



MINISTERIO DE  
**HACIENDA**

# **ABOGACIA DEL TESORO**

*Compilación de fallos en  
materia Tributaria*

*Julio | Diciembre*  
*2012 | 2014*

  
**GOBIERNO NACIONAL**  
Construyendo Juntos Un Nuevo Rumbo



## MISIÓN

*Asesorar y representar al Ministerio de Hacienda y al Fisco, así como fijar pautas, registrar y fiscalizar sociedades comerciales en forma ágil, eficaz, con transparencia y responsabilidad.*

## VISION

*Constituirnos en una Organización generadora de prácticas administrativas ejemplares que reflejen un nuevo modelo de gestión pública.*

## POLITICA DE CALIDAD

*Asegurar la mejor atención y cordialidad, brindando un servicio efectivo y oportuno.*





La Abogacía del Tesoro, como representante legal del Fisco, mediante el Abogado del Tesoro y los Abogados Fiscales, asumen el compromiso de actuar con transparencia, integridad y responsabilidad en resguardo de los intereses del Estado.

Desde sus orígenes y con la Ley N° 109 del año 1992, esta dependencia tiene la función de asesorar y representar al Ministerio de Hacienda en todas las cuestiones jurídicas, con el fin de mantener la uniformidad de criterios en el cumplimiento de sus funciones. Coadyuvando igualmente en las tareas de recaudación, defendiendo a la institución en juicios contra las resoluciones emitidas por el Ministerio y a la vez, iniciando las acciones judiciales para el cobro de los créditos fiscales.

Las tareas mencionadas, son realizadas con el objetivo de ofrecer un servicio eficaz, basados en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios y con la idea de reflejar prácticas administrativas ejemplares en la gestión pública.

Con una Certificación de Calidad ISO 9001 en todos sus servicios, con el mérito de ser la primera dependencia pública en Paraguay en obtenerla y mantenerla desde el año 2004, la Abogacía del Tesoro reafirma el compromiso de transparentar su gestión, buscando una mejora continua en los resultados obtenidos.

Para el cumplimiento de las metas establecidas dentro del Plan Estratégico 2013-2015, nuestra institución realiza el presente trabajo, consistente en un resumen ordenado de todos los fallos procedentes de la máxima autoridad judicial (Sala Penal) en juicios relativos al Ministerio de Hacienda, elaborados por la Coordinación de Juicios y elevados al Abogado del Tesoro desde julio de 2012 hasta diciembre de 2014, en materia tributaria.

De esta manera, damos a conocer los criterios de la Corte Suprema de Justicia en asuntos vinculados a la cartera ministerial que representamos, siguiendo un criterio cronológico, identificando el fallo, su fecha de emisión, el tema sobre el cual versa, extrayendo la idea central de la demanda con el propósito fundamental de servir de guía al lector, que en caso de ser necesario, deberá recurrir al fallo íntegro.

Finalmente, como parte integrante del Ministerio de Hacienda, institución que en el tiempo ha logrado capitalizar su decida apuesta por los recursos humanos técnicos que posee, logrando una estabilidad en todos los ámbitos del que hacer laboral, asumimos el compromiso de que esta publicación será el inicio de una serie de publicaciones, que permitirán a la ciudadanía conocer con mayor precisión los criterios y debates jurídicos instalados diariamente, desde la óptica pública de la asesoría jurídica del Ministerio de Hacienda.

**ABOGACIA DEL TESORO**



## Contenido

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 828, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONEXIÓN S.A. N°1423 DEL 26 DE DICIEMBRE DEL 2005 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IRACIS. Norma aplicable en el tiempo.....14

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 831, SALA PENAL, CSJ, EN: “NASAR ROULA MOHAMAD C/ RESOLUCIÓN N° 762/05 Y ART. 2º, 3º, 4º, 5º Y 6º Y RESOLUCIÓN N° 102 DEL 21 DE FEBRERO DE 2007, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IRACIS. Flete internacional. Retención.....14

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 851, SALA PENAL, CSJ, EN: “CLUB CENTENARIO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la Ley 125/91. Ley del Deporte. ....15

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 910, SALA PENAL, CSJ, EN: “SERVELEC S.R.L. C/ RESOLUCIÓN N° 84 DE FECHA 29 DE MAYO DE 2004, Y LA N° 424 DE FECHA 11 DE OCTUBRE DE 2004, DICTADA POR EL VICE MINISTRO DE TRIBUTACIÓN”**

IRACIS. Dedución. IVA pagado en honorarios.....16

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 941, SALA PENAL, CSJ, EN: “TOYOTOSHI S.A C/ NOTA SET/CC N° 253 DE FECHA 8 DE NOVIEMBRE DE 2006; Y LA RESOLUCIÓN DENEGATORIA TÁCITA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IVA. Dedución. Crédito por compras a quienes no son contribuyentes. ....17

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 942, SALA PENAL, CSJ, EN: “LUIS ALBERTO BARRIOS QUINTANA C/ RES. C.T. N° 15/04 DE FECHA 20/06/04; Y LA S.E.T. N° 13/03 DEL 15/09/03; DICT. POR EL M.H”**



Notificación de resultado de sumario. Días y Horarios de inspecciones. Determinación tributaria. Base cierta.  
Responsabilidad tributaria del locador. Realidad económica.....18

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1089, SALA PENAL, CSJ, EN: "JDM S.R.L. C/ RES. N° 207 DE FECHA 26 DE JUNIO DE 2004, Y LA RES. N° SET 91/07 DE FECHA 02 DE MARZO DE 2004, DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*

Fiscalización. Rectificación extemporánea. Infracciones. ....21

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1123, SALA PENAL, CSJ, EN: "CORRECAMINOS DE TRANSPORTE S.A. C/ RES. SET N° 2489 DEL 2 DE DICIEMBRE DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*

Fiscalización. Plazo.....21

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1319, SALA PENAL, CSJ, EN: "UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ DENEGATORIA FICTA DE LA SET"*

IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91.....22

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1349, SALA PENAL, CSJ, EN: "TABACALERA SUDAN S.R.L. C/ SET"*

Fiscalización. Determinación tributaria. Obligación de los fiscalizadores de no apartarse del contenido de los libros y documentaciones aportados por el contribuyente. ....23

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1355, SALA PENAL, CSJ, EN: "RESTITUTO MOREL C/ RESOLUCIÓN N° 918 DEL 14/06/06 Y RESOLUCIÓN N° 1233 DEL 11/09/06, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*

Fiscalización. Evasión fiscal. Necesidad de fiscalizar a ambos cónyuges. Omisión de ingresos. ....23

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1357, SALA PENAL, CSJ, EN: "TOYOTOSHI S.A. C/ RES. N° 030 DEL 17 DE MARZO DE 2004 DE LA SET"*

IRACIS. IVA. Seguro. Mercaderías importadas bajo modalidad CIF o C&I. ....25



**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1417, SALA PENAL, CSJ, EN: “DIAGEO PARAGUAY S.R.L. C/ LA RES. Nº 766/2005, ART. 2º, DE FECHA 2 DE SEPTIEMBRE DEL 2005; Y LA RES. Nº 430, DE FECHA 20 DE OCTUBRE DEL 2004, DICTADA POR EL VICEMINISTERIO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Deducción. Remuneraciones personales. Tope.....27**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1453, SALA PENAL, CSJ, EN: “COOPERATIVA SAN CRISTÓBAL LTDA. C/ RES. FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Cooperativas. Exoneración. Intereses provenientes de depósitos de ahorro. ....27**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1501, SALA PENAL, CSJ, EN: “ESSO ESTÁNDAR PARAGUAY S.R.L. C/ RES. DENEG. FICTA Y RES. Nº 1511/06 – 07/12/06 POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IRACIS. IVA. Anticipos. Retenciones. Devolución. Omisión de pago. ....28**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1502, SALA PENAL, CSJ, EN: “CORPORACIÓN FINANCIERA S.A. C/ NOTA SG/SET/Nº 123 DE FECHA 25 DE ENERO DE 2007, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Plazo de prescripción para la devolución del anticipo. Intereses. Multa. Costas. ....31**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1584, SALA PENAL, CSJ, EN: “ASOCIACIÓN SAN JOSÉ S.A. C/ RESOLUCIONES EXPRESA O TÁCITAS DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DE LMINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....32**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1585, SALA PENAL, CSJ, EN: “SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY – COLEGIO MONSEÑOR LASAGNA C/ RESOLUCIÓN FICTA DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....34**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 2020, SALA PENAL, CSJ, EN: “ACUMULACIÓN DE AUTOS COLEGIO AULA VIVA CAUSA C/ RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....37**



*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2027, SALA PENAL, CSJ, EN: "ACUMULACIÓN DE PROCESOS EN LOS AUTOS CARATULADOS: A) "UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 252- FOLIO168-AÑO2010; B) UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 324- FOLIO179- AÑO 2010; C) UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 621-FOLIO 221-AÑO 2010"*

*IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....41*

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2088, SALA PENAL, CSJ, EN: "UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*

*IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....44*

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2212, SALA PENAL, CSJ, EN: "HÁBITAT PARA LA HUMANIDAD- PARAGUAY C/ NOTA SG/SET N° 520 DEFECHA 3 DE ABRIL DE 2007; Y LA NOTA CGD/SET N° 2218 DE FECHA 17 DE SEPTIEMBRE DE 2007, DIC. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*

*Pedido de cambio de cierre de ejercicio fiscal.....46*

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2309, SALA PENAL, CSJ, EN: "SYNGENTA IBEROAMERICANA, SUCURSAL PARAGUAY C/ RES. N° 384 DEL 20 DE FEBRERO DE 2008 Y NOTA N° 168/06, DIC POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*

*IVA. Devolución de Crédito al exportador. Caducidad.....49*

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2316, SALA PENAL, CSJ, EN: "CRÉDITO VIDA S.A. C/ RES. N° 333 DEL 26 DE ENERO/2005 Y RES. N° 1374 DEL 20/10/2006, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*

*IRACIS. Determinación base mixta. Omisión de gastos. Gastos no deducibles. ....50*

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 2331, SALA PENAL, CSJ, EN: "SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY, COLEGIO Y ESCUELA TÉCNICA SAGRADO CORAZÓN DE JESÚS – SALESIANITO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*



IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....53

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2398, SALA PENAL, CSJ, EN: “INDUSTRIAL CORDILLERANA S.A. CONTRA PROVIDENCIA DE LA SUBSECRETARÍA DE TRIBUTACIÓN QUE APRUEBA EL DICTAMEN DIRECCIÓN DE DPTT/DTJ/ N° 1594 DEL 16/07/2008 DIC. POR LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA”**

IRACIS. Devolución de anticipos. Caducidad. Cómputo del plazo.....54

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2466, SALA PENAL, CSJ, EN: “SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY - COL. Y ESC. TÉCNICA SAGRADO C. DE JESÚS - SALESIANITO – C/ RES. EXPRESAS O TÁCITAS DE LA SUB-SCRIA. EST. DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.....56

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 100, SALA PENAL, CSJ, EN: “EVA PATÑO OCAMPOS DE MELGAREJO C/ RESOLUCIONES N° 47 DE FECHA 10/01/06 Y LA N° 1058 DE FECHA 17/07/06; DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

Prescripción de la obligación tributaria. Causal de interrupción. Acta final. Causal de suspensión. Solicitud de copia de expediente. Solicitud de prórroga del plazo para contestar traslado. IRACIS. Omisión de pago. Ingresos percibidos en concepto de alquileres. Actividad no gravada. Aumento de capital.....58

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 362, SALA PENAL, CSJ, EN: “SAMAS S.R.L. C/ RES. RP N° 176 DEL 26/05/08 DIC. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IRACIS. IVA. Determinación fiscal complementaria. Facturas de crédito de dudoso origen. Obligación de la empresa compradora.....60

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 633, SALA PENAL, CSJ, EN: “ACUMULACIÓN DE AUTOS: “UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN – CAMPUS UNIVERSITARIO ALTO PARANÁ C/ RES. TÁCITAS DE LA SUB-SRIA. DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEL MINISTERIO DE HACIENDA; UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN – CAMPUS UNIVERSITARIO CARAPEGUÁ C/ RES. TÁCITAS DE LA SUB-SRIA. DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91.....61



**ACUERDO Y SENTENCIA N° 768, SALA PENAL, CSJ, EN: “CLUB CENTENARIO C/ RESOLUCIÓN DENEGATORIA FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91. Ley del Deporte. ....63**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 952, SALA PENAL, CSJ, EN: “INDUSTRIA PARAGUAYA DE GASES S.R.L. C/ RESOLUCIONES FICTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES Y DEL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. IRACIS. Certificado de no retención. ....64**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 954, SALA PENAL, CSJ, EN: “ARGUAY S.A. C/ RES. CT N° 20/04 DEL 6/OCT. 2004 – CONSEJO DE TRIBUTACIÓN– M.H.”**

**Extemporaneidad de la acción contencioso-administrativa. Notificación. Domicilio fiscal. Art. 200 de la Ley 125/91. ....67**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1009, SALA PENAL, CSJ, EN: “FORMUGRAFICA S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 04/2004 DICTADA POR EL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Acta de intervención. Suscripción Efectos. Potestad legal de imposición o exoneración de costas. ....68**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1069, SALA PENAL, CSJ, EN: “GAS METAL S.R.L. C/ RES. N° 1520 DEL 15/09 Y/O RES. N° 1.744 DEL 03/05/10, DICTADA POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Prescripción. Interrupción. Acta final. ....70**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1138, SALA PENAL, CSJ, EN: “FELIPE AGHEMO S.R.L. C/ RES. RP N° 170 DEL 21/05/08 Y RES. RP N° 28 09/FEB/09, DIC POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. IRACIS. Determinación complementaria. Evasión de impuestos (utilización de crédito fiscal que no corresponde). Obligación de la empresa contratante con relación a las facturas. Obligación de la Administración de demostrar intención dolosa de perjudicar al fisco. ....71**



**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1180, SALA PENAL, CSJ, EN: "FINANCIERA ATLAS S.A.E.C.A. C/ RESOLUCIÓN DE FECHA 16 DE MAYO DE 2007 Y LA RESOLUCIÓN DE FECHA 27 DE SETIEMBRE DE 2007 DICT. POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

IRACIS. Tasa aplicable a los favorecidos con los beneficios fiscales otorgados por leyes especiales con anterioridad a la entrada en vigencia del Artículo 42º de la Ley 2421/04. Beneficiarios de la Ley 1284/98.....72

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1182, SALA PENAL, CSJ, EN: "UNINOBLE S.A. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE FECHA 12 DE AGOSTO DE 2008, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

Devolución Crédito IVA exportador. ....75

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1464, SALA PENAL, CSJ, EN: "CAMPING 44 S.A.C/ RESOLUCIÓN R.P. N° 382 DE FECHA 28 DE NOVIEMBRE DE 2008, DICTADAS POR EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

Comprobantes impositivos. Veracidad de la prestación de determinado servicio. Hechos notorios. La notoriedad no es suficiente para desvirtuar prueba instrumental. ....76

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1735, SALA PENAL, CSJ, EN: "GRANJA AVÍCOLA LA BLANCA S.A. C/ RESOLUCIÓN D.C.F.F. /C. N° 480 DE FECHA 8 DE OCTUBRE DE 2008 DICT. POR LA JEFA DEL DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y FRANQUICIAS FISCALES; Y NOTA CGD/SET/ N° 2797 DE FECHA 27 DE JULIO DE 2009, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

Devolución de crédito fiscal. El contribuyente no es responsable por hechos de terceros (proveedores). .....78

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 8, SALA PENAL, CSJ, EN: "BRITAM S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 208/07 DEL 14/05/2007, DIC. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

Abultamiento del costo. Gastos no deducibles. ....78

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 28, SALA PENAL, CSJ, EN: "JUAN EMILIO WILLIGS VILLALBA C/ RESOLUCIÓN N° 932 DE FECHA 11 DE OCTUBRE DE 2005, Y LA RESOLUCIÓN N° 220 DE FECHA 13 DE MAYO DE 2008, DICTADAS POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

Aplicación de multas. Sumario administrativo.....80



**ACUERDO Y SENTENCIA N° 38, SALA PENAL, CSJ, EN: “DISAL PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN RP N° 332 DE FEHCA 12 DE AGOSTO DE 2008, DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

Determinación de la obligación Fiscal. IRACIS. IVA. Multas y accesorios.....81

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 255, SALA PENAL, CSJ, EN: “PUERTO PAREDON S.A. C/ DICTAMEN N° 308/07 Y DICTAMEN DPTT/CT/DTT N° 995/07 DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”**

Devolución de Crédito Fiscal (Impuesto al Valor Agregado por clausura de actividades). .....82

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 440, SALA PENAL, CSJ, EN: “MERC TRADE PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN N° 265 Y OTRA DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

La firma ISAT S.A. con causa penal.....84

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 483, SALA PENAL, CSJ, EN: “ALBERTO R. AMIGO E HIJOS COM INMOBILIARIA S.R.L. C/ RES. N° 404 DE FECHA 13/06/05 DIC. POR LA SET”**

Determinación de la Obligación Fiscal. Impuestos. Multas. Recargos e intereses. ....85

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 491, SALA PENAL, CSJ, EN: “EMPRESAS VIALES CONSORCIADAS (EVICON) C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SET”**

Devolución de pago en exceso.....86

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 510, SALA PENAL, CSJ, EN: “MICRONAL S.R.L. C/ RES. N° 998 DE FECHA 18/10/05 Y LA RES. N° 1581 DE FECHA 30/12/06 DIC. POR LA SET”**

Determinación de la Obligación Fiscal. ....86

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 558, SALA PENAL, CSJ, EN: “ANÍBAL PASTOR FILÁRTIGA LACROIX C/ RES. N° 2995 DE FECHA 22/11/07 DICTADA POR LA SET”**

Determinación de la obligación fiscal. IRACIS. IVA. ....87

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 637, SALA PENAL, CSJ, EN: “MERCHANDISING SERVICE S.R.L. C/ RES. N° 1491 DE FECHA 26/12/05 Y LA RES. N° 1580 DE FECHA 30/12/06, DICTADA POR LA SET”**



Determinación de la obligación fiscal. IRACIS. IVA. ....87

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 643, SALA PENAL, CSJ, EN: "SPACE DIGITAL S.A. C/ RESOLUCION FICTA DE FECHA 12/04/12, DICTADO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA"*

Devolución de Excedente de Crédito Fiscal (Pago en Exceso, del IRACIS General, Régimen de Turismo, por retenciones efectuadas por la Dirección Nacional de Aduanas). ....88

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 692, SALA PENAL, CSJ, EN: "TRANSPORTE AEREOS DEL MERCOSUR S.A. (TAM) C/ RESOLUCION N° 5471 DE FECHA 17/11/10, DICTADO POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION (SET)"*

Utilización de parte del Crédito Fiscal disponible en cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente al periodo fiscal 2010. (Emergente del pago del I.V.A, la compensación planteada, fue a modo de neutralizar obligación). ....89

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 693, SALA PENAL, CSJ, EN: "AIREANA GRUPO DE LOS DERECHOS DE LAS LESBIANAS C/ NOTA SG/SET N° 1191 DE FECHA 05/07/2006 Y DE LA RESOLUCION DENEGATORIA FICTA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION SET"*

Clase de Persona Jurídica: Entidad sin Fines de Lucro. ....91

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 842, SALA PENAL, CSJ, EN: "LUIS CASANELLO S.A.I.C. C/ RESOLUCIÓN N° 26 DEL 09/02/2010, DIC. POR LA SUB – SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*

Multa por la supuesta inexistencia de compras y servicios de la firma ISAT S.A.....92

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1.133, SALA PENAL, CSJ, EN: "INDUSTRIAS LACTEAS GUARANI S.A. C/ RES. RP N° 47 DEL 27/02/2009 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*

Plazo de Prescripción. Interrupción.....94

*ACUERDO Y SENTENCIA N° 1.134, SALA PENAL, CSJ, EN: "ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ELECTRICIDAD (A.N.D.E) C/ NOTA SET N° 23 DEL 21/01/2010, NOTA CGD/SET N° 2152 DEL 21/05/2010, Y LA NOTA CGD/SET N° 2511 DEL 02/06/2010, DEL MINISTERIO DE HACIENDA"*

Impuesto al Valor Agregado - IVA .....96



**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.166, SALA PENAL, CSJ, EN: “FINANCIERA EL COMERCIO SAECA C/ RES Nº 112 DEL 04/11/2005 DE LA DIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Infracción. Determinación tributaria.....97**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.201, SALA PENAL, CSJ, EN: “INFOMASTER INTERNACIONAL S.R.L. C/ RES. Nº 884/05 Y RES. Nº 807/06 DEL 09 DE MAYO DE 2006, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IRACIAS. DEDUCCIÓN. Defraudación. Falta de intención. Omisión de pago. ....99**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.207, SALA PENAL, CSJ, EN: “SUDAMERIS BANK S.A.E.C.A. C/ RES. Nº 2429 DE FECHA 1 DE JUNIO DEL 2010, DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Falta de agotamiento de la vía administrativa. .... 100**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.294, SALA PENAL, CSJ, EN: “CARLOS L. LEGUIZAMÓN MELGAREJO C/ RES. DENEGATORIA TÁCITA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Gravámenes aduaneros. IVA. Diplomáticos .....101**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.317, SALA PENAL, CSJ, EN: “PLANET S.A. C/ RES. Nº 431 DE FECHA 20 DE OCTUBRE DE 200, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN (DEL MINISTERIO DE HACIENDA)”**

**Extemporaneidad de la acción contencioso – administrativa.....102**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.324, SALA PENAL, CSJ, EN: “ASOCIACIÓN CIVIL MENNONITA COLONIA FERHEIM C/ RES. Nº 270 DEL 10/10/07 Y RES. Nº 24/10 DEL 09/02/10 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DEL ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**Entidades sin fines de lucro. Exoneración del IVA. .... 103**

16/07/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 828, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONEXIÓN S.A. Nº1423 DEL 26 DE DICIEMBRE DEL 2005 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IRACIS. Norma aplicable en el tiempo.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENÍTEZ RIERA):

“El impuesto a la Renta es de carácter anual, por lo que el hecho generador se configura al finalizar cada ejercicio, por ende, si se establece una nueva normativa durante el transcurso del ejercicio fiscal, es esta última la que se debe aplicarse. Cabe aclarar que cuando se da este fenómeno, la ley no tiene efecto retroactivo, porque no afecta a hechos ocurridos con anterioridad a su vigencia, sino a hechos que se están desarrollando bajo su vigencia, o sea, estamos ante un caso de pseudo retroactividad de la ley tributaria”.

Voto BLANCO (ampliatorio):

“En doctrina se distingue entre hechos imponible de configuración simple, de aquellos de carácter complejo. La primera se perfecciona mediante la realización de un hecho aislado – Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Selectivo al Consumo -, a quien por azar compra una botella de cerveza, perfeccionándose totalmente el hecho imponible por causa de ese hecho aislado, accidental. En el segundo caso – hecho imponible de configuración compleja -, el perfeccionamiento del hecho generador requiere el transcurso del tiempo más o menos prolongado – año fiscal, operaciones técnico contables -. En consecuencia mientras no concluya completamente el año fiscal citado,

no puede configurarse el hecho imponible de ejercicio y por ende la norma aplicable resulta ser la última de ese periodo y no las anteriores. Por lo apuntado precedentemente es que el Fisco no puede reclamar supuestas evasiones del IRACIS, no mediando conclusión del año fiscal, salvo cierre anticipado de la empresa y salvo lo relativo al uso regular de libros y papeles de contabilidad”.

17/07/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 831, SALA PENAL, CSJ, EN: “NASAR ROULA MOHAMAD C/ RESOLUCIÓN Nº 762/05 Y ART. 2º, 3º, 4º, 5º Y 6º Y RESOLUCIÓN Nº 102 DEL 21 DE FEBRERO DE 2007, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IRACIS. Flete internacional. Retención.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENÍTEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

“Respecto al tema de fondo – la retención al flete internacional en concepto del Impuesto a la Renta – Ello exige fijar ciertas precisiones previas a fin de ahondar a su estudio. El representante de la firma auditada, negó en todas las instancias haber mantenido vínculo con expresas extranjeras de transporte, al efecto de cumplir la importación de mercaderías. Con el contradictorio surgido ante la postura sostenida por la demandante, la carga probatoria, pesó sobre la autoridad tributaria. Al hacer presentes sus agravios, la Abogacía del Tesoro refirió ante esta alzada, la existencia del flete internacional en la actividad cumplida por la fiscalizada, y que para el efecto, la firma contribuyente, operó con empresas fleteras “presumiblemente sin domicilio en el país”. (...) “Ante la importancia de la nacionalidad de la empresa prestadora



del servicio de transporte de mercaderías, dado el trato tributario otorgado por la Ley Nº 125/92, y su reglamentación, el Decreto Nº 14.002/92, según sea nacional o extranjera, de acuerdo al elemento diferenciador, consideró impertinente la retención tributaria del Impuesto a la Renta por parte de la firma fiscalizada, pues el fisco alegó su pretensión fundado en la “presunción” de que la empresa transportadora no registre domicilio en el país, sin probarlo medianamente, ni haberlo intentado hacerlo. Tampoco expuso pese a haber registros los historiales de los movimientos aduaneros, los elementos que motivaban dicha presunción, los que deberían resultar concordantes entre sí, a fin de permitir mantenerla jurídicamente viva, a modo de desvirtuar la inocencia presumida, que asiste a todos los administrados. Ante el contradictorio surgido de la negativa por parte de la contribuyente, de haber operado con empresas de transporte extranjeras, sosteniendo esta, haberlo hecho con nacionales, dicha posición torna aplicable el último párrafo del artículo 248 de la Ley 125/92, que dispone que ante casos de duda, debe optarse por la solución más favorable al contribuyente.”

**23/07/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 851, SALA PENAL, CSJ, EN: “CLUB CENTENARIO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la Ley 125/91. Ley del Deporte.**

Voto BLANCO (Al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BAJAC):

“La Ley Nº 2874/06 “LEY DEL DEPORTE” en su artículo 24 exonera de todo impuesto a nivel local a las entidades deportivas, norma aplicable al presente juicio, (...), la que exige como único condicionante de que la entidad deportiva beneficiaria sea reconocida como tal por ante el ente administrativo contralor en materia de deportes a nivel nacional, requisito satisfecho por la parte demandante y no rebatido por su adversa. La primacía de dicho artículo, por resultar componente de una ley especial en materia de deportes, por sobre cualquier otra norma tributaria de índole genérica no merece mayores agregados. Con ello me permito concluir que cualquier contradicción que pudiera detectarse en el artículo 83 de la ley 125/91 carece de trascendencia, porque la solución al presente recurso deviene de la misma “LEY DEL DEPORTE”. En tal orden de cosas, el club actor resulta inserto en el artículo 27, literal a) de la Ley 2874 “LEY DEL DEPORTE”, por lo que el reconocimiento de la cualidad de sujeto exento ante obligaciones tributarias, como fomento a la práctica de actividades atléticas, mérito contemplado como incentivo por el artículo 84 de la Constitución Nacional, y los ya citados artículos 24 y 27 literal a) de la Ley 2478/04”.

“Respecto a la aplicación del artículo 1819 del Código Civil Paraguayo, que prevé una indemnización a favor de la accionante, encuentro sobrados motivos para retrotraer el interés a ser determinado conforme a la regla prevista en la ley 125/91, como lo entendió el juzgador en el fallo aquí analizado, criterio que considero razonable, fundado en que el afectado vio denegada su pretensión desde el inicio, pese a la existencia de numerosos precedentes de la instancia anterior como de esta alzada símiles al caso que nos ocupa, con el agravante de la identidad subjetiva como objetiva de uno de ellos, actitud contraria al artículo 223 de la Ley 125/91, los que no



fueron tenidos en cuenta por la autoridad administrativa tributaria para oponerse al planteamiento sometido ante la misma, sin un fundamento jurídico razonable que amerite tal oposición”.

26/07/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 910, SALA PENAL, CSJ, EN: “SERVELEC S.R.L. C/ RESOLUCIÓN Nº 84 DE FECHA 29 DE MAYO DE 2004, Y LA Nº 424 DE FECHA 11 DE OCTUBRE DE 2004, DICTADA POR EL VICE MINISTRO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Dedución. IVA pagado en honorarios.**

Voto BLANCO (Al que se adhieren BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

”Respecto a la situación de honorarios profesionales abonados por la firma contribuyente – demandante de autos – por la venta de bienes, o prestaciones de servicios, actividades incididas, y por ende percutidas por el I.V.A., las que ha momento de ser asentadas en el balance anual de la empresa, padecen graves limitaciones de deducibilidad como gastos en la misma. El presente caso implica una situación de notoria injusticia tributaria, por sobrecargar impositivamente al sujeto obligado, a quien resulte obligado del Impuesto a la Renta (IRACIS). Los honorarios profesionales abonados a terceros por parte de la empresa pagadora (contribuyente inscrita por la obligación fiscal del IVA y del IRACIS), se encuentra con la situación que el abono de tales honorarios se ven gravados íntegramente por el IVA, pero al momento de ser insertos estos en el balance impositivo por la empresa pagadora, encuentra una notable limitación a una muy pequeña porción al efecto de su

deducibilidad como “gasto”. De manera contraria a la previsión del artículo 8º de la Ley Nº 125/91, que transcripto dispone: “Neta Neta: La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados.” “Asimismo se admitirá deducir:

a) Los tributos y cargas sociales que recaen sobre la actividad, bienes y derechos afectados a la producción de rentas, con excepción del Impuesto a la Renta.” (se agregan las negritas para resaltar lo pertinente). La reglamentación dispone, contrariamente a lo previsto por el artículo arriba transcripto, que lo permitido para su deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta, respecto al I.V.A pagado, será entre 1 al 2,5 % (uno o dos punto 5 sobre cien) según el caso. Tal situación impone al contribuyente del IRACIS a soportar como base imponible entre el 99 (NOVENTA Y NUEVE) y el 97,5 % (NOVENTA Y SIETE, PUNTO CINCO SOBRE CIEN), pese a que el gasto resulte real, necesario para generar y conservar la renta gravada. La no deducción del I.V.A soportado, genera en el contribuyente una tendencia a la ocultación de dicha erogación respecto al balance impositivo, consecuencia del efecto psicológico de la tributación ante dicha situación, al mero efecto de evitar su declaración ante el fisco, con motivo de dicho gravamen, al no resultar deducible a los efectos de determinar la renta neta se traduce en un COSTO NO DEDUCIBLE, para el mismo, debiendo soportarlo íntegramente, pese a cumplir las exigencias de ser un gasto real, debidamente documentado, y necesario a fin de generar, y mantener la renta tributable. Puede afirmarse que los porcentajes tolerables como deducibles, resultan un inmerecido castigo para quien documentó sus operaciones



comerciales, conforme a la veracidad de las mismas, respetando las formalidades exigidas por el I.V.A, para posteriormente ser obligados por la reglamentación, a la práctica de una obligada determinación del Impuesto a la Renta sobre aspectos ficticios, y no coincidentes con la realidad de las operaciones efectuadas, las que cuentan con el debido respaldo instrumental impositivo”.

06/08/12

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 941, SALA PENAL, CSJ, EN: “TOYOTOSHI S.A C/ NOTA SET/CC N° 253 DE FECHA 8 DE NOVIEMBRE DE 2006; Y LA RESOLUCIÓN DENEGATORIA TÁCITA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Dedución. Crédito por compras a quienes no son contribuyentes.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENÍTEZ RIERA):

“(…) [E]l Decreto N° 6806/05, reglamentario del IVA, cuya transcripción vuelvo a realizar, en su Art. 19 literal g) numeral 1) establece claramente que “cuando se vendan bienes usados adquiridos de quienes no son contribuyentes del Impuesto, el valor agregado de dichos bienes lo constituirá el 30% del precio de la venta sin incluir el IVA. Sobre el monto imponible así determinado, se aplicará la tasa del Impuesto y de este último valor se podrá deducir el Crédito Fiscal incluido en las restantes adquisiciones de bienes y servicios afectados a la actividad mencionada”. Esto significa que el Crédito Fiscal proveniente de este tipo de operaciones efectivizadas por el contribuyente asciende al 30% del precio venta, pudiendo deducirse dicho porcentaje en

el momento en que se adquieran bienes y servicios afectados a esa actividad. El 70 % restante de la operación que no se halla gravado con el IVA, no puede ser deducible como Crédito Fiscal, dado que la Administración Tributaria por una ficción legal solo toma en cuenta a los efectos impositivos el 30% del valor de la transferencia. Por consiguiente, la declaración del 70% restante que se realiza en el formulario 850, como una operación no gravada o exenta, no le causa ningún perjuicio a la firma Toyotoshi S.A., dado que al tratarse de una operación con las particularidades como la señalada, no existe deducción del Crédito Fiscal afectado a la misma. Es decir que la porción de adquisiciones de bienes y servicios que no generan débito, tampoco puedan dar lugar al Crédito respectivo. Por consiguiente, tratándose este caso de la realización simultánea de operaciones gravadas y no gravadas, la deducción del Crédito Fiscal tiene ineludiblemente que realizarse en la misma proporción en que la carga impositiva pesa sobre el porcentaje de las operaciones gravadas, debiendo guardar una perfecta simetría con los topes determinados en el Decreto N° 6806/05, reglamentario del IVA. Corroborando lo que afirmara precedentemente, el Art. 86 de la Ley N° 125/91, actualizado por la Ley N° 2421/04 en el acápite pertinente estatuye lo siguiente: “... Cuando en forma simultánea se realicen operaciones gravadas y no gravadas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a las mismas, se realizara en la proporción en que se encuentren las operaciones gravadas con respecto a los totales en el periodo que establezca el Poder Ejecutivo. (...) durante el proceso sumarial y a lo largo de esta causa no se ha demostrado concretamente el perjuicio que le causaría a Toyotoshi S.A la declaración en el Formulario



06/08/12

850 del 70% de la parte no gravada o exenta realizada por la venta de automóviles adquiridos de no contribuyentes del IVA. No se puede establecer un tratamiento especial y diferenciado para este tipo específico de actividades comerciales, cuando esa excepción no está consagrada en la Ley. En materia de privilegios impositivos son la propia Ley o sus decretos reglamentarios los únicos que pueden crearlos. No es posible instituirlos mediante una forzada interpretación judicial, que como se ha visto va de contramano con lo que dispone la legislación”.

Voto BLANCO (ampliatorio):

“Intentar la “adecuación” o modificación del formulario de Declaración Jurada del IVA por medio de una consulta vinculante, carece de asidero legal, ya que los formularios han sido creados y sustentados por ley y reglamentos, por lo que mal se podría modificar o sustituir la declaración jurada del impuesto por este medio. Si el recurrente sostiene la irregularidad o ineficacia de los formularios establecidos para la liquidación del IVA, posee las acciones pertinentes para atacar la validez de los mismo, como ser la acción de inconstitucionalidad; la cual no ha sido planteada en este contexto, pues como lo admiten los Peritos consultados en este caso, la manera de declarar establecida por la Administración Tributaria en dicho formulario no genera perjuicios económicos al contribuyente.”

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 942, SALA PENAL, CSJ, EN: “LUIS ALBERTO BARRIOS QUINTANA C/ RES. C.T. Nº 15/04 DE FECHA 20/06/04; Y LA S.E.T. Nº 13/03 DEL 15/09/03; DICT. POR EL M.H”**

**Notificación de resultado de sumario. Días y Horarios de inspecciones. Determinación tributaria. Base cierta. Responsabilidad tributaria del locador. Realidad económica.**

Voto BENÍTEZ RIERA (al que se adhieren BLANCO y PUCHETA DE CORREA):

“(…) [E]l primer tema a dilucidar radica en determinar si la notificación de la Resolución Nº 13/03 del 15 de setiembre de 2003 (fs. 184), realizada a los efectos de comunicar al administrado el resultado del Sumario llevado a cabo en sede administrativa, fue o no efectuada de acuerdo a los cánones legales. En ese orden de cosas, la accionante alegó que dicha cédula de notificación fue recepcionada por una tercera persona, quién no está acreditada para actuar en su representación, cuestionando asimismo la fecha consignada en ella. Como repercusión de lo afirmado por el actor, advierto que la notificación de referencia fue efectuada en el domicilio denunciado por el demandante en sede administrativa, lugar éste donde anteriormente se le cursaron todas las demás notificaciones, siendo este domicilio el único válido a los efectos fiscales conforme lo dispone el art. 151 de la Ley 125/91. En cuanto a la persona que recibió la notificación el art. 200 de dicho plexo legal estipula lo siguiente: “Notificaciones personales: Las resoluciones expresa o fictas que determinen tributos, impongan sanciones administrativas, decidan recursos, decreten la apertura a



prueba y, en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente o por cédula al interesado en el domicilio constituido en el expediente y, a falta de éste, en el domicilio fiscal o real". Del texto de este artículo se desprende que en él coexisten dos maneras o formas de notificar al interesado las resoluciones emanadas de la administración. La primera de ellas es la notificación personal, y la segunda por cédula en el domicilio del interesado constituido en el expediente. En el caso subexamine, la Administración tributaria ha dado cumplimiento al segundo supuesto. En efecto, la Resolución Nº 13/03, ha sido notificada efectivamente en el domicilio constituido por el contribuyente en el sumario que se le realizara, siendo innecesaria que dicha notificación le sea comunicada de manera personal para que la misma sea válida. Por otro lado, resulta poco probable que siendo el contador del contribuyente quien recibiera la cédula en cuestión, no le comunicara a su empleador el contenido, estando en juego sumas multimillonarias que afectan sus intereses patrimoniales. Como corolario de este tema, deseo recalcar que siendo la Resolución Nº 13/03 un acto administrativo de alcance individual, basta para su perfeccionamiento, la comunicación al afectado en la forma prevista por la ley, que es lo que realmente aconteció en este caso.

