------

Finalmente, en lo que respecta al análisis del ***tercer agravio***, referente a la imposición de costas. Cabe mencionar que la condena en costas, en virtud al principio general establecido en el artículo 192 del CPC, deberá recaer sobre quien es parte vencida en el proceso y exclusivamente sobre quien ostenta tal condición por no haber prosperado sus pretensiones. Salvo los casos de exención de costas, en los que la ley procesal faculta al juez a eximir total o parcialmente de las costas al litigante vencido, según surge de los artículos 193 y 195 del CPC. ----------

En el caso de autos, no se han dado los supuestos establecidos en las normas para eximir total o parcialmente al litigante de las costas, por tanto, corresponde confirmar las costas impuestas por el Tribunal de Cuentas a la parte perdidosa, es decir, la firma contribuyente ADM Paraguay SRL.----------

Respecto a las costas en esta instancia, corresponde sean impuestas conforme lo establecido en el artículo 203, inciso a) del CPC, es decir, a la recurrente, firma accionante. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS LLANES OCAMPOS Y BENÍTEZ RIERA DIJERON: 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. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando S.S.E.E., todo por ante mí de lo que certifico, quedando acordada la sentencia que sigue inmediatamente:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 146

Asunción, 06 de mayo del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del acuerdo que anteceden, la Excelentísima, ---

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **DECLARAR** la nulidad del Acuerdo y Sentencia Nro. 282 de fecha 26 de setiembre del año 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los motivos expuestos en la resolución; y en consecuencia; ----------

2. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma ADM Paraguay SRL y, en consecuencia, se deben **REVOCAR PARCIALMENTE** los actos administrativos impugnados, ordenando a la Administración Tributaria la devolución a la actora del monto de G. 131.321.135 (Guaraníes ciento treinta y un millones trescientos veintiún mil ciento treinta y cinco), en concepto de IVA crédito fiscal tipo exportador, más los accesorios legales correspondientes , calculados de conformidad a lo establecido en el art. 171 de la Ley Nº 125/91, conforme a los fundamentos expuestos en la resolución.-

3. **IMPONER LAS COSTAS** en el orden causado de conformidad al artículo 195 del Código Procesal Civil.----------

4. **ANOTAR**, registrar y notificar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA