



MINISTERIO DE
HACIENDA

ABOGACIA DEL TESORO

*Compilación de Fallos
de la Sala Penal de la
Corte Suprema de
Justicia en Materia
Tributaria*

*Febrero/Diciembre
2015*

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 institución que tiene a su cargo el conocimiento y dirección de todas las cuestiones jurídicas y legales relacionadas con las funciones del Ministerio de Hacienda ha asumido el compromiso de llevar adelante la publicación de los fallos procedentes de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en materia previsional como administrativa tributaria.

Esta obra contempla la compilación de jurisprudencia tributaria dando seguimiento a la primera publicación, abarcando las Resoluciones correspondientes al año 2015.

La Coordinación de Juicios de la Abogacía del Tesoro en su labor de impulsar acciones orientadas a fortalecer la gestión procesal, se ha adentrado a realizar el resumen de los fallos y los criterios primordiales en la interpretación de los preceptos jurídicos tributarios.

De esta manera, la Abogacía del Tesoro aporta a la ciudadanía un material de interesante valor en cuanto al estado actual de la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

ABOGACÍA DEL TESORO

Contenido

ACUERDO Y SENTENCIA N° 27, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONSORCIO ROGGIO - TECNODIL - TALAVERA& ORTELLADO C/ RESOLUCION FICTA DE FECHA 7/12/2011 DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”

IVA. Devolución de pago en exceso o indebido. ¡Error! Marcador no definido.1

ACUERDO Y SENTENCIA N° 30, SALA PENAL, CSJ, EN: “DALMI S.R.L. RES. N° 680-16/AGO/05 Y RES. N° 189 18/ENE/06 C/ VICE MINISTRO DE TRIBUTACIÓN”

Fiscalización. IVA. Determinación de la Obligación Fiscal complementaria. Multas .¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 32, SALA PENAL, CSJ, EN: “PETROLEOS PARAGUAYOS PETROPAR C/ NOTA CGD/SET N° 2872/11 DE FECHA 03 DE AGOSTO DE 2011, DICTADA POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”

Imposición de costas..... ¡Error! Marcador no definido.3

ACUERDO Y SENTENCIA N° 34, SALA PENAL, CSJ, EN: “EDILBERTO VERA INVERNIZZI C/ RESOLUCIÓN N° 1356 DE FECHA 16 DE OCTUBRE DE 2006, DICTADA POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA. Fiscalización. Determinación de la obligación. Nulidad del acto administrativo..¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 49, SALA PENAL, CSJ, EN: “AMANDAU C/ RESOLUCIÓN N° 328 DE FECHA 02 DE DICIEMBRE DE 2011 Y OTRA, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA. IRACIS. Determinación complementaria. Calificación de la infracción (existencia real de servicios prestados por la firma ISAT S.A.). Validez del acto administrativo .¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 58, SALA PENAL, CSJ, EN: “TECNOEDIL S.A. CONSTRUCTORA C/ RESOLUCIÓN N° 5061 DE FECHA 28 DE OCTUBRE DE 2010, Y N° 90 DE FECHA 06 DE ENERO DE 2011, DICTADAS POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA. Pago de intereses por mora en la devolución de créditos al exportador..¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 86, SALA PENAL, CSJ, EN: “MARLENE DIEDRICH LEMKE CONTRA CGD/SET N° 3073 DEL 9/AGO/11 DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES-SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”

Presentación de DDJJ por un medio diferente al establecido... 19

ACUERDO Y SENTENCIA N° 90, SALA PENAL, CSJ, EN: “TEMA S.A. INDUSTRIAL Y COMERCIAL C/ RES. N° 326 DE FECHA 6 DE AGOSTO DE 1999; LA N° 4 DE FECHA 16 DE ENERO DE 2004 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN; Y LA RESOLUCIÓN FICTA DEL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN”

Fiscalización. Abultamiento de pasivos. Omisión de compra... ¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 140, SALA PENAL, CSJ, EN: “SUMAR S.R.L.C/ RES. N° 1095 DE FECHA 4 DE NOVIEMBRE DE 2005 Y LA RES. N° 1080 DE FECHA 21 DE JULIO DE 2006, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IRACIS. Fiscalización. Calificación de la infracción... ¡Error! Marcador no definido.3

ACUERDO Y SENTENCIA N° 192, SALA PENAL, CSJ, EN: “BANCO CENTRAL DEL PARAGUAY C/ RESOLUCIÓN S.E.T./CC N° 998/07 DE FECHA 27 DE MARZO DE 2007, LA NOTA S.E.T./CC N° 057 DE FECHA 1° DE OCTUBRE DE 2007 E INFORME C.C. N° 40 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DE 2007, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

Ley N° 125/91. Consulta vinculante.. ¡Error! Marcador no definido.4

ACUERDO Y SENTENCIA N° 215, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONSORCIO EMPRESAS CONSTRUC. PARAGUAYAS S.A. (CONEMPA) C/ NOTA CDG/SET N° 2499 DE FECHA 09/07/2009 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION Y RESOLUCION FICTA”

IVA. Solicitud de repetición por compras de bienes o servicios proveídos a Itaipú.. ¡Error! Marcador no definido.

ACUERDO Y SENTENCIA N° 227, SALA PENAL, CSJ, EN: “COOPERATIVA SAN LUIS AGRICOLA LIMITADA C/ LA RESOLUCION SET N° 38 DE FECHA 6/10/03 DICTADA POR EL VICE MINISTERIO DE TRIBUTACION”

Determinación de la obligación fiscal (IRACIS y Contravención) por operaciones de la cooperativa con terceros no socios . ¡Error! Marcador no definido.7

ACUERDO Y SENTENCIA N° 253, SALA PENAL, CSJ, EN: “BANCO DEL PARANA S.A. C/ RES. R.P. N° 186 DE FECHA 29/05/2008 DICT. POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

Tributos por prestación de servicios profesionales en el extranjero que tienen o no impacto dentro del territorio.. 30

ACUERDO Y SENTENCIA N° 268, SALA PENAL, CSJ, EN: “EDITORIAL EL PAIS S.A. C/ RESOLUCIÓN C.T. 32/2000 DIC. POR EL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN” 32

ACUERDO Y SENTENCIA N° 271, SALA PENAL, CSJ, EN: “EMPRESA DE TRANSPORTE Y TURISMO LÍNEA 3 “YKUA SATY S.R.L. C/ RESOLUCIONES N° 1.073/06 y N° 1.351 DE FECHA 16 DE OCTUBRE DE 2006 DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

Fiscalización. Determinación sobre base presunta.. 33

ACUERDO Y SENTENCIA N° 273, SALA PENAL, CSJ, EN: “AUTOMOTORES GUARANI S.A. C/ RES. N° 270 DEL 20 DE FEBRERO DEL 2009 DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”

Devolución de crédito por anticipos de IRACIS. Caducidad.. 35

ACUERDO Y SENTENCIA N° 299, SALA PENAL, CSJ, EN: “VENTAS PARAGUAYAS S.A.E.C.A. C/ RES. N° 206 DE FECHA 25 DE NOVIEMBRE DE 2010 Y OTRA DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA, SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION (SET)”

Fiscalización. IVA. Determinación fiscal de la obligación complementaria. Información presentada al COA (Confrontación de Operaciones Auto declaradas). 36

ACUERDO Y SENTENCIA N° 301, SALA PENAL, CSJ, EN: “CENSI & PIROTA S.A. C/ RES. DT/DGGC N° 1285 DE FECHA 16 DE NOVIEMBRE DE 2005, DE LA DIRECCION GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES”

Contribuyentes afectados al C.O.A. (Confrontación de Operaciones Auto declaradas) como agente de información de sus proveedores. Sanción por presentación de informe fuera del plazo establecido..... 40

ACUERDO Y SENTENCIA N° 462, SALA PENAL, CSJ, EN: “CARLOS DAMI LLANO C/ RES. N° 857 DEL 20 DE SETIEMBRE DE 2005, DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA” 42

ACUERDO Y SENTENCIA N°480 , SALA PENAL, CSJ, EN: “ASOCIACION PARAGUAYA DE FUTBOL C/ RESOLUCION C.G.D/SETR N° 1312 DE FECHA 06 DE MAYO DE 2008, DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA ”	
<i>Iva. Sujeto exento.</i>	44
ACUERDO Y SENTENCIA N° 497, SALA PENAL, CSJ, EN: “BANCO CONTINENTAL S.A.E.C.A. C/ RES. RP N° 165 DEL 13/ABRIL/2007, DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION, DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
<i>Determinación tributaria.</i>	46
ACUERDO Y SENTENCIA N° 512, SALA PENAL, CSJ, EN: “CESAR SERVIN BRUN C/ RES. FICTA DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
<i>Caducidad de instancia.</i>	48
ACUERDO Y SENTENCIA N° 658, SALA PENAL, CSJ, EN: “UABL PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 60 DE FECHA 8/01/13 DIC POR LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
<i>Iva. Devolución de crédito. Servicio de Flete con carga de exportación.</i>	51
ACUERDO Y SENTENCIA N° 662, SALA PENAL, CSJ, EN: “DOW AGROSCIENCES PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 1277 DE FECHA 18 DE SETIEMBRE DE 2006 Y LA RESOLUCIÓN DENEGATORIA FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
<i>Determinación tributaria. Iva. IRACIS. Omisión de compras.Iva.</i>	53
ACUERDO Y SENTENCIA N° 664, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONSORCIO CAMINERO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
<i>Iva. IRACIS. Repetición por en exceso.</i>	56
ACUERDO Y SENTENCIA N° 682, SALA PENAL, CSJ, EN: “GUSTAVO DARIO JARA RAMIREZ C/ RES. N° 154 DE FECHA 26 DE MAYO DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION”	
<i>Fiscalización tributaria.</i>	59