Consecuentemente, los argumentos esgrimidos por el ad-quem restando validez a la cédula de notificación que comunicó al administrado la Resolución Nº 13/03, carecen de asidero legal, por tratarse esta notificación de un acto idóneo formulado dentro del sumario administrativo. Que el segundo tema controversial, radica en determinar si las actuaciones y los procedimientos realizados por la Administración Tributaria por la cual se dispuso por Nota FP Nº 36 de fecha

17/09/1999, la fiscalización de los ejercicios 1997 y 1998, emitiéndose de manera simultánea la Orden DGFT Nº 287, para control de la facturación y punto fijo, fueron realizadas dentro de los cánones legales que rigen la materia. En ese orden de cosas, observo que el actor impugna estas actuaciones fundado en lo estipulado por el Art. 199 de la Ley Nº 125/91 que expresa textualmente lo siguiente: "Actuaciones de la administración Tributaria: Las actuaciones y procedimientos de la Administración deberán practicarse en días y horas hábiles, según las disposiciones comunes, a menos que por la naturaleza de los actos o actividades deben realizarse en días y horas inhábiles, en este último caso, mediante autorización judicial". De un examen de los antecedentes administrativos agregados a esta causa por cuerda floja (fs. 4, 5 y 6), visualizo que la fiscalización de la modalidad de "Punto Fijo" fue efectuada el día Domingo 19 de setiembre de 1999 entre las 14:00 horas de ese día y las 03:00 horas del día siguiente. Ahora bien, conviene puntualizar que dada la índole de las actividades desarrolladas por el accionante, consistente en la realización de fiestas, con la consiguiente venta de bebidas, que se cumplen en días y horas inhábiles como son los fines de semana y los demás días en horario nocturno, no tiene otra manera la administración de verificar las existencias de los hechos imponibles determinados en la ley pertinente, que adecuar el horario de sus inspecciones cuanto este tipo de contribuyentes se halla en pleno desarrollo de sus actividades. Si bien es verdad que el Art. 199 del citado cuerpo legal determina la necesidad de autorización judicial cuando las actuaciones de la Administración Tributaria deben realizarse en días y horas inhábiles, esta disposición no es aplicable a todos los casos, menos aún para los balnearios y discotecas, por lo particular del horario en el que



funcionan. Concuero con el Dr. Martín Ávalos Valdés, miembro del Tribunal inferior, quien voto en disidencia, que la necesidad de autorización judicial debe reservarse para casos excepcionales, cuando medie negativa o resistencia del contribuyente a ser fiscalizado, extremos estos que no se dan en esta causa. Es más, de los antecedentes administrativos se desprende que la fiscalización de "Punto Fijo", se desarrolló sin incidentes, ni obstrucción por parte del contribuyente fiscalizado, no viéndose cercenada ninguna de las garantías que lo protegen durante su discurrir. Que el tercer punto motivo de posiciones encontradas entre las partes, es el atingente a si el proceso de determinación tributaria se realizo sobre la base presunta o base cierta. Adentrándome en este tema, me encuentro que del Acta Final labrada por los Fiscalizadores, obrante a fs. 11 del expediente administrativo, se desprende claramente de su contenido, que la tarea de fiscalización fue practicada sobre base cierta, dado que la verificación fue realizada sobre los libros y documentos puestos a disposición por el contribuyente. En lo que atañe al informe de A.P.A. (Autores Paraguayos Asociados), el cual supuestamente fue el instrumento en el cual se basaron los fiscalizadores para arribar a la conclusión final, al examinar nuevamente el Acta Final elaborada por los Auditores, vuelvo a concluir que la fiscalización fue realizada sobre base cierta, pues de un estudio de libros y documentaciones del administrado surgió la omisión por venta de entradas no declaradas, no tomándose en consideración dicho informe al momento de determinar esa diferencia, conforme consta en la liquidación detallada en la Resolución N° 13/03, que se halla a fs. 172/176 del expediente administrativo. Que el cuarto y último punto, guarda relación con los balances del actor, que están a fs. 213/216 del expediente administrativo. Después de estudiar acuciosamente el contenido de estos

balances, existen en ellos llamativas inconsistencias que dan sustento a la determinación final de los ajustes que en concepto de Impuesto a la Renta e I.V.A. llegó la Administración Tributaria. Esas inconsistencias consisten a groso modo en las siguientes: a) el producto de los alquileres efectivamente cobrados por el contribuyente durante los ejercicios 1997 y 1998 no se reflejan en los estados contables; b) los ingresos en el ejercicio fiscal 1997, por venta de entradas alcanzan solamente la suma de gs. 70.674918, cuando los ingresos por alquileres suman g. 23.224.918; c) sus ingresos declarados durante el ejercicio 1997, sin considerar la venta de entradas, tendrían que haber sido mucho mayores, teniendo en consideración que la cuenta "mercaderías tuvo un movimiento de crédito de gs. 178.057.437, reproduciéndose estas mismas diferencias en el ejercicio 1998. Que concuerdo con el Dr. Ávalos Váldez, que el contribuyente no puede hacer cargar al locatario con la responsabilidad de abonar los impuestos debidos en virtud de la actividad que se desarrolla en ese balneario. Esa es una responsabilidad que le atañe exclusivamente al actor, no pudiendo derivar en terceros esa tarea. Por más que esa carga conste en los contratos de alquiler firmados, la realidad económica que se halla consagrada en el Art. 247 de la Ley N° 125/91, trasciende esa mera formalidad, pudiendo la administración tributaria atribuir a esos actos su verdadera finalidad."



13/08/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1089, SALA PENAL, CSJ, EN: "JDM S.R.L. C/ RES. Nº 207 DE FECHA 26 DE JUNIO DE 2004, Y LA RES. Nº SET 91/07 DE FECHA 02 DE MARZO DE 2004, DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TIBUTACIÓN"**

**Fiscalización. Rectificación extemporánea. Infracciones.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENÍTEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

"La rectificación del balance impositivo del ejercicio fiscal correspondiente al año 1997, "Rectificación" materializada de modo extemporáneo, al haberse formulado después de iniciado el acto de fiscalización, no exime al contribuyente que lo presenta de las infracciones que pudiese significar, o que de la corrección pudiese derivar, conforme claramente lo dispone el artículo 208 del ya citado plexo legal. Por lo que considero igualmente aplicable al presente caso la mora, con la escala de interés prevista en el artículo 171 de la Ley 125/92, desde la fecha de vencimiento de la obligación tributaria (fin del ejercicio fiscal 1997), hasta la rectificación del referido balance fiscal, perfeccionado recién en fecha 26 de setiembre de 2001 (fs. 139), por la clara extemporaneidad del remiendo."

20/08/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1123, SALA PENAL, CSJ, EN: "CORRECAMINOS DE TRANSPORTE S.A. C/ RES. SET Nº 2489 DEL 2 DE DICIEMBRE DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**Fiscalización. Plazo.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENÍTEZ RIERA):

"(...) la Resolución Nº 648/00, constaba de sólo dos articulados, y disponía, art. 1º: "Los trabajos de fiscalización tributaria que realizan la Dirección General de Fiscalización Tributaria y la Dirección General de Grandes Contribuyentes a las empresas, no podrán tener una duración de más de noventa días a partir de la fecha de emisión de la correspondiente Orden de Fiscalización, hasta la presentación del informe – denuncia, salvo por causa debidamente justificada y considerada como tal por la Administración Tributaria"; Art. 2: "Los fiscalizadores tributarios que no den cumplimiento a lo dispuesto en el artículo precedente, una vez comprobado el hecho, automáticamente pasaran a disposición del Departamento de Recursos Humanos, dependiente de la Dirección Administrativa, hasta tanto sean reubicados en otra dependencia de este Ministerio". De las normas transcriptas se puede colegir que la administración dispuso un plazo de 90 días para que culminen los trabajos de fiscalización, el cual comienza a correr desde la orden de fiscalización y culmina con la presentación del informe denuncia de los fiscalizadores. Así mismo otorgó amplias facultades al órgano administrador para



ampliar dicho periodo, si lo creyere oportuno. En el caso de autos, por Nota N° 1.418 del 21 de agosto del 2000, la Dirección General de Fiscalización Tributaria dispuso la fiscalización de la firma actora y el 19 de diciembre del 2000 los funcionarios del Departamento de Fiscalización Externa presentaron el informe denuncia, como puede observarse, fuera del plazo que según la citada reglamentación tenían para hacerlo. Como la administración no solicitó prórroga de dicho periodo, o por lo menos no fue acreditado en autos, se concluye que los trabajos de fiscalización caducaron al sobrepasar el plazo establecido. A ello se debe sumar el hecho que recién por J.I. del 16 de febrero del 2005, se dio inicio a un sumario, a fin de que la firma en cuestión ejerza su derecho a la defensa en cuanto a las infracciones que se le imputan, siéndole notificada de la Instrucción Sumarial en fecha 28/02/05, proceso que culminó con la Resolución N° 1489 del 2 de diciembre del 2006 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación. De lo expuesto queda acreditado que la administración sobrepasó todos los plazos dispuestos en el art. 225 y concordantes de la Ley N° 125/91.”

**20/09/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1319, SALA PENAL, CSJ, EN: “UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ DENEGATORIA FICTA DE LA SET”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y PAIVA):

“En principio, y de manera general debemos establecer la posición jurídica ocupada por la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCION respecto del I.V.A. Sobre el particular, es de enfatizar que la Universidad como concepto jurídico e institucional, en cuyo contexto opera la entidad reclamante ante el ad-quem, tiene para sí el privilegio contemplado en el Art. 83 de la C.N., según el cual “no se gravará con impuestos fiscales y municipales... a la actividad con valor educativo...”, desarrollado en este caso por una institución de nivel educacional terciario.

Dicha enfática afirmación constitucional, tiene enorme trascendencia jurídica porque si la propia Carta Magna dice y establece que “no se gravará...”, significa que ni el Parlamento Nacional ni el Poder Ejecutivo pueden intentar siquiera legislar al respecto, por haber sido despojados de competencia jurídica constitucional en dicha materia. En esa línea de pensamiento también se expidió el ex Ministro de la Corte Suprema de Justicia Dr. José Altamirano en el Acuerdo y Sentencia N° 763 de fecha de 08 de agosto de 2007, coincidente con una opinión anteriormente vestida por el suscripto en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Asunción y en la Gaceta Judicial, y que tiene su referente histórico en la normativa y doctrina constitucional brasilera. Cuando la propia Constitución Nacional introduce este caso de incompetencia jurídico – funcional para ambos poderes del Estado en materia tributaria, se está en presencia de la “inmunidad fiscal”, porque la propia Carta Magna ya regula el tratamiento a dispensar sobre el caso. En consecuencia, carece de objeto examinar acerca de la “exoneración” a la que tantas veces recurrió la parte demandada para sustentar la pretensión del Ministerio de Hacienda, porque la inmunidad fiscal supone imposibilidad jurídica de que el Parlamento



Nacional intente siquiera ocuparse del tema, mientras que la exoneración o dispensa legal en materia propia del ámbito legislativo. Partiendo de estos postulados fundamentales concluimos que resulta ocioso a estas alturas, volver a expedirnos respecto de si la “universidad” es o no sujeto exento del IVA, por tener respuesta propia en el Art. 83 de la C.N. y además por causa de los numerosos fallos contestes y uniformes emitidos a favor de la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCION, tanto por el Tribunal de Cuentas, la Sala Constitucional y Penal de la Corte Suprema de Justicia (...)

**21/09/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1349, SALA PENAL, CSJ, EN: “TABACALERA SUDAN S.R.L. C/ SET”**

**Fiscalización. Determinación tributaria. Obligación de los fiscalizadores de no apartarse del contenido de los libros y documentaciones aportados por el contribuyente.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENÍTEZ RIERA):

“(…) si el contribuyente ha puesto a disposición de los fiscalizadores los libros de registros y las documentaciones que respaldan la contabilidad de sus operaciones previstos en la Ley, y dicho evento se formalizó en un Acta Inicial sin ninguna observación ni impugnación en dicho acto o posteriormente por escrito, necesariamente la base del control y posterior resultado debe responder a las registraciones de dichas documentaciones, por cuanto apartarse del contenido de los mismos para llegar a un resultado distinto a lo reflejado y al contenido de dichos registros y documentos es

no solo ilegal, sino conlleva la responsabilidad personal de los funcionarios que actuaron de tal modo (Art. 106 CN).”

**21/09/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1355, SALA PENAL, CSJ, EN: “RESTITUTO MOREL C/ RESOLUCIÓN Nº 918 DEL 14/06/06 Y RESOLUCIÓN Nº 1233 DEL 11/09/06, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Fiscalización. Evasión fiscal. Necesidad de fiscalizar a ambos cónyuges. Omisión de ingresos.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENÍTEZ RIERA):

“Del análisis de los autos, puede concluirse que el trabajo realizado por los fiscalizadores ha sido insuficiente para establecer con grado de certeza la pretendida evasión fiscal, en razón de los siguientes elementos de juicio, y por lo cual surge un mar de dudas en cuanto a la veracidad de la condición del ilícito, por las siguientes razones: 1) A fs. 228/381 obran los extractos de cuenta del movimiento de Cuenta Corriente aludido y en ellos consta que el titular respectivo es o son “Restituto Morel y/o Señora”. En otras palabras cualquier importe depositado en dicha cuenta sería de la sociedad conyugal, y en autos no consta haberse fiscalizado, también a la consorte respectiva, que dicho sea de paso también es comerciante matriculada como contribuyente del Impuesto a la Renta, conforme constancias de autos, hecho no negado por el órgano público demandado. Las condiciones precedentemente apuntadas, tenemos que existiendo comunidad conyugal, el negocio del



denunciado, como asimismo de su consorte (no denunciada), constituye lo que en el léxico bancario (véase la Ley de Bancos) la denominada “unidad económica”, y en la nomenclatura mercantil “conjunto económico”, según el cual económicamente ambas entidades económicas estarían “coligadas” por los canales de comunicación interna entre ellas, y en el que es práctica – en ese mundo – el “auxilio” recíproco de todo tipo entre ambos. Visualizar la liquidez o iliquidez, la solvencia o insolvencia de uno o de ambos, siempre es relevante a los efectos de establecer la salud económica real de dicho conjunto económico para, básicamente determinar la capacidad de respuesta adecuada ante los requerimientos de los acreedores, entre ellos el propio fisco. Lo dicho es considerando que la persona no investigada (esposa) pudiera alegar a su favor diversos extremos posibles como ser remanente disponible de ahorro no utilizado para capitalizar empresas, obtención de rentas no gravadas de alguna de las miles de probabilidades alcanzadas por el IRACIS (docencia, ejercicio profesional, IMAGRO, etc.), y que hoy como ayer tampoco está incidido por el Impuesto a la Renta Personal. En resumen, la deficiencia estructural del sistema impositivo vigente permite visualizar que el sistema tributario no es tal, sino que es asistemático. 2) El ahorro no consumido, en términos económicos, es el que se utiliza totalmente o parcialmente para la creación de capital empresariales. Por la insuficiencia apuntada en el trabajo de los fiscalizadores, resulta imposible establecer con certeza si la afectación del ahorro acumulado en un momento dado, fue parcial o total.

Tampoco es posible afirmar categóricamente que ese capital inicial, o en su caso el ahorro total o parcial tuvieron origen ilícito, producto de alguna evasión tributaria anterior. En tales

condiciones tampoco el ilícito afirmar que cualquier exceso de dinero emergente del uso de una cuenta corriente bancaria conjunta, necesaria y fatalmente provenga de algún dinero marginal a las leyes fiscales.

Considerando que en autos no consta que los mismos, o siquiera el señor RESTITUTO MOREL haya formulado en ocasión de la apertura de su negocio ante la Subsecretaría de Estado de Tributación o antes del inicio de los ejercicios fiscales cuestionados alguna manifestación de bienes, con carácter de declaración jurada, dato histórico relevante y valioso que permita al Fisco contrastar periódicamente el crecimiento patrimonial y la detección de eventuales fraudes con vistas a evasiones impositivas. 3) La duda sube de punto si consideramos que la fiscalización se limitó exclusivamente a tan solo uno de los componentes de ese conjunto económico, lo que indica que el trabajo fue sectorial, parcial, incompleto, para construir válidamente una acusación. Lo dicho hasta aquí “duele decirlo, pero hay que decirlo”, por su relevancia jurídica tributaria, porque denota enorme debilidad institucional, en el relacionamiento inicial y posterior entre el fisco y el contribuyente, porque justamente un requisito tan esencial como la expresada manifestación de bienes, lleva a consecuencias nefastas para los intereses fiscales. En el sentido expresado hay que clamar, también por la vigencia del impuesto a la renta personal, cuya normativa actual sí exige, de modo compulsorio al fisco exigirlo expresamente, lo cual no impedía introducir como práctica administrativa de rigor controlar la transparencia o si se quiere el juego limpio en esa vinculación tan importante de orden tributario.

En lo que respecta al rubro de omisión de ingresos (cuenta a pagar, cuentas personales, cuenta otras deudas) los fiscalizadores han



realizado el ajuste impositivo por la disminución de la Renta Neta Imponible, según ellos ocasionada por ese proceder, totalizando la suma de (...). A esta imputación la defensa del señor RESTITUTO MOREL, manifestó haber presentado y puesto a disposición de la Administración Tributaria copias autenticadas de los documentos que respaldan dichas cuentas en las registraciones en el Libro Diario, con lo cual ha quedado fehacientemente demostrado que no existen ingresos omitidos, vía supuesta deuda que pueda disminuir la Renta Neta Imponible. En relación a este particular planteo realizado por las partes, el Tribunal de Cuentas, por medio del Acuerdo y Sentencia hoy recurrido, ha dejado sentado como fundamento válido el realizado por la defensa del señor RESTITUTO MOREL, diciendo que con los documentos presentados por el mismo, quedó demostrado que no existen ingresos omitidos vía supuestas deudas de terceros para la disminución de la Renta Neta Imponible. Al traer a la vista la documentación presentada por el señor RESTITUTO MOREL, cuyas copias autenticadas obran en autos a fs. 404/448, se constata de que se trata de recibos de dinero comunes, que no reúnen los requisitos exigidos por la Ley 125/91. Por otra parte, en ellos no se especifica en concepto de qué se realizan dichos pagos, limitándose en la mayoría de los mismos a establecer que el pago se hace en concepto de “parte de pago de una cuenta de mayor cantidad”, por lo que confirman la presunción de que sería renta omitida, correspondiendo por lo tanto el pago por el IRACIS y por el IVA. La siguiente imputación realizada por los fiscalizadores en cuanto a la omisión de ingresos (cuenta rodados) constataron que en el balance impositivo presentado a la administración no figura la cuenta Rodados, por lo que se presume que los dos vehículos por los cuales se abona seguro, han sido adquiridos con dinero

originado por ventas no declaradas a efectos tributarios; realizando el respectivo ajuste en guaraníes (...). A esta imputación, la defensa argumentó que los mencionados vehículos no tienen porqué figurar en el balance, ya que los mismos se tratan de vehículos particulares adquiridos por el propietario a través del sueldo que percibe como tal y legalmente admitido por la ley como deducible del impuesto a la renta; habiendo el Tribunal de Cuentas acogido dicho argumento, manifestando que en autos quedó demostrado que uno de los vehículos corresponde a la señora MARIA FELICITA GOMEZ DE MOREL, esposa del accionante, y el otro es propiedad del accionante que no forma parte del activo fijo del negocio.”

**21/09/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1357, SALA PENAL, CSJ, EN: “TOYOTOSHI S.A. C/ RES. Nº 030 DEL 17 DE MARZO DE 2004 DE LA SET”**

**IRACIS. IVA. Seguro. Mercaderías importadas bajo modalidad CIF o C&I.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENÍTEZ RIERA):

“El segundo tema por esclarecer se refiere a la incidencia o no de los tributos de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre el valor del seguro contratado por la firma exportadora desde el puerto de embarque hasta su destino final en un puerto paraguayo, cuando la importación de las mercaderías por una firma radicada en nuestro país, se hace bajo la modalidad CIF o C&I, cuyo precio en la factura de origen incluye el servicio de seguro y flete. En ese orden de cosas, es sabido que el Art. 2 de la Ley Nº 125/91,



modificado y ampliado por la Ley N° 2421/04 que crea el Impuesto a la Renta, enuncia como hecho imponible “las rentas de fuente paraguaya provenientes de las actividades comerciales, industriales y de servicio que no sean de carácter comercial”. Ahora bien, me pregunto si puede considerarse de fuente paraguaya un seguro contratado bajo esa modalidad, por más que la Administración Tributaria lo encuadre dentro del supuesto establecido en el Art. 81 de la Ley N° 125/91, por qué para que se dé ese supuesto el seguro debe cubrir riesgos en la República en forma exclusiva o que los bienes o las personas se encuentran ubicados o residen en el país en el momento de la celebración del contrato. Ninguno de estos postulados se halla configurado en el presente caso. En efecto, el seguro vuelvo a reiterar, es contratado y pagado por una firma extranjera exportadora, cubriendo dicho seguro los riesgos del transporte de las mercaderías desde el puerto de embarque hasta su destino final que es un puerto paraguayo, siendo importadas estas mercaderías bajo la modalidad CIF y C&I, lo cual significa que el precio en la factura de origen incluye el seguro y el flete. Es decir, que toda la operatoria que tiene que ver con el seguro en este tipo de importaciones, se desarrolla, y tiene sus efectos en un ámbito ajeno a nuestro territorio, no pudiendo la Administración Tributaria pretender gravar estos actos, dado que se hallan fuera del alcance de las normas tributarias indebidamente invocadas como sustento de esa pretensión. En nuestro sistema tributario está consagrado el principio de la territorialidad de la fuente para la aplicación del Impuesto a la Renta (5º Ley 125/91), a lo que debe sumarse la territorialidad de las enajenaciones y prestaciones, como condición previa para que se produzca el hecho imponible que dé lugar a la aplicación tanto del

Impuesto a la Renta como del IVA. Tampoco se encuadra este tipo de seguro en el supuesto previsto en el Art. 10 inc. a) de la Ley N° 2421/04, ni en el Decreto N° 14002/92, reglamentario del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta que el seguro contratado por el exportador cubre las mercaderías en trayecto desde el puerto de embarque hasta su destino final, que es un puerto paraguayo. No cobija riesgos en el país, ni se refiere a bienes o personas que residan o habiten en él. Si cubre mercaderías en tránsito hacia el Paraguay, lo cual no está previsto como hecho imponible en el inciso de referencia. Como muy bien lo señala el a-quem el contrato de seguro fenece con el arribo de la mercadería a un puerto de nuestro territorio. Igualmente no resulta viable la intención de la Administración Tributaria de gravar con el IVA las mercaderías importadas bajo la modalidad CIF o C&I, apoyándose para ello en el Decreto N° 13424/92, reglamentario del Art. 81 de la Ley N° 125/91, asimilando estas operaciones a los fletes internacionales, cuando que es sabido que en materia tributaria debe descartarse la interpretación analógica. Además los fletes son considerados de fuente paraguaya, sólo cuando son prestados dentro del territorio nacional a partir de su ingreso al recinto aduanero hasta su destino final en algún punto de nuestra geografía patria (Art. 3º decreto N° 13424/92).”



**3/10/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1417, SALA PENAL, CSJ, EN: “DIAGEO PARAGUAY S.R.L. C/ LA RES. Nº 766/2005, ART. 2º, DE FECHA 2 DE SEPTIEMBRE DEL 2005; Y LA RES. Nº 430, DE FECHA 20 DE OCTUBRE DEL 2004, DICTADA POR EL VICEMINISTERIO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Dedución. Remuneraciones personales. Tope.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BAJAC):

“El litigio recae en la deducibilidad de las remuneraciones percibidas como Gerente Comercial, pues las partes asumen posturas antagónicas. La Administración alega que no corresponde la deducibilidad por los salarios abonados en dicho concepto en base a las reglamentaciones tributarias aplicables al caso; el contribuyente sostiene que el Sr. Galvao Pereira de Souza se desempeñó como Gerente Comercial, teniendo en cuenta a su cargo las operaciones comerciales de la firma, tarea que difiere a la del dueño de la sociedad que ejerce su representación; por lo que las remuneraciones realizadas en tal carácter deben deducirse. En este punto debemos hacernos el siguiente planteamiento ¿Puede un Socio Gerente actuar en carácter de Gerente Comercial y deducir además la remuneración percibida en ambos conceptos? De conformidad a la normativa citada precedentemente [Art. 8 de la Ley 125/91, reglamentado por la Resolución Nº 1775/98, art. 1 de la SSET], la respuesta es negativa, porque está establecido un tope de deducibilidad en relación las remuneraciones percibidas por el Socio que se desempeñó como Gerente de la firma, y la deducibilidad de

las remuneraciones percibidas por el Sr. Paulo Galvao Pereira de Souza se realizó en base a dicha limitación. Además debe recalcar, que en la última parte de la citada Resolución, claramente determina que hecha la deducción correspondiente hasta el límite legal previsto, en caso de otros Socios o Directores que preste un servicio efectivo en la empresa y reciba una remuneración al respecto, deben solicitar la aprobación del monto a deducir, especificando el servicio prestado y el monto, requisito que no fue cumplido de antemano por el contribuyente o, por lo menos consta en autos.”

**16/10/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1453, SALA PENAL, CSJ, EN: “COOPERATIVA SAN CRISTÓBAL LTDA. C/ RES. FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IRACIS. Cooperativas. Exoneración. Intereses provenientes de depósitos de ahorro.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENITEZ RIERA Y PUCHETA DE CORREA):

“La cuestión planteada en autos consiste en determinar si la COOPERATIVA SAN CRISTOBAL LTDA., como entidad sin fines de lucro, está exonerada del pago del Impuesto a la Renta (IRACIS) por los intereses percibidos por las operaciones realizadas en bancos y financieras para la colocación o depósitos de dinero. A los efectos de iniciar el análisis, tenemos que la actora de la demanda es una Cooperativa, definida como asociación voluntaria de personas, que se asocian sobre la base del esfuerzo propio y la ayuda mutua, para organizar una empresa económica y social sin fines de lucro, con el propósito de satisfacer



necesidades individuales y colectivas, según la Ley 438/94 de Cooperativas. Es por ello que queda claro que las Cooperativas son entidades que no persiguen fines de lucro, no habiendo sido controvertido el carácter de esta organización por parte de la Administración Fiscal, mal entonces puede discutir los beneficios que la ley le otorga por tener tal condición. La calidad del sujeto recurrente en este caso -Cooperativa San Cristóbal LTDA.- le hacen merecedora del perdón fiscal, y dicho beneficio en un Estado de derecho constituye una potestad tributaria que debe estar subordinada en todo momento al cumplimiento de la ley. Por las mencionadas consideraciones, cabe aplicar a la actora el tratamiento impositivo previsto en la Resolución N° 1346/05 para las entidades sin fines de lucro. Esta normativa en su artículo 20 dispone: 'Entidades sin fines de lucro. Alcance de la exoneración de IRACIS. A los fines de lo dispuesto en el Art. del Reglamento anexo al Decreto 6359/05 se entiende como ingresos propios de Las entidades sin fines de lucro, los originados en actividades u otras formas de captación de fondos destinados al cumplimiento de sus fines, los siguientes: ...l) los rendimientos de colocación de capitales en bancos, financieras y cooperativas de ahorro, con domicilio en el país...". En ese sentido, la Ley 2421/04, en su artículo 14 dispone: "Exoneraciones. ...Están exonerados: ...c) las cooperativas conforme lo tiene establecido la Ley 438/94 de Cooperativas... Es así que podemos afirmar que los intereses provenientes de depósitos de ahorro realizados por la Cooperativa San Cristóbal LTDA. en bancos y otras cooperativas del país, en cuanto estén destinados al cumplimiento de sus fines, no podrán ser alcanzados por el IRACIS; ya que son asociaciones de personas y no de capitales, no persiguen fines de lucro y

no reparten dividendos, además de constituir personas jurídicas.

En razón de todo lo expuesto, teniendo en cuenta que las Cooperativas, como entidad sin fines de lucro, se encuentran liberadas del impuesto a la renta; la misma cuenta con la exoneración dispuesta en la norma legal que le rige y los intereses resultantes de los ahorros realizados por la Cooperativa San Cristóbal LTDA. en los bancos de plaza en cuanto las mismas estén predestinadas al cumplimiento de sus fines no pueden estar alcanzados por el impuesto a la renta. Este mismo criterio ha sido sostenido por esta Sala Penal en casos similares, que fueron resueltos por Acuerdo y Sentencia N° 266 de fecha 22 de mayo del 2006 y el Acuerdo y Sentencia N° 904 de fecha 22 de diciembre de 2009."

**24/10/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1501, SALA PENAL, CSJ, EN: "ESSO ESTÁNDAR PARAGUAY S.R.L. C/ RES. DENEG. FICTA Y RES. N° 1511/06 – 07/12/06 POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**IRACIS. IVA. Anticipos. Retenciones. Devolución. Omisión de pago.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

"Analizando la cuestión suscitada y los agravios del recurrente, observamos que el primer punto a tratar, es si la suma que el tribunal dispuso que sea devuelta a la actora, de Gs. 4.722.945.711, se ajusta a derecho, pues la administración alega que el monto solicitado por la misma fue de Gs. 2.476.573.560, lo cual viola el principio de congruencia. De los



antecedentes administrativos podemos constatar que el litigio se originó en el expediente N°651/2001, donde la ESSO inicialmente solicita Certificado de Créditos Tributarios por anticipos y retenciones del impuesto a la Renta ingresadas en los periodos 2000/2001, las que no fueron utilizadas por pérdidas fiscales a partir del 2001, que asciende Gs. 2.476.573.560. Posteriormente, la parte actora amplió el reclamo y pidió la actualización de dicho monto, dado que durante el proceso de fiscalización de la empresa, a los efectos de determinar la procedencia o no de la devolución del Crédito Tributario reclamado, además de auditarse los ejercicios fiscales 2000/2001 se incluyeron los ejercicios del 2002/2003. Acabado el control de las documentaciones referentes a la solicitud del crédito reclamado, los auditores intervinientes concluyeron que el saldo a favor de la firma, previa rectificación de la declaración jurada formulario 805, periodo fiscal 2.003, ascendía a Gs. 4.722.945.701, monto reconocido por la administración en la Resolución N° 1344/06. Por tal motivo, la representante legal de la parte actora en su escrito de demanda, solicitó la devolución de la suma de Gs. 4.722.945.701, en concepto de anticipos pagados y retenciones realizadas en exceso más los intereses sobre el saldo a favor de la ESSO a computarse desde la solicitud de la devolución del Crédito hasta la fecha del pago de la misma. De acuerdo a lo expuesto, no se configuró ninguna violación al principio de congruencia, pues el monto solicitado por la accionante y otorgado por el tribunal, es la misma suma reconocida por la propia administración en sede administrativa, como saldo a favor de la ESSO. Ahora toca por definir, si el monto que tributación adeuda al contribuyente debe ser compensado con futuras obligaciones o corresponde su devolución, pues la administración defiende la

primera postura y la adversa la segunda. Para ello debemos recurrir a lo que dispone sobre el tema la norma legal. Con respecto a las prerrogativas de las Administración, la Ley N° 125/91, Art. 23, preceptúa: "Anticipos a cuenta — Facultase a la Administración a exigir anticipos o retención con carácter de anticipos en el transcurso del ejercicio en concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que corresponda tributar al finalizar el mismo, los que no podrán superar el monto total del impuesto del ejercicio anterior. Cuando el monto anticipado supere el impuesto liquidado se procederá a la compensación o devolución, en la forma y condiciones que establezca la administración". En lo que respecta a los contribuyentes, el Art. 217, del citado plexo legal, dispone: "Repetición de Pago. El pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar a repetición... Los pagos a cuenta o anticipos excesivos serán devueltos de oficio o de acuerdo a las normas pertinentes".

La Administración Tributaria, si bien reconoció los excedentes en concepto de anticipos y retenciones del Impuesto a la Renta a favor de la firma recurrente, rechazó el pedido de devolución, porque coincide con la publicación de la Resolución N° 178/02, que en su art. 2, expresa: "Los anticipos realizados a cuenta que sean superiores al impuesto liquidado constituirán créditos que no dará lugar a su repetición por el presente régimen de certificados, sino que serán computados a cuenta de futuras obligaciones que se generen por el mismo tributo". Sin embargo, de las constancias de autos, se observa que la firma actora solicitó la devolución del crédito a su favor, en el año 2.001, cuando estaba en vigencia la Resolución N° 1.105/95, que reglamentaba: "NOTA DE CREDITO. Los reclamos que sean aceptados por la Subsecretaría de Estado de Tributación,



originados en el pago indebido o en exceso de tributos, intereses, recargos, multas, así como también anticipos realizados a cuenta que sean superiores al impuesto liquidado, darna origen a Notas de Crédito No Endosables, expedidos a nombre del contribuyente acreedor". Esta circunstancia hace que el fundamento esgrimido por la demandada para rechazar lo solicitado por el contribuyente carezca de sustento legal. No obstante, cabe aclarar que en el hipotético caso de que la citada Resolución se encontrara vigente, por el principio de la prelación de las normas establecida en el Art. 137 de nuestra Carta Magna sería inaplicable también, pues contradice lo preceptuado en la Ley N° 125/91, Art. 222:" La devolución deberá hacerse en dinero, salvo que procediere la compensación con deudas tributarias..."; y en cuanto a la compensación, el art. 163, dispone:" La Administración podrá otorgar certificados de crédito fiscal a los sujetos pasivos beneficiados con este instituto para el pago del mismo u otros tributos adeudados", que como observamos, expresamente prevé la devolución en certificados de créditos endosables o en dinero. Por tal sentido el acto administrativo por el cual Tributación rechazó la devolución de los impuestos pagados en exceso, so pretexto que debe acreditarse a obligaciones futuras del contribuyente, es nulo por vicio de violación de la ley. Se incurre en este vicio dice el insigne profesor Manuel J. Argañarás, - toda vez que la autoridad administrativa ha infringido una norma legal imperativa que hace al fondo del acto imperativo y debía regirlo. El acto, expresan Duez y Debeyre, ha sido producido por funcionario competente y con observancia de las formas legales; pero, por su contenido, lo ha puesto en contradicción, en todo o en parte, con ciertas prescripciones de una norma de fondo que reglaba las facultades del agente

(Tratado de lo Contencioso Administrativo, Pág. 429). Dicho de otro modo, la norma superior constituye la razón de validez de la inferior, y en cierto modo, determina el contenido de esta. De ahí, que para ser legales, las normas inferiores deben constituir siempre la aplicación y el desarrollo de la superior en que se funda, preservando así la unidad normativa.

La posición ilegal de la administración se evidencia aún más cuando analizamos las particularidades del anticipo del impuesto a la renta. Al respecto el tratadista Héctor M. Wurcel, en su obra "Naturaleza y Dinámica de los Anticipos Impositivos" t. XXX- A., sostiene que"...el anticipo se presenta como una prestación parcial A título provisional, de un deber no actual, es decir, potencial o eventual. Lo que particulariza, pues, a la anticipación es que el pago se halla subordinado a una condición resolutoria de que el hecho imponible se verifique íntegramente. De allí que se trate de ingresos computables a cuenta de una futura deuda definitiva, de tal manera que si la obligación de tributar no naciera, o eventualmente resultare inferior a lo anticipado, esta suma o, en su caso, el excedente, resultaría un pago indebido..." (Pág. 320).

En base las consideraciones esbozadas precedentemente, resulta claro que no existe causa legal o legítima que autorice la retención por plazo indeterminado por parte del Estado. Esta reiterada ausencia de causa legal y legítima hace la particularidad del caso planteado en autos, tornando injusta la posesión del monto, que en manos del Estado carece de fundamentos jurídicos, ya que constituye en realidad una suerte de préstamo o financiación compulsoria para quien la soporta, en desmedro de la liquidez empresarial, tan importante para mantener y



generar la renta gravada. Por ello en casos similares al que nos ocupa, donde la administración igualmente se negó a devolver importantes sumas de dinero cobrada indebidamente al contribuyente, sustentado en resoluciones administrativa que contrariaban lo dispuesto en la Ley 125/91, el Tribunal de Cuentas en fallos tanto apelados como no apelados y esta Sala de la Corte, se han expedido en el mismo sentido (Ver: A. y S. N° 65 de fecha 09 de mayo de 2003 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, y los A. y S. N° 131 del 21 de marzo de 2005 y el N° 404 del 28 de mayo de 2007, emanados de la Sala Penal de la C.S.J. Por los motivos expuestos coincidimos con el Tribunal de Cuentas que corresponde la devolución del crédito reclamado por la accionante, con intereses a partir de la fecha de su reclamación hasta la fecha de pago, conforme a lo establecido en el art. 223 del Ley 125/91 y art. 1819 del Código Civil. En lo referente a ajustes realizados por la SSEE a la ESSO, mediante Resolución N° 1.344/06, confirmada por Resolución N° 1.511/06, en concepto de IVA e Impuesto a la Renta y multas, estas tienen su origen en las diferencias detectadas entre saldos de balances contables y los montos consignados en las declaraciones juradas correspondientes al periodo de fiscalización 2000/003. Estas diferencias, fueron reconocidas por el contribuyente, pero niegan que constituyan omisión de ingresos o montos imposables para el Impuesto a la Renta. En efecto, los fiscalizadores se limitaron a realizar simples comparaciones entre los saldos contables de las cuentas contables de cada año y los valores consignados en las declaraciones juradas, sin tener en cuenta que los criterios utilizados para cada tipo de tributos son diferentes, y que se realizaron conforme a las normas y principios contables generalmente aceptados. A lo que se debe agregar que no se ha generado ningún

perjuicio al fisco. Al no haber incurrido el contribuyente en ninguno de los presupuestos legales establecido en el art. 172, que preceptúa: "...Incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para si o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco", la tipificación de su conducta como Defraudación es ilegal. Sin embargo, como la firma incurrió en errores involuntarios, en la carga de datos y procesamiento de la información contable de determinadas operaciones, produciendo una disminución en ingresos declarados con respecto al IVA, de Gs. 499.731.086 derivando en un impuesto a tributar de Gs. 49.973.109, corresponde tipificar dicha conducta como Omisión de Pago, de acuerdo a lo preceptuado en el Art. 177, que establece: "Omisión de Pago es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedente, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o recaudación"; y conforme lo dispone la última parte de la citada norma, sancionarla - "...con un multa de hasta cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido"

**24/10/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1502, SALA PENAL, CSJ, EN: "CORPORACIÓN FINANCIERA S.A. C/ NOTA SG/SET/N° 123 DE FECHA 25 DE ENERO DE 2007, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**IRACIS. Plazo de prescripción para la devolución del anticipo. Intereses. Multa. Costas.**



Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhiere BLANCO y BENITEZ RIERA):

“De acuerdo a lo expuesto, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que recién con la clausura del comercio, comenzó a correr el plazo para la prescripción del crédito, pues a partir de ese momento recién el contribuyente se encuentra habilitado para solicitar la devolución de los anticipos en concepto de Impuesto a la Renta, pues ya no existe posibilidad que puedan ser compensados con futuras obligaciones. Es más, de acuerdo a lo prescripto en el art. 217, párrafo 3º, de la Ley Nº 125/91, la administración debió proceder a devolver de oficio el saldo a favor del contribuyente. De la constancia de autos se constata que por Resolución Nº 2, Acta Nº 52 de fecha 07/08/03, el Directorio del Banco Central del Paraguay autorizó la liquidación y disolución de Corporación Financiera S.A. y según el sistema informático de la SET (f. 124 Antecedentes administrativos), su RUC fue cancelado Nota DGGC Nº 292/05 remitida a Corporación Financiera, le notifica el contenido del informe D.V.F. Nº 370/05 relacionado al resultado de la verificación del Balance Clausura Definitiva (disolución voluntaria) y le comunica que existe a su favor un Crédito Líquido de Gs. 119.931.626. Posteriormente, en fecha 22 de junio de 2006 el contribuyente solicita a la SET la devolución del crédito a su favor, y de un simple cálculo matemático, entre la fecha de clausura y pedido de devolución, puede concluirse que el contribuyente realizó el pedido antes de los 4 años fijados por ley para su reclamo, por lo que no pudo haber caducado el crédito”.

“Con respecto a los intereses, estos deberán correr desde la fecha que fue solicitada la devolución a la administración hasta la extinción de la obligación, conforme a lo dispuesto en la citada normativa y en el art.

1819 del Código Civil: “El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado con frutos e intereses desde el día de la demanda...”. “En cuanto a la tasa de interés, según lo dispone el Decreto Nº 6904/05 debe ser de 2,5% mensual, a calcularse día por día, lo que equivale a una tasa diaria de 0,0833%. Por último, conforme lo previsto en el Art. 171 de la Ley Tributaria, debe aplicarse una multa del 14% sobre el importe del tributo no pagado. En cuanto a las costas, dado que se trató de una cuestión dudosa que requirió interpretación legal, debe ser impuesta en el orden causado, conforme lo estipula el art. 193 del C.P.C.”.

**01/11/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº1584, SALA PENAL, CSJ, EN: “ASOCIACIÓN SAN JOSÉ S.A. C/ RESOLUCIONES EXPRESA O TÁCITAS DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DE LMINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BAJAC):

“Analizando el caso planteado, se observa que la cuestión a dilucidar es si corresponde la repetición del Impuesto al Valor Agregado, abonado por la Asociación San José, en operaciones diversas gravadas con dicho impuesto. Para ello, primeramente debemos fijar la situación del ente demandante. De acuerdo a sus estatutos, - es una entidad de carácter civil con personería jurídica, que tiene por objeto impartir la enseñanza primaria, secundaria, y/o universitaria, estableciendo para el cumplimiento de sus fines, escuelas,



colegios, universidades, centros educacionales, donde se imparten, desarrollen e investigan las ciencias, las letras, las artes, los oficios las profesiones y toda otra manifestación del espíritu y saber humano tendientes al bien común-. Al analizar el carácter de la Asociación San José, observamos que la Constitución Nacional, en su art. 83 preceptúa: "Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravaran con impuesto fiscales y municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación a país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y la investigación científica y tecnológica, así como su difusión en el país y extranjero". Por mandato constitucional, resulta claro que se exonera de impuestos fiscales y municipales a todos los objetos, publicaciones y actividades que tengan un valor significativo para la educación y difusión cultural.

El Art. 137 de la Carta Magna, expresa: "La ley suprema de la República es la constitución. Esta, los tratados convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados. Las leyes dictadas por el congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado... Carecen de validez todas las disposiciones y los actos de autoridad opuestos a lo establecido en la constitución". Admitiendo la estructura escalonada del orden jurídico prevista en nuestra Carta Magna, conocida en doctrina como- pirámide de Kelsen- la norma de grado más alto regula el acto por el cual es creada la norma de orden inferior, pues el orden del ámbito jurídico requiere que cada norma este referida a otra de mayor jerarquía, principio previsto en el Art. 137 de la C.N. Dicha norma resulta corolaria

del principio de Legalidad de la Administración, en virtud del cual, ningún acto resulta valido ante tal contravención, incurriendo la misma en lo que doctrinariamente se llama, "vicio de la violación de la ley".

Por otra parte, de acuerdo a la competencia atribuida a la jurisdicción contenciosa-administrativa, le corresponde al Tribunal de Cuentas, anular los actos administrativos generales o particulares contrarios a derecho, ya sea tanto por desviación de poder o por violación del principio de legalidad. Consecuentemente, el control legal de la totalidad de los actos de rango sub-legal (entendiendo por tales actos normativos o no, los dictados en ejecución directa de una ley y en función administrativa), son del conocimiento de la jurisdicción contenciosa administrativa. De esta manera, el Tribunal de Cuentas, entiende en el conocimiento de las acciones de nulidades que se interpongan contra los actos administrativos generales o individuales dictados por el Poder Ejecutivo. Por otro lado, respecto a la repetición del pago indebido del impuesto al Valor Agregado, al estar exenta la parte actora resultaría contradictoria que fuese obligada a soportar el pago del impuesto referido, siempre que estos resulten de operaciones relacionados con los fines para lo cual la institución fue creada. Ello es así, porque el procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso se encuentra legislado en el art. 220 de la Ley N° 125/91 y las condiciones subjetivas de la Asociación San José, le permiten recurrir legítimamente a dicho procedimiento. Por las razones expuestas, al igual que en el expediente: "Club Centenario c/ Resolución Denegatoria Ficta de la Sub-Secretaria de Tributación", donde el litigio giró en torno al mismo punto, y fue resuelto en forma favorable al contribuyente por Acuerdo y Sentencia N° 1.015/11, estimo que el fallo recurrido debe ser revocado al



igual que los actos administrativos impugnados.

En cuanto a la mora, al igual que en causas anteriores, donde me tocó expedirme sobre este reclamo, sostengo que el mismo corre desde la fecha en que fue solicitada a la administración la devolución de o acreditado de más, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe desde el día del pago.". En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende disponer que los intereses se abonen desde el día del pago de los impuestos indebidos, porque en nuestro Derecho Positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser comprobada. En este sentido el Código Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución Judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos. Ver: BANCO SUDAMERIS PARAGUAY SAECA d SG SET N° 964 de fecha 25/may/05 dic por la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda (Ac. y Sent. N° 526/07); Consorcio INGAER S.A.-DECYPAR S.A. c/ Res. Ficta de la Subsecretaría de Tributación del Ministerio de Hacienda. (Ac. y Sent. N° 907/09) CREDICAR S.A c/ Res. Ficta de la Sub Secretaria de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda (A. y S. N° 911/11).

Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la Repetición por Pago Indebido de Impuesto al Valor Agregado, el 18 de Agosto del año 2.010, es desde esta fecha, y no desde el día del pago,

que deben ser computados los intereses. En cuanto al porcentaje, en virtud del Decreto N° 6904/05 debe ser del 2,5% mensual, a calcularse día por día, lo que equivale a una tasa diaria de 0,0833%. En lo referente a las costas, dado que el caso requirió de interpretación legal y doctrinaria, y que se hizo lugar parcialmente a las pretensiones del recurrente, deben ser impuestas en el orden causado, conforme lo estipula el art. 193 y 203 inc. c) del Código Procesal Civil".

**01/11/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1585, SALA PENAL, CSJ, EN: "SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY – COLEGIO MONSEÑOR LASAGNA C/ RESOLUCIÓN FICTA DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAS y – parcialmente – PUCHETA DE CORREA):

"La cuestión planteada en autos consiste en determinar si la SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY - COLEGIO MONSEÑOR LASAGNA, al ser reconocida como entidad sin fines de lucro, está exonerada del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) que grava las adquisiciones que realiza. La actora -SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY - COLEGIO MONSEÑOR LASAGNA entiende que la exoneración del pago de los impuestos que beneficia a la institución, tiene su fundamento en la Ley N° 125/91, Art. 83 numeral 4 inciso a), modificada por el Art. 1o de la Ley N° 215/93, y el Artículo 83 de la Constitución en el párrafo que dispone: "De la difusión cultural y de la exoneración de impuestos. Los objetos, las



publicaciones y las actividades que posean valor para la difusión cultural y para la educación no se agravarán con impuestos fiscales ni municipales...".

Para resolver la cuestión planteada resulta necesario efectuar algunas consideraciones previas. La interpretación o el sentido que atañe a cuestiones de hecho imponibles en leyes de naturaleza tributaria, no puede aislarse del conjunto del ordenamiento tributario, porque su sentido sólo puede establecerse integrándola y relacionándola con las normas tributarias que la sustentan. En tal sentido debe destacarse que los impuestos, tasas, contribuciones tienen en común su carácter de tributos forzosos y obligatorios y su establecimiento debe satisfacer los recaudos constitucionales de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad. Así el principio de legalidad exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, las exenciones, las infracciones y sanciones y el órgano competente para recibir el pago. (Bidart Campos "Derecho Constitucional Argentino" Tomo I, ps. 529 y sgts.).

En nuestro ordenamiento jurídico tales principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad están consagrados en varias disposiciones constitucionales: artículos 44, 178, 179 y 202 inciso 4). En efecto, el artículo 44 de la Constitución Nacional dispone: "Nadie estará obligado al pago de tributos ni a prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas". El artículo 178 de la misma establece: "Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recursos..."-, el art. 179 de la Constitución expresa: "Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación será establecido exclusivamente por la ley,

respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario"; y el art. 202 inciso 4) de la Carta Magna faculta al Congreso como órgano con atribución de legislar sobre materia tributaria.

Al adoptar la Constitución Nacional el principio fundamental de la división de poderes "en un sistema de independencia, equilibrio, coordinación y recíproco control", legislar sobre materia tributaria es una facultad del Congreso o Poder Legislativo, quien determina la materia imponible, -o no imponible-; los sujetos obligados ~o no obligados- y el carácter del sistema tributario. Aplicar las normas tributarias corresponde al Ministerio de Hacienda, quien es responsable de la dirección y gestión de los negocios públicos (art. 240 Constitución Nacional) bajo la dirección del Presidente de la República -Poder Ejecutivo-, para promover y ejecutar la política relativa a la materia de su competencia, en este caso tributaria (art. 242 Constitución Nacional) y, la función de la Administración de Justicia, en materia tributaria, es la de resolver cuestiones contenciosas en casos concretos sometidos a su jurisdicción, teniendo en estos casos los juicios contencioso-administrativo dos objetivos prioritarios: a) Controlar si la actividad de la autoridad administrativa ajusta sus actos a las disposiciones legales para no caer en desviación de poder y arbitrariedad y b) Garantizar la tutela efectiva de los derechos del administrado.

Establecido el marco jurídico general, corresponde analizar el caso concreto a la luz de las disposiciones invocadas por la actora para sustentar el derecho reclamado. La Ley N° 125/91 que estableció el Nuevo Régimen Tributario fue modificada por la Ley N° 215/93



que modifica y amplía el Art. 83 de la Ley 125/91 disponiendo que están exoneradas del I.V.A. las siguientes entidades: a) Los partidos políticos, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva así como las asociaciones, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica, siempre que no perciban fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados o integrantes, las que deben tener como único destino los fines para los que fueron creados, b)... c) Las entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Culto o el Congreso Nacional".

En el avance analítico del tema que nos ocupa, tenemos que las exenciones deben establecerse por ley. En la exoneración, pese a producirse el hecho generador, la obligación tributaria no impone a la persona, o al bien incido, la imperiosa obligación de pago efectivo del gravamen impositivo correspondiente, sino que por una situación especialmente considerada por el legislador, pudiendo esta resultar un modo de incentivo, reconocimiento subjetivo especial, o por no considerarse como insuficiente reveladora de la capacidad contributiva en el sujeto, o en la situación prevista, lo que conlleva el perdón del cobro tributario por la propia ley, o por norma especial de igual grado.

Esta opción neutralizante de la materia gravada, es la que recae -siempre conforme al texto constitucional- respecto a las actividades culturales. La ley 125/91, en su texto actualizado, cuyo artículo 83, contempla bajo el rotulado "Exoneraciones", en su numeral 4) literal c) incluye como sujetos exentos a las entidades educativas, dándose así cumplimiento a la exigencia normativa

reglamentaria, prevista en el artículo 83 de la Constitución Nacional. En relación al argumento sostenido por el Ministerio de Hacienda, consistente en que la SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY - COLEGIO MONSEÑOR LASAGNA se convierte en consumidor final, soy del criterio de que resulta impensable que un sujeto exento del pago del tributo, sea el que finalmente soporte tal carga tributaria; ya que de ser así, no existiría el incentivo fiscal del cual son sujetos amparados constitucionalmente las entidades educativas.

Lo hasta aquí expuesto, orienta mi voto por el RECHAZO del recurso interpuesto por la representación Fiscal del Ministerio de Hacienda, debiendo en consecuencia el Acuerdo y Sentencia N° 476 de fecha 31 de octubre de 2011, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, ser confirmado en todos sus puntos, debiendo el Ministerio de Hacienda proceder a la devolución de la totalidad de las sumas abonadas indebidamente por la actora en concepto de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) más los accesorios legales (multas e intereses), los cuales deberán ser calculados desde el mes siguiente a que el impuesto solicitado en repetición de pago, fue abonado al fisco. Esta sanción impuesta corresponde, de conformidad al Artículo 1819 del Código de fondo, Ley N° 1183/86, que reza: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobró procedía de buena fe; si era de mala fe, desde el día del pago". Teniendo en consideración la obstinación de los representantes fiscales hoy apelantes, quienes atentando abiertamente contra la legislación, doctrina y jurisprudencia, siguen interponiendo recursos con el mero afán de dilatar el proceso; cargando de esta forma a la Administración de Justicia con causas similares



a las que ya fueron resueltas en la última década a favor de los contribuyentes dedicados a promover la educación, con fines altruistas y en este caso, no lucrativos. Cabe destacar, que donde la ley suprema no hace salvedades, menos puede hacerlas una norma jurídica de inferior jerarquía. En relación a la imposición de costas, las mismas deben ser impuestas a la parte recurrente, conforme al literal a) del artículo 203 del Código Procesal Civil”.

Voto parcialmente en disidencia PUCHETA DE CORREA:

“Coincido con el voto del Ministro preopinante, en cuanto a la procedencia de la devolución del Impuesto al Valor Agregado solicitado por la parte actora, concerniente a los periodos fiscales que van de marzo de 2006 a diciembre de 2008. Pero disiento en lo referente al pago de los accesorios legales, en lo que respecta a los intereses, por los motivos que seguidamente paso a exponer:

Esta Magistratura ha sostenido en casos anteriores en donde tocó expedirse sobre este reclamo, que el mismo corre desde la fecha en que fue demandada a la administración la devolución de lo acreditado de más, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe desde el día del pago". En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende disponer que los intereses se abonen desde el día del pago de los impuestos indebidos, porque en nuestro Derecho positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser comprobada. En este sentido el Código

Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución Judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos. Ver: "Banco Sudameris Paraguay SAECA c/ SG SET N° 964 de fecha 25/may/05, dic. por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 526/07); "Consortio INGAER S.A. - DECYPAR S.A. c/ Res. ficta de la Sub Secretaría de Tributación del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 907/09); "CREDICAR S.A. c/ Res. ficta de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 911/11). Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la repetición por pago indebido del Impuesto al Valor Agregado, el 21 de abril del año 2010, es desde esta fecha, y no desde el día del pago, que deben ser computados los intereses. En cuanto al porcentaje, en virtud del Decreto N° 6904/05 debe ser del 2,5% mensual, a calcularse día por día, lo que equivale a una tasa diaria de 0,0833%. En lo referente a las costas, dado que el fallo requirió de interpretación legal y doctrinaria y fue modificado parcialmente, deben ser impuestas por su orden, conforme lo estipula el art. 193 y 203 inc. c) del C.P.C.”

**21/11/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2020, SALA PENAL, CSJ, EN: “ACUMULACIÓN DE AUTOS COLEGIO AULA VIVA CAUSA C/ RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**



Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y – parcialmente – PUCHETA DE CORREA):

“La cuestión debatida en autos consiste en determinar si corresponde el reclamo de la accionante en virtud de las normas aplicables al caso, en el marco de la legislación vigente durante el hecho analizado.

El tema en crisis tuvo su origen en que si la entidad de enseñanza Colegio Aula Viva CAV S.A. se halla exonerada del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o no ? La actora así lo entiende, y encuentra su convicción en el artículo 83 de la Constitución Nacional y en la propia ley 125/91 artículo 83 numeral 4 inciso a) modificada por el artículo 1 de la ley 215/93 y como parte contradictora a la pretensión demandante, se halla la Sub Secretaría de Estado de Tributación, quien sostiene la tesis antónima por lo que la petición de devolución de impuesto abonado indebidamente por la actora en el periodo comprendido de julio/diciembre 2.005 y enero/julio 2.006 no merece una acogida favorable, según su posición. Así las cosas, el contribuyente con sustento en el artículo 83 de nuestra carta magna, que preceptúa:

De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos "Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentara estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes, y de la investigación científica y tecnológica así como para su difusión en el país y en el extranjero ", sostiene, que no corresponde el pago de dicho tributo por ser una institución que se dedica a la enseñanza.

Expresa, el representante legal del órgano tributario apelante (fs. 442- tomo III), que no se discute en autos que la entidad este o no exonerada, sino que la ley al reglamentar justamente la exoneración establecida en la Constitución Nacional, dispone en su ultima parte, el mencionado numeral 4 del artículo 83 dispone taxativamente: la exoneraciones previstas en los incisos a... del presente numeral no son de aplicación a la importación y a la compra local de bienes, así como la contratación de servicios que realicen las entidades mencionadas precedentemente, quedando sometidas a las obligaciones tributarias del importador o del adquirente".

El reclamo del accionante merece una acogida favorable a sus pretensiones, por las razones de hecho y derecho que paso seguidamente a exponer. A modo de consideración, se halla acreditado en autos que la actora es una entidad de enseñanza, cuyo funcionamiento se halla autorizado por disposición del Ministerio de Educación y Cultura a través de la Resolución N° 03 del 02.02.2.006 e inscripto bajo el Ruc N° 80027276-5, siendo su actividad primordial la educación. Entonces, reconociendo al instituto -actor de la presente litis como de enseñanza, satisfaciendo este a los requisitos que le resultan exigidos, surge un análisis obligado del invocado artículo 83 de la Constitución Nacional, cuyo texto fue interpretado de manera disímil y en sentido contrapuesto por las partes contendientes.

Por razones prácticas transcribo el texto supremo y analizo. Artículo 83 De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos “Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentara estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la



introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes, y de la investigación científica y tecnológica así como para su difusión en el país y en el extranjero".

Volviendo al primer párrafo del texto constitucional antes transcrito, que por su importancia me permito volver a transcribirlo: "Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales.", no requiere de norma de carácter reglamentaria, dado que esta expresión implica prohibición absoluta de incidir con impuestos tales medios de difusión cultural. Del que se colige que: "objetos", "publicaciones", y "actividades" de contenido cultural y / o educativa, por expreso e indiscutible mandato constitucional, surge la prohibición de gravarlos con impuestos (sea de orden fiscal, sea municipal), por lo que me permito puntualizar que no se trata de un caso de exoneración, sino de lo que en materia tributaria es conocida como "inmunidad fiscal", lo que implica exceptuar tales "objetos", "publicaciones", y "actividades" de los alcances de la imposición.

Lo que el recurrente refiere como "exoneración", y de manera impropia también lo hace el epígrafe constitucional del propio artículo 83, al disponer "DE LA DIFUSION CULTURAL Y DE LA EXONERACIÓN DE IMPUESTOS", deja en claro, el contenido del propio artículo constitucional resulta un típico caso de "inmunidad fiscal" o "no imposición", disposición de orden constitucional por la cual, la Convención Nacional Constituyente vedó al legislador dictar ley que implique restricción, obstáculo, o gravamen sobre dichos objetos, publicaciones y actividades de valor significativo para la difusión cultural y

educacional; en cambio, no así para la exoneración, exención o liberación, figura distinta a la prevista en por nuestra Lex Suprema en su artículo 83, en la que el órgano subconstitucional goza de plena competencia, es decir, el Parlamento Nacional, resulta plenamente facultado a legislar en materia de exoneración impositiva por el artículo 202 de la Carta Magna, numerales 1) velar la observancia de esta Constitución y de las leyes; y el 4) legislar sobre materia tributaria (sic.).

Como ya lo he sostenido en diversos fallos jurisdiccionales tanto en el Tribunal de Cuentas y ante esta Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, aquí tenemos una primera conclusión del examen del primer párrafo del artículo copiado anteriormente, y es que dicha expresión implica prohibición absoluta-vedado, según la Carta Magna- de gravar con impuestos los bienes señalados en el citado artículo 83, al ordenar tajantemente que "no se gravaran". De modo que, y esta es otra conclusión, el legislador infraconstitucional ni siquiera puede inmiscuirse en tales asuntos, por voluntad de la propia Constitución Nacional. La segunda consecuencia jurídica emanada de la lectura de dicha disposición constitucional, es el hecho de consagrar inmunidad de carácter objetivo, esto es, que la orden constitucional implica prohibición gubernamental de ni siquiera pretender gravar con impuestos fiscales y municipales, mediante ley o reglamentos, aquellos "objetos, las publicaciones y las actividades" que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación.

La norma constitucional no considera la situación personal del sujeto, si este resultase una sociedad (independientemente al tipo que fuere), ni al destino otorgado a los ingresos obtenidos, mientras provengan de actividades promotoras de la cultura o la educación, presupuesto cumplido por el instituto de



enseñanza, por su indiscutible contenido educativo a nivel escolar, lo que en modo alguno puede hacer variar la situación impositiva.

Como corolario de lo expuesto precedentemente, ni falta hacia que en párrafo siguiente del mencionado artículo 83 se expusiera que "la ley reglamentara estas exoneraciones", habida cuenta que no se trata de excusación o perdón tributario, sino de imposibilidad jurídica por incompetencia que surge de la propia Constitución Nacional de crear, modificar o perdonar tributos en la materia, y porque la norma es, como ya se dijo, directamente operativa y no programática. Interpretar que el Legislador reglamentara la "inmunidad" concedida por el artículo 83 a las actividades culturales y educacionales, sería un despropósito jurídico legal, atendiendo las enseñanzas de Kelsen, que sostenía que las normas componentes del orden jurídico tienen por objeto provocar cierta conducta reciproca de los seres humanos, hacer que se abstengan de determinados actos que por alguna razón se consideran perjudiciales a la sociedad, y que realicen otros reputados útiles a la misma (Hans Kelsen, Teoría General del Derecho y del Estado, México, 1969, pág. 17), pero agrega este pensador, que es condición indispensable para que este orden cumpla debidamente su misión, que funcione como una unidad, y que no encierre contradicciones dentro de sí mismo, (obra citada, pág. 32). A diferencia de las contradicciones conceptuales ajenas a la voluntad del Constituyente, pero materialmente presente, la solución deviene de fuente directamente constitucional, considerando que el impulso del sistema educativo nacional, por su indiscutible beneficio para la población, resulta cargada la responsabilidad educacional, sin distinguir a que grado o nivel de la enseñanza es orientado, tanto en la población, como en el

propio Estado, conforme resulta de los artículos 73, 75, 78, 79, y el ya tantas veces invocado artículo 83 del máximo plexo legal. Las alegaciones de inconstitucionalidad contenida en el escrito de expresión de agravios del recurrente, no se examinan, por ser ajenas a la competencia de esta Sala de la Corte Suprema de Justicia. Por tanto, esta Sala se declara incompetente para expedirse sobre lo planteado".

Voto parcialmente en disidencia de PUCHETA DE CORREA:

"Coincido con el voto del Ministro preopinante, en cuanto a la procedencia de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado, abonado por la parte actora a la Administración Tributaria, por los periodos Fiscales que abarcan Julio a Diciembre del año 2.005. Pero manifiesto mi disidencia en cuanto al momento a partir del cual se debe comenzar a contar los intereses reclamados, por los motivos que seguidamente paso a exponer.

Esta magistratura ha sostenido en casos anteriores en donde tocó expedirse sobre este reclamo, que el mismo corre desde la fecha en que fue demandada a la administración la devolución de lo acreditado de más, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe desde el día del pago". En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende disponer que los intereses se abonen desde el día del pago de los impuestos indebidos, porque en nuestro Derecho positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser



comprobada. En este sentido el Código Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución Judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos. Ver: BANCO SUDAMERIS PARAGUAY SAECA c/ SG SET N° 964 de fecha 25/may/05 dic por la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda (Ac. y Sent. N° 526/07); Consorcio INGAER S.A.-DECYPAR S.A. c/ Res. Ficta de la Subsecretaría de Tributación del Ministerio de Hacienda. (Ac. y Sent. N° 907/09) CREDÍCAR S.A c/ Res. Ficta de la Sub Secretaria de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda (A. y S. N° 911/11). Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la Repetición por Pago Indebido de Impuesto al Valor Agregado, el 12 de agosto de año 2.009 es desde esta fecha, y no desde el día del pago, que deben ser computados los intereses. En cuanto al porcentaje, en virtud del Decreto N° 6904/05 debe ser del 2,5% mensual, a calcularse día por día, lo que equivale a una tasa diaria de 0,0833%. En lo referente a las costas, dado que el fallo requirió de interpretación legal y doctrinaria y fue modificado parcialmente, deben ser impuestas por su orden, conforme lo estipula el art. 193 y 203 inc. c) del CPC”.

21/11/12

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2027, SALA PENAL, CSJ, EN: “ACUMULACIÓN DE PROCESOS EN LOS AUTOS CARATULADOS: A) “UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 252- FOLIO168-AÑO2010; B) UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 324- FOLIO179- AÑO 2010; C) UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. CAUSA N° 621-FOLIO 221-AÑO 2010”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y PAIVA):

“Yendo al examen de la cuestión debatida en autos tenemos que la demandante UNIVERSIDADCATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCION se vio compelida requerir nuevo pronunciamiento judicial a raíz de la negativa de la Sub-Secretaría de Estado de Tributación de abonar totalmente el importe reclamado en el juicio anterior. En esta oportunidad, reconoció parcialmente la obligación, aduciendo diversos extremos como ser: a) el desdoblamiento del RUC, separando la Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción de las filiales Guairá, Alto Paraná e Itapúa, impidiéndole -dice- confundir dichas cuentas; b) rechazo de ciertos rubros porque



los terceros involucrados con la Universidad Católica no habrían declarado lo que a su respecto tributariamente sucedió; c) proveedores que no existen; d) intereses aplicables; y e) valor declarativo o constitutivo de la sentencia de inconstitucionalidad. En principio, y de manera general debemos establecer la posición jurídica ocupada por la UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN respecto del I.V.A.

Sobre el particular, es de enfatizar que la Universidad como concepto jurídico e institucional, en cuyo contexto opera la entidad reclamante ante el Ad-quem, tiene para sí el privilegio contemplado en el art. 83 de la C.N., según el cual "no se gravará con impuestos fiscales y municipales... a la actividad con valor educativo...", desarrollado en este caso por una institución de nivel educacional terciario. Dicha enfática afirmación constitucional, tiene enorme trascendencia jurídica porque si la propia Carta Magna dice y establece que "no se gravará...", significa que ni el Parlamento Nacional ni el Poder Ejecutivo pueden intentar siquiera legislar al respecto, por haber sido despojados de competencia jurídica constitucional en dicha materia. En esa línea de pensamiento también se expidió el ex Ministro de la Corte Suprema de Justicia Dr. José Altamirano en el Acuerdo y Sentencia N° 763 de fecha 08 de agosto de 2007, coincidente con una opinión anteriormente vertida por el suscripto en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Asunción y en la Gaceta Judicial, y que tiene su referente histórico en la normativa y doctrina constitucional brasilera. Cuando la propia Constitución Nacional introduce este caso de incompetencia jurídico- funcional para ambos poderes del Estado en materia tributaria, se está en presencia de la llamada "inmunidad fiscal", porque la propia Carta Magna ya regula

el tratamiento a dispensar sobre el caso. En consecuencia, carece de objeto examinar acerca de la "exoneración" a la que tantas veces recurrió la parte demandada para sustentar la pretensión del Ministerio de Hacienda, porque la inmunidad fiscal supone imposibilidad jurídica de que el Parlamento Nacional intente siquiera ocuparse del tema, mientras que la exoneración o dispensa legal en materia propia del ámbito legislativo. Partiendo de estos postulados fundamentales concluimos que resulta ocioso a estas alturas, volver a expedirnos respecto de si la "universidad" es o no sujeto exento del IVA, por tener respuesta propia en el art. 83 de la C.N. y además por causa de los numerosos fallos contestes y uniformes emitidos a favor de la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, tanto por el Tribunal de Cuentas, la Sala Constitucional y Penal de la Corte Suprema de Justicia: Acuerdo y Sentencia N° 132 de fecha 22 de agosto de 2003, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala; Acuerdo y Sentencia N° 873 de fecha 03 de octubre de 2005, dictado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia; Acuerdo y Sentencia N° 763 de fecha 08 de agosto de 2007, dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia; Acuerdo y Sentencia N° 12 de fecha 10 de marzo de 2008, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala; Acuerdo y Sentencia N° 50 de fecha 04 de junio de 2008, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala; Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 21 de diciembre de 2006, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala; Acuerdo y Sentencia N° 481 de fecha 19 de junio de 2007, dictado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia; Acuerdo y Sentencia N° 46 de fecha 25 de febrero de 2011, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.



Sentada esta premisa básicamente orientadora respecto del criterio jurídico prevaleciente en la materia, concluimos que la articulada repetición de lo pagado resulta procedente, sin que obste a ello el hecho de que por decisión propia de la Sub-Secretaría de Estado de Tributación (discrecionalidad técnica y administrativa) se haya dispuesto desagregar en dos RUC la originaria inscripción de la UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, desde que esta historia de la repetición de lo pagado formulada por la demandante es anterior a la determinación administrativa de referencia, por otro lado, la entidad demandante es una sola, desde la perspectiva jurídica histórica, y por lo tanto tuvo y tiene acción para la pretensión deducida en autos. Los aspectos referidos en los puntos b) rechazo de ciertos rubros porque los terceros involucrados con la UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN no habrían declarado lo que a su respecto tributariamente sucedió; c) proveedores que no existen; y d) intereses aplicables; fueron suficientemente examinados y resueltos en las sentencias ya inventariadas, y a lo que se agrega, la confesión expresa de la representación fiscal, al afirmar: "también debe notarse que en el caso que nos ocupa, la administración tributaria, en ningún momento ha negado en forma definitiva la devolución de los créditos reclamados" (se subraya lo importante), sino que se ha ordenado la suspensión temporal del procedimiento administrativo, supeditándolo a los trámites administrativos que corresponden (intimación a los proveedores y sumario administrativo de rigor) como condición previa a la resolución definitiva sobre las pretensiones de la hoy parte actora".

De lo expresado surge con meridiana claridad el derecho invocado por la parte reclamante de la devolución, sin que pueda condicionarse tal

repetición al hecho de que la administración tributaria pueda o no recuperar de terceros el importe respectivo, porque resulta impropio al poder público pretender desplazar sobre un inocente la culpa propia o ajena.

En relación al argumento sostenido por el Ministerio de Hacienda, que la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN se convierte en consumidor final, coincido con los fundamentos expuestos por el Tribunal de Cuentas, en el sentido de que resulta impensable que un sujeto exento del pago del tributo, sea el que finalmente soporte tal carga tributaria, ya que de ser así no existiría el incentivo fiscal del cual son sujetos las universidades. En consecuencia, lo reclamado es jurídicamente procedente en la forma liquidada en el Acuerdo y Sentencia N° 426 de fecha 12 de octubre de 2011 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, obrante a fs. 166/178 de autos, con la salvedad de que para la liquidación del interés deberá calcularse desde el día siguiente del vencimiento del plazo que tenía aquel contribuyente perceptor del IVA débito, es decir, el proveedor de mercaderías y servicios de la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, porque dicho impuesto tiene la característica de que el hecho imponible se configura por cada operación instantánea, aislada, eventual, pero que el ingreso del gravamen, por razones administrativas, se realiza cada fin de mes y conforme al orden alfabético. Por último, respecto de si las sentencias de la Sala Constitucional tienen carácter constitutivo o declarativo, tal discusión vuelve a resolverlo en el presente caso, al resolverse en párrafos precedentes, que la situación impositiva de la UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, corresponde a la inmunidad fiscal y no a la exoneración pretendida por la Subsecretaría de Estado de Tributación. Tal inmunidad es con prescindencia de cualquier



ley que se haya dictado al respecto, por el hecho de que los Poderes Legislativo y Ejecutivo no pueden legislar al respecto.”

04/12/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 2088, SALA PENAL, CSJ, EN: “UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y – parcialmente – PUCHETA DE CORREA):

“Establecido el marco jurídico general, corresponde analizar el caso concreto a la luz de las disposiciones invocadas por la actora para sustentar el derecho reclamado. La UNIVERSIDAD AUTONOMA DE ASUNCIÓN, conforme lo juzgó acertadamente el a-quo, es una entidad regida por Ley 136/93 “De las universidades” que en su artículo 18 establece: “Liberase a las Universidades sin fines de lucro de todo impuesto fiscal o municipal”.

La Ley Nº 125/91 que estableció el Nuevo Régimen Tributario fue modificada por la Ley Nº 215/93 que modifica y amplía el Art. 83 de la Ley 125/91 disponiendo que están exoneradas del IVA las siguientes entidades: a) Los partidos políticos, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva así como las asociaciones, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica, siempre que no perciban fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente

entre sus asociados o integrantes, las que deben tener como único destino los fines para los que fueron creados. B)... C) Las entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Culto o el Congreso Nacional” En el avance analítico del tema que nos ocupa, tenemos que las exenciones deben establecerse por ley. En la exoneración, pese a producirse el hecho generador, la obligación tributaria no impone a la persona, o al bien incido, la imperiosa obligación de pago efectivo del gravamen impositivo correspondiente, sino que por una situación especialmente considerada por el legislador, pudiendo esta resultar un modo de incentivo, reconocimiento subjetivo especial, o por no considerarse como insuficiencia reveladora de la capacidad contributiva en el sujeto, o en la situación prevista, lo que conlleva el perdón del cobro tributario por la propia ley, o por norma especial de igual grado. En este caso, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ordenó la inaplicabilidad por inconstitucional de la modificación introducida por la Ley Nº 2421/04, otorgando a la Universidad actora la elusión de la norma inferior y la aplicación equitativa de la superior, beneficiándola con el instituto jurídico de la Repetición por Pago Indebido del Impuesto, legislado en los Artículos 217 al 223 de la Ley Nº 125/91.

Esta opción neutralizante de la materia gravada, es la que recae – siempre conforme al texto constitucional – respecto a las actividades culturales. La Ley 125/91, en su texto actualizado, cuyo artículo 83, contempla bajo el rotulado “Exoneraciones”, en su numeral 4) literal c) incluye como sujetos exentos a las entidades educativas, dándose así cumplimiento a la exigencia normativa reglamentaria, prevista en el artículo 83 de la Constitución Nacional.