ACUERDO Y SENTENCIA N° 687, SALA PENAL, CSJ, EN: “TRANSBARGE NAVEGACION S.A. C/ NOTA SET/CC N° 33 DEL 9/NOV/09, NOTA SET/CC N° 44 DEL 22/AGO/08 Y RES SET/CC N° 062 DEL 16/NOV/07 DICT POR LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION”	
IRACIS. Remesas de utilidades producto de actividades en fuente extranjera..	62
ACUERDO Y SENTENCIA N° 699, SALA PENAL, CSJ, EN: “DESARROLLO AGRICOLA DEL PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN CGD/SET N° 93 DE FECHA 9 DE ENERO DEL 2012 DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”	
IVA. Devolución de crédito.	64
ACUERDO Y SENTENCIA N° 715, SALA PENAL, CSJ, EN: “COOPERATIVA DE TRABAJO CERRO GUY LIMITADA C/ RESOLUCION FICTA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”	
IRACIS. Consulta vinculante. Operaciones con terceros no socios..	65
ACUERDO Y SENTENCIA N° 718, SALA PENAL, CSJ, EN: “JUAN JOSÉ ROTELA AZCONA C/ RESOLUCIONES N° 537/05 Y N° 35/06 DICTADAS POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
IVA. IRACIS. Determinación tributaria sobre base presunta..	67
ACUERDO Y SENTENCIA N° 732, SALA PENAL, CSJ, EN: “MBURUCUYA S.R.L. C/ RES. N° 520 DE FECHA 06 DE MARZO DE 2006; Y LA N° 1352 DE FECHA 14 DE OCTUBRE DE 2006, DIC. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”	
IVA. IRACIS. Fiscalización. Defraudación. Imputación de la cuenta “anticipo de clientes”.	69
ACUERDO Y SENTENCIA N° 733, SALA PENAL, CSJ, EN: “DAKTONA IMPORTADORA EXPORTADORA S.A. C/ NOTA N° 2696 DE FECHA 10 DE JUNIO DE 2010, DIC POR LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION (SET)”	
IRACIS. IVA. Determinación tributaria. Factura de proveedor que ya no existe.....	72
ACUERDO Y SENTENCIA N° 738, SALA PENAL, CSJ, EN: “NOVEX S.A. C/ RESOLUCION N° 4486 Y OTRA DEL 26 DE OCTUBRE DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”	
Contravención. Presentación de declaraciones juradas por medios magnéticos y no por internet.	73

ACUERDO Y SENTENCIA N° 741, SALA PENAL, CSJ, EN: “PRIMER SINDICATO DE FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA C/ RESOLUCIÓN R.P. N° 140 DE FECHA 27 DE ABRIL DE 2011, DICTADA POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
IVA. Operaciones de crédito de los socios.....	75
ACUERDO Y SENTENCIA N° 798, SALA PENAL, CSJ, EN: “SCAVONE HERMANOS S.A. C/ RESOLUCIÓN N° 94 DE FECHA 2 DE MARZO DE 2007 DICTADA POR EL VICE MINISTERIO DE TRIBUTACIÓN”	
IRACIS: Deducibilidad de los créditos incobrables.....	77
ACUERDO Y SENTENCIA N° 802, SALA PENAL, CSJ, EN: “M & T CONSTRUCCIONES S.A. C/ RES. 172/07 Y RES. RP N° 257/08 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
Caducidad de la fiscalización puntual.. ..	81
ACUERDO Y SENTENCIA N° 843, SALA PENAL, CSJ, EN: “GUIAS LATINAS S.A. C/ RESOLUCION SET N° 155 DEL 26 DE AGOSTO DEL 2.010 DICTADA POR LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
Omisión de pago	83
ACUERDO Y SENTENCIA N° 844, SALA PENAL, CSJ, EN: “TECNOEDIL S.A CONSTRUCTORA C/ RESOLUCIÓN N° 4127 DE FECHA 31 DE AGOSTO DE 2010, DICTADA POR LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”	
Solicitud de compensación del impuesto a la Renta (IRACIS) correspondiente al ejercicio fiscal 2009, con el crédito fiscal IVA	86
ACUERDO Y SENTENCIA N° 846, SALA PENAL, CSJ, EN: “RADCO S.A C/ RESOLUCIÓN N° 182 DE FECHA 22 DE JUNIO DE 2004, Y LA N° 134 DE FECHA 23 DE FEBRERO DE 2005, DICTADO POR EL VICE MINISTERIO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
IRACIS: Omisión de retención de impuesto a la renta sobre los fletes internacionales.	88
ACUERDO Y SENTENCIA N° 850, SALA PENAL, CSJ, EN: “COCA COLA DE PARAGUAY S.A. C/ RES. FICTA Y RES D.C.F.F./C N° 523, DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y FRANQUICIAS FISCALES DEL MINISTERIO DE HACIENDA”	
Devolución de crédito fiscal.. ..	90

ACUERDO Y SENTENCIA N° 898, SALA PENAL, CSJ, EN: “GUSTAVO OLMEDO SISUL C/ RESOLUCIÓN N° 891 DE FECHA 23 DE SETIEMBRE DE 2005; Y LA N° 1555 DE FECHA 26 DE DICIEMBRE DE 2006, DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA: Utilización del crédito fiscal IVA, de las compras de insumos, regalos empresariales y gastos de servicios básicos. IRACIS: Alquiler de inmuebles..... 91

ACUERDO Y SENTENCIA N° 943, SALA PENAL, CSJ, EN: “CHP INTERNACIONAL CONTRA EL DICTAMEN D.P.T.T. N° 131 DEL 18/ABRIL/07 DE LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA Y PROVIDENCIA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, OBRANTE EN EL EXPTE. 1598/07, COMUNICADO POR NOTA SG/SET N° 937 DEL 27/ABRIL/07” 94

ACUERDO Y SENTENCIA N° 982, SALA PENAL, CSJ, EN: “MATERIALES ELECTRICOS S.A. C/ RES. N° 845 DE FECHA 20 DE FEBRERO DEL 2005, Y LA RESOLUCIÓN RP N° 211 DE FECHA 13 DE JUNIO DEL 2008 DICTADAS POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”

IRACIS: Empresa no constituida en el país, que revende mercaderías que le fueron devueltas por el comprador al no poder pagar por las mismas. Utilización de facturas de compra para respaldar la operación.. 96

ACUERDO Y SENTENCIA N° 1082, SALA PENAL, CSJ, EN: “CERVECERIA SUDAMERICANA S.A. C/ RES. NRO. 329 DEL 02/12/11 Y OTRAS DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

Determinación tributaria..... 101

05/02/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 27, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONSORCIO ROGGIO –
TECNODIL – TALAVERA&ORTELLADO C/ RESOLUCIÓN FICTA DE FECHA 07/12/2011
DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”**

IVA. Devolución de pago en exceso o indebido.

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

“Previo al estudio de la cuestión planteada, se debe examinar si la fundamentación del recurso de apelación, precedentemente esbozada, llena los recaudos exigidos por los artículos 419 y 433 del Código Procesal Civil para su consideración. Pues, es sabido que la expresión de agravios no es una simple formula, sino que constituye una verdadera carga procesal. No se trata de ajustar la expresión de agravios a cánones regidos inmutables, pero debe tener un minucioso y preciso análisis de la sentencia apelada y condensar los motivos y argumentos que demuestren los errores cometidos por el juez inferior.

Al respecto observo que, el apelante en su escrito de expresión de agravios agregado a f. 125/39 de autos, se limitó a realizar una reproducción del escrito de demanda, así como mencionar leyes y las pruebas agregadas por su parte que ya fueron estudiadas y consideradas tanto en sede Administrativa como en el Tribunal de Cuentas. En cuanto al fallo apelado, no realizó una crítica detallada y razonada de errores o violaciones que pudieran acarrear revocación. Lo expuesto en el memorial de agravio, resulta entonces insuficiente para producir la apertura jurisdiccional de la alzada, pues no cumple con los requisitos establecidos en el Art. 419 del Cód. Proc. Civ., que preceptúa: *“El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tienen para considerarla injusta o viciada. No llenando esos requisitos, se declara desierto el recurso”*.

En ese sentido, tanto la jurisprudencia nacional como extranjera, así como la doctrina establecen que – no se cumple con la carga procesal de expresar agravios cuando en forma generalizada se ataca la sentencia. “...la expresión de agravios debe ser precisa, concreta, clara y concisa”. (Código Procesal Civil, con repertorio de Jurisprudencia, Ricardo A. Pane, Pág. 275).

En estas condiciones, no cabe otra alternativa que declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por la parte actora [...].”

05/02/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 30, SALA PENAL, CSJ, EN: "DALMI S.R.L. RES. Nº 680-16/AGO/05 Y RES. Nº 189 18/ENE/06 C/ VICE MINISTRO DE TRIBUTACIÓN"

Fiscalización. IVA. Determinación de la Obligación Fiscal complementaria. Multas

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

“Entrando a estudiar el litigio suscitado, se advierte que la cuestión a dilucidar es si en el Acta de Denuncia elaborado por los funcionarios de tributación, es suficiente para demostrar, lo afirmado por estos, que en la empresa fiscalizada se encontraba un personal en el momento de la fiscalización, pues la empresa en cuestión niega la existencia de un personal contratado, y sustentan que debido al escaso movimiento de dicho periodo fiscal 97/98, lo cual fue demostrado con los libros contables, era innecesaria la presencia de un personal en relación de dependencia en la firma. De la lectura de los antecedentes administrativos, en efecto, se observa que los auditores manifestaron que al llegar a la firma constataron la presencia de un personal que dijo que trabajaba ahí desde septiembre del 1997, sin embargo, el mismo no fue individualizado en el acta y tampoco se le hizo firmar, por lo que dicha aseveración, no pudo ser demostrada posteriormente. Ante la duda, como bien lo hizo el Tribunal, no cabe más que fallar a favor del contribuyente, in virtud el principio “in dubio pro administrado” consagrado en nuestra Carta Magna, Art. 17 inciso 1) y Art. 248 de la Ley Nº 125/91 [...]”.