En relación al argumento sostenido por el Ministerio de Hacienda, que el a-quo aplicó la Ley Nº 136/93, no esgrimida como defensa por la UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ASUNCIÓN, cabe destacar que no existe nada que prohíba tal extremo, al contrario, por el Principio *lura Novit Curiae*, las partes sólo están obligadas a plantear los hechos, el juzgador tiene la obligación de conocer el derecho. Por tanto, coincido con los fundamentos expuestos por el Tribunal de Cuentas, en el sentido de que la Ley Nº 136/93, beneficio a la UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ASUNCIÓN en todo tiempo, así como el amparo que le proveyó la Inaplicabilidad por inconstitucional del último párrafo del Artículo 83º de la Ley 125/91, con la modificación inserta por la Ley Nº 2421/04. Asimismo, resulta impensable que un sujeto exento del pago del impuesto, sea el que finalmente soporte tal carga tributaria, ya que de ser así no existiría el incentivo fiscal del cual son sujetos las universidades.

Lo hasta aquí expuesto, orienta mi voto por el RECHAZO del recurso interpuesto por la Representación Fiscal del Ministerio de Hacienda, correspondiendo en consecuencia el Acuerdo y Sentencia Nº 346 de fecha 26 de agosto de 2011, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, ser confirmado en todos sus puntos, debiendo el Ministerio de Hacienda proceder a la devolución de la totalidad de las sumas abonadas indebidamente por la actora en concepto de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) más los accesorios legales (multas e intereses), los cuales deberá ser calculados desde el día en que el impuesto cuya repetición de pago, fue abonado el fisco, por haberse violentado manifiestamente lo consagrado en la Constitución Nacional y el beneficio otorgado por el Acuerdo y Sentencia Nº 121 del 26 de Marzo del año 2009, dictado por la Sala Constitucional de esta Corte Suprema de

Justicia, aplicando en consecuencia lo establecido en el Artículo 1819 del Código de fondo, Ley Nº 1183/86, que reza: “El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobró procedía de buena fe; si era de mala fe, desde el día del pago”.

Habiendo quedando claro que la Universidad, Actora ha sido beneficiada en otras oportunidades por Fallos Judiciales firmes y ejecutoriados otorgando la Repetición por Pago indebido del Impuesto al Valor Agregado así como la inaplicabilidad por inconstitucional del último párrafo del artículo 83º de la Ley 125/91 con la modificación introducida por la Nº 2421/04; corresponde oficiar a la Contraloría General de la República y a la Procuraduría General de la República, a los efectos de que una vez firme y ejecutoriado el presente Acuerdo y Sentencia, inicien las acciones de repetición de pago pertinentes contra quienes resultares responsables del acto administrativo revocado, por los daños que ocasionare esta sentencia al Estado Paraguayo, dando cumplimiento a lo establecido en el Artículo 106 de la Constitución Nacional, como ya quedó establecido en Juicios caratulados como: a) “AMERICAN AIRLINES INC, contra Resolución C.T. Nº 02, de fecha 10 de marzo del 2004, dictado por el Consejo de tributación” de conformidad al Acuerdo y Sentencia nº 63 del 04/12/2006, dictado por el Tribunal de Cuentas – Primera Sala y confirmado por el Acuerdo y Sentencia Nº 375/11 de esta misma Sala de la Corte Suprema de Justicia, b) “BANCO SUDAMERIS PARAGUAY SAECA, contra Resolución SG/SET Nº 964, de fecha 25 de mayo del 2004, dictado por el Consejo de Tributación”, resuelto por Acuerdo y Sentencia Nº 76 del 27/12/2006 emanado del Tribunal de Cuentas – Primera Sala y confirmado por Acuerdo y Sentencia Nº 526/2007 de la Corte



Suprema de Justicia – Sala Penal; que siendo pares hacen Jurisprudencia en la materia. En relación a la imposición de costas, las mismas deben ser impuestas a la parte recurrente, conforme al literal a) del artículo 203 del Código Procesal Civil.

Voto parcialmente en disidencia PUCHETA DE CORREA:

Coincido con el voto del Ministro preopinante, en cuanto a la procedencia de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado, abonado indebidamente por la parte actora a la Administración Tributaria, por el periodo comprendido entre enero del 2.006 a julio del año 2.009. Pero manifiesto mi disidencia en cuanto al momento a partir del cual debe computarse los intereses reclamados, por los motivos que seguidamente paso a exponer.

Esta magistratura ha sostenido en casos anteriores en donde tocó expedirse sobre este reclamo, que el mismo corre desde la fecha en que fue demandada a la administración la devolución de lo acreditado indebidamente, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: “El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe desde el día del pago”. En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende disponer que los intereses se abonen desde el día del pago de los impuestos indebidos, porque en nuestro Derecho Positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser comprobada. En este sentido el Código Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución

Judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos. Ver: BANCO SUDAMERIS PARAGUAY SAECA c/ SG SET Nº 964 de fecha 25/05/05 dic. Por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda (Ac. y Sent. Nº 526/07); Consorcio INGAER S.A.-DECYPAR S.A. c/ Res. Ficta de la Subsecretaría de Tributación del Ministerio de Hacienda (Ac. y Sent. Nº 907/09) CREDICAR S.A. c/ Res. Ficta de la Subsecretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda (A. y S. Nº 911/11). Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la Repetición por Pago Indebido del Impuesto al Valor Agregado, el 11 de febrero de año 2.010 es desde esta fecha, y no desde el día del pago, que deben ser computados los intereses. En lo referente a las costas, dado que la apelación prospero parcialmente, deben ser impuestas en forma proporcional, conforme lo estipula el art. 203 inc. c) del Cód. Proc. Civ.”

**11/12/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 2212, SALA PENAL, CSJ, EN: “HÁBITAT PARA LA HUMANIDAD– PARAGUAY C/ NOTA SG/SET Nº 520 DEFECHA 3 DE ABRIL DE 2007; Y LA NOTA CGD/SET Nº 2218 DE FECHA 17 DE SEPTIEMBRE DE 2007, DIC. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**Pedido de cambio de cierre de ejercicio fiscal.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhiere BENITEZ RIERA):

“Analizando el caso planteado, observo que la cuestión a dilucidar es si corresponde o no, que la Administración tributaria apruebe que el cierre del ejercicio fiscal de la parte actora sea



el 30 de junio, tal como está lo solicitara, o conforme a la norma general concluya al cierre del año civil. Para resolver conforme a derecho, es necesario analizar la normativa aplicable al caso. En esta tarea, traemos a estudio el Art. 6 de la Ley 125/91 modificada por la Ley Nº 2421 que preceptúa: “Nacimiento de la Obligación Tributaria. El nacimiento de la Obligación tributaria se configurara al cierre del ejercicio fiscal, el que coincidirá con el año civil.

La administración tributaria queda facultada para admitir o establecer, en caso de que se lleve contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las disposiciones legales vigentes, que el ejercicio fiscal coincida con el ejercicio económico...”. En relación a dicho articulado, la Resolución N 1346/05, reglamentada por Decreto Nº 6.359/05, establece: Art. 1. Ejercicio fiscal coincidirá con el año civil, salvo los casos señalados en el presente artículo. El ejercicio fiscal de los ingenios azucareros, así como el de las cooperativas que industrializan productos agropecuarios finalizara el 30 de abril de cada año civil. Las actividades de seguro y reaseguros así como las industrias de las cervezas y de las gaseosas finalizarán su ejercicio fiscal al 30 de junio de cada año civil. Las excepciones mencionadas son aplicables siempre que se lleve contabilidad ajustada a los principios generalmente aceptados y a las disposiciones legales vigentes en la materia, y sin perjuicio que el contribuyente opte por finalizar su ejercicio oficial de acuerdo al criterio general, al 31 de diciembre de cada año. Pero una vez optado no podrá modificar la finalización de su ejercicio fiscal en un plazo de 5 (cinco) ejercicios fiscales. De las disposiciones legales transcriptas en el parágrafo precedente, se concluye que la administración, siempre que el contribuyente cumpla con ciertos requisitos, puede admitir o establecer que el cierre del ejercicio fiscal coincida con el

cierre del ejercicio económico de la empresa. En base a esta facultad, es que en la Resolución y Decreto mencionados, a contribuyentes que se dedican a ciertas actividades específicas, les da la opción que el cierre del ejercicio fiscal coincida con la clausura de su actividad económica. Pero, la administración, aparte de reglamentar en forma expresa, quienes pueden hacer uso de tal beneficio, de acuerdo a lo prescrito en el 2º p, Art. 6 de la Ley 125/91, también tienen la prerrogativa de admitir solicitudes de contribuyentes que haciendo uso de su derecho de peticionar a las autoridades, prevista en el Art. 40 de la Constitución Nacional, pidan cambio del ejercicio fiscal de la empresa, a fin de que coincida con el ejercicio comercial o económico.

En el presente caso, la entidad HABITAT PARA LA HUMANIDAD – PARAGUAY, solicitó a la parte demandada, que el cierre de su ejercicio fiscal sea el 30 de junio de cada año y no al cierre del ejercicio fiscal (31 de diciembre), debido a que la Habitat for Humanity Internacional, organismo que le provee los recursos para que pueda realizar sus objetivos (construcción en Paraguay de viviendas modestas pero adecuadas para personas carenciadas), así lo requiere. Además, acreditó en autos que la misma es una Asociación reconocida de utilidad pública y sin fines de lucro, conforme Escritura Nº 6 de fecha 19 de mayo de 2.007, autorizada por la Escribana Libertad Pistilli de Fernández e inscrita en la Dirección General de los Registros Públicos bajo el Nº 1.257, el 8 de octubre de 1.998, reconocida por Decreto Nº 334 del 9 de septiembre de 1.998. La necesidad de que el cierre del ejercicio fiscal sean en la fecha solicitada, se encuentra prevista en sus Estatutos Sociales, pues taxativamente en su Art. 64, establece: “El ejercicio fiscal de la Asociación fenecerá el 30 de junio de cada



año”, de no ser así, este hecho traería aparejada la imposibilidad de que las asociaciones cumpla con los fines para el cual fue creado, perjudicaron a miles de familias carenciadas que quedaría sin vivienda.

Por otro lado, cabe aclarar que el cambio solicitado por el contribuyente no traería ni un perjuicio económico al fisco y que no fue controvertido en autos su contabilidad, la cual se ajusta a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las disposiciones legales vigentes. Como la entidad HABITAT PARA LA HUMANIDAD – PARAGUAY, cumple con todo los requisitos legales, establecidas en el Art. 6 de la Ley Tributaria, no existe impedimento para que la Administración la enmarque dentro de las excepciones, y permita que su ejercicio fiscal coincida con su ejercicio económico, admitiendo que el cierre del ejercicio fiscal sea el 30 de junio de cada año. En base a las consideraciones hechas precedentemente y las normas legales aplicables, no cabe más que confirmar el fallo recurrido, con costas a la parte demandada en ambas instancias, en razón de que no se hallan motivos suficientes para eximir las de estas a la perdidosa”.

Voto en disidencia BLANCO:

“Si bien la Ley 125/91 con el texto actualizado de la Ley 2421/04 Régimen Tributario en su Art. 6 dispone que el nacimiento de la obligación tributaria se configurará al cierre del ejercicio fiscal, el que coincidirá con el año civil. La Administración Tributaria queda facultada para admitir o establecer, en caso de que se lleve contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad, generalmente aceptados y a las disposiciones legales vigentes, que el ejercicio fiscal coincida con el ejercicio económico”.

Esta disposición, se halla reglamentada en las Resoluciones Nº 1346/05 y por el Decreto Nº 6359/05, en los que indican las excepciones aplicables al cierre distinto al del año civil para ciertas actividades económicas en forma general por actividad y no en forma particular. Asimismo, según constancia de autos, cuando fuera aprobado el Estatuto Social de la entidad HABITAT PARA LA HUMANIDAD PARAGUAY por Decreto 334/08, ya se encontraba en vigencia la Ley 2421/04 la cual dispone como cierre del ejercicio fiscal la coincidencia con el año civil. Así las cosas, de estas reglamentaciones y teniendo en cuenta los argumentos esgrimidos por el recurrente considero que no constituyeron fundamentos suficientes para otorgar, en forma particular, la excepción del cierre en fecha distinta al establecido en la ley, atendiendo que la mencionada ley en su art. 14 dispone que para la Administración tributaria pueda controlar las excepciones otorgadas a las Entidades sin fines de lucro y llevar las estadísticas sobre las mismas, establece la obligación conexa de presentar declaraciones juradas de impuesto a los fines estadísticos y de control; por lo que otorgar a la entidad recurrente tal solicitud, permitiría que otras también puedan solicitar esta excepción atendiendo a las disposiciones de la Constitución Nacional en su Art. 47 inc. 2 (de la igualdad ante las leyes) y artículo 128 de la primacía del interés general que en ningún caso el interés de los particulares primará sobre el interés general, teniendo en cuenta que en el país existen un sinnúmero de Entidades sin fines de lucro, tales como sociales, culturales, deportivas, educaciones, etc., que tuvieron que adecuar sus estatutos sociales para ajustar el cierre de sus ejercicios económicos al año civil, a fin de que la Administración Tributaria pueda ejercer el control eficiente de las exenciones que le otorga la Ley y llevar las estadísticas de la



materia; caso contrario dificultaría y haría inviable la labor dispuesta en el art. 14 precipitado.

Por tanto coincido lo dispuesto por la Administración Tributaria al denegar el otorgamiento de la excepción por carecer del fundamento sustentable que amerite el cambio, ya que esta Entidad viene haciendo dos cierres de balances sin que afecte el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y estatutarias, y en consecuencia corresponde REVOCAR el Acuerdo y Sentencia...”.

**18/12/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 2309, SALA PENAL, CSJ, EN: “SYNGENTA IBEROAMERICANA, SUCURSAL PARAGUAY C/ RES. Nº 384 DEL 20 DE FEBRERO DE 2008 Y NOTA Nº 168/06, DIC POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**IVA. Devolución de Crédito al exportador. Caducidad.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

En el caso de autos no existe divergencia en cuanto a la existencia de un crédito a favor del contribuyente, originado en la realización de operaciones de exportación durante el año 1998 El punto a dilucidar es si el recurrente solicitó su devolución dentro o fuera del plazo que tenía legalmente para hacerlo, por lo que debemos abocarnos a lo que prescribe la citada norma legal en su Art. 221: “Caducidad de los créditos contra el sujeto activo Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo caducaran a los (4) cuatro años contados desde la fecha que pudieron ser exigibles La caducidad operará por periodos mensuales y

su curso suspenderá por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o pago de una suma determinada”

Para determinar si el pedido de devolución se realizó antes que opere la caducidad, debemos analizar los antecedentes administrativos Consta en autos, que en el mes de febrero del año 2 001, la firma accionante, cuando ya había transcurrido tres años desde que pudo exigir la devolución de sus créditos, solicito su reintegro a la Administración Tributaria, con lo cual suspendió el curso de la caducidad que estaba corriendo desde del año 1 998 Esta solicitud fue rechazada por Nota SG/SET/Nº 168/06 en base al Dictamen Nº 116/06, fundado en las siguientes razones: a) falta de presentaciones de recaudos que sustenten la representación legal ejercida por el Sr Iván González entonces representante legal de la empresa y, b) falta de presentación de documentos correspondientes a la modificación de la denominación social, lo cual fue notificado al contribuyente en fecha 02 de febrero del 2 006 Luego que la citada Nota quedara firme, de nuevo comenzó a correr el plazo de la caducidad, la cual se ve nuevamente interrumpida a los un año, cuando el 28 de febrero del 2 007, la recurrente vuelve a solicitar la devolución de los tributos en cuestión A fin de determinar si se produjo o no la caducidad del crédito fiscal reclamado, es necesario computar el plazo en periodos mensuales, atendiendo que estamos ante un impuesto cuya liquidación es mensual, y por ende es viable solicitar su recupero a partir del primer día del mes siguiente De acuerdo a lo expuesto, si el periodo reclamado abarca los meses de enero a diciembre de 1 998, el plazo para que opere la caducidad comenzó que correr el 1 de febrero de 1 998 La primera reclamación de la firma para el recupero del IVA del Exportador se hizo en febrero del 2001,



18/12/12

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 2316, SALA PENAL, CSJ, EN: "CRÉDITO VIDA S.A. C/ RES. Nº 333 DEL 26 DE ENERO/2005 Y RES. Nº 1374 DEL 20/10/2006, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE TRIBUTACIÓN DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**IRACIS. Determinación base mixta. Omisión de gastos. Gastos no deducibles.**

Voto BENITEZ RIERA (al que se adhiere PUCHETA DE CORREA y – parcialmente-BLANCO):

“Que pasando a auscultar el fondo de la cuestión planteada, considero que corresponde analizar individualmente cada rubro reclamado, a los efectos de realizar la liquidación ajustada a derecho. En cuanto al rubro de omisión de pago de salarios, considero que en autos se ha acreditado suficientemente los indicios que condujeron al órgano a considerar que dicho rubro fue omitido por la empresa recurrente, asimismo considero que el fisco ha tenido elementos suficientes para efectuar el cálculo del monto correspondiente al presente rubro, teniendo en cuenta las instrumentales obrantes en el expediente de antecedentes administrativos que obra por cuerda separada. Asimismo, corresponde resaltar que la empresa Crédito Vida S.A., no ha justificado dicha omisión, por lo que corresponde que éste rubro sea confirmado.

En cuanto al rubro de gastos no deducibles de los ejercicios 2003 y 2004 por la firma Crédito Vida S.A., considero que la administración tributaria ha actuado conforme a derecho al aplicar dichos rubros, puesto que de las

constatamos que transcurrió para entonces 36 meses, siempre tomado como punto de partida el crédito correspondiente a enero 1 998 Esta gestión ante la instancia administrativa tendiente a la devolución del crédito fiscal suspendió los efectos de la caducidad, por un periodo de cinco años, pues el proceso administrativo culminó el 2 de febrero del 2 006, mediante la Resolución SG/SET N° 168, la cual fue notificada al contribuyente el 21 de febrero del mismo año A partir del 22 de febrero del 2 006 vuelve a transcurrir el plazo para que opere la caducidad, faltando aun 12 meses, el cual llegaba a término el 22 de febrero del 2 007 Como la segunda reclamación de la firma a la SET, reclamando la devolución del crédito fiscal a su favor se realizó el 28 de febrero del 2007, ya había caducado el crédito correspondiente al mes de enero de 1998, pero quedaron subsistentes los comprendidos entre el mes de febrero a diciembre de 1998, por lo que corresponde en derecho que sean devueltos.

Así mismo, de conformidad a lo estipulado en el Arts 88, 171 y 224, conocido con el A quo, que la Administración debe abonar una multa, a calcularse sobre el importe del tributo no pagado en término, del 14% (catorce por ciento) pues el atraso superó los cinco meses y el interés mensual que se liquidará desde la fecha en que fue solicitada su devolución, 28 de febrero del 2007, hasta la extinción de la obligación Es mi Voto Por las consideraciones apuntadas voto por la confirmación del fallo recurrido con costas a la perdedora en esta instancia, en virtud de lo estatuido en el Art. 20 inc. a) del Código Procesal Civil .”



constancias de autos se desprende la existencia de irregularidades en ciertas facturas presentadas, como ser las facturas sin nombre, las facturas con nombre distinto a la empresa y facturas por montos no deducibles, de conformidad al ordenamiento legal vigente, por lo que este rubro también debe ser confirmado.

Por último, en cuanto al rubro de omisión de pago de alquiler, considero que dicho rubro no puede ser imputado a la empresa CREDITO VIDA S.A., en razón a que en autos se ha acreditado suficientemente que dicha empresa no ha incurrido en el gasto de alquiler, por lo que la omisión de dicho rubro se ajusta a derecho, no pudiendo la administración tributaria aplicar multas o realizar cálculos de dicho rubro, por lo que considero que el monto aplicado en éste concepto debe ser exonerado.

Que, en conclusión, teniendo en cuenta lo expresado precedentemente, corresponde que el monto aplicado por la Sub Secretaría de Estado de Tributación a la firma Crédito Vida S.A. sea retasado, excluyendo el rubro correspondiente a la omisión de pago de alquiler, debiendo quedar la liquidación correspondiente en la suma de Guaraníes Cincuenta y Cuatro Millones Ciento Un Mil Quinientos Veintidós (Gs. 54.191.522. ). Se debe aclarar que dicho total resulta por haberse aplicado la suma de Gs. 26.595.761 en concepto de impuesto, la misma suma en concepto de multa, más la suma de Gs. 1.000.000, en concepto de multa por contravención (Art. 192, numeral 1), inc. a) de la Ley 125/91). Que por tanto, teniendo en cuenta la consideraciones realizadas, considero que corresponde Hacer Lugar parcialmente al recurso de Apelación interpuesto, revocando el Acuerdo y Sentencia N° 153 de fecha 21 de octubre de 2008, emitido por el Tribunal de Cuentas 2ª Sala, y en consecuencia modificar la

Resolución N° 333 de fecha 26 de enero de 2006 y la Resolución N° 1.374 de fecha 20 de octubre de 2006, ambas dictadas por la Sub Secretaría de Estado de Tributación. En cuanto a las costas, deben ser impuestas en el orden causado, en virtud al principio contenido en el Art. 195 del C.P.C.

Voto parcialmente en disidencia BLANCO

“Siguiendo en el reexamen de la cuestión traída ante esta Sala, el hecho que la administración tributaria tomó al efecto de la fiscalización cumplida a la firma contribuyente, los ejercicios fisca es 2003 y 2004, oportunidad en que fue practicada la misma sobre comprobantes impositivos contables, labor cumplida por personal de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, resultando la ulterior denuncia por parte de los agentes intervinientes, sobre ciertas irregularidades, por supuestas infracciones atribuidas a la firma CREDITO VIDA S. A. que posteriormente fue impugnada dicha acusación por la firma contribuyente.

De los documentos contables ofrecidos por la firma actora al personal fiscalizador en dicha ocasión, fueron ellos considerados en la medida que cumplían las formalidades exigidas por las normas y reglamentaciones de la materia, así también, hubo rechazo o impugnación parcial de las mismas de parte de la autoridad tributaria, con aquellas que consideraron no cumplían los requerimientos u ofrecían dudas respecto a la deductibilidad al efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (IRACIS).

La indicada situación, derivó en una reliquidación de la base imponible, pero en tal oportunidad resultó la misma practicada sobre base mixta, dada la combinación dual en su práctica atendiendo la documentación utilizada, así como la presunción, conforme lo



prevé el numeral 3 del artículo 210 de la ya referida Ley 125/91.

El Abogado Fiscal, parte apelante, cuestiona los fundamentos utilizados por el Tribunal a quo, que a decir de la misma en oportunidad de exponer sus agravios, no pudo desvirtuar las presunciones del tipo "juris tantum", puesto que no el colegiado al emitir su pronunciamiento no ha referido la prueba que corresponda para desvirtuar a cada caso. Respecto a la reliquidación y las consecuencias punitivas derivadas de aquella, las que impuestas a la empresa contribuyente CREDITO VIDA S. A en conceptos de INGRESOS NO DECLARADOS, provenientes de la omisión de gastos de sueldos y jornales y, GASTOS NO DEDUCIBLES, a la luz del Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS), como la previsión del artículo 210, previstos en los Libros I y V de la Ley 125 respectivamente, no cabe más sino coincidir con el Ministro que me precedió en el estudio del tema propuesto en grado de apelación, no así, no comparto la postura excluyente asumida por el respetado colega de Sala en lo que a INGRESOS NO DECLARADOS ha considerado, provenientes estos de la omisión de GASTOS DE ALQUILER DE INMUEBLE durante los ejercicios fiscales 2003 y 2004, a los efectos del IRACIS, considerando que fue acreditado suficientemente que dicha empresa no ha incurrido en el gasto de alquiler, sin posibilidad de ser pasible de la aplicación de la pena de multa, por parte de la autoridad tributaria. La situación que constituyó asiento de la firma fiscalizada, un inmueble no declarado en el activo de la firma contribuyente, conforme resultó probado en autos, cuyos representantes de la firma contribuyente reconocieron la titularidad del apuntado bien raíz, en la persona de un tercero, ajeno a la firma y por ende a la relación jurídico tributaria, como Tampoco se

constató en oportunidad de la fiscalización, asientos contables imputables al rubro "alquileres". Los defensores de la firma auditada en contestación al traslado dirigido a su parte, indicaron en descargo defensivo a su comitente que durante el sumario administrativo cumplido por ante el órgano recaudador, fue acreditada la ausencia de contrato de alquiler y que la firma CREDITO VIDA ocupaba dicho local en virtud a un acuerdo de uso con la propietaria del mismo, bajo condición que la firma usuaria realice a su costa mejoras en el inmueble de referencia, las que resultaban ineludibles a fin de poder ocuparlo, todo ello, sin otra contraprestación en concepto de locación. Fue ofrecido por la contribuyente sancionada, como prueba instrumental a sus dichos respecto a la forma de acuerdo pactado con la propietaria, un juicio ordinario tramitado por ante el fuero civil, atribuyendo el no diligenciamiento del oficio por el cual era requerida la vista de dicho expediente judicial al Juez sumariante, tras la tardía obtención de las copias de la citada prueba. Con dicha explicación, excusa la partea recurrida la no agregación del referido litigio civil. Judicializada la controversia ventilada en autos, fue nuevamente ofrecida por ante el órgano jurisdiccional la referida prueba (fs. 361), librándose los correspondientes oficios peticionados al a quo (fs. 362/3), sin que haya constancias de su diligenciamiento. Cumplido el periodo probatorio en el presente juicio contencioso administrativo, fue intentado un nuevo pedido de los ya librados oficios, sin efecto alguno por su extemporaneidad (fs. 268 y vuelto).

El tribunal de Cuentas, al expedirse en sentido positivo a la pretensión actora, sustentó su resolución en: "Además, es sabido que la carga de la prueba corresponde al sujeto activo de la relación jurídica, es decir, en el caso de estudio, a la Subsecretaría de Tributación".



(Sic. fs. 378). Sin embargo se evidencia a criterio de quien emite el presente voto que dicha prueba no fue cumplida, ni en fase administrativa, ni en instancia de grado ya por ante el órgano jurisdiccional, por lo que no comparto lo resuelto por el tribunal en instancia de origen, ni el parecer de los colegas de Sala que me precedieron en el análisis del presente recurso, y hago presente el largamente sostenido criterio de esta Sala Penal, que en materia probatoria, la carga de tal diligencia en causas del fuero de lo contencioso administrativo, resulta obligación compartida por las partes contendientes, por lo que no puede ser impuesta al Fisco la pesada carga de demostrar la condición en que ocupaba la firma CREDITO VIDA lo que resultó sede de operaciones, ni tampoco considero factible jugar dicha orfandad probatoria a favor de la contribuyente, atendiendo la previsión del artículo 8, literal e) de la Ley 125/91, como del artículo 61 del Decreto N° 14.002/92 (vigente al tiempo de la fiscalización) que transcrito impone: "Los gastos mensuales por concepto de arrendamiento de inmueble, cuando el arrendador no sea contribuyente del Impuesto a la renta, será el correspondiente a la menor de las siguientes cantidades: b) El 5% (CINCO POR CIENTO) del valor oficial vigente al cierre del ejercicio fiscal, establecido por el Servicio Nacional de Catastro", por lo que considero que igualmente debe ser objeto de reajuste al efecto impositivo del Impuesto a la Renta.

Por las consideraciones expuestas en el presente recurso de apelación, doy mi voto por la procedencia del mismo, con la consecuente imposición de costas, conforme al artículo 203, literal a) del C.P.C."

**20/12/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2331, SALA PENAL, CSJ, EN: "SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY, COLEGIO Y ESCUELA TÉCNICA SAGRADO CORAZÓN DE JESÚS – SALESIANITO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BAJAC):

"Para dilucidar si corresponde la repetición del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por la Sociedad Salesiana, primeramente debemos fijar la situación del ente demandante. De acuerdo a sus estatutos, - es una entidad civil con personería jurídica, cuyo objeto primordial es la búsqueda del bien común a través de la educación... Para conseguir este fin fundara colegios, escuelas de instrucción primaria, secundaria, normal y superior universitaria, especialmente escuelas profesionales y de agricultura, como asimismo Asilos para huérfanos, oratorios festivos y campos de deportes. Al analizar el carácter de la Sociedad Salesiana, observamos que la Constitución Nacional la contempla, en su art. 83 que preceptúa: "Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravaran con impuestos fiscales y municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación al país de elementos necesarios para el ejercicio de las artes y la investigación científica y tecnológica, así como su difusión en el país y extranjero". Por mandato constitucional, resulta claro que se exonera de impuestos fiscales y municipales a todos los objetos, publicaciones y actividades



que tengan un valor significativo para la educación y difusión cultural. El Art. 137 de la Carta Magna, expresa: "La ley suprema de la República es la constitución. Esta, los tratados convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados. Las leyes dictadas por el congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado... Carecen de validez todas las disposiciones y los actos de autoridad opuestos a lo establecido en la constitución". Admitiendo la estructura escalonada del orden jurídico prevista en nuestra Carta Magna, conocida en doctrina como- pirámide de Kelsen- la norma de grado más alto regula el acto por el cual es creada la norma de orden inferior, pues el orden del ámbito jurídico requiere que cada norma este referida a otra de mayor jerarquía, principio previsto en el Art. 137 de la C.N. Dicha norma resulta corolaria del principio de Legalidad de la Administración, en virtud del cual, ningún acto resulta valido ante tal contravención, incurriendo la misma en lo que doctrinariamente se llama, "vicio de la violación de la ley".

Por otra parte, de acuerdo a la competencia atribuida a la jurisdicción contenciosa-administrativa, le corresponde al Tribunal de Cuentas, anular los actos administrativos generales o particulares contrarios a derecho, ya sea tanto por desviación de poder o por violación del principio de legalidad. Consecuentemente, el control legal de la totalidad de los actos de rango sub-legal (entendiendo por tales actos normativos o no, los dictados en ejecución directa de una ley y en función administrativa), son del conocimiento de la jurisdicción contenciosa administrativa. De esta manera, el Tribunal de Cuentas, entiende en el conocimiento de las acciones de nulidades que se interpongan

contra los actos administrativos generales o individuales dictados por el Poder Ejecutivo. Con respecto a la repetición del pago indebido del impuesto al Valor Agregado, al estar exenta la parte actora resultaría contradictoria que fuese obligada a soportar el pago del impuesto referido, siempre que estos resulten de operaciones relacionados con los fines para lo cual la institución fue creada. Ello es así, porque el procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso se encuentra legislado en el art. 220 de la Ley N° 125/91 y las condiciones subjetivas de la Sociedad Salesiana del Paraguay – Colegio Salesiano, le permiten recurrir legítimamente a dicho procedimiento.

**27/12/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2398, SALA PENAL, CSJ, EN: "INDUSTRIAL CORDILLERANA S.A. CONTRA PROVIDENCIA DE LA SUBSECRETARÍA DE TRIBUTACIÓN QUE APRUEBA EL DICTAMEN DIRECCIÓN DE DPTT/DTJ/ N° 1594 DEL 16/07/2008 DIC. POR LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA"**

**IRACIS. Devolución de anticipos. Caducidad. Cómputo del plazo.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

“Entrando a estudiar el fondo de la cuestión, constatamos que no existe divergencia en cuanto a la existencia de un saldo a favor del contribuyente y su cuantía. El punto a dilucidar es si el recurrente solicitó su devolución dentro del plazo que tenía legalmente para hacerlo. Para resolver conforme a derecho el punto sometido a nuestra consideración, debemos analizar las disposiciones aplicables al caso. Así constatamos que en lo referente al Impuesto a



la Renta, la Ley 125/91 en su Art. 23, Faculta a la Administración a exigir anticipos o retención con carácter de anticipos en el transcurso del ejercicio en concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que corresponda tributar al finalizar el mismo, los que no pueden superar el monto total del impuesto del ejercicio anterior. Para el caso que el monto supere el impuesto liquidado se debe proceder a la compensación o devolución, en la forma y condiciones que establezca la Administración. Con relación al tema, la SET mediante la Resolución N° 178/02, que modifica y amplía la Resolución N° 1.105/95, reglamentó: Artículo 2°.ANTICIPOS A CUENTA. Los anticipos realizados a cuenta que sean superiores al impuesto liquidado, constituirán un crédito que no dará lugar a su devolución por el presente régimen de certificados, sino que serán computados a cuenta de futuras obligaciones que se generen por el propio tributo” y en su Artículo. 4 dispuso: CANCELACION DEL RUC: cuando se produzca la cancelación del RUC como consecuencia de la clausura de las actividades del contribuyente, podrá solicitar certificado de crédito, si tuviere crédito a su favor proveniente de pago indebido, en exceso o de retenciones que no fueron debidamente compensados...”.De las disposiciones legales citadas precedentemente se puede concluir, que el crédito generado por anticipos a cuenta del impuesto a la renta, debía ser compensado con futuras obligaciones que genere el propio tributo, estando vedado en general su devolución por medio de certificados; pues ello sólo estaba permitido cuando el contribuyente cancelaba su RUC. Así, si al producirse la cesación definitiva de sus actividades, de existir a su favor créditos provenientes de retenciones que no fueron debidamente compensados, estos debían ser devueltos.

De acuerdo a lo expuesto en el párrafo precedente y lo prescripto en el Art. 221 de la Ley 125/91: “Caducidad de los créditos contra el sujeto activo. Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo caducaran a los (4) cuatro años contados desde la fecha que pudieron ser exigibles.

La caducidad operará por periodos mensuales y su curso suspenderá por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o pago de una suma determinada”; el plazo para que opere la caducidad comenzó a correr cuando se produjo la cancelación del RUC de la firma INDUSTRIAL CORDILLERANA, el 31 de diciembre del 2.005, pues a partir de ese momento estaba facultado para solicitar la devolución de los anticipos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos fiscales 1.992, 1.993, 1.994 que no pudieron ser compensados debido a las sucesivas pérdidas fiscales de los ejercicios posteriores, a excepción de los ejercicios 2.002 y 2.005 en que se registraron utilidades, las cuales fueron compensadas con la perdida fiscal que arrastraba el contribuyente , quedando un saldo a su favor del Gs. 80.422.607. Como la firma actora al momento de solicitar la clausura voluntaria del comercio, en fecha 31 de diciembre del 2005, también solicitó la devolución de los saldos a su favor originados en anticipos de impuesto a la renta que no fueran pasibles de ser compensados con un eventual debito a favor del fisco, se concluye que el pedido fue presentado en tiempo hábil, o sea, no se produjo la caducidad del plazo que tenía el contribuyente para reclamar al fisco el crédito a su favor.

Esta misma posición ha asumido esta magistratura en otra causa “Banco de Asunción S.A. c/ Res. Ficta Recaída el 1 de Junio del 2006, de la Subsecretaria de Tributación que



confirma la Res. N° 595 del 11 de abril de 2006 de la dirección de Grandes Contribuyentes del Ministerio de Hacienda” , donde se discutió el momento a partir del cual debía computarse el plazo para que opere la caducidad del crédito adeudado al contribuyente, que fue resuelta por la Acuerdo y Sentencia N° 605/12. En base a las consideraciones hechas, las disposiciones legales y la jurisprudencia citada, no queda más que confirmar el fallo apelado con costas a la perdidoso de acuerdo a lo establecido en el Art. 20 inc. a) del Código Procesal Civil”

**28/12/12**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 2466, SALA PENAL, CSJ, EN: “SOCIEDAD SALESIANA DEL PARAGUAY - COL. Y ESC. TÉCNICA SAGRADO C. DE JESÚS - SALESIANITO – C/ RES. EXPRESAS O TÁCITAS DE LA SUB-SCRIA. EST. DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Artículo 83 de la Ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y – parcialmente – PUCHETA DE CORREA):

“Analizando el caso planteado, se observa que la cuestión a dilucidar es si corresponde la repetición del Impuesto al Valor Agregado, abonado por la actora, en operaciones diversas gravadas con dicho impuesto. Para ello, primeramente debemos fijar la situación del ente demandante. De acuerdo a sus estatutos, - es una entidad de carácter civil con personería jurídica, que tiene por objeto impartir la enseñanza primaria, secundaria, y/o universitaria, estableciendo para el cumplimiento de sus fines, escuelas, colegios, universidades, centros educacionales, donde se impartan, desarrollen e investigan las ciencias,

las letras, las artes, los oficios las profesiones y toda otra manifestación del espíritu y saber humano tendientes al bien común-. Al analizar dicho carácter, observamos que la Constitución Nacional, en su art. 83 preceptúa: "Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravaran con impuesto fiscales y municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación a país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y la investigación científica y tecnológica, así como su difusión en el país y extranjero". Por mandato constitucional, resulta claro que se exonera de impuestos fiscales y municipales a todos los objetos, publicaciones y actividades que tengan un valor significativo para la educación y difusión cultural.

El Art. 137 de la Carta Magna, expresa: "La ley suprema de la República es la constitución. Esta, los tratados convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados. Las leyes dictadas por el congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado... Carecen de validez todas las disposiciones y los actos de autoridad opuestos a lo establecido en la constitución". Admitiendo la estructura escalonada del orden jurídico prevista en nuestra Carta Magna, conocida en doctrina como- pirámide de Kelsen- la norma de grado más alto regula el acto por el cual es creada la norma de orden inferior, pues el orden del ámbito jurídico requiere que cada norma este referida a otra de mayor jerarquía, principio previsto en el Art. 137 de la C.N. Dicha norma resulta corolaria del principio de Legalidad de la Administración, en virtud del cual, ningún acto resulta valido ante tal contravención, incurriendo la misma



en lo que doctrinariamente se llama, "vicio de la violación de la ley".