05/02/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 32, SALA PENAL, CSJ, EN: “PETROLEOS PARAGUAYOS
PETROPAR C/ NOTA CGD/SET Nº 2872/11 DE FECHA 03 DE AGOSTO DE 2011,
DICTADA POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE
HACIENDA”**

Imposición de costas.

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

“Que, ante el allanamiento del Abogado del Tesoro, representante convencional de la parte demandada ante el traslado para que trabaje la presente litis, lo que constituye objeto de la presente apelación en estudio, sumado a que por ante esta alzada, dada la imposición de costas a la parte demandada, los representantes de la empresa pública actora, manifiestan su conformidad, es decir, sin que exista resistencia respecto a la revocación de las costas en la instancia anterior, corresponde prospere el presente recurso de apelación”.

05/02/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 34, SALA PENAL, CSJ, EN: “EDILBERTO VERA INVERNIZZI C/
RESOLUCIÓN Nº 1356 DE FECHA 16 DE OCTUBRE DE 2006, DICTADA POR LA SUB-
SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”**

IVA. Fiscalización. Determinación de la obligación. Nulidad del acto administrativo.

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

“Al entrar a estudiar la cuestión suscitada, observo que el Tribunal para hacer lugar a la demanda, se basó en vicios graves de procedimiento de parte de la Administración, lo que desvanece la presunción de legitimidad de los actos administrativos impugnados. Una de estas irregularidades, es la inexistencia de un instrumento por el cual sean designados los agentes fiscalizadores intervinientes. Si bien lo aseverado es cierto, se debe resaltar que dicha omisión no conlleva nulidad del procedimiento, porque se trata de un acto anulable, y como tal, su nulidad debió ser solicitada por el administrado durante el sumario administrativo, al no hacerlo en la etapa oportuna ha consentido el acto. Por lo demás, en el caso estudiado, observamos que el acto cumplió su fin, pues el contribuyente se presentó de forma voluntaria a reconocer que obró incorrectamente y durante el desarrollo de todo el proceso administrativo tuvo participación en el mismo y la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa, por lo que no se cumplen los requisitos indispensables para declarar la nulidad de oficio: indefensión del deudor y daño efectivo. En ese sentido, el Cód. Proc. Civ. en su Art. 111 preceptúa: *“Procedencia de la nulidad. Ningún caso del proceso será declarado nulo si la nulidad no está conminada en la Ley. Podrá no obstante pronunciarse su nulidad, si el acto está carece de un requisito formal o material indispensable. Si el acto ha alcanzado su fin, aunque fuere irregular no procederá su anulación. Art. 112. Pronunciamiento de la nulidad. La nulidad sólo será declarada a instancia de la parte perjudicada por el acto viciado, si no contribuyó a este, salvo los casos en que la Ley establezca la nulidad de oficio”*. De hacer lugar a la demanda basado en dichos argumentos, estaríamos violando el principio de congruencia, que establece que debe haber una correspondencia entre lo petitionado por las partes y lo resuelto en la sentencia, dado que no el actor ni la demandada hicieron referencia alguna acerca de dicha nulidad, y tampoco existe méritos para declararla de oficio.

Por último, al referirnos a la conducta del contribuyente, debemos precisar que sobre este punto no hay discusión, puesto que los propios miembros del tribunal coincidieron en que no se trató de un simple error, sino la voluntaria intención de declarar tributos en menos mediante la ocultación maliciosa de operaciones que constituyen requisito básico de defraudación. En efecto, el actor presentó Declaraciones Juradas sistemáticas en donde manifestaba que no registraba movimientos, y recién cuando la SET le comunicó el inicio de una verificación fiscal en

virtud del artículo 186 y 189 de la ley Tributaria, ordenado por Nota SSET N° 58/04, el Sr. Edilberto Vera Invernizi se presentó voluntariamente y reconoció que existió una discrepancia, argumentando que por error material había consignado en las declaraciones juradas no tener movimiento, cuando realizaba operaciones millonarias imposibles de pasar desapercibidas, al momento de realizar la contabilidad. De lo expuesto, no hay duda, que el contribuyente ha incurrido en la infracción prevista en el art. 172 del citado texto legal, que expresa: *“Defraudación. 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 sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco”*; en consonancia el art. 174 que establece: *“...presunciones de defraudaciones: Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos: 10) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestas inapropiadas a la realidad de los hechos gravados...”*. En cuanto a la sanción aplicada, una multa equivalente a igual valor que el monto defraudado, se ajusta a derecho pues los Formularios 800 de Rectificación IVA, no fueron presentados en forma espontánea conforme lo prescribe el Art. 206 de la Ley Tributaria, pero como el contribuyente en cuestión no poseía antecedentes de faltas o infracciones y ha reparado el daño fiscal al abonar voluntariamente el tributo defraudado, corresponde la aplicación de la multa mínima establecida en el Art. 175 numeral 8 del mismo cuerpo legal[...].”

13/02/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 49, SALA PENAL, CSJ, EN: “AMANDAU C/ RESOLUCIÓN Nº 328 DE FECHA 02 DE DICIEMBRE DE 2011 Y OTRA, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA. IRACIS. Determinación complementaria. Calificación de la infracción (existencia real de servicios prestados por la firma ISAT S.A.). Validez del acto administrativo.

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

“Que en el marco de la cuestión planteada y analizando si efectivamente como lo manifiesta el Tribunal de Cuentas, la Administración Tributaria en la fiscalización puntual realizada a la firma objeto de la fiscalización, se extralimitó o no en el plazo fijado en el art. 31 de la Ley Nº 2421/04 [...]. Al realizar el cómputo del lapso de tiempo transcurrido entre las primeras actuaciones a partir del día siguiente de la primera notificación relacionada a la fiscalización puntual en fecha 14/10/05 y el Acta final de la fiscalización, permite concluir sin lugar a dudas que ha transcurrido sobradamente el plazo de 45 días establecido en el Art. 31 de la Ley Nº 2421/04. Por lo que al basarse el sumario administrativo instruido a esta firma en el informe denuncia presentado por los fiscalizadores (fs. 510/516 antecedentes administrativos), 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 Nº 2421/04, esta circunstancia nulifica todo el posterior proceso en el ámbito administrativo, y por ende de las Resoluciones que son su consecuencia.

Que vuelvo a reiterar. Al tener su origen las Resoluciones producto del sumario administrativo en un previo proceso administrativo viciado de nulidad, por haber la fiscalización excedido el término fijado por la ley, dichas Resoluciones han incurrido en lo que doctrinariamente se denomina el vicio de violación de la ley atentando contra el principio de legalidad, pues para su emisión se ha infringido el Art. 31 de la Ley Nº 2421/04, el cual debía regir el proceso administrativo previo. Resulta inexplicable que la Administración Tributaria sabiendo cual era el plazo fijado por la ley para realizar la fiscalización puntual, no haya adecuado sus actuaciones a fin de concluirla dentro del término legal. Al no hacerlo así, deben cargar con las consecuencias de su negligente accionar.

Que de lo observado en el expediente, la firma objeto de la fiscalización y de hecho el fallo del Tribunal de Cuentas le otorgó la razón, se argumenta la falta de intención de perjudicar a la Hacienda Pública. Ahora bien en el fallo ni en los antecedentes administrativos se encuentra en discusión el perjuicio causado y que con la intención de subsanar ese perjuicio fue ingresado el monto reclamado, pero este hecho fue posterior al inicio de la determinación, es decir el ingreso se produjo de modo inducido a causa de la intervención – fiscalización. En tal circunstancia cabe analizar el carácter

de intencional o no de la conducta del contribuyente al haber utilizado facturas de una empresa que no tenía movimiento comercial real, y con esto se ha causado la omisión de partidas que afectaron a la base imponible. Debe realizarse tal análisis a efectos de establecer la responsabilidad del contribuyente fiscalizado y puedan evaluarse todas las circunstancias. La Abogacía del Tesoro en representación del Ministerio de Hacienda sostiene que al rectificarse las declaraciones juradas hubo una aceptación tácita y por lado la empresa alega buena fe en todos sus actos, en definitiva se observa controversia en la calificación de la infracción, en síntesis entiendo que para desentrañar esta cuestión controvertida debemos identificar a quien corresponde el ONUS PROBANDI. Conforme a este principio, lo normal se entiende está probado, lo anormal se prueba. En el presente caso está más que probado, conforme al análisis, que existieron sumas de dinero dejadas de ingresar a favor del sujeto activo de la relación jurídica tributaria en concepto de tributo y que fueron ingresadas posteriormente a la intervención del fisco e inicio del procedimiento de determinación tributaria. En este caso, el representante del fisco ha sostenido la intencionalidad acudiendo a presunciones y la inversión de la carga de la prueba, en este sentido, quien invoca algo que rompe el estado de normalidad como ser la intención de perjudicar la Hacienda Pública, ingresando de menos las obligaciones tributarias como en este caso, debe probarlo – AFFIRMANTI INCUMBIT PROBATIO. Con lo que el trabajo de probar un enunciado debe recaer en aquel que rompe el estado de normalidad (el que afirma poseer una nueva verdad sobre un tema). En tal sentido, no se observa circunstancia ni elemento alguno que pueda demostrar la intención de perjuicio por parte de la empresa, ahora bien existió una omisión posteriormente subsanada inducida a causa de la intervención del fisco y no espontáneamente. Por lo que si bien, no pudo probarse la intención o no por parte de la representación del Ministerio de Hacienda, claro está que se produjo un perjuicio que fue restablecido a causa de la intervención del fisco, es decir inducido y no espontaneo, materializado mediante la rectificación de las declaraciones juradas originales, y con partidas relevantes para la base imponible y la deuda tributaria omitidas en primer término.

Que en conclusión, pese a que coincido con el Tribunal Inferior, más allá que los comprobantes reúnen requisitos formales, puedo afirmar que no fue probada la intención de defraudar al fisco por parte de la fiscalizada, y que no corresponde la calificación de defraudación, pues la intención no fue demostrada, pero en definitiva hay que poner de resalto que existió un acto que ocasionó inicialmente un perjuicio a la Hacienda Pública que fue resarcido posteriormente como consecuencia de la fiscalización tributaria, debiendo ser considerado este resarcimiento por vía de la rectificación, como un acto inducido por la fiscalización, pero el acto de determinación como observara adolece de una irregularidad nulificante consistente en la extralimitación en su duración, lo cual amerita a que me pronuncie a favor de confirmar el fallo del Tribunal de Cuentas conforme a lo expuesto.”.

16/02/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 58, SALA PENAL, CSJ, EN: "TECNOEDIL S.A. CONSTRUCTORA C/ RESOLUCIÓN N° 5061 DE FECHA 28 DE OCTUBRE DE 2010, Y N° 90 DE FECHA 06 DE ENERO DE 2011, DICTADAS POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

IVA. Pago de intereses por mora en la devolución de créditos al exportador.

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

"La resolución que ponga fin a la presente apelación, radica en la certeza o no del decisorio adoptado por el Tribunal de Cuentas, en el presente caso, el que, consideró con efecto suspensivo al cómputo del plazo de 60 días establecidos en el artículo 88 de la Ley N° 125/91 para la devolución del crédito fiscal, objeto de la presente acción contencioso administrativa, el pedido de documentación adicional a la inicialmente presentada con la solicitud del recupero fiscal.

En dicho aspecto, concuerdo con el Tribunal de grado, en que la previsión del plazo de 60 días, periodo dentro del cual debe ser efectivizada la devolución al titular de dicho crédito fiscal, la disposición reglamentaria, invocada por la parte recurrida, específicamente el artículo 9° de la Resolución General N° 7/07 dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación, concede un efecto suspensivo al plazo previsto en el artículo 88 ya citado, cuando la autoridad formule pedidos de informes o documentos adicionales al solicitante de la devolución fiscal, situación que será considerada sorteada, y reanudado el cómputo con los efectos procesales de ser reconocido el lapso ya transcurrido con anterioridad a la suspensión, como lo dispone expresamente el articulado citado por el representante ministerial, cuya transcripción parcial resulta: "...durante el término que se otorgue para dicha presentación quedará suspendido el cómputo del plazo legal para la Devolución".

Por los motivos expuestos, con plena coincidencia con la decisión pronunciada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala en la presente causa, doy mi voto por el rechazo del recurso de apelación interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia N° 96 de fecha 12 de julio de 2013, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala [...]"

26/02/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 86, SALA PENAL, CSJ, EN: “MARLENE DIEDRICH LEMKE
CONTRA CGD/SET N° 3073 DEL 9/AGO/11 DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE
GRANDES CONTRIBUYENTES-SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL
MINISTERIO DE HACIENDA”**

Presentación de DDJJ por un medio diferente al establecido.

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

“El artículo 5º de la Resolución N° 37/10 dispone: *“Modifíquese el artículo 21º de la Resolución General N° 10 del 7 de agosto de 2007, el cual queda redactado de la siguiente manera: “Art. 21º: MEDIOS PARA LA PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS. La información a entregar a la SET por las personas obligadas se hará por medio de archivos magnéticos que se generarán exclusivamente por medio del software cliente (Hechauka) que la Administración pondrá a disposición del público para su distribución gratuita. Los archivos con los reportes de información generados en el software deberán ser entregados de la siguiente forma: Internet Los archivos deberán ser enviados a la SET vía Internet, utilizando los servicios para contribuyentes de los cuales dispone la SET en su página WEB, para lo cual, la persona interesada debe contar con Clave de Acceso Confidencial de Usuario [...]”.*

Ahora bien, de la lectura del artículo transcrito, se puede deducir que la Administración, al no recibir las declaraciones juradas en un medio distinto al establecido, únicamente se limitó a cumplir con lo dispuesto en la resolución de referencia, disposición que vale decir, fue dictada dentro sus facultades establecidas expresamente en la Ley 125/91, específicamente en el Artículo 189 inc. 1) que prescribe: *“Facultades de la Administración - La Administración Tributaria dispondrá de las amplias facultades de administración y control y especialmente podrá: 1) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administradores en materia de documentación y registros de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o compra, en su caso, para las operaciones vinculadas con la tributación y formularios para las declaraciones juradas y pagos...”.* Por otro lado, en cuanto a la presentación de las Declaraciones Juradas, el Artículo 207 inc. d) establece: *“Declaraciones de los contribuyentes y responsables: Las declaraciones de los contribuyentes responsables tendrán el carácter de juradas y deberán:... d) Presentarse en el lugar y fecha que determine la Administración en función a las leyes y reglamentos...”.*

De acuerdo a las consideraciones hechas precedentemente, concluyo que la actuación de la Administración se ajusta a Derecho, pues han actuado dentro de las facultades otorgadas por la Ley, y además, el fundamento esgrimido por la Contribuyente, en cuanto a la confidencialidad de los datos o el posible riesgo que dichos datos sean

interceptados, dichas alegaciones carecen de sustento legal, sin dejar de mencionar que los medios solicitados por su parte, tampoco garantizan que los datos proveídos a la Administración Tributaria no sean eventualmente vulnerados”.

26/02/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 90, SALA PENAL, CSJ, EN: “TEMA S.A. INDUSTRIAL Y COMERCIAL C/ RES. N° 326 DE FECHA 6 DE AGOSTO DE 1999; LA N° 4 DE FECHA 16 DE ENERO DE 2004 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN; Y LA RESOLUCIÓN FICTA DEL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN”

Fiscalización. Abultamiento de pasivos. Omisión de compra.

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

“La cuestión principal, se relaciona al cuestionamiento por parte del sujeto activo de la relación tributaria de la registración de pasivos que no reproducen la realidad de las operaciones de la firma fiscalizada y con ello se producen consecuencias impositivas. En efecto el pasivo de una empresa comercial conforma lo que se denomina genéricamente “estados financieros” conformando el pasivo una de las variables de lo que técnicamente se denomina ecuación patrimonial. Debemos resaltar que el cálculo de la base imponible a efectos tributarios se realiza a partir de los resultados económicos que obtenga la empresa en un año calendario y el ingreso impositivo se encuentra condicionado a que se produzca base imponible al cierre del ejercicio fiscal. En tal sentido, el resultado de la empresa es producto del giro comercial que puede resultar en pérdida o ganancia con su consecuente efecto sobre el estado patrimonial. En esta línea de razonamiento, tenemos que el cuestionamiento al sujeto pasivo se circunscribe a la existencia de abultamientos indebidos en el pasivo, por lo que cabe resaltar que si bien el impuesto sobre la renta se calcula sobre las ganancias que se producen por los ingresos del año sustraídos los costos y los gastos, no es menos cierto que el abultamiento de pasivos sin el respaldo de haber contraído efectivamente un crédito real, puede producir virtualmente el incremento patrimonial de los estados financieros cuando no exista una contrapartida del pasivo o dicho de otro modo el abultar el pasivo de manera ficticia produce un incremento patrimonial no justificado y en esa lógica la propia Ley 125/91 establece en su Art. 7º *“Constituirá renta bruta la diferencia entre el ingreso total proveniente de las operaciones comerciales, industriales o de servicios y el costo de las mismas...Constituirán asimismo renta bruta entre otras: ... i) Todo aumento de patrimonio producido en el ejercicio...”* Por lo que al abultar un pasivo sin el respaldo de una real operación de crédito, inyectándose dinero ya sea este real o contablemente a efectos de otorgar liquidez contable a una empresa para afrontar el giro operativo de la misma, se produce un incremento del patrimonio sin contrapartida real más que en la contabilidad y esto genera base imponible a causa del incremento patrimonial ocasionado por el incremento del activo sustentado por un pasivo sin respaldo o existencia real de haber contraído un crédito.

[...]En este caso observo que los procedimientos que sustentan el fallo fueron desarrollados conforme a los rigores legales y efectivamente el acto administrativo no

adolece de defectos que puedan viciar al mismo de nulidad o anulabilidad con lo cual las afirmaciones, expresiones o conclusiones gozan de legitimidad y regularidad con respecto a los diferentes elementos que hacen concluir que el pasivo resultaba abultado sin que el sujeto pasivo pueda desvirtuar tales apreciaciones más que con meras expresiones que establecen ideas conducentes mas no se aportan elementos o apreciaciones contundentes que logren desvirtuar las conclusiones del acuerdo y sentencia apelado.

Que prosiguiendo con el análisis de la apelación, se cuestiona la confirmación de la omisión de compra de mercaderías en la sentencia recurrida por parte de la firma fiscalizada, señalándose que dichas mercaderías son bienes registrables y que los fiscalizadores han manifestado sin detalles que la cantidad de bienes registrados en la contabilidad no reproducía la cantidad con que físicamente contaba la empresa en inventario, esta situación ha formado parte del acto de determinación tributaria habiéndose respetado para su perfeccionamiento plazos y formas por lo cual la constatación de hechos por los funcionarios actuantes plasmados en el acta final de fiscalización e informe de la fiscalización y que ha pasado por el proceso administrativo de sumario en la administración y ha sido confirmado por el Tribunal de Cuentas sin que haya sido rebatido por el sujeto pasivo más que con expresiones de falsedad y negativa de los hechos que motivaron la denuncia, razones por las cuales no me resta más que confirmar el criterio sustentado por el Tribunal de Cuentas [...]”.

17/03/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 140, SALA PENAL, CSJ, EN: “SUMAR S.R.L.C/ RES. Nº 1095 DE FECHA 4 DE NOVIEMBRE DE 2005 Y LA RES. Nº 1080 DE FECHA 21 DE JULIO DE 2006, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IRACIS. Fiscalización. Calificación de la infracción.

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

“En ese sentido, es menester señalar que quedó configurada la infracción (conforme a las pruebas arimadas a autos, entre ellas las distintas pericias contables), y si bien la parte actora sustenta que se ha subsanado la infracción conforme a las argumentaciones y las probanzas rendidas tanto en sede administrativa como judicial - existiendo inclusive periciales contable-tributarias presentadas por su parte en las cuales los profesionales intervinientes concluyen que no ha existido defraudación – no podemos perder de vista la disposición contenida en el Artículo 208 de la Ley Nº 125/91.