Por otra parte, de acuerdo a la competencia atribuida a la jurisdicción contencioso-administrativa, le corresponde al Tribunal de Cuentas, anular los actos administrativos generales o particulares contrarios a derecho, ya sea tanto por desviación de poder o por violación del principio de legalidad. Consecuentemente, el control legal de la totalidad de los actos de rango sub-legal (entendiendo por tales actos normativos o no, los dictados en ejecución directa de una ley y en función administrativa), son del conocimiento de la jurisdicción contenciosa administrativa. De esta manera, el Tribunal de Cuentas, entiende en el conocimiento de las acciones de nulidades que se interpongan contra los actos administrativos generales o individuales dictados por el Poder Ejecutivo.

Por otro lado, respecto a la repetición del pago indebido del impuesto al Valor Agregado, al estar exenta la parte actora resultaría contradictoria que fuese obligada a soportar el pago del impuesto referido, siempre que estos resulten de operaciones relacionados con los fines para lo cual la institución fue creada. Ello es así, porque el procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso se encuentra legislado en el art. 220 de la Ley N° 125/91 y las condiciones subjetivas de la Asociación San José, le permiten recurrir legítimamente a dicho procedimiento. Por las razones expuestas, al igual que en el expediente: "Club Centenario c/ Resolución Denegatoria Ficta de la Sub-Secretaría de Tributación", donde el litigio giró en torno al mismo punto, y fue resuelto en forma favorable al contribuyente por Acuerdo y Sentencia N° 1.015/11, estimo que el fallo recurrido debe ser revocado al igual que los actos administrativos impugnados. En cuanto a la mora, al igual que

en causas anteriores, donde me tocó expedirme sobre este reclamo, sostengo que el mismo corre desde el día en que el impuesto cuya repetición de pago fue abonado al fisco, por haberse violentado manifiestamente la Constitución Nacional, aplicando en consecuencia lo establecido en el artículo 1819 del Código de Fondo, que reza: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe, desde el día del pago". Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la repetición por Pago Indebido de Impuesto al Valor Agregado, no es desde esta fecha, sino desde el día del pago, que deben ser computados los intereses. En cuanto al porcentaje, en virtud del Decreto n° 6904/05 debe ser del 2,5% mensual, a calcularse día por día, lo que equivale a una tasa diaria de 0,0833%. En lo referente a las costas, dado lo dispuesto en el artículo 192 del Código de Formas corresponde sean declaradas a la perdedora debido a que las pretensiones del recurrente tuvieron una acogida favorable en esta instancia y así deben ser impuestas".

Voto parcialmente en disidencia PUCHETA DE CORREA:

"Coincido con el voto del Ministro preopinante, en cuanto a la procedencia de la devolución del Impuesto al Valor Agregado solicitado por la parte actora, concerniente a los periodos fiscales que van de enero de 2007 a junio de 2009. Pero disiento en lo referente al pago de los accesorios legales, en lo que respecta a los intereses, por los motivos que seguidamente paso a exponer:

Esta Magistratura ha sostenido en casos anteriores en donde tocó expedirse sobre este reclamo, que el mismo corre desde la fecha en



25/03/13

que fue demandada a la administración la devolución de lo acreditado de más, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: "El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala de desde el día del pago". En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende disponer que los intereses se abonen desde el día del pago de los impuestos indebidos, porque en nuestro Derecho positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser comprobada. En este sentido el Código Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución Judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos. Ver: "Banco Sudameris Paraguay SAECAC/ SG SET N° 964 de fecha 25/may/05, dic. por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 526/07); "Consortio INGAER S.A. - DECYPAR S.A. c/ Res. ficta de la Sub Secretaría de Tributación del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 907/09); "CREDICAR S.A. c/ Res. ficta de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda" (Acuerdo y Sentencia N° 911/11).

Como en el caso en estudio, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la repetición por pago indebido del Impuesto al Valor Agregado, el 31 de agosto del año 2010, es desde esta fecha, y no desde el día del pago, que deben ser computados los intereses. En cuanto a las costas, atendiendo que el recurso prospero parcialmente, conforme lo estipula el art. 203 inc. c) del Cod. Proc. Civ., deben imponerse en proporción al éxito obtenido".

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 100, SALA PENAL, CSJ, EN: "EVA PATIÑO OCAMPOS DE MELGAREJO C/ RESOLUCIONES N° 47 DE FECHA 10/01/06 Y LA N° 1058 DE FECHA 17/07/06; DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**Prescripción de la obligación tributaria. Causal de interrupción. Acta final. Causal de suspensión. Solicitud de copia de expediente. Solicitud de prórroga del plazo para contestar traslado. IRACIS. Omisión de pago. Ingresos percibidos en concepto de alquileres. Actividad no gravada. Aumento de capital.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

"De acuerdo a la normativa precedentemente transcrita (Art. 165 núm. "1" [Ley 125/91]) el Acta Final tiene la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción, por lo que, a partir del 12 de abril de 1999, comenzó a correr de cero el plazo de cinco años para que opere la prescripción. Dicho instrumental, cuya copia autenticada obra a fs. 16/8 de los antecedentes administrativos, está suscripta por los funcionarios actuantes, el Supervisor y dos Auditores, así mismo, se dejó constancia que la propietaria, Eva Patiño Ocampos, se negó a firmar el Acta. Como la ley atribuye a este documento carácter de fe pública, en referencia al trabajo material de los funcionarios (fecha del evento) y el contenido del mismo, la falta de firma de la propietaria no agrega ni quita nada, sobre todo si consideramos que la validez de dicha documentación no fue impugnada. Constituye por ende un instrumento público de plena validez en juicio, que tuvo la virtualidad de



interrumpir el plazo de prescripción desde la fecha de su suscripción. Este ha sido el criterio adoptado por esta Sala Penal, en casos análogos, como 'LINEAS PANCHITA G S.A. C/ Resolución 287 del 20 de julio del 2004 y el dictamen SG/SSET/1629 del 31 de diciembre de 2004, dictado por la Subsecretaría de Estado de Tributación', resuelto por Acuerdo y Sentencia N° 1499 del 18 de diciembre de 2006 y 'MEDIGRUP S.A. c/ Resolución N° 1181/05 y N° 713/06 de la Subsecretaría de Estado de Tributación', resuelto por Acuerdo y Sentencia N° 699 del 23 de setiembre de 2011. Además durante la tramitación del sumario, la representante de la contribuyente, el 25 de noviembre de 1999 solicitó copia del expediente y el 16 de noviembre del 1999 y 17 de mayo del 2000, peticiono prórroga del plazo para contestar el traslado (fs. 56, 58 y 61), actuaciones administrativas que tuvieron la virtualidad de suspender el plazo de prescripción hasta la configuración de la resolución definitiva, de acuerdo a los prescripción en el Art. 166.”

“En relación al rubro alquileres, consta en el Acta Final, que la SSET, tras la finalización de los trabajos de fiscalización, constato la existencia de contratos y recibos de alquileres proveídos por firma de referencia, correspondiente a los ejercicios fiscales 1994 y 1995, que no fueron incluidos dentro de los ingresos declarados por el contribuyente, por el cual procedió a realizar la liquidación en base a la documentación aportada. En lo que respecta a los ejercicios fiscales 1996, 1997 y 1998, de acuerdo a ciertas documentaciones presentadas por los denunciados, como recibos que le expidió la firma en formularios numerados en forma correlativa, procedieron a determinar la Renta sobre base presunta, puesto que las copias de estos talonarios de recibos no fueron presentadas por la actora, quien manifestó que ya no existen porque

fueron tiradas, destruidas y extraviadas y, que no ha llevado ningún registro como anotaciones de planillas, faltando a si a sus deberes y obligaciones establecidas en el Art-192 de la Ley N° 125/91, entre las cuales se encuentran la conservación de toda la documentación concerniente al tributo no prescripto. Durante la tramitación del sumario tampoco presentó instrumentales que pudieran esclarecer esta situación, pues la documentación que arrimó no guarda relación con el hecho cuestionado. Como dichos ingresos debieron ser tenidos en cuenta para la determinación del Impuesto a la Renta, su exclusión significó una disminución en su recaudación, configurándose así, la Omisión de Pago prevista en el Art. 177 de la ley tributaria. En lo que respecta al aumento del capital, originado en la incorporación al activo fijo de la firma, de dos inmuebles, me adelanto en sostener que dicha actividad no está gravada con el Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo establecido en la Ley 125/91, Art. 7, inc. i), que preceptúa: 'Constituirá Renta Bruta ...i) todo aumento de patrimonio producido en el ejercicio, con excepción del que resulte de la revaluación de los bienes del activo fijo y los aportes de capital, o los provenientes de actividades no gravadas o exentas de este impuesto'. De las constancias de autos puede observarse que dicha operación fue debidamente asentado en el Balance Impositivo de la Empresa (f. 19) y declarado en su oportunidad en el Formulario N° 402, Cambio de Información, Aumento de Capital, Gs. 416.036.380 (f. 17), así como en el Cuadro Demostrativo Revaluó y Depreciación de Bienes del Activo Fijo (f. 21) correspondiente a los ejercicios fiscales 1997 y 1998, documentos que fueron presentados en tiempo y forma ante la Subsecretaría de Estado de Tributación, y hacen plena fe en juicio por cuanto no fueron redargüidos de falsos.”



17/05/13

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 362, SALA PENAL, CSJ, EN: "SAMAS S.R.L. C/ RES. RP N° 176 DEL 26/05/08 DIC. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**IRACIS. IVA. Determinación fiscal complementaria. Facturas de crédito de dudoso origen. Obligación de la empresa compradora.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

“Entrando a estudiar el fondo de la cuestión, constatamos que la administración tributaria, procedió a realizar una determinación fiscal complementaria del Impuesto a la Renta e IVA, ejercicios fiscales 2000/2001, a la firma SAMAS S.R.L. Argumentaron la determinación adoptada en que los comprobantes de compra de las mercaderías no se hallan debidamente respaldadas, teniendo en cuenta que fueron emitidos por la firma INTERPACK S.R.L., que de acuerdo a los datos Informáticos no registra transacciones desde noviembre del 1999, siendo su última presentación 20/11/99. Añadió que la citada firma sólo importaba y vendía electrodomésticos y las facturas cuestionadas son por venta de textiles. No obstante en autos consta que el Sr. Ricardo Aranda Coronel accionista y representante de INTERPACK S.R.L. fue condenado por delito de contrabando, mediante la S.D: N° 18 de fecha 27 de marzo de 2002, fallo que fue apelado y recayó el A y S N° 75 de fecha 4 de noviembre del 2003, con una condena de 4 años. Este hecho prueba que la empresa realizaba operaciones fuera del marco legal, no siendo asentadas en sus libros contables las

mercaderías ingresadas de contrabando. Por otro lado, en el propio sumario administrativo, la SET admite que no se ha podido dilucidar la participación de SAMAS S.R.L. en el hecho reprochable de las facturas de crédito de dudoso origen proveído por la INTERPAK, las cuales cumplían con todos los requisitos formales y reglamentarios. Además SAMAS S.R.L. demostró la existencia de la operación y que la compra ha sido real, pues la perito designada en autos consigno que el costo total de las mercaderías cuyas compras han sido objetadas ascienden a Gs. 1.620.945.400 mientras que el valor de venta de los mismos fue por Gs. 1.877.484.834, arrojando una utilidad de Gs. 266.439.434, así mismo certificó que las facturas que respaldan la operación reúnen todos los requisitos formales de la Ley 125/01 y sus respectivas reglamentaciones. En este sentido, esta Sala ha resuelto en casos anteriores, en donde fueron objetadas facturas emitidas por empresa que figura en los Registros de la SET, que son válidas a los efectos contables si reúnen los requisitos formales exigidos por la ley. No es tarea de la compradora, en nuestro caso la firma “SAMAS S.R.L...”, pedir informe a la Subsecretaría de Estado de Tributación acerca de la situación legal de las empresas vendedoras, más aun cuando esta se encuentra activada en la página Web de la SET; la obligación de la empresa compradora se limita a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales visibles a simple vista, en concordancia con los formatos que la propia administración tributaria ha lanzado en el mercado. Es la firma proveedora objetada quien resulta responsable tanto de las documentaciones que expiden como de su situación legal, y no se le puede cargar al contribuyente el deber de demostrar el origen de dichos comprobantes, que para la administración es dudoso. Es obligación de la Administración esclarecer tal situación, así



como demostrar que hubo intención dolosa de los representantes legales de la accionante para perjudicar al fisco (Ver A y S Nº 653/11 'SAVEIRO S.R.L: c/ Resolución Nº 274 de fecha 16 de octubre del 2007 y la Resolución Nº 49 del 18 de febrero del 2008, dic. Por la Subsecretaría de Estado de Tributación”.

**21/06/13**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 633, SALA PENAL, CSJ, EN: “ACUMULACIÓN DE AUTOS: “UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN – CAMPUS UNIVERSITARIO ALTO PARANÁ C/ RES. TÁCITAS DE LA SUB-SRIA. DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEL MINISTERIO DE HACIENDA; UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN – CAMPUS UNIVERSITARIO CARAPEGUÁ C/ RES. TÁCITAS DE LA SUB-SRIA. DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y PAIVA VALDOVINOS):

“Establecido el marco jurídico general, corresponde analizar el caso concreto a la luz de las disposiciones invocadas por la actora para sustentar el derecho reclamado. La UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN es una entidad regida por la Ley 136/93 “De las Universidades” que en su artículo 18 establece: “Libérase a las Universidades sin fin fines de lucro de todo impuesto fiscal o municipal”. La Ley Nº 125/91 que estableció el Nuevo Régimen tributario fue modificada por la Ley Nº 215/93 que modifica y amplía el Art. 83 de la Ley 125/91 disponiendo

que están exoneradas del IVA las siguientes entidades: a) Los partidos políticos, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva así como las asociaciones, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica como las asociaciones, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica, siempre que no perciban fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados o integrantes, las que deben tener como único destino los fines para los que fueron creados. B) ... C) Las entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Culto o el Congreso Nacional”.

En el avance analítico del tema que nos ocupa, tenemos que las exenciones deben establecerse por ley. En la exoneración, pese a producirse el hecho generador, la obligación tributaria no impone a la persona, o al bien incido, la imperiosa obligación de pago efectivo del gravamen impositivo correspondiente, sino que por una situación especialmente considerada por el legislador, pudiendo estar resultar un modo de incentivo, reconocimiento subjetivo especial, o por no considerarse como insuficiente reveladora de la capacidad contributiva en el sujeto, o en la situación prevista, lo que conlleva el perdón del cobro tributario por la propia ley, o por norma especial de igual grado. En este caso, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ordenó la inaplicabilidad por inconstitucional de la modificación introducida por la Ley Nº 2421/04, otorgando a la Universidad actora la elusión de la norma inferior y la aplicación equitativa de la superior, beneficiándola con el instituto jurídico de la Repetición por Pago Indebido del Impuesto, legislado en los artículos 217 al 223 de la Ley



Nº 125/91. Esta opción neutralizante de la materia gravada, es la que recae – siempre conforme al texto constitucional – respecto a las actividades culturales. La ley 125/91, en su texto actualizado, cuyo artículo 83, contempla bajo el rotulado “Exoneraciones”, en su numeral 4) literal c) incluye como sujetos exentos a las entidades educativas, dándose así cumplimiento a la exigencia normativa reglamentaria, prevista en el artículo 83 de la Constitución Nacional. En relación al argumento sostenido por el Ministerio de Hacienda, que la UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCION se convierte en consumidor final, coincido con los fundamentos expuestos por el Tribunal de Cuentas, en el sentido de que resulta impensable que un sujeto exento por pago del tributo, sea el que finalmente soporte tal carga tributaria, ya que de ser así no existiría el incentivo fiscal del cual son sujetos las universidades. Lo hasta aquí expuesto, orienta mi voto por el RECHAZO del recurso interpuesto por la representación Fiscal del Ministerio de Hacienda, correspondiendo en consecuencia el Acuerdo y Sentencia Nº 41 de fecha 22 de marzo de 2012, dictado por el Tribunal de cuentas, Primera Sala, ser confirmado en todos sus puntos, debiendo el Ministerio de Hacienda proceder a la devolución de la totalidad de las sumas abonadas indebidamente por la actora en concepto de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) más los accesorios legales (multas e intereses), los cuales deberán ser calculado desde el día siguiente del vencimiento del plazo que tenía aquel contribuyente preceptor del IVA debito, es decir, el proveedor de insumos y servicios de la UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, porque dicho impuesto tiene la característica de que el hecho imponible se configura por cada caso en particular, siendo el ingreso del

gravamen por razones administrativas, realizadas cada fin de mes y por orden alfabético. Acotándose así mismo, que se ha violentado manifiestamente lo consagrado en la Constitución Nacional y el beneficio otorgado por el Acuerdo y Sentencia Nº 763 del 08 de agosto del año 2007, dictado por la Sala Constitucional de esta Corte Suprema de Justicia, aplicando en consecuencia lo establecido en los artículos 475ª y 1819ª del Código de fondo, ley 1183/86.

Habiendo quedado claro que la Universidad Actora ha sido beneficiada en otras oportunidades por Acuerdos y Sentencias firmes y ejecutoriados otorgando la Repetición por Pago Indebido del Impuesto al Valor Agregado así como la inaplicabilidad por inconstitucional del último párrafo del artículo 83 de la Ley 125/91 con la modificación introducida por la Nº 2421/04, corresponde oficiar a la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la República, a os efectos de que una vez firme y ejecutoriado el presente Acuerdo y Sentencia, inicien las acciones de repetición de pago pertinentes contra quienes resultares responsable del acto administrativo revocado, por los daños que ocasionares esta sentencia al Estado Paraguayo, dando cumplimiento a lo establecido en el Artículo 106 de la Constitución Nacional, como ya quedó establecido en Juicios caratulados como: A) “AMERICAN AIRLINES INC, contra Resolución C.T. Nº 02, de fecha 10 de marzo del 2004, dictado por el Consejo de Tributación”, b) “BANCO SUDAMERIS PARAGUAY SAECA, contra Resolución SG/SET Nº 964, de fecha 25 de mayo del 2004, dictado por el Consejo de Tributación” y c) “UNIVERSIDAD AUTONOMA DE ASUNCIÓN C/ RES. FICTA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”, que hacen jurisprudencia en la materia. En



relación a la imposición de costas, las mismas deben ser impuestas a la parte recurrente, conforme al literal a) del artículo 203 del Código Procesal Civil”.

recurrente”.

**26/07/13**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 768, SALA PENAL, CSJ, EN: “CLUB CENTENARIO C/ RESOLUCIÓN DENEGATORIA FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. Repetición por pago indebido. Art. 83 de la ley 125/91. Ley del Deporte.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BAJAC y – parcialmente – PUCHETA DE CORREA):

“Es así que la primacía de la Ley Nº 2874/06 “LEY DEL DEPORTE” cuyos artículos 24 “Exonerase del pago de impuestos nacionales a las entidades deportivas inscriptas en el Registro de Entidades Deportivas de la Secretaría Nacional de Deportes”, y 27 “A los efectos de la presente Ley, se consideran entidades deportivas reconocidas, a los clubes deportivos, las asociaciones, las ligas, las federaciones y las confederaciones con personería jurídica, inscriptas en el Registro de Entidades Deportivas de la Secretaria Nacional de Deportes, para lo cual su objeto principal deberá ser la práctica, la enseñanza, el sostenimiento, el desarrollo a la organización de algún deporte: “a) los clubes deportivos son asociaciones o sociedades privadas integradas por personas físicas y jurídicas, que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competencias

deportivas”, por resultar estas, previsiones de alcance especial, ya que es orientada por una norma aislada con exclusividad a las entidades deportivas, priman ante la previsión general de la Ley 125. El requisito estipulado por la Ley fue cumplido por el Accionante, conforme a la Resolución Nº 329 de fecha 08.07.1955 y cuya Constancia del 29.05.08 obra a fojas 100 de autos”.

“Respecto a la aplicación del artículo 1819 del Código Civil paraguayo en la materia que nos ocupa, lo que fue solicitado por la representación actora, atendiendo los precedentes jurisprudenciales de ambas Salas de los Tribunales de Cuentas, como las ulteriores confirmaciones ante esta Sala Penal, razono resulta aplicable a esta causa, pues existe el agravante de concurrir tanto identidad subjetiva como objetiva de los mismos, asimismo habiéndose detectado una actitud totalmente contraria al artículo 223 de la Ley 125/91; situaciones que no fueron tenidas en consideración por la autoridad administrativa tributaria al momento de oponerse a lo peticionado ante la misma. Razón por la cual, se justifica plenamente la aplicación del artículo 171 (ley 125/91) con la liquidación de los recargos e intereses establecidos en los Decretos del Poder Ejecutivo debidamente publicados como establecen las normas procesales para su vigencia e implementación (decretos reglamentarios Nº 13947/92, 15660/92, 2062/04 y 6904/05). En atención a lo expuesto, la Sub Secretaría de Estado de Tributación al momento de cumplir la repetición de la totalidad de la suma reclamada en concepto del Impuesto al Valor Agregado, más los accesorios legales (multas e intereses), deberá calcular los mismos desde el día siguiente al vencimiento del plazo, que el contribuyente preceptor del I.V.A. débito (Proveedor de Insumos y Servicios) del Club accionante ha



08/08/13

pagado; ya que por razones administrativas, el ingreso de los gravámenes (IVA) es realizado cada fin de mes y de acuerdo al calendario perpetuo. En concordancia con el Acuerdo y Sentencia Nº 851/12 y Acuerdo y Sentencia Nº 2088/12”.

Voto – parcialmente – en disidencia PUCHETA DE CORREA:

“En cuanto a los intereses, al igual que en causas anteriores, donde me tocó expedirme sobre este reclamo, sostengo que el mismo corre desde la fecha en que fue solicitada a la administración la devolución de lo pagado indebidamente, conforme a lo dispuesto en el Art. 1819 del Código Civil, primera parte: “El que paga lo que no debe tiene derecho a repetir lo pagado, con frutos e intereses desde el día de la demanda, si el que cobro procedía de buena fe, si era de mala fe desde el día del pago”. En el caso de autos, no puede concluirse que la administración procedió de mala fe, y por ende nuestro Derecho Positivo rige el Principio de la Buena Fe, lo cual obliga a las autoridades públicas y particulares, a que presuman la buena fe, motivo por el cual la mala fe debe ser comprobada. En este sentido el Código Procesal Civil en su art. 54 y concordantes, estipula que la mala fe del litigante debe ser declarada por Resolución judicial a pedido de parte, presupuesto que no se cumple en autos”.

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 952, SALA PENAL, CSJ, EN: “INDUSTRIA PARAGUAYA DE GASES S.R.L. C/ RESOLUCIONES FICTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES Y DEL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. IRACIS. Certificado de no retención.**

Voto BLANCO(al que se adhieren BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

“En el caso que nos ocupa, tenemos que la firma demandante INDUSTRIA PARAGUAYA DE GASES SOCIEDAD ANONIMA (INPAGAS S.A.), inscrita como contribuyente en el Registro Único del Contribuyente (R.U.C.) para las obligaciones fiscales emergentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como del Impuesto a la Renta (IRACIS), pretende por el presente contencioso administrativo, lograr que la autoridad tributaria emita un certificado de no retención, y mediante tal instrumento, evitar la sea practicada la retención impositiva por las obligaciones tributarias mentadas, que la firma proveedora de gas de uso medicinal al Estado Paraguayo soporta al momento del cobro por la enajenación.

Alega la firma recurrente, que el I.V.A. es un tributo de liquidación mensual, lo que obliga a la firma contribuyente honrar dicha obligación fiscal al vencimiento establecido en la reglamentación, cuya omisión, implicaría un incumplimiento, traducible en una conducta infraccional imputable a la firma. Mismo trato reclama respecto a los anticipos exigidos por el Impuesto a la Renta (IRACIS). Resulta conveniente precisar, a fin de evitar de un modo involuntario la aplicación retroactiva de



normas impositivas, que por la reforma tributaria del año 2004, estas sintieron modificaciones sustanciales, siendo estas de carácter reglamentarias, como de la misma Ley 125, por lo que no puedo dejar de ser tenido en cuenta a momento de su juzgamiento que lo reclamado en el presente juicio, resulta imputable al ejercicio fiscal 2004, por lo que tales modificaciones dispuestas por la Ley 2.421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACIÓN FISCAL” no resultan aplicables a la presente contienda jurídica. El tantas veces invocado por las partes contendientes a lo largo de las diversas etapas procesales del presente juicio, artículo 240 de la Ley 125, en su segundo párrafo, y parte pertinente para el tema que nos atañe, dispone: “La reglamentación precisara para cada tributo la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales”.

La Resolución Nº 33/92 POR LA CUAL SE REGLAMENTAN DIVERSOS ASPECTOS VINCULADOS CON LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, de fecha 14 de mayo de 1992, dictada por la S.S.E.T, en su artículo 16 dispone que el importe retenido, inmediatamente pasara a constituir un crédito fiscal para la firma que entregue el bien – gas medicinal en el presente caso – crédito que resulta compensable con el débito fiscal (se resalta lo pertinente con negritas) Tenemos que a los efectos de poder cumplir con la técnica de percepción prevista en el artículo 86 de la Ley 125 para la determinación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), el que de manera simplificada resulta de la tensión resultante entre el débito y el crédito fiscal acumulado a lo largo del mes.

De estrecho vínculo a la determinación del gravamen, resulta el nacimiento de la

obligación tributaria, que conforme al artículo 80 de la Ley 125, para el caso específico del I.V.A., dispone: “La configuración del hecho imponible se produce con la entrega del bien, emisión de la factura, o acto equivalente, el que fuera anterior”. Independientemente al acto generador liminarmente acaecido, sea este la entrega del bien – gas de uso medicinal para favor del Estado, para el caso concreto – o la emisión de la factura correspondiente por dicha venta; para cualquiera de los supuestos, el pago por la entrega del insumo comercializado, resulta posterior a la enajenación gravada, o la emisión del comprobante, que conforme a las alegaciones de la parte apelante, el pago sucede recién entre 3 y 4 vencimientos mensuales (90 a 120 días) posteriores al nacimiento de la obligación de tributar, independientemente a cual fuese el hecho que lo dio nacimiento. A momento de perfeccionarse el pago por parte del Estado a su proveedora, por expresa imposición del artículo 8º del Decreto Nº 20308/98, el que modificó el artículo 7º del Decreto Nº 13424/92 POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CREADO POR LA LEY 125/92, quedando redactado de la siguiente manera: “Artículo 7º: AGENTES DE RETENCIÓN SECTOR PUBLICO: Los organismos de la administración central, las entidades descentralizadas, empresas públicas y de economía mixta, las municipalidades y demás entidades del sector público, en todos los casos deberán actuar como agentes de retención cuando sean usuarios de servicios o adquirentes de bienes gravados por el IVA. El impuesto a retener será el cien por ciento (100%) incluido en la factura”.

En lo que al Impuesto a la Renta (IRACIS) implica, el artículo 9º del Decreto Nº 235/98, modificó igualmente el artículo 53 del Decreto Nº 14.002/92 “POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES



COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS CREADOS POR LA LEY Nº 125” establece que se debe practicar la retención de los porcentajes pre determinados e imputables al Impuesto al Valor Agregado, como al anticipo del Impuesto a la Renta.

La figura de la “retención” en materia tributaria, obedece en su esencia a la búsqueda de brindar la mayor seguridad posible en la recaudación impositiva, precautelando la posibilidad de quien deba realizar el pago del importe del tributo, no la cumpla, o lo haga sin la oportunidad requerida en la norma tributaria. Pero tal seguridad cautelada por la retención, en modo alguno puede significar una carga impositiva para la firma proveedora del Estado; como la situación descrita por el representante de la presente demanda, respecto a la situación tributable de la firma actora. De ser así, ello implicaría un caso de exceso impositivo, pues el fisco aparte de retener una alícuota proporcional al total del monto de la obligación tributaria, de amenera anticipada al vencimiento de la misma, y por tanto, al momento, en que esta recién podrá ser exigible en su totalidad, debiendo ser deducido de la obligación principal, lo retenido con anterioridad. Para la liquidación final del gravamen (I.V.A. y anticipo de IRACIS para el presente caso) y poder ser descontados los importes retenidos del monto final a ser abonado, tal retención debe ser instrumentada en el certificado correspondiente, el que debe ser expedido por la propia administración adquirente del bien. Reconocida la retención como un crédito fiscal para el contribuyente que lo soporta, debe ser saldada la obligación tributaria correspondiente (I.V.A o anticipo) en la cuantía del saldo que resulte de la diferencia entre el total del debito y el crédito – incluyendo como tal, la retención practicada – es decir, la firma contribuyente, al abonar los tributos correspondientes, debió haber

descontado los importes ya retenidos en tal concepto por el Estado, lo que debió ser avalado con el certificado de retención correspondiente a dicha operación, debiendo ser abonado por la firma contribuyente, el saldo restante, favorable al ente recaudador y no la totalidad de la obligación impositiva que gravase la operación de venta.

Al efecto de la utilización de la retención como crédito, los formularios para cada obligación tributaria, contemplan la casilla correspondiente para la utilización de las retenciones, según cada caso.

Del modo que fue propuesto, la firma contribuyente no utilizó como crédito fiscal los porcentajes retenidos en concepto del Impuesto al Valor Agregado, ni de anticipos. Dicha situación, no cumple las situaciones previstas en la Resolución Nº 172/92 “POR LA CUAL SE REGLAMENTA LA EXPEDICIÓN DE LA CONSTANCIA DE NO RETENCIÓN DE IMPUESTO”, pues no se está ante un sujeto que no sea contribuyente del I.V.A, sino por el contrario el representante de la firma INPAGAS S.A. reconoció expresamente su cualidad de contribuyente, ni fue acreditado que lo oblado en concepto de anticipos haya superado el límite previsto, únicas situaciones duales que habilitan la expedición del certificado de no retención, objeto pretensional de la firma demandante. El error de la empresa proveedora en el suministro de gas de uso medicinal, no constituye merito suficiente al efecto de lograr el certificado de no retención, ni el hecho de pago en exceso, respecto a obligaciones tributarias soportadas de una manera indebida o excesiva, por causas imputables únicamente y exclusivamente al sujeto pasivo de la obligación, por lo que el certificado pretendido resulta improcedente, ya que no corresponde a la autoridad tributaria la expedición del certificado tributario



solicitado en autos, sino lo que corresponde a cada proveedor del Estado es la merecida obtención de la constancia de retención, librada por la propia entidad adquirente, quien se constituye en agente de retención.

Por otro lado, el fisco tampoco desconoció que dicho pago en exceso, constituye un crédito fiscal, favorable a la firma demandante, por lo que este podrá disponerlo conforme al destino que considere conveniente a la misma. A fin de no hacer más extensiva la presente resolución, considerando que fueron analizados la totalidad de los puntos sometidos a juzgamiento ante esta instancia revisora, voto por el rechazo del presente recurso, y la confirmación del fallo objeto de revisión, todo ello con expresa imposición de costas a la parte

**09/08/13**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 954, SALA PENAL, CSJ, EN: "ARGUAY S.A. C/ RES. CT Nº 20/04 DEL 6/OCT. 2004 – CONSEJO DE TRIBUTACIÓN– M.H."**

**Extemporaneidad de la acción contencioso-administrativa. Notificación. Domicilio fiscal. Art. 200 de la Ley 125/91.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENITEZ RIERA):

“En cuanto al fondo de la cuestión, cabe memorar que la demanda contencioso-administrativa había solicitado la revocación de la Resolución CT 20/04, y la Resolución Nº 78/04 confirmatoria de la Res. Nº 145/04 en la cual se determina el ajuste de impuesto a la renta y multa por los años 1997 y 1998, por los fundamentos expuestos en el escrito inicial (fs. 43 -51). Agregados los antecedentes como pruebas, el fallo ahora impugnado del Tribunal

de Cuentas, Primera Sala (fs. 249/254), hizo lugar parcialmente a la demanda promovida por ARGUAY S.A. contra el Consejo de Tributación del Ministerio de Hacienda, revocó parcialmente la Res. 20/04 del 06/10/2004. La decisión no menciona con claridad la parte no revocada. Al parecer se refiere a “El reconocimiento parcial de las imputaciones realizadas por los funcionarios auditores, implica un correlativo incumplimiento de deberes formales como lo es el de expedir comprobantes de retención, por cuanto corresponde confirmar la sanción impuesta en este concepto” (mención del preopinante). Si bien en autos, la expresión de agravios puede ser opinable, si cumple o no su misión exigente, el caso amerita algunas reflexiones: ARGUAY S.A. fue objeto de una fiscalización por la Administración Tributaria, en abril del año 2002, y concluyó con un Acta Final el 29 de julio de 2002, con adopción de varias determinaciones. En el mismo documento se dejó constancia de que la mencionada firma registró pérdidas fiscales en los ejercicios 2007 (g. 61.465.638), y 2008 (g. 53.428.823). Estas pérdidas fiscales no fueron objetadas. Por otro lado, terminado el proceso de Fiscalización, ARGUAY S.A. aceptó los resultados de la Fiscalización, abonó los importes de las retenciones no realizadas los correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), más las multas y recargos. Solicitó el ajuste fiscal, alegando que las infracciones detectadas eran involuntarios, sin propósito de perjudicar al Fisco. Los reclamos en relación al Impuesto a la Renta e IRACIS, ARGUAY S.A. cumplió mediante compensación. La suma de G. 22.923.460 en concepto de omisión de ingresos, más G. 1.606.786 en concepto de gastos no deducibles, suman G. 24.530.246. Este monto fue compensado con las pérdidas del ejercicio fiscal 2007 de G. 61.465.638, y se aplico igualmente la compensación de G. 42.437.639



con las pérdidas fiscales del mismo año 2008 estimada en G. 53.428.823. Las mencionadas compensaciones se realizaron mediante declaraciones juradas rectificativas (art. 208/ Ley 125/91) de los dos ejercicios (2007 y 2008). El procedimiento utilizado está permitido por los arts. 7º y 8º de la Ley 125/91, porque resultaba negativa la renta neta. Por otra parte, es aplicable el art. 156 de la Ley Nº 125/91, que considera la compensación entre los medios de extinción de la obligación tributaria. Sostiene el fallo que una vez realizadas las rectificaciones y de no apreciarse perjuicio al Fisco por resultar un tributo a ingresar, no se produce infracción en ausencia de elementos o tipos de transgresiones regulados en los arts. 171, 172 y 177 de la Ley Nº 125/91, y concluye que en el caso no hay elementos para tipificar una defraudación”

Voto ampliatorio PUCHETA DE CORREA:

“En cuanto a la supuesta extemporaneidad de la demanda alegada por la administración, para resolver la cuestión debemos analizar las disposiciones legales que rigen sobre el punto. La Ley 125/91, en su art. 200 establece: Notificaciones personales: Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, deciden recursos, decreten la apertura a prueba, y, en general, todas aquellas que causan gravamen irreparable serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o domicilio constituido en el expediente, y a falta de este, en el domicilio fiscal. De acuerdo a las constancias de autos, la firma contribuyente no constituyó domicilio especial en el expediente administrativo, por lo que la única notificación válida es la realizada en el domicilio fiscal, declarado al inscribirse en el Registro Único del Contribuyente, ubicado en el KM. 5, a 4 Km y ½ de la Ruta Caacupé. Sin embargo, observamos que la parte actora fue notificada de la Resolución C.T. Nº 20/04, por la cual se

resolvió del recurso de apelación interpuesto en sede administrativa, en fecha 11 de octubre del 2004, en su oficina ubicada en Prof. Conradi Nº 1690 – Asunción, o sea, en un domicilio que no constituido legalmente. De acuerdo a lo expuesto, se concluye que la demanda fue presentada en tiempo hábil”.

**23/08/13**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1009, SALA PENAL, CSJ, EN: “FORMUGRAFICA S.A. C/ RESOLUCIÓN Nº 04/2004 DICTADA POR EL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Acta de intervención. Suscripción Efectos. Potestad legal de imposición o exoneración de costas.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENITEZ RIERA y BAJAC):

“En inicio al estudio de la nulidad concedida contra el fallo recaído en autos, debe ser rememorado que la discrepancia del justiciable no puede aparejar la ineficacia del decisorio judicial por resultar nulo. La nulidad, resulta como el ungüento procesal por el cual, el juzgador dealzada se encuentra permitido a rectificar una resolución judicial afectada por vicios legalmente previstos, que fulminen la eficacia del decisorio viciado, a fin de regularizar el desenlace procesal. La síntesis de la argumentación del nulidicente, resulta de la falta de congruencia, la presunción de validez del acto administrativo, sin demostrar en que precisamente consisten tales quebrantos – incongruencia o la del acto administrativo cuestionado – ya que la representación recurrente, indica tales falencias de modo



genérico, sin indicar en qué punto específicos del presente proceso, se presentan tales faltas.

La prueba pericial, referida por el representante de la parte actora, hace directa alusión respecto al derecho disputado en el presente juicio contencioso administrativo, sin embargo, pese a ello, fue invocado por la autoridad tributaria demandada la regularidad del acto administrativo atacado en autos.

Finalmente, la suscripción del acta de intervención por determinado sujeto, sea este el propio contribuyente o un representante del mismo, no implica la intervención plena de las demás actuaciones procedimentales a lo largo del desarrollo sumarial, atendiendo que el procedimiento está compuesto por una serie de actos, lo que concatenados entre sí, concluyen en el sumario administrativo, debiendo serle permitido al sumariado, posibilidad de participación en la totalidad de ellos. Así, la intervención del acto inicial, no puede ser entendido como el cabal cumplimiento de la idea del debido proceso, por el cual, el contribuyente no sólo tuvo participación procedimental, sino a su vez, tuvo la oportunidad de ser oído, practicado e impugnado pruebas, tachado las actuaciones de la adversa”.

“Ya lo tiene dicho esta Sala, en el caso caratulado FUNDACIÓN TESAI c/ Dictamen Nº 297/05 de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria; la Resolución SG/SET Nº 2172 de fecha 21 de setiembre de 2005 y las providencias obrantes en el expediente Nº 840/05/j de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, “Siguiendo a Hugo Alsina, tenemos que para que haya vencido, es necesario que haya una pretensión y una oposición, requisitos cumplidos en la presente demanda contencioso administrativa. El pago de costas, no significa la imposición de una pena, sino con

ello se busca compensar o indemnizar al litigante vencedor. Las costas constituyen un resarcimiento acordado por la ley al vencedor para compensarlo por los gastos que el pleito le ha originado”. Dicha regla se encuentra contenida en el artículo 192 del Código Procesal Civil, conocida doctrinariamente conocida como Teoría del Riesgo Objetivo. Dicha regla propia del derecho procesal general, encuentra variable, conforme a la legislación procesal aplicable al caso que nos ocupa, contenida en el artículo 193 del ya citado plexo procesal, por el cual, se faculta al magistrado apartarse de la previsión normal de imponer con costas al perdedor, debiendo cada cual soportar sus gastos propios.

Ello resulta privativo del juzgador que entendió en la causa, no del justiciable disconforme. Pero dicha facultad que asiste con exclusividad al magistrado, no resulta tan discrecional, conforme lo dispone la propia normativa procesal, sino que debe ser explicitada la causal que llevo a apartarse de la regla de condenación, bajo pena de nulidad en caso de no ser justificada. Otro detalle que no puede dejar de ser mencionado, es que tanto la sustanciación del recurso de apelación, como las citas jurisprudenciales dadas por la representación del Ministerio de Hacienda, versan sobre litigios que vieron como objetos pensiones por discapacitadas varias, cuando el presente contencioso administrativo, conforme resultan legibles en las constancias cumplidas en autos, resulta sobre la aplicación de una pena por supuestas ilícitos tributarios. La potestad legal de imposición o exoneración, reservada ministerio legis con exclusividad a jueces o tribunales, indicada al inicio del presente estudio, sumada a la incorrespondencia de la fundamentación dada por la recurrente, con la pretensión de la esta demanda, tornan inviable la apelación interpuesta por el Abogado Fiscal, con



imposición de costas ante esta alzada, en virtud del artículo 203, literal a) del Código Procesal Civil”

30/08/13

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1069, SALA PENAL, CSJ, EN: “GAS METAL S.R.L. C/ RES. Nº 1520 DEL 15/09 Y/O RES. Nº 1.744 DEL 03/05/10, DICTADA POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Prescripción. Interrupción. Acta final.**

Voto BENITEZ RIERA (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA Y BLANCO):

“Que al respecto debo señalar, la única cuestión controvertida en esta causa radica en dilucidar si los tributos correspondientes al año 1.999, se hallan o no prescriptos. En ese orden de cosas advierto que en fecha 15 de enero de 2001, el entonces Subsecretario de Estado de Tributación Dr. Miguel Ángel Acosta, comunicó por Nota Nº 021, a la firma Gas Metal S.R.L. que la Dirección General de Fiscalización Tributaria dispuso su fiscalización (fs. 11 – Sumario), dándose inicio a esta fiscalización el día 20 de enero de ese año, conforme acta labrada en esa oportunidad (fs. – Sumario). Posteriormente el 01 de febrero de 2.001, se labró el Acta Final de esta auditoría, negándose el contribuyente a firmarla, aduciendo que presentará el descargo en su oportunidad (fs. 13 – sumario). Si bien el ad-quem en su fallo argumentó que el Acta Final es causal de la interrupción de la prescripción, la Ley Nº 125 exige que el Acta de Inspección sea suscripta por el deudor, o en su defecto ante su negativa suscripta por dos testigos, lo cual no consta en

autos, no estoy de acuerdo con esta interpretación, debido a que el Acta de Intervención de la Autoridad Tributaria está suscripta por el apoderado legal de la empresa (fs.12 – Sumario), a lo que debe sumarse que la ley atribuye al Acta Final plena fe a lo consignando en ella, específicamente con referencia al trabajo de los funcionarios, a la fecha consignada en el evento y a su contenido (art. 212 Nº 2 Ley 125/91). Esta intervención fiscal con las características descriptas más arriba, produce ineludiblemente la interrupción del cómputo del plazo para la prescripción previsto en el art. 165 Nº 1 del citado plexo legal. Tampoco el Acta Final ha sido en sí misma cuestionada, ni impugnada por el contribuyente durante el transcurrir del sumario realizado en sede administrativa tributaria, no ocurriendo lo mismo como es lógico, con las conclusiones a las que la referida Acta arribara, por lo cual puede concluir sin ninguna duda que la misma constituye un instrumento público que tiene validez. Que el informe denuncia presentado por los fiscalizadores (fs. 14/16), derivó en instrucción de un Sumario Administrativo a la firma Gas Metal S.R.L., el cual concluyó con la Resolución Nº 305 de fecha 10 de mayo de 2005, emitida por el Subsecretario de Estado de Tributación, que resolvió hacer lugar al Informe Denuncia, determinando igualmente la obligación fiscal complementaria, además de la multa y la mora por recargo (fs. 140 – Sumario). Lo dispuesto en las Resoluciones Nros. 305 y 735, fue confirmado por la Administración Tributaria por Resolución C.T./D.T.J. Nº 1520 del 15 de setiembre de 2.009, suscripta por el Jefe del Dpto. Técnico Jurídico y el Coordinador Interino, en lo que atañe a los demás ajustes fiscales determinados en ellas, no así en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) periodo marzo/98, el cual consideran prescripto de acuerdo a lo establecido en los



10/09/13

arts. 164 y 165 de la Ley Nº 125/91 (fs. 225/226 – Sumario). Concordando con la posición sustentada por estos funcionarios, el Coordinador de Gestión Documental emitió la Resolución Nº CGD/SET Nº 1.744 de 03 de mayo de 2.010 (fs. 228/231 – Sumario). La situación descripta precedentemente, me permito concluir que salvo la obligación fiscal del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), periodo marzo/98, la cual se halla prescripta, conforme lo admitiera la propia Administración Tributaria, todo los demás ajustes fiscales establecidos en las Resoluciones Nº 305 y 735, fueron practicados antes del vencimiento del plazo previsto en el art. 164 de la Ley Nº 125/91, lo cual acarrea como lógica consecuencia que el monto resultante de la obligación, resulta líquida y exigible, y no como erróneamente lo entendiera el Tribunal de Cuentas, que se trataba de obligaciones prescriptas. Esta Sala y ase había tenido una postura similar en el Acuerdo y Sentencia Nº 699 de fecha 22 de setiembre del año 2.011 en la causa caratulada: “Medigroup S.A. c/ Res. Nº 1.181/05 de fecha 21 de noviembre de 2.005, y la Resolución Nº 613/06 del 18 de abril de 2.006, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda”, y en el Acuerdo y Sentencia Nº 1.449 del 18 de diciembre de 2.006, en el juicio: “Líneas Panchita “G” S.A. c/ Resolución Nº 287 de fecha 20 de julio de 2.004; y el Dictamen SG/SSSET/1.629, de fecha 31 de diciembre de 2.004, dictado por la Subsecretaría de Estado de Tributación”.

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1138, SALA PENAL, CSJ, EN: “FELIPE AGHEMO S.R.L. C/ RES. RP Nº 170 DEL 21/05/08 Y RES. RP Nº 28 09/FEB/09, DIC POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IVA. IRACIS. Determinación complementaria. Evasión de impuestos (utilización de crédito fiscal que no corresponde). Obligación de la empresa contratante con relación a las facturas. Obligación de la Administración de demostrar intención dolosa de perjudicar al fisco.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que sea adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

“Entrando a estudiar el fondo de la cuestión, constatamos que la administración tributaria, procedió a realizar una determinación fiscal complementaria del Impuesto a la Renta e IVA, correspondiente al ejercicio fiscal 2002, al contribuyente FELIPE AGHEMO S.R.L. Argumentaron que la empresa evadió el pago de impuesto, deduciendo gastos y utilizando un crédito fiscal que no correspondía, simulando operaciones comerciales realizadas entre la parte actora y la firma ISAT S.A., en los meses de mayo, junio y julio del 2002. Sostienen que la proveedora de las facturas impugnadas, en este caso la prestadora del servicio, ISAT S.A., no ha podido ser ubicada en su domicilio fiscal declarado, ni cuenta con personal vinculado a la misma, así como tampoco se acreditó la tercerización para el servicio contratado por la firma FELIPE AGHEMO S.R.L. Añade que los servicios pudieron ser prestados por la empresa contratada sólo hasta el mes de mayo del



2.002, pues luego dejo de funcionar, de acuerdo al informe elevado por el Agente Fiscal en el marco de una causa contra ISAT S.A. por Evasión de Impuestos. Sin embargo, en el propio sumario administrativo, la SET admite que ISAT S.A. prestó los servicios de publicidad a la accionante, emitiendo los spots o cortes publicitarios en los canales de cable diseminados por el gran Asunción y alrededores, hasta mediados del año 2002, con lo que aceptan que la relación comercial si existió y se materializó el servicio contratado por FELIPE AGHEMO, en el periodo cuestionado que abarca de mayo a julio del 2.002. Además, se han presentado oportunamente las facturas correspondientes a los meses de mayo, junio, julio 2002, las cuales cumplían con todas los requisitos de la Ley N° 125/01 y sus respectivas reglamentaciones, lo cual prueba la existencia de la relación comercial, y no consta en autos que dichos documentos hayan sido redargüidas de falsos. Por otro lado, en la página web de la Set, cuya última actualización proporcionada por la firma ISAT S.A. data del 2.008, no figura que la empresa haya sido clausurada (Ver. Datos Básico del Contribuyente, f. 334). En este sentido, esta Sala ha resuelto en casos anteriores, donde fueron también objetadas facturas emitidas por empresas que figuran en los Registros de la SET, que son válidas a los efectos contables si reúnen los requisitos formales exigidos por la ley, pues no es tarea de la compradora, en nuestro caso la firma "FELIPE AGHEMO S.R.L.", pedir informe a la Subsecretaria de Estado de Tributación acerca de la situación legal de las empresas, más aun cuando esta se encuentra activada en la página web de la SET; la obligación de la empresa contratante se limita a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales visibles a simple vista, en concordancia con los formatos que la propia

administración tributaria ha lanzado en el mercado. Es la firma prestadora objetada, quien resulta responsable tanto de las documentaciones que expiden como de su situación legal, y no se le puede cargar al contribuyente el deber de demostrar el origen de dichos comprobantes, que para la administración es dudoso. Es obligación de la Administración esclarecer tal situación, así como demostrar que hubo una intensión dolosa de los representantes legales de la accionante para perjudicar al fisco (Ver A y S N° 653/11 "SAVERIO S.R.L. c/ Resolución N° 274 de fecha 16 de octubre del 2007 y la Resolución N° 49 del 18 de febrero del 2008, dic por la Sub Secretaria de Estado de Tributación; A. y S. N° 95/11 "VICTOR LEZCANO FERREIRA c/ Resolución N° 866 del 20 de septiembre del 2005 dic por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda"; A y S N° 362/13 "SAMAS S.R.L. C/ Res. RP N° 176 del 26/mayo/08 dic por la Sub Secretaria de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda", entre otros)".

18/09/13

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1180, SALA PENAL, CSJ, EN: "FINANCIERA ATLAS S.A.E.C.A. C/ RESOLUCIÓN DE FECHA 16 DE MAYO DE 2007 Y LA RESOLUCIÓN DE FECHA 27 DE SETIEMBRE DE 2007 DICT. POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**IRACIS. Tasa aplicable a los favorecidos con los beneficios fiscales otorgados por leyes especiales con anterioridad a la entrada en vigencia del Artículo 42º de la Ley 2421/04. Beneficiarios de la Ley 1284/98.**



Voto BENITEZ RIERA (al que se adhiere PUCHETA DE CORREA):

“Que, la litis queda trabada a causa de la posición adoptada por la Administración Tributaria, quien en su calidad de intérprete administrativa de las normas bajo su administración, según las prescripciones del artículo 186 de la Ley 125/91, entiende, con respecto a la tasa aplicable a los favorecidos con los beneficios fiscales otorgados por leyes especiales (con anterioridad a la entrada en vigencia del Artículo 42º de la Ley 2421/04), que la misma será del 50% sobre la tasa general del 30% de los impuestos vigentes, dando como resultado una tasa efectiva del 15%. En contrapartida, la parte actora, Financiera Atlas SAECA, argumenta en resumidas cuentas que siendo el beneficio fiscal la reducción de la tasa del Impuesto a la renta en un 50% cualquiera sea la tasa aplicable, no puede existir duda alguna que si la tasa es actualmente del 10%, la reducción del 50% equivale a que la firma Financiera Atlas debe tributar, a su entender, solamente el 50% y no el 15% como irracionalmente sostiene la Autoridad Tributaria. Entonces, queda claro que el meollo de la cuestión es dilucidar cuál es la tasa del Impuesto a la Renta a ser aplicado a los beneficiarios de la Ley 1284/98 (en este caso FINANCIERA ATLAS SAECA), prestando especial atención a la disminución que ha sufrido la tasa y a la interpretación que se debe dar al Art. 42ª de la Ley 2421/04. Al examinar la ley 1284/98, que establece un régimen especial tributario para las sociedades anónimas de capital abierto, tenemos que el artículo 237 prescribe: “Las sociedades anónimas emisoras de capital abierto tendrán un régimen tributario especial, por un plazo de diez ejercicios fiscales, a partir de la vigencia de la presente ley...”. Por su parte el artículo 236 de la misma norma legal transcripto dice: “El régimen tributario especial

consistirá en el pago del 50% (cincuenta por ciento) del impuesto a la renta para ejercicios fiscales cerrados, cualquiera sea la tasa establecida, siempre y cuando abran su capital en la forma dispuesta en el Art. 234”.

Ahora, siguiendo con el análisis de las leyes aplicables al caso de autos, debemos también examinar el mencionado artículo 42 de la Ley 2421/04, con el fin de establecer el alcance de las modificaciones. Así dicho artículo transcripto dice: “Todos los beneficios fiscales acordados por las leyes generales o especiales quedarán derogados a partir de la fecha de sanción, promulgación y publicación de esta ley. Se exceptúa de esta derogación los acordados expresamente a las personas beneficiarias de algún régimen general o especial y que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley tengan un plazo de aplicación otorgado que se encuentre vigente, los que no quedarán derogados hasta el cumplimiento del término establecido. Los beneficios fiscales sobre la tasa general de los impuestos vigentes en el momento de la promulgación o aprobación de los beneficios y franquicias previstos en los regímenes mencionados. Inclúyese dentro de esta excepción, la tasa del 5% (cinco por ciento) prevista en el artículo 20 numeral 2) de la Ley 125/91, del 9 de enero de 1992, aplicable sobre las utilidades acreditadas o distribuidas por las empresas exceptuadas de la derogación indicadas precedentemente. Una vez cumplido el plazo de la exoneración, quedan derogadas las exoneraciones, beneficios e incentivos concedidos, de pleno derecho y a partir de dicha fecha serán aplicables las tasas previstas en el Artículo 20 de la Ley Nº 125/91, del 9 de enero de 1992, conforme al texto modificado por la presente Ley”.

Entonces, de la lectura y examen del articulado transcripto precedentemente, se observa que



el mismo, en forma explícita y categórica, estipula que las firmas favorecidas por los beneficios de la Ley 1284/98, mediante una resolución y con anterioridad a la fecha de promulgación del Decreto N° 2939/04, no tendrían modificaciones en relación al régimen fiscal previsto por la mencionada Ley en su artículo 236, es decir, que las mismas tributarán el 50% (cincuenta por ciento) sobre la tasa general del 30% (treinta por ciento) de los impuestos vigentes en el momento de la promulgación o aprobación de los beneficios y franquicias previstos en los regímenes mencionados, resultando así una tasa efectiva del 15% (quince por ciento), que deberá ser tributada como impuesto a la renta, hasta que venza el plazo de concesión de dichos beneficios fiscales previsto en la resolución que las favorezca. Conviene precisar que este mismo criterio ya ha sido sostenido y fundado en fallos análogos anteriores (véase Ac y Sent No 565 del 19/06/2012 y Ac. y Sent No 465 6/06/2012).

QUE, por otro lado debemos puntualizar que, si la firma actora se siente agraviada por lo establecido en las leyes tributarias a partir del nuevo régimen impositivo, tiene la opción de recurrir por la vía correspondiente, pues la Sala Penal de la Corte está imposibilitada de juzgar la ley, en base a lo establecido por la Constitución Nacional y en el Código Civil Vigente, además de no tener atribución para aplicar el principio de ley más favorable en cuestiones tributarias, pues en dicho ámbito las normas debe ser interpretadas con un criterio estricto. Que, por tanto, de acuerdo a las consideraciones legales formuladas precedentemente y las constancias de autos, corresponde revocar el fallo apelado, el Acuerdo y Sentencia N° 204 de fecha 29 de julio de 2011, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala”.

Voto en disidencia BLANCO:

“En la apelación que arribo a esta Sala Penal, debo manifestar mi coincidencia con la postura asumida por el Tribunal de Cuentas, en el presente litigio, dado que el artículo 234 de la Ley N° 1284 de “MERCADO DE VALORES”, dispone: “Las sociedades anónimas emisoras de capital abierto tendrán un régimen tributario especial, por un plazo de diez ejercicios fiscales, a partir de la vigencia de la presente ley”.

Resulta la firma actora, una sociedad del tipo prevista como beneficiaria de las sociedades que gozarán de un régimen tributario especial, por tiempo el lapso de 10 (DIEZ AÑOS) a partir de la vigencia de la norma de referencia. Así, el beneficio impositivo reconocido para este tipo de entidades resulta previsto en el artículo 236 de la Ley N° 1284, que dispone: “El régimen tributario especial consistirá en el pago del 50% (cincuenta por ciento) del impuesto a la renta para ejercicios fiscales cerrados, cualquiera sea la tasa establecida, siempre y cuando abran su capital en la forma dispuesta en el artículo 234. La reducción fiscal se aplicará cuando en el plazo de cinco años establecidos abran anualmente por lo menos el 10% (diez por ciento) del mínimo previsto en el punto a) del Artículo 234 y cumplan con los demás requisitos establecidos en dicho artículo”. El presente litigio no vio resistencia ni cuestionamientos a los requisitos impuestos a las firmas emisoras de capitales, motivo por el cual, no se detectan causales impeditivas para el goce de las reducciones dispuestas para las mismas.

La cuestión debatida – el reconocimiento de la reducción de la base imponible como así también de la alícuota aplicable – resulta en si esta debe continuar con posterioridad a la modificación de las mismas, sucedidas a partir



del ejercicio fiscal 2005, dispuesta por el artículo 35 de la Ley Nº 2421 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO y ADECUACIÓN FISCAL”, modificatoria de la Ley 125/91.

El artículo 42 de la Ley Nº 2421/04, que dispone: “Todos los beneficios fiscales acordados por las leyes generales o especiales quedarán derogados a partir de la fecha de sanción, promulgación y publicación de esta ley. Se exceptúa de esta derogación los acordados expresamente a las personas beneficiarias de algún régimen general o especial y que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley tengan un plazo de aplicación otorgado que se encuentre vigente, los que no quedarán derogados hasta el cumplimiento del término establecido. Los beneficios fiscales sobre la tasa general de los impuestos vigentes en el momento de la promulgación o aprobación de los beneficios y franquicias previstos en los regímenes mencionados. Inclúyese dentro de esta excepción, la tasa del 5% (cinco por ciento) prevista en el artículo 20 numeral 2) de la Ley 125/91, del 9 de enero de 1992, aplicable sobre las utilidades acreditadas o distribuidas por las empresas exceptuadas de la derogación indicadas precedentemente. Una vez cumplido el plazo de la exoneración, quedan derogadas las exoneraciones, beneficios e incentivos concedidos, de pleno derecho y a partir de dicha fecha serán aplicables las tasas previstas en el Artículo 20 de la Ley Nº 125/91, del 9 de enero de 1992, conforme al texto modificado por la presente Ley”.

La financiera demandante, resulta beneficiaria de dicha reducción impositiva en las situaciones impositivas previstas en el artículo 42 de la Ley Nº 2421/04, por lo que estas no solo deben suceder a la modificación impositiva introducida, sino que además fue

previsión del legislador el respeto al plazo de duración calendarizado (De 10 años) resaltada en la tipografía a momento de la transcripción del ya citado artículo 42 en el párrafo anterior. La situación de índole legislativa, orienta el presente voto por el rechazo del recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia Nº 204, de fecha 29 de julio de 2011, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, en idéntico sentido a los antes resueltos por esta Sala en los precedentes citados por el Ministro que me precedió en el estudio de la cuestión propuesta, con imposición de costas a la parte vencida, conforme al artículo 203, literal a) del C.P.C.”.

**18/09/13**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1182, SALA PENAL, CSJ, EN: “UNINOBLE S.A. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE FECHA 12 DE AGOSTO DE 2008, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**Devolución Crédito IVA exportador.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

“El crédito I.V.A. general, conforme al artículo 86 está conformado 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...”. De los comprobantes impositivos agregados a fojas 26/41 de los antecedentes administrativos que obran por cuerda separada, fue acreditado por la firma UNINOBLE S.A. el crédito I.V.A. favorable a la misma y, los quebrantos imputables al mes de octubre que rolan a fojas 62/99, con lo que acredita el total del crédito fiscal reclamado



01/11/13

por pagos efectuados por la misma, que incluyen el impuesto. Dichas instrumentales no fueron cuestionadas por quien debió hacerlo, por lo que hicieron plena fe en juicio en la etapa procesal correspondiente. Prosiguiendo el análisis legal, el artículo de referencia dispone lo siguiente: "... La deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto". Tampoco fue objeto de impugnación tales comprobantes impositivos, lo que implicó el reconocimiento tácito de la autoridad tributaria, dando a entender que las mismas, en su totalidad, tienen relación con el servicio de flete, por lo que fueron estas asentidas. Para finalizar in extenso, el artículo parcialmente transcrito, dispone: "Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes, pero sin que ello genere devolución, salvo los casos de ceses de actividades, clausura o cierre definitivo de negocios, y aquellos expresamente previstos en la presente ley". El último párrafo del artículo analizado, prevé tres posibles situaciones excepcionales para la devolución del crédito fiscal, siendo estas: 1) Cese de actividades de la unidad contribuyente, 2) cierre definitivo y 3) las expresamente previstas en la ley. La exención del flete internacional, encuadra la situación de la firma demandante de autos a la tercera de las previsiones contempladas por la norma de la materia, para el recupero fiscal"

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1464, SALA PENAL, CSJ, EN: "CAMPING 44 S.A./ RESOLUCIÓN R.P. N° 382 DE FECHA 28 DE NOVIEMBRE DE 2008, DICTADAS POR EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**Comprobantes impositivos. Veracidad de la prestación de determinado servicio. Hechos notorios. La notoriedad no es suficiente para desvirtuar prueba instrumental.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

"Fue invocado por la representación de la Sub Secretaría de Tributación, que con motivo de la intervención del Ministerio Público a la firma prestadora de servicio – ISAT S.A. – en investigación abierta a la misma por determinada Unidad Fiscal Especializada, en suceso ocurrido por el año 2002, por lo que ésta había dejado de operar comercialmente en el ramo explotado por la misma. Invocó que el estado público, dada la publicidad dada por los diversos medios periodísticos de la situación invocada, dispensa de mayores exigencias probatorias de sus dichos, por resultar un hecho notorio. El artículo 247 de la Ley 125/91, en su párrafo segundo manda: 'Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica'.

Siguiendo la regla de que la carga probatoria, en materia de derecho público, es compartida por la partes que integren el pugilato procesal,



a fin de arribar a la sentencia, no resulta válido pretender que la firma demandante demuestre la realidad de que el servicio publicitario haya sido efectivamente cumplido por la contribuyente, emisora de las facturas por el servicio indicado, y estas, debidamente asentadas por la parte actora de la demanda en sus asientos contables, puestas las mismas a disposición en oportunidad de resultar fiscalizada por el personal de la autoridad tributaria, para finalmente ofrecer como prueba instrumental en el presente expediente judicial, siendo que debió haber sido acreditado por la autoridad tributaria la simulación invocada por su parte, si es que esta existió, sin que así haya sido, cuando en los registros del ente tributario, debe registrar el estado del R.U.C de la firma ISAT S.A, como también si la misma registraba o no movimiento impositivo durante el lapso de tiempo en que el servicio en cuestión fue invocado su efectivo cumplimiento por parte de la firma publicitada, para con ello, la representación apelante busca amparar sus afirmaciones.

Tales omisiones, bajo ningún concepto pudieron ser suplidas por la 'notoriedad' tantas veces invocada por la parte apelante, contradicha por la firma actora, cuando que esta última acreditó en instancia de grado su contradicción a la pretensión fiscal, por los medios probatorios ya antes enunciados. Tal situación, de controversia, obligó a la representación fiscal la invalidación o descrédito de las pruebas ofrecidas, o la eficacia probatoria de las mismas, a fin de neutralizarlas demostrando así la situación de simulación sostenida pero improbada por la autoridad tributaria. Al respecto, debe ser dicho que la buena fe, en idéntico grado a la presunción de inocencia, debe ser presumida, salvo sean desvirtuadas. La sola afirmación de la autoridad fiscal, sin otro elemento que lo

sustente o que permita hacer cobrar fuerza a semejante presunción, no puede resultar suficiente para desmeritar, ni tan siquiera poner en tela de duda la veracidad de operaciones justificadas por el contribuyente, pues de ser reconocida tal potestad en la administración, se estaría dejando la posibilidad de volver a excesos en detrimento del contribuyente, lo que significaría una grave involución jurídica en pleno Estado social de derecho.

Respecto a la resolución emanada de la misma demandada, pero en sentido contrapuesto a la sanción aplicada a la firma actora, en idéntica situación objetiva en caso análogo a este, debe aclararse que los actos administrativos, a diferencia de la jurisprudencia puede en situaciones determinadas ver variaciones, ya que no es pensable en la cosa juzgada administrativa, pero también es mencionable que la doctrina de los propios actos, opera a modo de precautelar la tendencia que pueda afectar a los planteamientos formulados por los administrados, a modo de evitar situaciones de incoherencias o de sorpresas negativas ante temas propuestos, lo que dependerá la regularidad de tales decisorios en la fundamentación dada por la autoridad que se pronuncie en tales situaciones, sin que los méritos expuestos en la presente apelación tornen atendible a dicho aspecto



23/12/13

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1735, SALA PENAL, CSJ, EN: "GRANJA AVÍCOLA LA BLANCA S.A. C/ RESOLUCIÓN D.C.F.F. /C. Nº 480 DE FECHA 8 DE OCTUBRE DE 2008 DICT. POR LA JEFA DEL DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y FRANQUICIAS FISCALES; Y NOTA CGD/SET/ Nº 2797 DE FECHA 27 DE JULIO DE 2009, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**Devolución de crédito fiscal. El contribuyente no es responsable por hechos de terceros (proveedores).**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENITEZ RIERA):

"Estudiando, pues, el Acuerdo y Sentencia hoy apelado junto con los argumentos vertidos por las partes, todo a la luz de las disposiciones legales antes citadas [Art. 88 y 180 de la Ley 125/91, modificada por la Ley 2421/04], se observa que la negativa por parte de la Administración Tributaria en efectuar la devolución del crédito fiscal a la firma Granja Avícola La Blanca S.A. se basó en que existían circunstancias que debían ser esclarecidas con relación a los proveedores de la referida empresa en razón de haberse hallado inconsistencias en sus declaraciones juradas pertinentes. Con esto, y tal como se encuentra plasmado en las aseveraciones del propio Ministerio de Hacienda, dicha autoridad administrativa pretendía responsabilizar a la firma actora por los hechos de terceros al decir 'De ello se colige desde el punto de vista de la misma empresa en su relación con el fisco, y con sus proveedores que a fin de precautelar sus intereses debía ser celosa garante del cumplimiento tributario de sus proveedores'

(fs. 7 de autos), lo cual no se ajusta a derecho, pues el propio Artículo 180 de la Ley 125/91 establece que uno está sujeto a responsabilidad ante el Fisco por hechos propios o por personas de su dependencia. Precisando aún más, no podemos confundir una relación comercial comprador – proveedor como si ésta no fuera una figura de relación de dependencia, pues no lo es desde ningún punto de vista. Como lógica consecuencia, queda totalmente excluido que la empresa Granja Avícola La Blanca S.A. pueda tener responsabilidad por lo que haya hecho o dejado de hacer sus empresas proveedoras"

03/02/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 8, SALA PENAL, CSJ, EN: "BRITAM S.A. C/ RESOLUCIÓN Nº 208/07 DEL 14/05/2007, DIC. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**Abultamiento del costo. Gastos no deducibles.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y – parcialmente – BENÍTEZ RIERA):

"La nueva liquidación en sede administrativa por el monto de G. 117.768.471 correspondiente a pagos en concepto de promoción fue dispuesta por el rechazo de las Facturas de Compras de servicios (por promoción) presentada por Britam S.A. porque la prestadora está sujeto a otro impuesto, con obligación de expedir documentación que establecen las disposiciones legales.- Queda aclarado que el tema 'promoción' es diferente del rubro 'Armado de bicicletas'. Pero, no ha sido probado por la Administración Tributaria que los servicios de 'promoción' contratados por Britam S.A. fueron realizados por



contribuyentes de impuestos, o que estas personas están obligadas a facturar. Existen alegaciones, pero faltan pruebas. Revocar. Por otra parte la Sub-Secretaria de Tributación, en relación al punto 'armado de bicicleta', considera errado el razonamiento del Inferior, que sin argumento considera esa actividad como un trabajo ocasional, cuando es sumamente evidente que forma parte de las tareas habituales relacionadas con el giro de la Empresa. Existen Facturas emitidas en el año 1995, en forma sistemática que recibieron el trato de 'contratistas ocasionales', pero que es llamado trabajo calificado y permanente, que exige conocimiento técnico, enmarcado dentro del art. 2º inc. F de la Ley 125/91, y que debían expedir facturas legales de ventas de los servicios, para ser considerados como gastos deducibles.

El trabajo de 'armado de bicicleta' es calificado, y se presta en relación de dependencia, en forma intermitente. Estos trabajadores, aunque fueren incorporados a plazo fijo o para armar determinada cantidad de bicicletas cada cierto tiempo, no son contratistas unipersonales autónomos, que supone independencia directiva, económica y técnica, con obligación de expedir facturas legales de ventas, cumplidos algunos requisitos. Fue observado en la documentación el art. 8º de la Resolución SET 42/92. Voto: confirmar. Por fin, la accionada sostiene que 'faltando comprobantes, las erogaciones en concepto de remuneración del personal superior, no es posible deducir como gastos al momento de realizar la liquidación correspondiente al IRACIS. Agrega, que tampoco es posible comprobar si los montos consignados en el Balance se ajustan o no a la normativa, y que la actora no cumplió con su obligación de probar. Dichos argumentos son válidos. Las normas que regulan la deducibilidad establecen que los gastos deben ser necesarios, reales y

debidamente documentados. El aporte de comprobantes y de montos, son responsabilidad de la actora que alegó los hechos (art. 173, Ley 125/91), no cumplida en este caso. Voto: revocar.”

Voto – parcialmente disidente – BENÍTEZ RIERA:

“En tercer lugar, disiento respetuosamente con el colega preopinante, en que el apartado promoción, por el cual el ad-quem dispuso que se practique una nueva liquidación en este rubro por un monto de G. 117.768.471, deba ser revocado. En efecto, vuelvo a concordar con el Tribunal de Cuentas en que la actora no ha obrado de acuerdo a las disposiciones legales, al expedir las correspondientes Facturas compras al proveedor del servicio de promoción, dado que la periodicidad en la expedición de estas facturas desvanece el carácter ocasional de este tipo de servicios alegado por la firma demandante, violándose de esta manera lo dispuesto en el Resolución SET Nº 42/92, al expedirse una Factura Compra a una persona que estaba obligada a expedir documentación legal, en razón del tipo de servicio prestado. Es por ello, que soy del parece que los gastos realizados en concepto de 'Promoción', no reúnen los recaudos exigidos por el art. 8 de la Ley 125/91 para su consideración, por lo que debe necesariamente practicarse en este rubro una nueva liquidación por la cantidad de G. 117.768.171. En conclusión, lo determinado en este punto por el Tribunal de Cuentas, debe ser ratificado”.



03/02/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 28, SALA PENAL, CSJ, EN: "JUAN EMILIO WILLIGS VILLALBA C/ RESOLUCIÓN Nº 932 DE FECHA 11 DE OCTUBRE DE 2005, Y LA RESOLUCIÓN Nº 220 DE FECHA 13 DE MAYO DE 2008, DICTADAS POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

**Aplicación de multas. Sumario administrativo.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENÍTEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

"De los numerales apuntados del artículo 17 [8 y 10] de la Carta Magna, supra enunciados, podemos válidamente concluir que el contribuyente sumariado fue privado de poder resultar partícipe de cierta actuación procesal determinada en el procedimiento sumarial que lo involucró por ante la S.S.E.T. – la toma de razón de una prueba pericial propuesta por la autoridad tributaria – pese a que el sujeto administrativo contaba con el derecho de una eventual impugnación más que a dicha prueba pericial, al resultado de la misma, situación procesal que resulta contraria al mandato constitucional. El Tribunal de grado, omitió expedirse respecto a la alegación de la parte recurrente, pesa a hacer mención, pero sin resolver la cuestión planteada respecto a la regularidad de la prueba pericial dispuesta en el sumario administrativo llevado a cabo como actos preparatorios para la presente demanda contencioso administrativa, sin resolver si la misma debió o no ver participación o al menos oportunidad de intervención respecto a la materia peritable, conforme lo decidiera unilateralmente la autoridad administrativa tributaria. La situación alegada por la parte

demandante e impetrante en el presente juicio contencioso administrativo, resulta una sobrada causal de nulidad al fallo puesto en crisis, conforme al literal d) del artículo 15 del Código Procesal Civil, sancionado con la nulidad del pronunciamiento judicial, conforme al último párrafo del ya referido artículo, dada la posible consecuencia que pudo emerger (sanción al sumariado) lo que lo enmarca a la previsión del artículo 17 de la Súper Ley del año 1992, por lo que doy mi voto por la declaración de nulidad del Acuerdo y Sentencia Nº 117 de fecha 30 de marzo de 2012, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. Las costas, deberán ser soportadas por la parte demandada, en virtud del artículo 408 del Código Procesal Civil, dada la oposición de la misma a la declaración de nulidad planteada por la parte impetrante. Es mi voto"

"En el caso en estudio, dada la ausencia de procedimiento específico distinto al artículo 225 de la Ley 125, respecto al diligenciamiento de las medidas de *mejor proveer*, resulta aplicable de manera supletoria a dicha etapa procedimental el artículo 345 del Código Procesal Civil, cuerpo procesal invocado igualmente por la propia autoridad tributaria al realizar su descargo por ante esta alzada al asimilar las atribuciones del juez sumariante con el Magistrado judicial, artículo que dispone: '*TRASLADO. Del escrito a que se refiere el artículo anterior, se correrá traslado por tres días a la otra parte. Esta al contestarlo, deberá manifestar si se adhiere o se opone a la prueba, o que no tiene interés en ella*'. Incumplido el traslado referido al sumariado, respecto a los puntos objetivos de la pericia a ser considerados, toda la actuación posterior resulta procesalmente inválida. Dicho vicio procesal no fue subsanado, por lo que el acto administrativo anulable a raíz de la omisión de dar noticiamiento al sumariado de la pericia decidida su inserción, no fue convalidado, sino



contrariamente, la administración sumariante en todo momento se limitó a negar la situación de indefensión, ni la existencia de daño irreparable ya que el resultado de la pericia resultaba coincidente a la denuncia formulada contra el contribuyente, para finalizar que tal inserción probatoria resulta potestad de la administración pública. La suscripción del acta de intervención por parte del contribuyente sumariado, fue al inicio del procedimiento sumarial y el acto cuestionado como viciado, resulta entre las últimas de las actuaciones procedimentales cumplidas, previa al estado de resolución, por lo que no puede ser considerado como depurador de anomalías o vicios, resultando un argumento inválido para el presente caso. El vicio procesal referido, que posteriormente desembocó en el pronunciamiento de la Resolución Nº 932 de fecha 11 de octubre de 2005, y su confirmatoria, la Resolución Nº 220 de fecha 13 de mayo de 2008, dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda, torna a ambos actos administrativos en irregulares, porque la anomalía presentada en el procedimiento – la que afectó a nada menos que a una prueba – transforma en viciadas a las consecuencias finales resultantes del sumario administrativo”

04/02/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 38, SALA PENAL,  
CSJ, EN: “DISAL PARAGUAY S.R.L. C/  
RESOLUCIÓN RP Nº 332 DE FEHCA 12 DE  
AGOSTO DE 2008, DICT. POR LA SUB-  
SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**Determinación de la obligación Fiscal. IRACIS.  
IVA. Multas y accesorios.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENÍTEZ RIERA):

“Sobre el punto, el autor Ricardo A. Pane en su obra “Código Procesal Civil con Repertorio de Jurisprudencia, Ampliado y Actualizado” comenta: *'Tal como señala la doctrina y la jurisprudencia, la expresión de agravios debe ser precisa, concreta, clara y concisa. Copiar o Sintetizar simplemente la demanda, el responde, los alegatos y la sentencia es tarea fácil e innecesaria y no constituye crítica seria (...). Se debe expresar con claridad y corrección de manera ordenada, el 'porqué' la sentencia no es justa, los motivos de disconformidad (...). El recurrente debe 'expresar', poner de manifiesto, mostrar lo más objetivo y sencillamente posible los agravios, es decir el daño o perjuicio injusto que la sentencia ocasiona...'*

Ciñéndonos a la disposición legal y al comentario doctrinario antes citados, considero que el referido escrito de expresión de agravios no reúne los requisitos exigidos por el Artículo 419 del Código Procesal Civil, motivo por el cual se debe declarar desierto el recurso interpuesto, y en consecuencia, corresponde confirmar el Acuerdo y Sentencia Nº 194 de fecha 28 de julio de 2011. En cuanto a las costas, en atención al principio general contenido en el Artículo 192 del C.P.C., corresponde imponerlas a la perdedora”



25/04/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 255, SALA PENAL,  
CSJ, EN: "PUERTO PAREDON S.A. C/  
DICTAMEN Nº 308/07 Y DICTAMEN  
DPTT/CT/DTT Nº 995/07 DICT. POR LA  
SUBSECRETARIA DE ESTADO DE  
TRIBUTACION"**

**Devolución de Crédito Fiscal (Impuesto al  
Valor Agregado por clausura de actividades).**

Voto Dra. PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren los Dres. BENITEZ RIERA y BLANCO):

Entrando a analizar la cuestión planteada ante esta instancia, nos encontramos ante una solicitud de devolución de crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por clausura de actividades de la firma Puerto Paredón S.A. La controversia se genera por las normas legal y reglamentaria aplicables, ya que la Sub Secretaria de Estado de Tributación y la accionante difieren respecto a las mismas. Corresponde por tanto que nos centremos en dilucidar la normativa vigente para resolver la cuestión de autos.