Efectivamente, dicho artículo faculta a los contribuyentes a efectuar las rectificaciones, aclaraciones y ampliaciones. No obstante, el articulado es bien claro al determinar “*sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción el que se hubiere incurrido*”.

Tenemos entonces que en autos el contribuyente no ha podido desvirtuar las presunciones *iuris tantum* establecidas por la Ley Nº 125/91 en cuanto a la defraudación, a raíz de la fiscalización a la que fuera sometida de octubre a diciembre de 2002; y tampoco en esta instancia de apelación ha presentado argumentos que ameriten la revocación del Acuerdo y Sentencia, que conlleve igualmente la revocación de los actos administrativos. Por el contrario, tanto el Acuerdo y Sentencia impugnado, así como las Resoluciones Administrativas, y las actas e informes que las sustentan, contienen un estudio pormenorizado, tanto de los hechos como del derecho, en todo cuanto refiere al presente caso [...].”

30/03/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 192, SALA PENAL, CSJ, EN: “BANCO CENTRAL DEL PARAGUAY C/ RESOLUCIÓN S.E.T./CC N° 998/07 DE FECHA 27 DE MARZO DE 2007, LA NOTA S.E.T./CC N° 057 DE FECHA 1º DE OCTUBRE DE 2007 E INFORME C.C. N° 40 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DE 2007, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

Ley N° 125/91. Consulta vinculante.

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

“Doy mi voto, por la declaración de nulidad del Acuerdo y Sentencia N° 567 con fecha 11 de julio de 2012, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera sala, con base en el literal d) del artículo 15 del Código Procesal Civil, que apareja la nulidad de la resolución judicial resultante, para pasar a la dilucidación del tema planteado en autos, conforme al artículo 406 del mismo plexo procesal.

Conforme con las constancias de autos, resulta que la pretensión de la actora – Banco Central del Paraguay – al recurrir ante el fuero de lo contencioso administrativo lo hace atacando actos administrativos que respondían a una consulta vinculante planteada por su parte ante la administración tributaria competente respecto a los impuestos normado por la Ley 125/91, órgano que cumplió en evacuar dicho cuestionario en positivo por la exención impositiva que asiste a la consultante, cumpliendo en satisfacer la cuestión sometida por ante el ente recaudador.

Pese a la situación descrita, la parte demandante solicita al órgano jurisdiccional *“dicha omisión de pronunciamiento sea corregida”*, cuando que no fue cuestionado por su parte la respuesta dada por la autoridad administrativa en la consulta formulada, ni al acto procedimental cumplido con posterioridad a la resolución en sede administrativa.

Si lo peticionado por la entidad bancaria estatal respecto a la situación de sujeto exento que presenta la misma, lo que queda claro goza de tal privilegio impositivo conforme al resultado logrado en su actuar por ante la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, teniendo en cuenta que los juzgadores no estamos obligados a adivinar la intención oculta del litigante, se reitera, en el caso de autos no fue planteada situación controvertida ninguna, la representación del Banco Central del Paraguay ha omitido señalar de modo correcto cual es el motivo que justifica la interposición de la presente acción, la que por tanto, no puede prosperar [...]”.

06/04/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 215, SALA PENAL, CSJ, EN: “CONSORCIO EMPRESAS CONSTRUC. PARAGUAYAS S.A. (CONEMPA) C/ NOTA CDG/SET N° 2499 DE FECHA 09/07/2009 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION Y RESOLUCION FICTA”

IVA. Solicitud de repetición por compras de bienes o servicios proveídos a Itaipú.

Voto BLANCO (al cual se adhiere PUCHETA DE CORREA):

“Es importante señalar que, para el contribuyente el IVA es neutro, conforme a las disposiciones de las Leyes N° 125/91 y 2421/04 en su art. 86 en la parte que trata sobre la Liquidación del impuesto por el contribuyente al disponer que se liquidará mensualmente y se determinará por la diferencia entre el “débito fiscal” y el “crédito fiscal”, por la que resulta que el IVA cobrado en sus ventas (débito fiscal) aplica en prioridad a la recuperación del crédito fiscal generado en el pago del IVA en sus compras, ingresando al fisco la parte del IVA que corresponde al valor agregado en la etapa de circulación de bienes y servicios que anticipó el contribuyente.

En el caso que trata la demanda, el crédito fiscal generado en las compras realizadas por el demandante CONEMPA, al no poder trasladar a la Entidad Binacional Itaipú por estar exonerada del IVA en sus compras, genera una situación similar a los exportadores, a quienes las leyes citadas, les otorga el derecho a la devolución del crédito fiscal IVA generado en las adquisiciones de bienes y servicios relacionados a la exportación: Ley 125/91 – Art. 88.-“*Los exportadores podrán recuperar el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las exportaciones que realicen...*”, que dicho sea de paso, tal “venta” a ITAIPU es asimilable a la “Exportación”.

Por consiguiente, no condice con el marco legal, la actitud dilatoria y el rechazo de la devolución, fundamentada en la Nota CGD/SET N° 2499 de fecha 09/07/2009, “Que, si aceptamos la viabilidad del pedido formulado por el recurrente estaríamos vulnerando inclusive la independencia de los Poderes del Estado, pues la devolución del IVA pagado en una etapa anterior, aparejaría, en otras palabras, una exención tributaria. Exención que solo puede darse en función a la Legalidad, las devoluciones y otras liberalidades fiscales y el acto administrativo que reconozcan ese derecho deben estar sometidos a una Ley expresa. No siendo evidente en el presente caso la existencia de tal mandato legal, corresponde confirmar la denegatoria de lo solicitado...” (a fjs. 34). Porque la Ley 125/91 – dispone REGLAS DE INTERPRETACION E INTEGRACION, tales como: Artículo 246 – En la interpretación podrán utilizarse todos los términos contenidos en las normas de la presente ley, a los efectos de determinar su verdadero significado. Artículo 248 – En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones generales o por las normas particulares sobre cada tributo, se aplicarán

supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente.

En éste caso particular, existen normas de mayor jerarquía, como son el Convenio de Préstamo, el Tratado de Itaipú y la propia Ley 125/91.

Con relación a los intereses pecuniarios o recargos, consideramos que es correcto el criterio del Tribunal de Cuentas, resultante de la aplicación de la Legislación y/o Decreto vigente al momento de la solicitud de devolución ante la Administración Pública, que en este caso data de fecha 06/06/2002, y corresponde la aplicación del Artículo 255 de la Ley 125/91 y su Decreto Reglamentario N° 16193/96, calculo basado en la tasa al 3.5% de interés, de conformidad al costo financiero a partir de la fecha de reclamo.

Teniendo en cuenta los antecedentes de autos se llega a la conclusión de que la Sub Secretaría de Estado de Tributación pretende aplicar el Decreto N° 10768/13 posterior al reclamo, debiendo aplicar la Ley 125/91, Artículos 222, 217, 223, 255, 171 y su Decreto Reglamentario N° 16193/96, vigente en ese momento; que otorga derecho a la actora a acceder a la devolución del IVA a través de certificados de créditos fiscales [...]"

Voto BENÍTEZ RIERA (en disidencia):

"Que en conclusión, no puede discutirse que efectivamente están exoneradas las ventas por expresa disposición legal. Ahora bien, no es menos cierto, que lo que genera el crédito fiscal solicitado es la porción de IVA incluida en las compras de bienes o servicios según lo planteado por el CONSORCIO DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS PARAGUAYAS S.A., la cual fue adquirida y la porción del precio que conforma el impuesto del proveedor es una obligación de este, es decir del proveedor y no de la empresa que solicita la devolución del crédito. Por consiguiente, a mi juicio los montos abonados a los proveedores en todos los casos forman parte del precio, perdiendo el carácter de impuesto lo pagado en la adquisición de bienes o servicios y al no existir debito fiscal, por parte del CONSORCIO DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS PARAGUAYAS S.A., que pueda asociarse a dichos créditos, los montos abonados forman parte del precio de los bienes adquiridos.

Que, en atención a lo mencionado en los párrafos precedentes, deviene de estéril emitir opinión sobre la generación de los intereses y su cuantía en razón a que estos están supeditados a la procedencia de la devolución, que como he mencionado a mi criterio no corresponde por no ajustarse a derecho [...]"

08/04/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 227, SALA PENAL, CSJ, EN: "COOPERATIVA SAN LUIS AGRICOLA LIMITADA C/ LA RESOLUCION SET Nº 38 DE FECHA 6/10/03 DICTADA POR EL VICE MINISTERIO DE TRIBUTACION"

Determinación de la obligación fiscal (IRACIS y Contravención) por operaciones de la cooperativa con terceros no socios.

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

"Como argumento central del sumario realizado por la administración tributaria se colige que reputa como acto mixto las operaciones de la cooperativa con terceros no socios, y que solamente los actos cooperativos entre socios de la cooperativa, quedan a sometimiento de la ley de cooperativas. Por estos motivos - afirma la administración tributaria - se presume que las rentas obtenidas por las operaciones por actos mixtos a terceros, fueron supuestamente omitidas para el pago de esta imposición legal por la Cooperativa San Luis Agrícola en los ejercicios y por los montos imponibles..."

Así el Tribunal de Cuentas en el caso de autos dijo que la Cooperativa al ser de producción agrícola exclusivamente, sus socios realizan prestación de servicios, y de bienes a su cooperativa, que se encarga del acopio mejoramiento y comercialización de los productos a través de su colocación con los terceros compradores. Obviamente gran parte de los excedentes se generan de dichas operaciones en el que el socio entrego su producto cobrando un precio a su cooperativa y esta, comercializa la producción a un precio mayor, la deferencia del precio de comercialización menos los costos y gastos son los excedentes que son acreditados a los socios, una vez realizada la distribución conforme los literales a) b) f) de la ley 438/94. En dichas condiciones no cabe la menor duda de que las operaciones mencionadas son prestaciones de servicios o entrega de bienes del socio a su cooperativa, que posteriormente son comercializados por esta con los terceros, por cuanto magisterio legis dichas operaciones se encuentran exentas del impuesto a la renta (último párrafo del artículo 113).