En primer lugar, en fecha 28 de junio de 2006, tenemos que el representante de Puerto Paredón S.A., en su carácter de liquidador se ha presentado a solicitar Certificado de Crédito Tributario por la suma de Guaraníes Treinta millones novecientos cincuenta y cuatro mil doscientos cuarenta y siete (G. 30.954.247.-), en razón de la clausura y liquidación de la firma (fs. 21). Dicho monto corresponde al crédito fiscal acumulado al mes de julio de 2005 (fs. 43).

Pasamos ahora a transcribir la normativa sobre la cual gira la controversia: **El art. 86 de la Ley 125/91** en su redacción original dispone:

*"Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes".*

El texto modificado y actualizado por el artículo 6º de la Ley Nº 2.421/04 establece: *"Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes, pero SIN QUE ELLO GENERE DEVOLUCION, SALVO LOS CASOS DE CESE DE ACTIVIDADES, CLAUURA O CIERRRE DEFINITIVO DE NEGOCIOS, Y AQUELLOS EXPRESAMENTE PREVISTOS EN LA PRESENTE LEY".*

El Decreto Nº 6382/05 de fecha 16 de setiembre de 2005 "por el cual se establece la vigencia de disposiciones contenidas en la Ley Nº 2421 del 5 de julio de 2004, "de Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal" dispone: "...Art. 2º.- Establécese la vigencia, a partir del 1 de enero de 2006, de las siguientes disposiciones de la Ley Nº 2421/2004, "De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal: a) Capítulo II, De la Modificación del Régimen Tributario, Artículo 6º..."

El Decreto Nº 6806/05 de fecha 20 de diciembre de 2005 "por el cual se reglamente el Impuesto al Valor Agregado establecido e la ley 125/91, con la redacción dada por la Ley Nº 2421/04" dispone en su art. 22: *"...Cuando el Crédito Fiscal sea superior al Debito Fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes del Impuesto a partir del mes inmediato siguiente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso, salvo los casos de cese actividades, clausura o cierre definitivo de negocios a que se refiere el último párrafo del Artículo 86 de la ley".*

La actora considera que el Art. 86 de la Ley Nº 125/91, en su versión modificada por el art. 6º



de la Ley Nº 2421/04, es la que corresponde le sea aplicada. Fundamenta su pedido en que respecto a la devolución de crédito fiscal en el caso del cese de actividades se reglamenta a través del Decreto Nº 6806/05 de fecha 20 de diciembre de 2005.

Sin embargo, nos encontramos que el cierre de las actividades de la firma Puerto Paredón S.A. se produjo en el mes de julio de 2005, por lo que claramente, conforme a la normativa transcrita en los párrafos precedentes, el art. 86 en su versión modificada por la Ley Nº 2421/04 aún no se encontraba reglamentado y, por ende, no era aplicable a la actora. Si bien ella realiza su pedido de devolución de crédito fiscal el 28 de junio de 2006, la misma ha reconocido que los créditos que se han generado y cuya devolución solicita corresponden al saldo técnico del Impuesto al Valor Agregado del año 2005, por lo que el Decreto sobre el cual pretende amparar su pedido claramente no le es aplicable, como correctamente interpretaron los funcionarios de la Sub Secretaría de Estado de Tributación al momento de emitir los actos administrativos impugnados.

El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, no ha tenido en consideración la cuestión de la temporalidad de la ley aplicable a la cuestión planteada en autos, motivo por el cual ha llegado a una conclusión que no se condice con el derecho aplicable.

En estas condiciones, corresponde Hacer lugar al Recurso de Apelación incoado por el Abogado Fiscal, y en consecuencia, Revocar el Acuerdo y Sentencia Nº 455 de fecha 10 de julio de 2012, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. Como corolario de ello debemos confirmar la Resolución Nº 308/07 y Dictamen DPTT/CT/DTT Nº 995/07 dictadas por

la Sub Secretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda.

El Ministro BLANCO, agrega en relación a este caso algo que fue motivo de mucho barullo periodístico en los meses de noviembre y diciembre 2013. En efecto, algunos sostenían – ver caso exoneración IVA a entidades sin fines de lucro – afirmando que quien debía ser exonerado del IVA es el contribuyente de derecho – comerciante vendedor – y no el contribuyente de hecho (consumidor final) y que por dicho motivo los reiterados pronunciamientos del Tribunal de Cuentas, Sala Contenciosa Administrativa y la Sala Constitucional respectivamente, de la Corte Suprema de Justicia, habrían incurrido en grueso error de interpretación jurídica. Otro sector sostuvo la tesis contraria, es decir, que el consumidor era el que debía ser merecedor de la dispensa fiscal, por ser el destinatario final de la carga tributaria. Al final esa controversia a nada condujo.

Del resultado del examen de estos autos, se vuelve a ratificar el criterio sustentando por el suscripto, en varios fallos y es que, durante la vigencia de la Ley 125 no se permitía el recupero del IVA – crédito con motivo de clausura o cierres de establecimientos comerciales. Y además durante la vigencia de dicha Ley 125/92, la normativa relativa a exoneraciones a entidades sin fines de lucro no establecía distinciones de si el perdón fiscal era para la compra o para la venta o para ambas situaciones, motivo por el cual el Tribunal de Cuentas y la Corte Suprema de Justicia, arribo a la conclusión – reiterada por cierto – de que la exoneración para las entidades benéficas comprendía uno y otro supuesto, porque “El Juez no debe distinguir donde la Ley no distingue”, aun cuando el Estado sea parte en el litigio, y por otro lado, sólo le es permitido, según los términos de la Ley con prescindencia



27/05/2014

de cualquier efecto lateral (financiero, económico, social, político, etc. Generalmente todos de carácter político).

Por la Ley 2421/05 la cuestión queda aclarada – se comporta o no el criterio – disponiéndose que en caso de cierre o clausura corresponde la devolución del saldo técnico a favor del comerciante que compró para revender, genero IVA crédito, pero que no lo pudo trasladar sobre el consumidor final por causa del cierre o clausura de su establecimiento, que en el caso de autos lamentablemente no se podrá aplicar porque la norma citada es posterior a la fecha del cierre de negocio.

Pero desnuda conducta bastante errática para quienes adhieren a la tesis de que el favor fiscal solo alcanza a los comerciantes y no a los consumidores finales, sin advertir que si quedo saldo técnico a su favor es porque quedo mercadería sin revender, reventa que se producirá fatalmente pese a la clausura, porque la propensión natural del comerciante será continuar vendiendo el saldo disponible, pese a la clausura, porque la propensión natural del comerciante será continuar vendiendo el saldo disponible, pese al “cierre formal”, con lo cual tenemos que ambos polos de la relación mercantil también ganaron la dispensa impositiva, y ello amerita esa actitud errática de la tesis de que la exoneración es solamente para el comerciante.

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 440, SALA PENAL, CSJ, EN: “MERC TRADE PARAGUAY S.R.L. C/ RESOLUCIÓN Nº 265 Y OTRA DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**La firma ISAT S.A. con causa penal.**

Voto Dr. BLANCO (al que se adhieren los Dres. BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

La afirmación de la representación fiscal, la que argumentó haber probado el cese de actividades de la firma emisora de los instrumentos contables utilizados por la empresa actora, resulta una afirmación genérica, sin especificad que datalle en base a que sostiene dicha demostración, pues el estado público que pudo haber adquirido un procedimiento de allanamiento por parte del Ministerio Público por haber sido difundida en diversos medios periodísticos no puede equivaler a la cancelación del Registro Único del Contribuyente (R.U.C.) ni la clausura de la entidad intervenida por un procedimiento penal, dado que no resulta la autoridad competente al efecto de asumir tales medidas puramente administrativas.

Lo expuesto, guarda suma relación con lo expuesto por el Abogado del Tesoro en la sustanciación del recurso en estudio, oportunidad en que fue argumentada la irrelevancia de la situación de la firma cuestionada (ISAT S.A) conforme al sistema informático Maranga tú, por el cual la autoridad tributaria controla el estado de cuenta, situación del contribuyente, así como los antecedentes de éste ante los registros que



podiesen obrar ante el ministerio de Hacienda; como pueden resultar la situación de actividad o cancelación del R.U.C. de la firma que aparece como prestadora de servicio a la firma demandante de autos. Por tanto, no resulta sensato lo expuesto por lo apelante, dada la pertinencia de tales medios de control con lo que la Subsecretaria de Estado de Tributación y no otro órgano estatal cuenta.

La causa penal pudo haber pesado sobre una firma, no implica el cese o la inhabilidad de la misma, es decir, pese a haber sido involucrada en un proceso penal, la actividad a la cual fue inscripta pudo haber no sido interrumpida, subsistiendo su operatividad con posterioridad al ejercicio fiscal 2002, motivo por el cual no implica de trascendencia el no haber solicitado informe de causa al juzgado en la resolución de la presente demanda contencioso administrativa.

Dicha posibilidad de mantener un ente comercial su operatividad, pese a haber sido allanado con motivo de un proceso penal, es totalmente comprensible, con sobrada razón atendiendo que no es obligación del sujeto contribuyente analizar la condición impositiva de cada uno de sus proveedores o prestadores de servicios, por lo que quien debió haber demostrado la inactividad o imposibilidad legal de haber seguido operando en el mercado de plaza, es una carga que debió haber sido diligenciada por los representantes legales de la Subsecretaria de Estado de Tributación por los medios legales correspondientes, sin que en el caso de autos así haya sido, al menos del modo que entendió el Tribunal de Cuentas que sentenció.

A dicha situación de orfandad probatoria, agrego que tampoco fue demostrada connivencia entre la firma en condición irregular impositiva y la contribuyente que

vertió en sus asientos contables el crédito fiscal recibido de aquella, lo que también incumbía su acreditación por la parte acusadora, la autoridad tributaria interviniente, como ya fue criterio asumido por esta Sala Penal en Acuerdo y Sentencia N° 1464 de fecha 04 de noviembre de 2013.

Por lo expuesto, concuerdo con la posición asumida por el Tribunal A quem, por lo que doy mi voto por el rechazo del recurso de apelación y la confirmación del Acuerdo y Sentencia N° 39 de fecha 11 de marzo de 2013, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.

**11/06/2014**

***ACUERDO Y SENTENCIA N° 483, SALA PENAL, CSJ, EN: "ALBERTO R. AMIGO E HIJOS COM INMOBILIARIA S.R.L. C/ RES. N° 404 DE FECHA 13/06/05 DIC. POR LA SET"***

**Determinación de la Obligación Fiscal. Impuestos. Multas. Recargos e intereses.**

Voto Blanco (al que se adhieren Pucheta de Correa y Benítez Riera):

“Así pues, analizando lo actuado en autos y las consideraciones vertidas en el Acuerdo y Sentencia hoy impugnado, se observa que la fiscalización a la firma “Alberto R. Amigo e Hijos Inmobiliaria S.R.L.” fue dispuesta en fecha 19 de septiembre de 2001, el informe final fue elaborado en fecha 18 de diciembre de 2002, y la Resolución N° 404 por lo cual se establece la multa a ser pagada por la firma fiscalizada no fue dictada sino hasta el 13 de junio de 2005.

Tras un simple cotejo, por un lado resulta evidente que los trabajos de fiscalización que dieron origen al caso de marras, se encuadran



dentro de aquellos que ha quedado sin efecto en virtud a la Resolución N° 11/2004 más arriba individualizada. Por otro lado, realizando el cómputo del plazo transcurrido entre la Orden de Fiscalización y el informe final, se constata que ha transcurrido con creces el plazo de 90 días establecido en el Resolución N° 648/2000; todo ello, contrariando además la disposición contenida en el Artículo 186 de la Ley 125/91, ya citada”.

**11/06/14**

***ACUERDO Y SENTENCIA N° 491, SALA PENAL, CSJ, EN: “EMPRESAS VIALES CONSORCIADAS (EVICON) C/ RES. FICTA DICTADA POR LA SET”***

#### **Devolución de pago en exceso.**

Voto Blanco (al que se adhieren Pucheta de Correa y Benítez Riera):

“Que, la Administración Tributaria consideró aplicar el artículo 88 de la Ley N° 125/91, que norma sobre el Crédito Fiscal del Exportador y Asimilables, y la actora aclaró que la EMPRESAS VIALES CONSORCIADAS EVICON no realizan operaciones comerciales de exportación ni actividades asimilables, que en todo caso, le es aplicable, el Procedimiento de Repetición de Pago Indebido en Exceso previsto en el artículo 217 de la Ley 125/91 y la parte de demandada no objeto este enunciado.

El accionante no escogió el camino de la resolución ficta, sino la impugnación contra resoluciones expresas. La última de ellas, dispuso diferir el pronunciamiento sobre el tema debatido hasta recibir información o respuesta de la misma, ante el requerimiento de la Sub Secretaría de Estado de Tributación de tal forma a cotejar la información de ella con la de la demandante.

En consecuencia, si lo recurrido es contra la resolución expresa y ella no resolvió definitivamente la cuestión, sino que lo difirió hasta tener la respuesta mencionada, surge que la demanda es extemporánea.

Distinta hubiera sido la solución de haberse interpuesto la demanda contra resolución denegatoria ficta.

En consecuencia, se confirma la decisión del inferior y se reenvían los antecedentes a la Sub Secretaría de Estado de Tributación (suspensión del cómputo del plazo de prescripción, Ley N° 125/91, artículo 166) para que la misma proceda a intimar a la firma proveedora, a fin de que esta en plazo perentorio expreso, provea la información aún pendiente; o a su opción, disponga la fiscalización puntual sobre los temas debatidos, o si fuera necesario, requerir orden judicial de allanamiento a los mismos efectos”

**20/06/2014**

***ACUERDO Y SENTENCIA N° 510, SALA PENAL, CSJ, EN: “MICRONAL S.R.L. C/ RES. N° 998 DE FECHA 18/10/05 Y LA RES. N° 1581 DE FECHA 30/12/06 DIC. POR LA SET”***

#### **Determinación de la Obligación Fiscal.**

Voto Blanco (al que se adhieren Pucheta de Correa y Benítez Riera):

Analizadas las constancias de autos junto con lo esgrimido por las partes, surge entonces que era ésta la disposición aplicable a fin de realizar la conversión cambiaria de las documentaciones expresadas en monedas extranjeras, que fueran la base de los despachos aduaneros y posteriormente la base de las declaraciones juradas pertinentes. Dicho



en otros términos, el tipo de cambio establecido por el Servicio de Valoración Aduanera para establecer la base imponible en la liquidación del impuesto aduanero, utilizado por la empresa accionante, es el correcto que corresponden aplicar al caso de marras.

Aplicando dicha tasa de cambio, de conformidad al artículo antes transcripto, no surge ninguna diferencia ni omisión en perjuicio del fisco. Se colige, en consecuencia, que debe confirmarse el Acuerdo y Sentencia recurrido”.

**02/07/14**

***ACUERDO Y SENTENCIA Nº 558, SALA PENAL, CSJ, EN: “ANÍBAL PASTOR FILÁRTIGA LACROIX C/ RES. Nº 2995 DE FECHA 22/11/07 DICTADA POR LA SET”***

**Determinación de la obligación fiscal. IRACIS. IVA.**

Voto Blanco (al que se adhieren Pucheta de Correa y Benítez Riera):

“En este sentido, cabe señalar que no obra en autos ninguna constancia que el contribuyente haya sido notificado en fecha 12 de octubre de 2005 de la Resolución Nº 627/05, originándose entonces la aplicabilidad de la última parte del artículo arriba citado [Art. 200 de la Ley 125/91] – es decir, que el contribuyente Aníbal Pastor Filártiga Lacroix recién se dio por notificado de dicho acto administrativo en fecha 28 de octubre de 2005, ocasión en que el mismo solicitó la reconsideración de la multa que le fuera aplicada”

“Observamos que no obra en autos ninguna circunstancia que amerite la aplicación del Artículo 174 arriba citado, en el sentido de

presumir defraudación por parte del señor Aníbal Pastor Filártiga Lacroix contra el Fisco. Es más, el mismo, tanto es instancia administrativa como en sede contencioso-administrativa, en todo momento se ha allanado a la existencia de una infracción, que tuvo lugar por una circunstancia ajena a su actuar, aceptando la imposición de la sanción pero en el marco del Artículo 177 que refiere a la omisión de pago.

A la luz de todo lo actuado, y en atención a la conducta del contribuyente de colaborar en todo momento con el esclarecimiento de las circunstancias que hacen a la presente causa, es parecer de esta Alta Magistratura que la Infracción en que ha incurrido el contribuyente no es otra sino la de Omisión de Pago, conforme al artículo 177 de la Ley 125/91. En consecuencia, la multa que correspondía aplicársele al mismo en virtud a la infracción que fuera detectada debe ser del 50% correspondiente al impuesto omitido”.

**28/07/14**

***ACUERDO Y SENTENCIA Nº 637, SALA PENAL, CSJ, EN: “MERCHANDISING SERVICE S.R.L. C/ RES. Nº 1491 DE FECHA 26/12/05 Y LA RES. Nº 1580 DE FECHA 30/12/06, DICTADA POR LA SET”***

**Determinación de la obligación fiscal. IRACIS. IVA.**

Voto Benítez Riera (al que se adhieren Blanco y Pucheta de Correa):

“Que un simple cómputo del lapso de tiempo transcurrido entre el Acta inicial de la Fiscalización Puntual y el Acta Final, permite



concluir sin lugar a dudas que ha transcurrido sobradamente el plazo máximo de 45 días estatuido en el art. 31 de la Ley N° 2.421/04, no visualizándose en estos autos, conforme los documentos obrantes en él, que la Administración Tributaria haya prorrogado excepcionalmente este plazo por un periodo igual como lo autoriza el referido articulado. Al basarse el posterior sumario administrativo instruido a esta firma en el informe denuncia presentado por los fiscalizadores (fs. 222/224), el cual tuvo su culminación con la emisión de las Resoluciones Administrativas impugnadas, en una fiscalización que excedió el plazo fijado imperativamente por el Art. 31 de la Ley N° 2.421/04, esta circunstancia nulifica todo el posterior proceso en el ámbito administrativo, y por ende de las Resoluciones que son su consecuencia”

01/08/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 643, SALA PENAL, CSJ, EN: “SPACE DIGITAL S.A. C/ RESOLUCION FICTA DE FECHA 12/04/12, DICTADO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Devolución de Excedente de Crédito Fiscal (Pago en Exceso, del IRACIS General, Régimen de Turismo, por retenciones efectuadas por la Dirección Nacional de Aduanas).**

Voto Dr. BLANCO (al que se adhieren los Dres. PUCHETA DE CORREA y BENITEZ RIERA):

Observando el escrito de expresión de agravios presentado por la Abogada Edith Maida Flecha Flecha (representante de la parte demandada), y la contestación presentada por la parte actora, se coteja que, la apelante se ciñe a repetir de manera idéntica el escrito de contestación de demanda (obrante a fs. 89-97),

con la salvedad de transcribir parte del Acuerdo y Sentencia apelado, aunque – no obstante – sin efectuar una crítica razonada a la resolución, conforme lo exigen las normativas de nuestro Código Procesal Civil vigente.

Efectivamente, este punto se corrobora con lo expresado por la propia apelante en el primer párrafo obrante a fs. 143 de autos, donde expresa que *“Esta Representación Ministerial se ratifica en todos los términos del escrito de contestación de la demanda presentada, y a la fecha reitera...”*, limitándose, precisamente, a no otra cosa sino reiterar el escrito ya individualizado en el párrafo que precede.

Sobre el punto, el autor Ricardo A. Pane en su obra *“Código Procesal Civil con Repertorio de Jurisprudencia, Ampliado y Actualizado”* advierte: *“Tal como señala la doctrina y la jurisprudencia, la expresión de agravios debe ser precisa, concreta, clara y concisa. Copiar o sintetizar simplemente la demanda, el responde, los alegatos y la sentencia es tarea fácil e innecesaria y no constituye una crítica seria (...). Se debe expresar con claridad y corrección de manera ordenada, el “porque” la sentencia no es justa, los motivos de disconformidad (...). El recurrente debe “expresar”, poner de manifiesto mostrar lo más objetivo y sencillamente posible los agravios, es decir el daño o perjuicio injusto que la sentencia ocasiona...”*.

Ciñéndonos a la disposición legal y al comentario doctrinario antes citados, considero que el referido escrito de expresión de agravios **no reúne los requisitos exigidos** por el Artículo 419 del Código Procesal Civil, motivo por el cual se debe **declarar desierto el recurso interpuesto**, y en consecuencia, corresponde **confirmar** el Acuerdo y Sentencia N° 196 de fecha 21 de junio de 2013.



18/08/2014

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 692, SALA PENAL,  
CSJ, EN: "TRANSPORTE AEREOS DEL  
MERCOSUR S.A. (TAM) C/ RESOLUCION Nº  
5471 DE FECHA 17/11/10, DICTADO POR LA  
SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION  
(SET)"**

**Utilización de parte del Crédito Fiscal disponible en cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente al periodo fiscal 2010. (Emergente del pago del I.V.A, la compensación planteada, fue a modo de neutralizar obligación).**

Voto Dr. BENITEZ RIERA (al que se adhiere la Dra. PUCHETA DE CORREA):

Que, pasando a analizar las cuestiones expuestas, el meollo de la cuestión se circunscribe a determinar si las Notas CGD/SET Nº 5471 y CGD/SET Nº 4104, hoy demandadas, que notifican a la firma TRANSPORTES AEREOS DEL MERCOSUR S.A. (TAM), los Dictámenes DGGC/DTJ Nº 590/2010 y DGGC/DTJ Nº 390/2010 del Departamento Técnico Jurídico, respectivamente, son o no una resolución definitiva y, como tal, susceptibles de ser recurridas ante la jurisdicción contencioso administrativa, conforme lo estatuye como requisito previo para su tramitación el artículo 3 inc. a) de la Ley 1462/35. En este orden de cosas, resulta pertinente puntualizar lo que la doctrina entiende como resolución definitiva: "cuando un acto o resolución adquiere una fijeza que impide toda reforma o mudanza por parte de la Administración, ya porque la dicto quien podía dictarla sin apelación a nadie, ya porque siendo apelable, se ha llegado al último límite de la apelación, causando estado". Es decir, que la resolución es definitiva a los fines

de la acción del particular afectado en su derecho, cuando emana de la autoridad administrativa que debe dictarla como último resorte y causa estado, en cuanto cierra esa instancia, impidiendo una nueva reclamación o reconsideración del interesado.

Que, sentado el marco doctrinario de lo que se entiende por resolución definitiva, se puede observar que en estos autos los actos administrativos impugnados en el ámbito judicial por el administrado son las Notas CGD/SET Nº 5471 y CGD/SET Nº 4104 firmadas por la Coordinación de Gestión Documental de la Sub Secretaria de Estado de Tributación, que notifican a la firma TRANSPORTES AEREOS DEL MERCOSUR S.A. (TAM), los Dictámenes DGGC/DTJ Nº 590/2010 y DGGC Nº 390/2010 emanados del Departamento Técnico Jurídico, respectivamente. Ante este panorama, debemos convenir que las notas emitidas por la mencionada dependencia no son recurribles directamente ante lo contencioso administrativo, pues no ponen fin al proceso en el ámbito administrativo, pues se trata de simples comunicaciones al interesado, originadas en una dependencia de la institución demandada., no en su máxima autoridad. Las notas que hace saber al demandante el dictamen del Departamento Técnico Jurídico es lo que doctrinariamente se denominan "resoluciones de trámite", dado que se dictan durante el curso de la instancia administrativa y son preparatorias de la resolución final, la cual es definitiva es la destinada a poner término a la reclamación.

Que la resolución definitiva recurrible es la adoptada por la máxima autoridad administrativa no la dictada por una dependencia de dicha autoridad. Ante el obstáculo puesto a sus pretensiones por la administración, el demandante debió impetrar todos los recursos a su alcance para provocar



un pronunciamiento definitivo de la propia administración. Al no haberlo hecho, resulta evidente que la presente demanda no reúne los requisitos exigidos en el artículo 3 inc. a) de la Ley 1462/35 para su acogida favorable, por lo que su desestimación deviene ineludible.

Que, por otro lado, en el hipotético caso de que las notas recurridas antes la instancia contencioso administrativa hubieran reunido los requisitos para ser demandas en dicho fuero, debemos notar que entre la fecha de notificación de las mismas al actor (17/11/2010 y 27/08/2010) y la fecha de interposición de la demanda (16/12/2010), transcurrió el plazo para la prescripción de la acción, que tuvo su vencimiento el 15 de diciembre de 2010 a las 09:00hs. La Ley Nº 4046/2010, que modifica el artículo 4 de la Ley 1.462/1935 QUE ESTABLECE EL PROCEDIMIENTO PARA LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, prescribe que el recurso de lo contencioso administrativo contra toda resolución administrativa deberá interponerse dentro del plazo de dieciocho (18) días hábiles.

Que, por tanto, en base a las consideraciones formuladas precedentemente y a las constancias de autos, no resta sino confirmar el Acuerdo y Sentencia Nº 276 de fecha 6 de julio de 2012, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala.

Voto disidente – BLANCO:

Que a su turno, el Dr. SINDULFO BLANCO, dijo: La situación debatida en autos, versa sobre el rechazo a la compensación pretendida por la línea aérea que, buscó la utilización de parte del crédito fiscal disponible en cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente al periodo fiscal 2010. A modo de mayor claridad, debe ser observado que dicho crédito resulta emergente del pago del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) y que la compensación planteada, fue a modo de neutralizar

obligación imputable al Impuesto a la Renta (I.R.A.C.I.S).

... La situación de solicitud de compensación por parte de la firma contribuyente, conforme a las constancias obrantes en autos, el hecho de afectar el pago en concepto de Impuesto a la Renta correspondiente a un ejercicio fiscal por entonces oportuno de pago, y atendiendo que se buscó aunque sin éxito, la neutralización del pago en concepto de I.R.A.C.I.S, con saldos favorables de I.V.A., tributos percibidos en ambos casos por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, se da cumplimiento a los requisitos supra referidos.

Como requisitos formales, el mismo articulado requiere que las obligaciones impositivas a ser recíprocamente neutralizadas resulten **liquidadas, firmes y exigibles**.

Respecto a la primera de las condicionantes legales, considero lo suficientemente clara la concepción dada por COUTURE, que considera a la obligación “liquida” como a la resultante de la operación numérica mediante la cual se ajusta una cuenta (Couture, Eduardo, Vocabulario Jurídico, Editorial Depalma, pág. 391, Buenos Aires, Argentina, año 1988); respecto a la obligación “firme” es aquella que cumplida la determinación tributaria, no fue objeto de recurso alguno o, aun habiendo sido impugnada, ya fue resuelta ésta; para concluir con la revisión del tercer presupuesto, el de la “exigibilidad” que consiste en el lapso de tiempo comprendido entre el vencimiento de la obligación tributaria, a partir del cual el pago se torna reclamable por el sujeto acreedor, hasta que se cumpla el plazo de prescripción por dicha obligación. No fue justificada por la entidad recaudadora el supuesto incumplimiento de ninguna de las tres condiciones de admisibilidad para la



18/08/2014

compensación, al menos de un modo contundente, pues al considerar que la obligación no se hallaba firme, liquidada ni exigible, lo hace de un modo a todas luces infundado, cuando fue reconocido el crédito fiscal favorable a la empresa actora.

La sola invocación de la norma tributaria, como de la reglamentación de esta, no puede ser justificado el desconocimiento por parte de la autoridad tributaria de saldos favorables a la parte contribuyente, la norma debió ser precisada en sus artículos respectivos, y con mayor exigencia aún, adecuar tales a situaciones concretas y no genéricas que afecte directamente a quien pretendió la compensación, sin que así lo haga la entidad fiscal, limitándose ésta a negar la operación de manera absolutamente infundada.

Las razones expuestas, me apartan del parecer del colega de Sala que arribó a una conclusión diferente, con méritos también distintos, por lo que oriento mi parecer por la procedencia de la nulidad contra el Acuerdo y Sentencia Nº 276 de fecha 06 de julio de 2012, dictado por el tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por resultar un notorio quebranto del artículo 15, literal c) del Código Procesal Civil, y en virtud del artículo 406 del mismo plexo legal, considero procedente la pretensión de la contribuyente actora de la presente demanda, debiendo por tanto ser revocados los actos administrativos puesto en crisis, todo ello con costas a la parte vencida en virtud al artículo 408 del Código Procesal Civil.

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 693, SALA PENAL, CSJ, EN: "AIREANA GRUPO DE LOS DERECHOS DE LAS LESBIANAS C/ NOTA SG/SET Nº 1191 DE FECHA 05/07/2006 Y DE LA RESOLUCION DENEGATORIA FICTA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION SET"**

**Clase de Persona Jurídica: Entidad sin Fines de Lucro.**

Voto Dr. Benítez Riera (al que se adhieren los Dres. Blanco y Pucheta de Correa):

Que dada la manera en que ha quedado trabada la presente litis, el punto controversial entre los contendientes, de cuya dilucidación seguidamente me ocupare, radica en determinar si AIREANA, GRUPO POR LOS DERECHOS DE LAS LESBIANAS se encuentra o no entre las Entidades sin Fines de lucro. Así encontramos agregado a autos a fs. 29 la constancia de la Sub Secretaria de Estado de Tributación en donde consta de que al Inscribir a la Asociación emitió una CONSTANCIA DE DATOS DEL CONTRIBUYENTE, en donde establece como "Clase de Persona Jurídica: Entidad sin Fines de Lucro", así mismo a fs. 31 obra copia de la Escritura de Constitución de la Asociación Civil con Capacidad Restringida Sin Fines de lucro, por lo que observamos con claridad que nos encontramos ante una asociación civil que como lo ha señalado el TYRIBUNAL DE Cuentas se encuentra prevista en el Libro I del Código Civil y cuya finalidad se reconoce como entidad sin fines de lucro.

Que por tanto, teniendo en cuenta las consideraciones legales realizadas, no me resta otra opción que confirmar in totum el Acuerdo y Sentencia Nº 647 de fecha 20 de



Agosto de 2.012, emitido por el Tribunal de Cuentas 1ª Sala, lo cual trae aparejado, la revocación de la Nota SG/SET/ Nº 1.191, de fecha 05 de julio de 2.006, y de la Resolución Denegatoria Ficta de la SUB-SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION.

Que a su turno, el Dr. Blanco manifiesta que concuerdo y me adhiero al voto del Excelentísimo Ministro preopinante Dr. Benítez Riera. No obstante, considero oportuno ampliar las consideraciones por las cuales se debe confirmar el Acuerdo y Sentencia impugnado.

En este sentido, conforme se desprende de la tesis sustentada por el representante del Ministerio de Hacienda, no corresponde hacer lugar a las pretensiones de la actora, puesto que la Asociación Sin Fines de Lucro “Aireana”, tiene como actividad secundaria la de “cantina”, y que – básicamente – por este motivo no puede ser considerada como una entidad sin fines de lucro.

Sin embargo, el Artículo 83, numeral 4, inciso a), segundo párrafo de la Ley 2421/04 – citada por la Administración pero notoriamente interpretado en contrasentido – establece claramente cuanto sigue: ***“Las entidades sin fines de lucro, a los efectos de esta Ley, que realicen alguna actividad que se encuentra afectada por los impuestos vigentes, cuando tales actos tuvieren carácter permanente, habitual y estén organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, quedarán sujeto a los impuestos que inciden exclusivamente sobre dichas actividades, estando exentas sus restantes actividades. Se considera que la actividad desarrollada tiene carácter permanente, habitual y está organizada en forma empresarial cuando es realizada en forma continuada mediante la***

*complementación de por lo menos dos factores de la producción, de acuerdo con los parámetros que determine la reglamentación”.*

De la lectura de este articulado se desprende que una actividad sin fines de lucro está facultada a desarrollar actividades que se encuentren afectadas por los impuestos vigentes, estando obligadas el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias siempre y cuando tuvieren el carácter de permanente, habitual y organizado de manera empresarial, pero que ello no se constituye en un obstáculo para que tal entidad sea declarada o considerada como Entidad Sin Fines de Lucro. Al contrario, la misma es invariablemente una Entidad Sin Fines de Lucro, con la salvedad que quedan sujetas a las obligaciones impositivas toda vez que cumplan con los presupuestos dados por dicho texto normativo.

Por tal motivo, arribo a la misma conclusión que la del distinguido Miembro preopinante en el sentido de NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la parte demandada y de CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia Impugnado, y en ese sentido expreso mi voto.

**15/09/2014**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 842, SALA PENAL, CSJ, EN: “LUIS CASANELLO S.A.I.C. C/ RESOLUCIÓN Nº 26 DEL 09/02/2010, DIC. POR LA SUB – SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

**Multa por la supuesta inexistencia de compras y servicios de la firma ISAT S.A.**

Voto Dr. Benítez Riera (al que se adhieren los Dres. Pucheta de Correa y Blanco):



Que pasando a auscultar el fondo de la cuestión planteada, considero que corresponde analizar en primer término la naturaleza comercial de la firma LUIS CASANELLO S.A.E.C.A., en ese contexto, se constata que la multa impuesta por SUBSECRETRIA DE ESTADO DE TRIBUTACION, se refiere a servicios publicitarios adquiridos de un comercio ubicado dentro del territorio nacional denominado ISAT S.A., contando con los documentos que acreditan esta circunstancia.

Que, en estos autos no se ha probado la supuesta infracción cometida por la firma LUIS CASANELLO S.A.E.C.A, aducido por la Administración en la supuesta inexistencia de compras y servicios de la firma ISAT S.A. debiendo la Subsecretaria de Estado de Tributación, investigar, probar, y acreditar los hechos alegados y no dejando en desamparo probatorio a la parte sancionada.

Que, por tanto, de acuerdo a las consideraciones legales formuladas precedentemente y a las constancias de autos, no resta sino confirmar íntegramente el Acuerdo y Sentencia N° 224 de fecha 04 de julio de 2012, emitido por el Tribunal de Cuentas 1ª Sala.