Asiste razón al Tribunal interviniente, ya 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. En consecuencia, queda claro, que las cooperativas son entidades que no persiguen fines de lucro. La administración tributaria en el trajinar procedimental de la causa no ha controvertido el carácter de esta organización, mal entonces puede discutir los beneficios que la ley le otorga por tener tal condición. Como ya dije- la calidad del sujeto le hace merecedora del perdón fiscal y dicho beneficio en un Estado

de Derecho constituye una potestad tributaria que debe ser subordinada en todo momento al cumplimiento de la ley.

Para resolver el presente litigio, primeramente debemos precisar que se entiende por acto cooperativo, y dicha definición la encontramos en la Ley N° 438/94 "De Cooperativas", en los siguientes términos, Art. 8°: *-Acto Cooperativo. El acto cooperativo es la actividad solidaria, de ayuda mutua y sin fines de lucro de personas que se asocian para satisfacer necesidades comunes o fomentar el desarrollo. El primer acto cooperativo es la Asamblea Fundacional y la aprobación del Estatuto. Son también actos cooperativos los realizados por: a) las cooperativas con sus socios; b) las cooperativas entre sí; y c) las cooperativas con terceros en cumplimiento de su objeto social. En este caso se reputa acto mixto, y sólo será acto cooperativo respecto de la cooperativa..."* De acuerdo a la última parte de este articulado, el acto entre la cooperativas y terceros, que se adecuen a su objeto social constituyen un acto cooperativo para la entidad, por lo que es necesario determinar si la comercialización de los productos adquiridos por esta a sus socios para venderlos a terceros cae dentro del objeto de la cooperativa. Ahora bien, por tratarse de una cooperativa de producción, uno de sus fines es precisamente recibir del socio cooperativo sus bienes y productos para colocarlos ya sea entre sus socios o terceros, eliminado así la intermediación mercantil, procedimiento que busca beneficiar a sus asociados disminuyendo sus costos u obteniendo mejores precios para sus productos.

De lo expuesto resulta claro que el excedente declarado por la cooperativa como no imponible, proviene de actos cooperativos, por lo que falta aclarar si estos se encuentran gravados o no, y para ello debemos recurrir a lo establecido en el Art. 113° - Exenciones Tributarias. Cualquiera fuera la clase o grado de la cooperativa queda exenta de los siguientes tributos: d) El Impuesto a la renta sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de lo dispuesto en los literales a), b) y f) del Art. 42 y sobre *los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de más o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de esta con aquel"*. De acuerdo a la norma transcrita, los excedentes en cuestión no pertenecen al socio sirio a la cooperativa, porque provienen de sumas cobradas de menos o cobradas en absoluto por la cooperativa a sus socios en el momento en que estas le entregaron sus productos para que la entidad las comercialice en el mercado, y luego distribuya el excedente en proporción directa a los productos entregados, no obteniendo ninguna ganancia con ello.

La única probabilidad de gravar dicho excedente seria en los casos que no le den cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 42 que instituye: *"Distribución del Excedente. El excedente realizado y líquido se distribuirá de la siguiente manera: a) Diez por ciento como mínimo, para reserva legal, hasta alcanzar, cuanto menos, el veinte y cinco por*

ciento del capital integrado de la cooperativa; b) Diez por ciento como mínimo para el Fondo de Fomento de la Educación Cooperativa; f) Tres por ciento en concepto de aporte para el sostenimiento de las Confederaciones o Federaciones a que esté asociada la respectiva cooperativa", o lo estatuido en el Art. 46: Destino de Excedentes Especiales. Los excedentes provenientes de operaciones con terceros realizados conforme con esta ley y su reglamentación, al igual que los no generados por la diferencia entre costo y precio de los servicios, serán destinados al Fondo de Fomento de la Educación Cooperativa. La prestación de servicios a terceros no podrá realizarse en condiciones más favorables que a los socios, y no se benefician de las exenciones tributarias reguladas más adelante".

En conclusión: Las cooperativas de producción (como la del caso de autos) están justamente para operar con terceros. En otras palabras, para operar bienes de sus socios, procesarlos industrialmente y colocarlos en el mercado. Bajo estas premisas, la operatoria de la Cooperativa de producción con sus socios consiste en recibir a bajo costo la materia prima "pagadas de más o cobradas de menos" ARTICULO 113 LEY 438/94 procesarlas y venderlas al público y luego liquidar periódicamente la operación deduciendo del ingreso los costos operativos y las reservas obligatorias, y el excedente distribuirlos entre todos los asociados intervinientes, en la proporción correspondiente a su participación individual. Constituye acto cooperativo lo realizado por las *cooperativas de producción* con terceros en cumplimiento de su objeto social. En este supuesto la desgravación será procedente siempre que dicha operación sirva para EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES SOCIALES. En cambio, ESTARA GRAVADA CON EL IMPUESTO A LA RENTA en el supuesto que esas materias primas lo recibiera de un tercero no socio, los procesara y, los vendiera como producto propio, a un tercero. Este último extremo no fue acreditado por la AUDITORIA IMPOSITIVA en ocasión de la fiscalización efectuada, por lo tanto corresponde su rechazo [...]"

15/04/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 253, SALA PENAL, CSJ, EN: "BANCO DEL PARANA S.A. C/ RES. R.P. Nº 186 DE FECHA 29/05/2008 DICT. POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

Tributos por prestación de servicios profesionales en el extranjero que tienen o no impacto dentro del territorio.

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

"Que, en primer término corresponde establecer si el servicio proporcionado por la firma MIRANDA COUTINHO & CLEVE al Banco del Paraná ha generado rentas a favor de la misma, en cuyo caso corresponderá la aplicación del Impuesto correspondiente, de conformidad a lo dispuesto por el Art. 5 de la Ley 125/91.

Que, el Art. 5 de la Ley 125/91, expresa que: *"Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán de fuente paraguaya las rentas que provienen de actividades desarrolladas, de bienes situados o de derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los contratos..."* Asimismo, el Art. 81 de la misma ley establece que: *"Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen en este artículo, estarán gravadas las enajenaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como de quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago. La asistencia técnica se considerará realizada en el territorio nacional, cuando la misma sea utilizada o aprovechada en el país..."*

Que, cabe señalar que dicho estudio jurídico ha sido contratado por el Banco del Paraná a los efectos de atender los juicios de dicho banco contra los clientes morosos de la Sucursal de Ciudad del Este (según las propias manifestaciones vertidas por la actora), por lo que podemos afirmar que si bien el servicio prestado por la firma MIRANDA COUTINHO & CLEVE ha sido realizado en el territorio brasilero, el mismo ha redundado en beneficios propios del banco, por lo que al igual que el Tribunal de Cuentas considero que resulta procedente la aplicación del Impuesto por el Ministerio de Hacienda.

Que, en cuanto al segundo punto, el monto aplicado al Estudio Jurídico SOSA JOVELLANOS & ASOCADOS, podemos afirmar, que teniendo el mismo asiento dentro de la República del Paraguay, es el mismo Estudio Jurídico el obligado al tributo, eximiendo al Banco del Paraná de la obligación de retener el Impuesto en cuestión.

Que, en conclusión, teniendo en cuenta lo expresado recedentemente, corresponde CONFIRMAR in totum el fallo recurrido, Acuerdo y Sentencia N° 110 de fecha 12 de abril de 2013, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, imponiendo las costas en el orden causado, de conformidad a lo dispuesto por el Art. 195 del C.P.C. ES MI VOTO [...]”.

20/04/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 268, SALA PENAL, CSJ, EN: “EDITORIAL EL PAIS S.A. C/
RESOLUCIÓN C.T. 32/2000 DIC. POR EL CONSEJO DE TRIBUTACIÓN”**

IVA. Consulta vinculante.

Voto BENÍTEZ RIERA (al cual se adhieren PUCHETA DE CORREA y BAJAC):

“Que, antes de entrar a auscultar el fondo de la cuestión planteada, es preciso examinar si la fundamentación del Recurso de Apelación presentado en contra del precitado Acuerdo y Sentencia, llena los recaudos exigidos por el Art. 419 del C.P.C. para su consideración. Al respecto, se observa que el escrito de expresión de agravios, obrante a fs. 138 a 142 de autos, presentado por el apelante, no contiene los fundamentos que agravan a su parte/ni guarda relación con lo expuesto en el Acuerdo y Sentencia recurrido. Es así que el mismo solicitó la revocación de lo dispuesto por el Tribunal de Cuentas en cuanto a las COSTAS, solicitando que las mismas sean impuestas en el orden causado, sin percatarse que el fallo apelado ha resuelto de ese modo. En efecto, no confluyen los recaudos para su estudio, pues el apelante no hizo un análisis razonado de la Resolución impugnada, ni expuso los motivos para considerarla injusta o viciada. Es decir, que el mismo en el memorial presentado no sintetizó los fundamentos del Recurso planteado.

Al no haberse expresado con claridad y objetividad los fundamentos de los agravios que le causan la sentencia impugnada, careciendo de una crítica razonada de la misma, el planteamiento del recurso no puede prosperar.

Que, en conclusión, la interposición del presente recurso simplemente se basa en la discrepancia con el criterio del Tribunal de cuentas, distando de contener una crítica concreta y razonada de los fundamentos que la motivan, y en especial, se debe destacar que el fundamento del apelante no guarda relación con lo dispuesto en el fallo pelado [...].”

21/04/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 271, SALA PENAL, CSJ, EN: "EMPRESA DE TRANSPORTE Y TURISMO LÍNEA 3 "YKUA SATY S.R.L. C/ RESOLUCIONES N° 1.073/06 y N° 1.351 DE FECHA 16 DE OCTUBRE DE 2006 DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

Fiscalización. Determinación sobre base presunta.

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

Así pues, conforme a las probanzas de autos y remitiéndonos a los dictámenes periciales de los peritos intervinientes en autos, tenemos que a fs. 153 el perito Lic. Librado Ramón Sánchez informa que el Balance de la firma Ykua Satí S.R.L. para el ejercicio fiscal 2001 arrojó pérdidas por un total de Gs. 1.293.733.947. En similares términos se expiden los peritos Lic. Sinforiano Roa y Lic. Darío Vázquez Piatti a fs. 111 de autos.

A fin de enfatizar las consideraciones que anteceden, es menester recordar que en el campo del Derecho Tributario rige el Principio de Interpretación según la Realidad Económica, principio el cual se encuentra plasmado en nuestro ordenamiento positivo en el Artículo 247 (específicamente en lo que respecta al presente caso, en la última parte del mismo) de la Ley N° 125/91, y concordante con el Artículo 248 del mismo cuerpo legal, en lo atinente al caso bajo análisis: *"Artículo 247. Interpretación del hecho generador.- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. 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. Artículo 248. Interpretación analógica.- En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones generales o por las normas particulares sobre cada tributo, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturales y fines, en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente."*

Remitiéndonos a la doctrina, respecto a la Interpretación de la Realidad Económica, el insigne Hector B. Villegas, en su obra "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" expresa: *"La interpretación según la realidad económica se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica."*

Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero 'sentido y alcance' de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo... Por último y para que la utilización de la interpretación según la realidad económica sea realmente de estricta justicia, debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco." (ob. cit., 5ta Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, páginas 170, 171, 173).

Volviendo al caso que nos concierne, tenemos pues que por un lado se ha probado la existencia real del parque automotor de la firma contribuyente en los ejercicios fiscales sometidos a análisis, e igualmente se ha constatado que la misma también ha incurrido en pérdidas en el ejercicio fiscal 2001. Siendo ésta la realidad económica de la firma Ykua Satí S.R.L. para los ejercicios fiscales 2001, 2002 y 2003, no me resta sino expresar que el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, en estos autos se encuentra ajustado a derecho. Por lo demás, nótese que a fs. 195 (primer párrafo) el apelante alega una supuesta evasión al expresar que la firma Ykua Satí S.R.L. ha omitido declarar sus ingresos en concepto de Publicidad Visual, alegando al respecto que el Tribunal no ha estudiado a fondo la cuestión. Al respecto, cabe acotar que esto no ha sido objeto de discusión ni en la promoción de demanda ni en su contestación, por lo que mal puede ser considerado en esta instancia [...]"

22/04/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 273, SALA PENAL, CSJ, EN: "AUTOMOTORES GUARANI S.A. C/ RES. Nº 270 DEL 20 DE FEBRERO DEL 2009 DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION"

Devolución de crédito por anticipos de IRACIS. Caducidad.

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

"Que, prosiguiendo con el análisis de la apelación puede observarse que el sujeto pasivo ha procedido a solicitar los saldos expresamente al sujeto activo en el mes de julio del año 2003, a lo que la Subsecretaría de Estado de Tributación señaló que dicho saldo se encontraba caduco a aquella fecha y el contribuyente se ratificó sosteniendo que existían causales que suspendían el computo de plazos e hizo alusión expresa a las declaraciones juradas del IRACIS que el sujeto pasivo presentaba anualmente y en las cuales se imputaba el monto del crédito que el sujeto pasivo poseía a su favor por los anticipos ingresados y en ese contexto al producirse la aceptación del fisco de los formularios existía una tácita aceptación del crédito y esto hacía que el plazo de la caducidad se suspenda año a año con la presentación del formulario del IRACIS.

Que, ante tal situación debo expresarme sobre lo referente a la suspensión del curso de la caducidad, que en definitiva conforme a lo ya analizado en el marco del Art. 221 de la Ley 125/91, opera siempre y cuando el sujeto pasivo realice cualquier gestión administrativa o judicial tendiente a reclamar el crédito. En este orden de ideas es mi opinión que la mera interposición de las declaraciones juradas de impuesto constituyen obligaciones de carácter formal en la relación tributaria y el registrar saldos ya sea a favor o en contra, débitos, créditos, sumas o saldos que inclusive pueden ser trasladados a periodos o ejercicios fiscales futuros no implica gestión administrativa alguna, mucho menos judicial, en reclamo de cifras a favor del contribuyente.

Que, en mi opinión debe rechazarse el recurso de apelación por las fundamentaciones expresadas en los párrafos precedentes, los cuales me permiten concluir que al momento de realizarse las actuaciones en reclamo de los créditos por parte del sujeto pasivo, estos se encontraban caducos y no encuentro causales que pudieran determinar la suspensión de plazos para establecer la caducidad de dichos créditos [...]"

07/05/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 299, SALA PENAL, CSJ, EN: “VENTAS PARAGUAYAS S.A.E.C.A. C/ RES. N° 206 DE FECHA 25 DE NOVIEMBRE DE 2010 Y OTRA DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA, SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION (SET)”

Fiscalización. IVA. Determinación fiscal de la obligación complementaria. Información presentada al COA (Confrontación de Operaciones Auto declaradas).

Voto PUCHETA DE CORREA:

“Al analizar la cuestión planteada, observo que el litigio tuvo su origen cuando la Administración en base a informaciones proveídas por el COA (Confrontación de Operaciones Auto declaradas), registró compras declaradas por la firma VENTAS PARAGUAYAS S.A, a la Sociedad Española de Socorros Mutuos. Al solicitársele al contribuyente la aclaración de dicha información, manifestó que todo se debió a un error humano que se generó en el momento de cargar los datos de las informaciones para el COA, dejando constancia que dicha planilla no es el Libro de Compras. Sin embargo no presentó el Libro de Compra IVA con la información necesaria que demuestre la veracidad de las operaciones en ellas consignadas y el Libro Diario del periodo requerido. Por su parte la sociedad Española de Socorros Mutuos, proveyó Facturas de Créditos, Recibos de Dinero, notas de envió entre otros, en donde se observa que la misma ha adquirido de Ventas Paraguayas, S.A mercaderías y/o servicios.

Conforme a lo relatado en el párrafo precedente, se coteja que la parte actora no proveyó los Libros y documentación que por ley está obligada a llevar y tampoco respaldo el crédito fiscal declarado y utilizado en las DDJJ presentada a la Administración, de acuerdo a lo declarado como informante del COA, en cuanto a los servicios adquiridos de la Sociedad Española de Socorros Mutuos. Tal situación hace suponer la utilización indebida del crédito fiscal generado por transacciones con la Sociedad Española de Socorros Mutuos, en los periodos fiscales, marzo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre 2.001, lo que hace presumir la intención de defraudar de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 172 y 173 de la Ley N° 125/91.

En estas condiciones, no cabe otra alternativa que rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra del Acuerdo y Sentencia N° 631 del 5 de octubre de 2012, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. En cuanto a las costas, al no existir méritos para exonerar a la vencida, debe ser aplicada al recurrente, de acuerdo a lo prescrito en el Art. 203 inc. a) del Cód. Proc. Civ. [...]”.

Voto BLANCO:

“En base a los puntos referidos, evidencio suficiente omisión de parte del Tribunal de Cuentas en el decisorio recaído en autos, para considerar sobradamente incumplido el literal d) del artículo 15 del Código Procesal Civil, que dispone: *"pronunciarse necesaria y únicamente sobre lo que sea objeto de petición, salvo disposiciones especiales"* y declarar la nulidad del Acuerdo y Sentencia N° 631 de fecha 05 de octubre de 2012, conforme a la letra del último párrafo del mentado artículo ya que al no haber sido considerada la totalidad de la alegaciones de la parte actora, las que vertidas fueron al sub lite, pese haber ellas sido objeto de efectiva discusión, merecen la solución aquí propuesta.

Así resulta la nulidad promovida por la firma accionante, conforme al artículo 406 del plexo procesal, debe ser dicho previamente respecto a la infracción tributaria sancionada - la defraudación - prevista en el artículo 172 de la Ley 125, debe considerarse que el indicado ilícito resulta único hecho que tolera la presunción al igual que otras ficciones, para la consideración de la comisión de hecho reprimido en esfera de derecho tributario, por tanto, la mismas resultan armas contra el fraude fiscal.

La doctrina tributarista enseña al respecto *"los indicios tienen que ser razonables, y no responder a apreciaciones subjetivas del funcionario interviniente.* (NARRARINE, SUSANA CAMILA, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Editorial De Palma, pág. 73; Bs: As. Arg. 1985).

La presunción legal tipificada en el artículo 173 de la ley ya antes indicada norma tributaria, a la que quiero referirme previamente, cuyo acápite estipula: PRESUNCIONES DE LA INTENCION DE DEFRAUDAR", para contemplar seguidamente: "Se presume la intención de defraudar al fisco, salvo prueba en contrario, cuando se presentare cualquiera de la siguientes circunstancias..." Con negritas se resalta lo importante.

Bajo la disposición doctrinaria que prima en materia contencioso administrativa, por la cual, la carga probatoria es carga compartida de las partes, debiendo cada una de ellas probar su alegación o al menos indicar donde obra la prueba que hace a su parte, para que surta efecto del modo pretendido por la administración tributaria, fue esta la que debió probar la existencia de la operación de compra por parte de la firma Ventas Paraguayas S.A.E.C.A., el uso indebido del Crédito fiscal I.V.A. por compra, exponer un argumento atendible que permita desmerecer el error alegado, puesto que la defraudación reprime la conducta dolosa del infractor, no la errónea, todas estas consideraciones que de un modo muy pasivo la entidad recaudadora pretendió verter la responsabilidad en la persona fiscalizada.