Que a su turno, el Dr. SINDULFO BLANCO dijo: a la razón del Recurso de Apelación, manifestó adherirse al voto del Colega preopinante BENITEZ RIERA por sus mismos fundamentos, y me permito ampliar: Repetidamente ésta Sala Penal, evalúa el **tema decidendum**, bajo los principios **de que la carga de la prueba es compartida** durante la sustanciación del **procedimiento contenciosos administrativo**; coincidentes con el criterio sostenido por el Prof. Dr. Villagra Maffiido al respecto: **“DE LA PRUEBA”**. *Del carácter contradictorio y al mismo tiempo inquisitivo impuesto por el*

***interés privado y la vez publico involucrado en el juicio contencioso – administrativo, se derivan reglas especiales respecto del onus probandi y del practicamiento y valor de las pruebas, acerca de las cuales la Ley 1462 solo dispone que se producirán en el término que señale el Tribunal “dentro del ordinario”, es decir dentro del término fijado para el juicio ordinario en el Código Procesal Civil al que dicha ley se remite. a) La carga de la prueba es compartida entre el actor y la Administración. No es que deje de rendir para el demandante la regla de que incumbe la prueba de los hechos a quien los alegue sino que, debiendo fundado en hechos probados la resolución dictada por la Administración, ésta no queda excluida, por la sola emisión del acto, de la obligación de justificar tales hechos. La prueba de estos hechos debe constar en el expediente administrativo y si no lo está, la Administración debe producirla en el juicio. En consecuencia, la carga de la prueba incumbe a la Administración en cuanto a los fundamentos de su propia resolución y al actor en cuanto a las afirmaciones de su demanda (VILLAGRA MAFFIADO, SALVADOR, Principios de Derecho Administrativo, pág. 429, 2ª edic. Servilibro, año 2008).***

Se trae a colación los siguientes fallos jurisprudenciales en los cuales esta Alta Magistratura ha sentado postura, respecto a la utilización de comprobantes impositivos emitidos supuestamente por empresas no inscriptas como contribuyentes o que hayan dejado de operar, consideradas en infracción, las que fueran utilizadas por la firma contribuyente como crédito fiscal; lo cual motiva denuncia del fiscalizador de la Administración Tributaria interviniente como irregularidad tributaria, sin embargo; considero oportuno y solicito anuencia de la Colega Alicia Pucheta de Correa, para transcribir un párrafo de su ponencia: ... “Analizando el fondo de la



cuestión... pero la documentación objetada reunía todos los requisitos externos de impresión y llenado por lo que se procedió a registrarlos contablemente, no siendo tarea de la compradora, en nuestro caso la firma MADERERA OVETENSE S.A., pedir informe a la Subsecretaría de Estado de Tributación acerca de la situación legal de las empresas vendedoras; la obligación de la empresa compradora se limita a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales visibles, a simple vista, en concordancia con los formatos que la propia administración tributaria ha lanzado en el mercado... no se puede cargar al contribuyente el deber de demostrar el origen de dichos comprobantes, cuando es obligación de la Administrar esclarecer tal situación”... (Acuerdo y Sentencia Nº 184 de fecha 03 de mayo de 2011). Y, con relación a la veracidad de la prestación del servicio, bajo el fundamento de que es de público conocimiento que la firma ha dejado de operar, aplicando el Art. 247 de la Ley 125/91 y con mayor abundancia en el “Acuerdo y Sentencia Nº 1464 de fecha 01 de noviembre de 2013.

**10/11/2014**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.133, SALA PENAL, CSJ, EN: “INDUSTRIAS LACTEAS GUARANI S.A. C/ RES. RP Nº 47 DEL 27/02/2009 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Plazo de Prescripción. Interrupción.**

Voto Dr. BLANCO (al que se adhieren los Dres. PUCHETA DE CORREA y BENITEZ RIERA):

Sintetizadas así las actuaciones de autos, pasamos entonces a considerar la interrogante: ¿Se encuentra ajustado a derecho el Acuerdo y Sentencia Nº 306 apelado, o debe el mismo ser revocado?

A fin de poder responder a la cuestión, transcribimos primeramente las disposiciones legales pertinentes, y aquellas cuya aplicabilidad es discutida en autos por las partes.

Tenemos por un lado que la parte actora ataca de nulo al Acta Final elaborado por los Fiscalizadores de la Subsecretaría de Estado de Tributación, basándose en el Artículo 377 del Código Civil, en cuyo inciso c) dispone cuanto sigue: *“Son instrumentos nulos: ...c) los que llenaren las condiciones prescriptas para la validez del instrumento público”.*

Debemos considerar además los Artículos 164 y 165 de la Ley 125/91, los cuales disponen:

*“Art. 164.- Prescripción – La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1º de enero del año siguientes a aquel en que la obligación debió cumplirse. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.*

*La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en el cual se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde el 1º de enero del año siguiente a aquel en el cual se generaron.-*



*“Art. 165.- Interrupción del plazo de prescripción – El curso de la prescripción se interrumpe:*

- 1) *Por acta final de inspección suscrita por el deudor o su defecto ante su negativa suscrita por dos testigos, en su caso...”*

Por otro lado, el Artículo 212 numeral 2) de la misma Ley Nº 125/91 dispone: *“Procedimiento de determinación tributaria – La determinación de oficio de la obligación tributaria, sobre base cierta, sobre presunta o mixta, en los casos previstos en los literales b) a f) del art. 210 estará sometida al siguiente procedimiento administrativo...”*

- 2) *Si el o los presuntos deudores participaren de las actuaciones se levantará acta y estos deberán firmarla, pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes, si se negaren o no pudieren firmarla, así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que el o los imputados declaren, su firma o firmas en el acta no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, realizada mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud”.*

Precisando los puntos debatidos por las partes, tenemos que la discusión de autos se centra principalmente en dos aspectos: 1. La validez del Acta Final elaborada por los Fiscalizadores del Ministerio de Hacienda, y; 2) el cómputo del plazo de prescripción del impuesto reclamado por la Auditoría Tributaria; puntos sobre los cuales nos referimos a continuación.

### **1. Validez del Acta Final:**

Con relación a la validez del Acta Final de fecha 20 de noviembre de 2006, elaborado por los Fiscalizadores de la Dirección General de Fiscalización Tributaria del Ministerio de Hacienda, es menester notar que el Artículo 212, establece los requisitos o presupuestos que debe reunir el Acta a fin de que éste tenga validez, lo cual se haya cumplido conforme se puede apreciar de las constancias de autos. El texto de dicho Artículo es claro, y por tanto no se precisa ahondar en mayores interpretaciones. Así, de la lectura del citado Artículo y examinando el Acta Final impugnado, de manera alguna puede colegirse que se haya incumplido ni con el Artículo 212 de la Ley 125/91 ni con la exigencia dada por el Artículo 377 del Código Civil, puesto que los funcionarios han cumplido con los requisitos allí establecidos. El Acta Final no fue redargüido de falso en ninguna de las instancias - ni administrativa, ni judicial – por lo que inevitablemente debe estarse a lo dispuesto en la última parte del numeral 2 del citado artículo, vale decir, que el Acta Final es plenamente válido.

### **2. Plazo de prescripción:**

Habiendo establecido que es válida el Acta Final, pasamos a dilucidar el siguiente punto controvertido, cual es el cómputo del plazo de prescripción.

A este respecto, la normativa de la Ley 125/91 es igualmente clara al decir *“La acción para el cobro de los tributos prescribirán a los cinco (5) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió cumplirse...”*, por lo que, siguiendo el axioma que reza *“ley clara no necesita interpretación”*, no resta sino efectuar el cálculo aritmético a fin de determinar si tuvo lugar o no la prescripción del derecho que tenía la Administración



Tributaria para reclamar el pago del impuesto y las multas pertinentes.

En ese orden de ideas, tenemos que los impuestos reclamados por la administración son del mes de abril de 2001, cuyo plazo de prescripción – bajo la óptica del Artículo 164 de la Ley 125/91 – comenzó a correr el 1º de enero del año 2002. Así tenemos que el 1 de enero de 2002 al 1 de enero de 2003 transcurrió el primer año (1); del 1 de enero de 2003 al 1 de enero de 2004 transcurrió el segundo año (2); del 1 de enero de 2004 al 1 de enero de 2005 transcurrió el tercer año (3); del 1 de enero de 2005 al 1 de enero de 2006 transcurrió el cuarto año (4); y del 1 de enero de 2006 al 1 de enero de 2007 habría de transcurrir el quinto año (5). Del sencillo cálculo que antecede, surge indubitablemente que la prescripción del impuesto debido por la firma Industrial Lácteas Guaraní S.A. hubiera quedado prescripto recién el 1 de enero de 2007. Por lo cual, siendo que (y conforme ya lo he referido en las líneas que anteceden) el Acta Final no adolece de nulidad, éste fue labrado dentro del plazo de prescripción, interrumpiendo así dicho término.

Tras todo lo apuntado en las líneas que preceden, no resta sino referir que las Resoluciones dictadas por la Autoridad Tributaria se ajustan a derecho, no así el Acuerdo y Sentencia por el cual se hizo lugar a la presente demanda, por lo cual éste último debe ser revocado.

Por tanto, corresponde HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda, y en consecuencia REVOCAR el Acuerdo y Sentencia Nº 306 de fecha 13 de agosto de 2013 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, y como lógico corolario, confirmar las Resoluciones Administrativas impugnadas en

estos autos; todo ello por los fundamentos esgrimidos en el exordio de la presente resolución.

**10/11/2014**

***ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.134, SALA PENAL, CSJ, EN: “ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ELECTRICIDAD (A.N.D.E) C/ NOTA SET Nº 23 DEL 21/01/2010, NOTA CGD/SET Nº 2152 DEL 21/05/2010, Y LA NOTA CGD/SET Nº 2511 DEL 02/06/2010, DEL MINISTERIO DE HACIENDA”***

### **Impuesto al Valor Agregado - IVA**

Voto Dr. BLANCO (al que se adhieren los Dres. BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA):

La actual situación patrimonial de la A.N.D.E, de consabida fragilidad, que motivó la declaración de emergencia para la misma, decretada por Ley del Congreso de la Nación a modo de contener y con ello evitar un riesgo de quiebra técnica del ente, puede resultar agravada por la situación impositiva que le pretende resultar impuesta, con el agravante que entre sus principales deudores por la prestación del servicio público cumplido por la misma, resulta el propio Estado paraguayo, que a su vez pretende por medio de la tributación, la percepción de un gravamen por montos no percibidos pero si facturados, desvirtuando con ello al instituto de la capacidad contributiva de la empresa estatal.

La afectación del patrimonio de la empresa pública a raíz de la tributación del Impuesto al Valor Agregado por la emisión de facturas impagas, podría implicar una violación al principio tributario de no confiscatoriedad, contenida en nuestro sistema constitucional vigente, en el artículo 109 de la Súper Ley, ya que se estaría distraendo un importante



recurso de la A.N.D.E por tributar ésta, por valores del servicio brindado por ella sobre precios no percibidos por la misma.

Tal realidad, torna merecedora de especial atención a la cuestión propuesta, cuando que el acto administrativo atacado, resulta afectando a una unidad de producción del propio Estado, cuando quien reclama – la Sub Secretaria de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda - a su vez, forma parte de su principal deudor moroso, por ser esta dependencia la entidad recaudadora, parte componente del Poder Central.

Debe asumirse la conciencia que comprometer el estado patrimonial de la A.N.D.E, por vía de la tributación, dada la actual situación de estrechez financiera, por causas que escapan al debate argumental plasmado en estos autos, pero de insuperable realidad, implicaría comprender la provisión de un servicio público indispensable, el suministro de energía eléctrica, lo que afectaría a la generalidad de un país, incluido al propio Estado, acreedor del tributo disputado en la presente acción contencioso administrativa.

Recurrir a la compensación entre la empresa proveedora del suministro de energía eléctrica y el ente recaudador del I.V.A., conforme al artículo 163 de la Ley Nº 125/91, presentaría más inconvenientes que soluciones, dado que dicha operación no solo implicaría la recíproca cancelación de los adeudos por conceptos de naturaleza puramente tributaria (lo que incluiría al crédito y débito fiscal emergente, tasas por alumbrado público, a más de las obligaciones complementarias emergentes de la misma), sino que dejaría subsistente, sin posibilidad de incluir por dicha vía de extinción de la obligación tributaria, el costo por consumo de energía eléctrica, por constituir

ello un precio público y no un tributo, es decir, obligaciones de naturalezas distintas, por tanto, no compensables entre sí.

Por las consideraciones expuestas, mi voto es por la revocación de los actos administrativos atacados, correspondiendo se haga lugar a la pretensión actora en los términos del presente voto, como por los fundamentos en el expuestos.

Respecto a las costas del juicio, encuentro sobrados méritos para que las mismas corran por su orden, conforme al artículo 193 del Código de ritos, fundado en la especial situación que el éxito de cualquiera de las partes del presente juicio, implica directo interés patrimonial público, atendiendo que lo reclamado implica ingresos tributarios, provenientes de la prestación de un servicio público, cumplido por empresa estatal, con la atípica posición deudora del mismo Estado paraguayo, destinatario final de tales recursos.

**24/11/2014**

***ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.166, SALA PENAL, CSJ, EN: “FINANCIERA EL COMERCIO SAECA C/ RES Nº 112 DEL 04/11/2005 DE LA DIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”***

**Infraacción. Determinación tributaria.**

Voto Dr. Benítez Riera (al que se adhieren los Dres. Blanco y Pucheta de Correa):

Que en ese orden de cosas, visualizo que después del desistimiento parcial de la demanda formulado por la parte accionante (fs. 38), la presente controversia queda centrada en la parte de la Resolución Nº 1.112/05 de fecha 04 de noviembre de 2.005,



dictada por la Dirección General de Grandes Contribuyentes, dependiente del Ministerio de Hacienda, específicamente si los intereses pagados de esta entidad por sus depósitos, deben ser o no considerados como gastos necesarios para obtener y mantener la fuente productora. Asimismo si este hecho puede ser tipificado como infracción tributaria, lo cual acarrearía en caso de interpretar esta cuestión a favor de la Administración Tributaria, que entre a auscultar ulteriormente, si la determinación del impuesto reclamado por esta institución ha sido correctamente formulada.

Que en ese orden de cosas, coincido con el Tribunal Inferior en que el tipo de actividad desplegado por las empresas financieras, es de índole muy diferente al de las empresas comerciales, industriales o de servicios, pues mientras este tipo de empresas utilizan su dinero como un medio para generar rentas; no como un medio de cambio para compra de los elementos necesarios para el desarrollo de sus actividades como lo hacen otros tipos de empresas. Teniendo en cuenta esta circunstancia estimo que el art. 9 inc. a) de la ley Nº 125/91, que disponía lo siguiente: "CONCEPTOS NO DEDUCIBLES. No se podrá deducir: a) Intereses por concepto de capitales, préstamos o cualquier otro inversión del dueño, socio o accionista de la empresa...", era aplicable a los demás tipo de sociedades, no a las firmas dedicadas a la intermediación financiera. Digo esto, porque en el caso de que interpretemos esta norma en el sentido que quiere la Administración Tributaria, cualquier socio o accionista de la financiera se encontraría con el impedimento de no poder operar con su propia compañía. Es por ello, que vuelvo a concordar con el ad-quem en que para dilucidar la presente controversia, debemos necesariamente tomar como punto de partida el contexto económico en el que se

desenvuelve la actividad financiera. Para ello, debemos recurrir a la legislación especial, la Ley Nº 861/96, la cual en su Art. 70 inc. f) habilita a los directores, administradores y síndicos a operar con las entidades vinculadas a los mismos, con la expresa salvedad que estas operaciones deben ser en igualdad de condiciones con los demás clientes en general. Si este articulado claramente faculta a los directores o administradores de este tipo de entidades, sea o no socio a operar con la misma, porque a un socio que no detenta ningún cargo directivo se le impediría hacerlo. Si no elucidáramos en esta manera, se crearía una especie de diversidad funcional jurídica en contra de estas personas.

Que los accionistas de la Financiera El Comercio, al depositar sus acreencias en esa entidad, dichos depósitos constituyen un recurso que posteriormente será colocado en forma de préstamos u otras operaciones autorizadas. Esto significa que los fondos monetarios captados a los efectos del otorgamiento de créditos a terceros constituyen el insumo primordial para la puesta en marcha de este tipo de negocios emprendidos con la finalidad de obtener rentas, las que a su vez estarán gravadas por tributos. Teniendo en consideración todo este cúmulo de circunstancias, es mi parecer que los depósitos realizados por los accionistas en igualdad de condiciones con los otros depositantes particulares, habiendo los mismos generado renta para la empresa demandante, se justifica plenamente que los intereses pagados a los accionistas, sean considerados como un gasto necesario para obtener y mantener la fuente productora, coincidiendo en ese sentido con el Tribunal de Cuentas, en el presente caso resulta aplicable el inc. e) de la Ley Nº 125/91, que dispone lo siguiente: "La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada los



02/12/2014

gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados. Asimismo se admitirá deducir inc. e) Las erogaciones por conceptos de intereses, alquileres o cesión de usos o derechos...”. Consecuentemente, todas las demás cuestiones concomitantes derivadas de la determinación adoptada, como ser la “tipificación de la infracción” y “los errores encontrados en el proceso de determinación tributaria” han quedado sin efecto.

Que ante las consideraciones que expresara en los párrafos anteriores, no me resta otra opción que confirmar parcialmente el Acuerdo y Sentencia Nº 443 de fecha 10 de julio de 2.012, dictado por el Tribunal de Cuentas 1ª Sala. Como lógica consecuencia, debe ratificarse la abrogación de la Resolución Nº 1.112/05 de fecha 04 de noviembre de 2.005 “Por la cual se hace lugar parcialmente a las Notas SB. SG Nº 01347/2.003 y SB SG 1.183, ambas de la Superintendencia de Banco del Banco Central del Paraguay, y se aplica el ajuste fiscal complementario, en concepto de Impuestos y Multas, a la firma Financiera El Comercio S.A.E.C.A, con Identificador RUC FCSA – 023880p, conforme a las Resultas del Sumario Administrativo, dictado por la Subsecretaria de Estado de Tributación. En cuanto a las costas, impuestas en la instancia inferior a la perdedora conforme a lo dispuesto en el apartado tercero de la parte resolutive de la Sentencia de marras, considero que este acápite debe revocarse, por haber requerido el presente caso de interpretación doctrinaria y de normas jurídicas para su dilucidación, por lo corresponde establecerlas en el orden causado en ambas instancias de conformidad a lo establecido en el art. 193 del CPC.

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.201, SALA PENAL, CSJ, EN: “INFOMASTER INTERNACIONAL S.R.L. C/ RES. Nº 884/05 Y RES. Nº 807/06 DEL 09 DE MAYO DE 2006, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**IRACIAS. DEDUCCIÓN. Defraudación. Falta de intención. Omisión de pago.**

Voto BLANCO (al que se adhieren BENITEZ RIERA y PUCHETA DE CORREA:

“De la fiscalización, cumplida por agentes del ente recaudador, resultó debidamente comprobado que por parte de la firma auditada, fueron superados los montos permitidos por la reglamentación de la materia, como así también fueron re utilizados al efecto de aumentas los gastos de la firma contribuyente, las remuneraciones del personal superior, cuyas asignaciones fueron impropriamente deducidas en cuantías superiores a las toleradas, de lo que resultó la sanción por el hecho de la defraudación, previsto por el artículo 172 de la Ley 125/91.

Con ello, en el caso de autos la disputa se centraliza en la intención del contribuyente para disminuir la utilidad gravada y pagar menos Impuesto a la Renta (I.R.A.C.I.S) con el consiguiente perjuicio al erario público.

El Tribunal de Cuentas, confirmó la sanción de la autoridad tributaria, en el razonamiento que los méritos evidenciados en el sumario administrativo, permitan encuadrar la situación detectada con la infracción impositiva.



El recurrente no se hace cargo, ni siquiera mínimamente, de las consideraciones efectuadas sobre la base de las constancias recabadas durante la fiscalización, respecto al excesivo uso de la deducción de asignaciones del personal superior de la sociedad contribuyente (ver la reseña efectuada en el considerando que antecede). Es decir, no cuestiona, con crítica concreta y eficaz, los extremos considerados acreditados por la fiscalización, en los que el juez administrativo fundó la sanción, ulteriormente confirmado por el Tribunal a quem, limitando su cuestionamiento a sostener que la falta de intencionalidad del contribuyente en dicha operación, la hace merecedora, conforme a una auto calificación que formula, sosteniendo corresponde la sanción por OMISIÓN DE PAGO (artículo 177, Ley 125) y no por DEFRAUDACIÓN (art. 172), con el consecuente cambio de pena de multa aplicable para cada hecho infraccional.

El modus operandi desplegado en la ocasión por el contribuyente no podría pasar desapercibido al fisco, desde que el control integrado de datos recíprocos entre ambas instituciones receptoras, fatalmente bajo la luz del sol.

El artículo 247 de la Ley 125/91 hace referencia al deber del intérprete – en este caso el fisco – de atender y dar relevancia a la realidad antes que a la formalidad manifiesta.

Lo reprochable, en síntesis, resulta del empleo de un medio inidóneo, para lograr la deducibilidad pretendida consistente en el pago del aporte obrero patronal sobre los haberes de los directivos empresariales. Se evidencia contradicción insuperable entre la condición de Directivo y el mismo tiempo pasaba dependiente lo cual es absurdo.

Por estos motivos en cuanto que la infracción cometida debe encuadrarse como omisión de pago – ante el expreso reconocimiento de la parte infractora – y no en defraudación. Este último supone encubrimiento total del hecho fraudulento.

**02/12/14**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.207, SALA PENAL, CSJ, EN: “SUDAMERIS BANK S.A.E.C.A. C/ RES. Nº 2429 DE FECHA 1 DE JUNIO DEL 2010, DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”**

#### **Falta de agotamiento de la vía administrativa.**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BENITEZ RIERA y BLANCO):

“De acuerdo a las constancias de autos, contra el acto administrativo impugnado en autos, la Resolución CGD/SET Nº 2429/10, por la cual la Dirección General de Grandes Contribuyentes, basado en el Dictamen DGGD/DTJ Nº 190/10 del Departamento Técnico Jurídico (DGGC), que considero que...” No corresponde lo solicitado por la firma Contribuyente Sudameris Bank S.A.E.C.A. por no cancelar sus saldos deudores dentro del plazo de 180 días establecidos en la Ley 285/93 “que reglamenta el Art. 93 de la Constitución Nacional” remite los autos al Departamento de Trámites Internos dependiente de la Coordinación de Gestión Documental de la Dirección de Apoyo, para los fines pertinentes; no fue planteado recurso de reconsideración alguno. Por ende, al no cumplirse el requisito exigido en las normas que rigen la materia, agotamiento de la vía administrativa, los actos administrativos impugnados carecen de validez legítima para ser considerados como acto administrativo



definitivo, por lo que no cabe más que rechazar los recursos interpuestos y confirmar el Acuerdo y Sentencia dictado por el Tribunal de Cuentas”.

Voto complementario BLANCO:

“La resolución de la presente apelación, no difiere de otras asimilables, entre las que puedo recordar la resuelta por el Acuerdo y Sentencia N° 689 de fecha 18 de agosto de 2014, dictado por la Corte Suprema de Justicia, en el juicio caratulado: “TRANSPORTE AEREO MERCOSUR c/ Resolución n° 5471 de fecha 17 de noviembre de 2010, dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda” en el que fue considerada extemporánea la interposición de la acción contencioso administrativa, por no haber sido debidamente agotada la instancia administrativa, es decir, no se excitó lograr la instancia de la Subsecretaría de Estado de Tributación, órgano que debió haber puesto fin a la etapa puramente administrativa, en esfera del Ministerio de Hacienda”.

**30/12/14**

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 1.294, SALA PENAL, CSJ, EN: “CARLOS L. LEGUIZAMÓN MELGAREJO C/ RES. DENEGATORIA TÁCITA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA”**

**Gravámenes aduaneros. IVA. Diplomáticos**

Voto PUCHETA DE CORREA (al que se adhieren BLANCO y BENITEZ RIERA):

“Haciendo un análisis del fondo de la cuestión, se determina que el Señor Carlos Líder Leguizamón Melgarejo fue nombrado

Agregado Aeronáutico en la Embajada Paraguaya en la República Argentina por Decreto N° 483 del Poder Ejecutivo de fecha 15 de octubre de 2008 por el término de dos años (fs. 46) desde el 1 de enero de 2009 al 01 de enero de 2011. Es así, que en fecha 28 de diciembre de 2010, el recurrente adquiere un automóvil de marca Mercedes Benz, tipo C 220, año 2007, anexando las documentaciones de los trámites de importación a fs. 23/34.

Ahora bien, el recurrente mediante nota de fecha 15 de abril de 2011 (fs. 41) dirigida al Sub Secretario de Estado de Tributación, solicitó la liberación Gravámenes Aduaneros e IVA, de un (1) automóvil, que por ley 110/92 le es conferido a los diplomáticos en misión, así también lo solicita al Ministerio de Relaciones Exteriores y a la Dirección Aduanera (fs. 16) contando así con una orden de liberación anotada bajo el N° 103, de fecha 01 de abril de 2011.

La Ley N° 110/92 “QUE DETERMINA EL REGIMEN DE LAS FRANQUICIAS DE CARÁCTER DIPLOMATICO Y CONSULAR” en su artículo 1º.- Se regirán por las disposiciones de la presente Ley las franquicias fiscales y facilidades que se otorgan a las representaciones diplomáticas y consulares extranjeras, a los Organismos Internacionales y de Asistencia Técnica acreditados en el país y a los funcionarios paraguayos que regresan al término de su misión. Refiriéndose así a los también establecido en el Artículo 11º.- Los funcionarios diplomáticos y consulares paraguayos, los funcionarios técnicos al servicio de Organismos Internacionales y demás agentes del servicio exterior que regresen al país después de concluida su misión, siempre que hubiesen permanecido en el servicio exterior por el término mínimo de dos años, gozarán de los beneficios establecidos en el esta Ley y el Artículo 12º.-



Las misiones mencionadas en el Art. 5º de esta Ley podrán importar con exención de gravámenes los siguientes bienes: a) Artículos de consumo, sin sujeción en cupo alguno. B) Bienes durables, de uso restringido para la misión, sin límite de valor; y c) Un vehículo automóvil, cada cuatro años. Si la misión necesita más de un vehículo, podrá solicitar autorización, previa justificación al Ministerio de Relaciones Exteriores. Asimismo, están exentos del pago de tributos internos los pasajes que las misiones adquieran.

En este razonamiento, el recurrente al realizar la compra de un vehículo de Alemania en fecha 28 de diciembre de 2010, según factura obrante a fs. 71, estando aún en misión en la República Argentina, se encontraba efectivamente gozando de las exoneraciones diplomáticas en lo referido a franquicias aduaneras, todo teniendo en cuenta que su misión diplomática culminada en fecha 01 de enero de 2011, todo de acuerdo al Artículo 23º de la presente ley que determina cuanto sigue: “Franquicias para paraguayos que regresan al país por término de misión” Artículo 23º.- Es de aplicación lo dispuesto en el Art. 13º a los funcionarios diplomáticos y consulares y demás funcionarios del servicio exterior que regresen al país después de concluida su misión, siempre que hubiesen permanecido en el servicio exterior por el término mínimo de 2 (dos) años. El plazo improrrogable para el uso de dicho derecho es de 6 (seis) meses, contados a partir de la fecha formal de comunicación del término de la misión, Entre los efectos a que se refiere el presente artículo podrá computarse un solo automóvil por funcionario, siempre que se acredite que el rodado es de su propiedad y se justifique de igual modo que el valor del mismo fue abonado con anterioridad a su ingreso. No se aplicará ninguna de las disposiciones del presente Artículo si la misión el extranjero

hubiese concluido antes del plazo de un año. El tiempo de permanencia de los funcionarios en destino se computará desde el día de la toma de posesión efectiva del cargo hasta el término de la misión, el cual será comunicado al Ministerio de Relaciones Exteriores por la Embajada o Consulado en el país de destino. Todo funcionario que fuere declarado cesante por graves irregularidades cometidas en el desempeño de su cargo no gozará de los privilegios mencionados en el párrafo anterior. Los familiares (cónyuge y/o hijos) de un funcionario fallecido en el ejercicio de sus funciones que hubiese adquirido un automóvil, quedan exceptuados del requisito de haberse cumplido un año de permanencia en el exterior.

**30/12/14**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.317, SALA PENAL, CSJ, EN: “PLANET S.A. C/ RES. Nº 431 DE FECHA 20 DE OCTUBRE DE 200, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN (DEL MINISTERIO DE HACIENDA)”**

**Extemporaneidad de la acción contencioso – administrativa.**

Voto BLANCO (al que se adhieren PUCHETA DE CORREA y BENITEZ RIERA):

“La resolución del recurso de apelación, planteado por el Abogado Fiscal, debe tener como punto de partida los efectos de la suspensión de los plazos procesales, dispuesta por la Acordada Nº 336 de fecha 23 de noviembre de 2004, dictada por la Corte Suprema de Justicia.

Si bien es cierto, no fue agregada copia de la referida Acordada, carece de relevancia



recabar mayores informes al órgano correspondiente, a fin de poder dar solución al recurso que nos ocupa, dado que lo debidamente alegado, no resultó refutado por la parte recurrida. Así, tenemos que la suspensión de los plazos procesales, implicaba aquellos cuyo vencimiento resultaban en las fechas 23, 24, 25 y 26 de noviembre del año 2014, pasando estos días a considerar vencidos el día 29 del mes y año indicado,

Libre de cualquier otra interpretación posible, si la causal de suspensión resultó la huelga del funcionariado del Poder Judicial, superada la causal, los vencimientos de plazos procesales, no merecen alteración alguna, es decir, superada la huelga de la función judicial, los vencimientos debieron ser respetados al momento en que estos recayeren.

Igualmente, la suspensión del plazo, se limita únicamente para casos de vencimientos, extendiendo al mismo a la fecha hábil siguiente, prorrogándola para que las partes intervinientes en los procesos, puedan ejercer válidamente los actos procedimentales, de los que con motivo de la imposibilidad fáctica, se vieron privados. No así, no produce, ni puede hacerlo bajo ningún concepto para el inicio del cómputo, es decir, no puede producir el efecto de alterar el momento del inicio del cómputo, sino reitero, tan sólo el vencimiento de estos.

El tácito asentimiento de la firma contribuyente involucrada, respecto a la alegación de la autoridad tributaria que afirmó haber notificado por cédula del acto administrativo definitivo atacada en autos, en fecha 19 de noviembre de 2004, hecho no controvertido ni ante el Tribunal inferior, ni por ante esta instancia, y del cotejo del cargo de la Secretaría del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, que data del 17 de diciembre del 2004, sin que la Acordada Nº 336 de la Corte

Suprema de Justicia, pueda haber variado el plazo de ley que asistía a la actora para promover el presente juicio, el que resulta indiscutiblemente extemporáneo.

**30/12/2014**

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1.324, SALA PENAL, CSJ, EN: "ASOCIACIÓN CIVIL MENNONITA COLONIA FERHEIM C/ RES. Nº 270 DEL 10/10/07 Y RES. Nº 24/10 DEL 09/02/10 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DEL ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

**Entidades sin fines de lucro. Exoneración del IVA.**

Voto BENITEZ RIERA (al que se adhieren BLANCO y PUCHETA DE CORREA):

"Que, el meollo de la cuestión se circunscribe a determinar si la Asociación Civil Mennonita Colonia Ferheim debe o no tributar el impuesto al valor agregado por la prestación de servicios médicos y por la venta de medicamentos a personas no socias de dicha asociación.

Que, como es harto sabido, las exenciones deben establecerse únicamente por ley. En los casos de exoneración, a pesar de producirse el hecho generador, la obligación tributaria no impone, a la persona física o jurídica, la obligación de pago efectivo del tributo correspondiente, sino que por una situación especialmente considerada por el legislador, se da el perdón del cobro por la propia ley, o por norma especial de igual grado.

Que, según los Estatutos de la Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim (Escritura Pública Nº 440 del 30/11/1993), ésta es una asociación de personas sin fines de lucro constituida por socios de la Sociedad Cooperativa Colonizadora



Ferheim, cuyo objeto es el bien común, el cual alcanzarían con la creación, promoción, fomento, sostenimiento y administración de instituciones y servicios. Entonces, la prestación de servicios médicos y la venta de medicamentos a los pobladores del radio de influencia de la asociación (socios o no) se encuadra en los fines para los cuales fue creada (bien común). Como primer punto queda claro que la asociación no obró más allá de los fines para los cuales fue instituida.

Que, en segundo lugar, debemos encuadrar la situación que se nos presenta en lo que establece la legislación vigente aplicable al caso. Así, tenemos que el artículo 83 de la Ley Nº 2421/2004 establece que: *“Exoneraciones. Se exoneran:... 4) Las siguientes entidades: a) Los partidos políticos reconocidos legalmente, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva, así como las asociaciones, mutuales, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica, siempre que no persigan fines de lucro. Se consideran instituciones sin fines de lucro aquellas en las que sus utilidades y excedentes no se distribuyen a sus asociados, siendo aplicadas al fin para el cual han sido constituidas”*. Como bien lo sostuvo el Tribunal de Cuentas Primera Sala, la Asociación Civil Mennonita Colonia Ferheim reúne enteramente todos requisitos fijados en la norma legal para obtener válidamente la exoneración del tributo, y la actividad que desarrolla, y por la cual la Administración Tributaria quiere convertirla en aportante del tributo, es un servicio que brinda a las personas de su zona de influencia y la ganancia que obtiene de ello, son destinados nuevamente a fines sociales, los cuales se hallan específicamente establecidos en los estatutos respectivos. A este respecto, la

Administración Tributaria no probó en forma fehaciente que la Asociación hubiera procedido a la distribución de sus utilidades entre sus asociados, por lo que esa negligencia solo puede ser cargada a su parte. Lo que si queda claro es que se trata de una asociación de personas y no de capitales, que no persiguen fines de lucro y no reparten dividendos, además de constituir una persona jurídica.

Que, por medio de la Resolución Nº 270 del 10/10/2007 (demandada), la Subsecretaria de Estado de Tributación sancionó a la Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim en concepto de defraudación. Y aquí debemos detenernos y conceptualizar dicha cuestión. Así la defraudación tributaria se produce cuando, a través de cualquier medio, se engaña o induce a error al ente administrador, con el fin de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo esto con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del fisco. A este respecto, la Ley 125 en su artículo 172 establece que: *“Defraudación: incurrirán en defraudaciones fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco”*. De la lectura de lo dispuesto por la ley, la cual por cierto resulta muy clara en sus prescripciones, por lo que obviamente la conducta de la Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim no se encuadra dentro de lo conceptualizado como defraudación, pues dicha calificación no quedó probada en el sumario administrativo instruido. Es decir, la Asociación no llevó a cabo ninguna maniobra con la intención de engañar al fisco o de



obtener un beneficio indebido y mucho menos en perjuicio del mismo. Consecuentemente, la defraudación con la cual se sanciona a la actora no existió desde ningún punto de vista.

Que, por otro lado, en un sumario anterior de iguales características, instruido a la misma Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim, la propia Administración Tributaria sostuvo, en la Resolución nº 1486 del 2/12/2006 que *“... reconoce a la Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim como entidad de beneficio público, exonerando a la misma del IVA por las actividades que realiza... satisface dichos requerimientos, pues es una Asociación Civil Sin Fines de Lucro, constituida por Escritura Pública pasada ante Escribano Público en fecha 30/11/93.. y reconocida como Entidad de Beneficio Público, sin fines de lucro por la Administración Tributaria, por Resolución Nº 1002 de fecha 30/12/94”*. Entonces, si las actividades de la Asociación Civil Mennonita Colonia Fernheim no cambiaron, por qué sí cambió el criterio de la Administración Tributaria en cuanto a la exoneración a la misma impuesto requerido, siendo que las variantes y la legislación siguen siendo las mismas? Es más, la Administración utilizó para fundamentar su decisión en ambas ocasiones (cuando otorgó la exoneración y cuando la negó) en las mismas disposiciones legales vigentes, solo que para otorgar las exoneraciones interpretó dichas normas en un sentido y para denegarlas en el caso que nos ocupa, interpretó en sentido contrario las mismas disposiciones. A este respecto, el actuar de Administración se encuadra en lo que se conoce como Teoría de los Actos Propios. Esta teoría constituye una regla de derecho que sanciona como inadmisibles toda pretensión contradictoria respecto del propio comportamiento anterior efectuado por el mismo sujeto. Nadie puede ponerse de tal modo en contradicción con sus propios actos y

no puede, por tanto, ejercer una conducta incompatible con la asumida anteriormente. Sostiene Diez-Picazo, que *“el fundamento de la sanción aplicada a la conducta contradictoria se encuentra en la necesidad de guardar una conducta coherente”*.



## **ABOGADO DEL TESORO**

BENAVENTE FERREIRA, ANGEL FERNANDO

## **ABOGADOS FISCALES**

ARIAS CASADO, ALFREDO WILLIAN ASUNCION

BECKER MUSSI, VIVIAN LIZ

BOGARIN MOREL, GRACIELA

CABALLERO PAREDES, VICTOR EMILIANO

CAMPOS LOZANO, HUGO ALBERTO ANTONIO

CANCLINI CHAMORRO, WALTER

CARDOZO ZARATE, MIGUEL ENRIQUE

CUBILLA, FERNANDO RAMON

FLECHA FLECHA, EDITH MAIDA

FRETES SILGUERO, NATHALIA MARIA

INSFRAN ALVARENGA, CONCEPCION

MENDIETA GONZALEZ, FABIO ALEJANDRO

MONGELOS VALENZUELA, CESAR RAMON

MORINIGO CAGLIA, MARCOS ANTONIO

OCAMPOS RODRIGUEZ, PAMELA BEATRIZ

REYES OVELAR, ANIBAL TEODORO

ROMERO CASTILLO, LUZ MARINA

SEGOVIA VOLTA, LUIS DANIEL

TORRES PEREIRA, INES JULIANA

YEGROS MACCHI, LETICIA MARIA