Fue justificada la presunción en contra de la firma contribuyente en la no presentación de los Libros contables requeridos, específicamente el IVA compra, enmarcándola en el artículo 173, numerales 2,4, y 5 de la Ley 125/91, conforme resulta legible en el artículo 2° de la Resolución N° 207, acto administrativo confirmado por Resolución N° 206 de fecha 25 de noviembre de 2010, dictado por el Vice Ministro de Tributación, desechando el investigador administrativo los demás asientos contables ofrecidos por la empresa contribuyente sin exponer el motivo por el cual fueron desconocidos, pese a que resultaban correspondiente al mismo ejercicio fiscal en el que fue considerado por la autoridad administrativa sumariante, aunque sin comprobarse fehacientemente tal afirmación [...]”.

Voto TORRES KIRMSER:

“Considero oportuno recordar que el art. 192 de la Ley 125/91, referente a las obligaciones de contribuyentes y responsables, establece claramente: *“Los contribuyentes y responsables, aun los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la administración y en especial deberán:1) Cuando lo requieran las leyes, los reglamentos o las disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria: a) Llevar los libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones.”*

De los antecedentes administrativos surge que la firma fiscalizada no dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 192, a pesar de estar obligada a facilitar la tarea de fiscalización y control ejercida por la Administración y proveer la totalidad de los Libros de Registros Contables solicitados, como así también de los documentos contables que los respaldan.

Corresponde decir que el hecho de que Ventas Paraguayas haya informado en forma errónea en el sistema COA, en relación a las compras realizadas, ciertamente resulta insuficiente para dar origen a una presunción legal sobre una infracción tributaria. En cambio, la no presentación de todos los Libros de Registros Contables solicitado, cuya tenencia es obligatoria por Ley, si lo son. Pues dicha omisión dificultó la tarea de fiscalización de la Administración, estando dicho presupuesto contemplado entre los casos descriptos en el art. 174 de la Ley Tributaria como presunción legal de un hecho de defraudación, al establecer que se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos: *“...2) Si las personas obligadas a llevar libros impositivos carecieran de ellos o si los llevasen sin observar normas reglamentarias, los ocultasen o destruyesen; ...4) Cuando el inspeccionado se resiste o se opone a la Inspecciones ordenadas por la Administración”.*

Ahora bien, con relación a la forma en que la Administración determinó la obligación fiscal complementaria, corresponde decir que al no tener esta acceso a los documentos y todos los Libros Contables de la firma Auditada, no se puede pretender que la determinación se realice sobre una base cierta, por lo que conforme a los antecedentes los mismos fueron realizados sobre una base presunta, y para ello fue utilizada la información proporcionada por la firma al Sistema COA, siendo ella tomada como indicio de una supuesta irregularidad de compensación del crédito fiscal, aplicando así lo dispuesto en el art. 211 de la Ley Tributaria, el cual en su último párrafo establece: *"La determinación sobre base presunta sólo procede si el sujeto pasivo no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria no pudiese o tuviere dificultades para acceder a los mismos. Lo expresado en último término en ningún caso implica que la Administración Tributaria deba suplir al contribuyente o responsable en el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales. La determinación sobre base presunta no podrá ser impugnada en base a hechos que se hayan ocultado a la Administración Tributaria, o no se hubieren exhibido al ser requerido con término prudencial. En todo caso subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada."*

Es bien sabido que en derecho administrativo rige la presunción de legalidad y regularidad de los actos administrativos, lo cual concuerda con lo dispuesto en el art. 196 que dice: "Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente", es por ello que la firma Ventas Paraguayas le corresponde demostrar, en sede jurisdiccional, la ilegalidad o irregularidad de las resoluciones administrativas impugnadas.

Y en base al estudio y análisis realizados del caso, podemos concluir que la firma Ventas Paraguayas solo se ha limitado, en autos, a negar la existencia de las operaciones comerciales con la Sociedad Española, pero nada ha dicho, ni probado, en relación a los libros contables y documentos solicitados, que no fueron entregados a la Administración, siendo esto lo que ha originado la existencia de una presunción legal de infracción, por defraudación en su contra, dentro del sumario administrativo, y lo que finalmente dio origen a las resoluciones cuestionadas [...].

07/05/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 301, SALA PENAL, CSJ, EN: "CENSI & PIROTA S.A. C/ RES. DT/DGGC N° 1285 DE FECHA 16 DE NOVIEMBRE DE 2005, DE LA DIRECCION GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES"

Contribuyentes afectados al C.O.A. (Confrontación de Operaciones Auto declaradas) como agente de información de sus proveedores. Sanción por presentación de informe fuera del plazo establecido.

Voto PUCHETA DE CORREA (al cual se adhiere BLANCO y BENÍTEZ RIERA):

"Al estudiar los fundamentos del recurrente, observo que este se limitó a sostener que la Administración Tributaria aplicó las normas legales y reglamentarias pertinentes al caso y que el Tribunal no pudo demostrar que hubo un error en su interpretación. Estas aseveraciones son inconsistentes para enervar las razones que tuvo el A quo para disponer que la parte actora debía pagar en concepto de multa por contravención, por presentación tardía del informe COA, la suma de Gs. 1.000.000. En efecto, por Nota DGGC N° 44/05, la Dirección General de Grandes Contribuyentes, le comunica a la firma CENSI & PIROTA S.A., que...*En cumplimiento de las Resoluciones M.H. N° 136/02 y S.S.E. T. N° 182/02, se ha resuelto incluir a la empresa en la nómina de contribuyentes afectados al COA, como agentes de información de sus respectivos proveedores. En consecuencia deberá presentar la información relativa a sus operaciones de compras en soportes magnéticos, en los formatos definidos por la Administración Tributaria. ...La presentación de los informes se deberá realizar a partir del mes de ENERO del 2004. Se aclara que los periodos fiscales comprendidos de Enero a Diciembre del 2004 deberán se cumplimentadas conjuntamente en el vencimiento de Enero del 2005, y a partir de dicho mes conforme al calendario establecido en las normativas antes citadas, es decir, en periodos consecutivos mensuales*". La firma en cuestión, ha presentado el informe correspondiente a los periodos fiscales comprendidos de Enero a Diciembre del 2004 y Enero 2005, el 4 de marzo del 2005, un mes después del plazo fijado por el Ministerio de Hacienda, incurriendo en Contravención, que es definida en el art. 176 de la Ley 125/91, en los siguientes términos: "La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales... Sera sancionada por multa entre G. 50.000 (cincuenta mil guaraníes) y G. 1.000.000 (un millón de guaraníes)". Si bien la información requerida comprende trece periodos fiscales, al requerírsele en la Nota DGGC N° 44/05 que sean presentadas en forma conjunta en el vencimiento de enero del 2005 y a partir de ese mes en forma mensual, corresponde tomar el atraso como una sola obligación e imponer una sola multa en concepto de contravención, que conforme la Resolución N° 77/04 aplicables a contribuyentes afectados por el COA, es de Gs. 1.000.000 (Guaraníes un millón).

Por las razones esbozadas en los párrafos precedentes no cabe más que confirmar el fallo recurrido. En cuanto a las costas en esta instancia, como no hay motivos para apartarse de lo estatuido en el Art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil, corresponde que ellas sean impuestas a la apelante [...]”.

25/06/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 462, SALA PENAL, CSJ, EN: "CARLOS DAMI LLANO C/ RES. Nº 857 DEL 20 DE SETIEMBRE DE 2005, DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

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

“Que, antes de entrar a auscultar el fondo de la cuestión planteada, es preciso examinar si la fundamentación del Recurso de Apelación presentado en contra del precitado Acuerdo y Sentencia, llena los recaudos exigidos por el Art. 419 del C.P.C. para su consideración. Al respecto, se observa que el escrito de expresión de agravios, obrante a fs. 120 a 123 de autos, presentado por el apelante, no precisa los fundamentos que agravan a su parte, encuentro además que apelante hace alusión a la Ley "125/91 DE REORDENAMIENTO Y ADECUACIÓN FISCAL" cuando la ley 125/91 es la "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO", haciendo alusión además la expresión de agravios al Impuesto a la Renta, impuesto que no fue discutido ni señalado en el fallo recurrido, refiere igualmente la apelación al Libro II de la Ley 125/91 que corresponde al Impuesto al Capital y debo señalar que tanto el impuesto a la renta del Libro I como el impuesto al capital del Libro II de la Ley 125/91 se constituyen en figuras impositivas que no se relacionan a las manifestaciones de capacidad contributiva que formaron parte de la controversia, no guardando relación con lo expuesto en el Acuerdo y Sentencia recurrido. En efecto, en este marco no se encuentra que confluyan los recaudos para su estudio, pues el apelante estableció una correlación de expresiones basadas en enunciaciones que se limitaban a reiterar las expresiones ya esgrimidas y que a mi juicio no constituyen un análisis razonado de la Resolución impugnada, ni expuso los motivos para considerarla injusta o viciada limitándose a señalar que su adversa no desvirtuó los cargos que le fueran imputados en el sumario administrativo al contribuyente sin expresar la razonabilidad de lo señalado.

Es decir, que el mismo en el memorial presentado no sintetizó los fundamentos del Recurso planteado. Al no haberse expresado con claridad y objetividad los fundamentos de los agravios que le causan la sentencia impugnada, careciendo de una crítica razonada de la misma además de presentar incongruencias sobre las manifestaciones de capacidad contributiva en discusión, el recurso no puede prosperar.

Que, en conclusión, la interposición del presente recurso simplemente se basa en la discrepancia con el criterio del Tribunal de Cuentas, distando de contener una crítica concreta y razonada de los fundamentos que lo motivan.

Por lo expuesto, mi voto es por declarar desierto el presente recurso incoado por el Abog. Víctor Caballero de la Abogacía del Tesoro en representación de la Subsecretaría de Estado de Tributación. Lo que lleva a la ratificación de la sentencia recurrida y como lógica consecuencia debe ser confirmada [...]”.

29/06/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 480, SALA PENAL, CSJ, EN: "ASOCIACION PARAGUAYA DE FUTBOL C/ RESOLUCION C.G.D/SETR Nº 1312 DE FECHA 06 DE MAYO DE 2008, DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

IVA. Sujeto exento.

Voto BLANCO:

"ANALISIS DE LA NULIDAD

Como tema sindicado de nulificante, resulta el rechazo de la declaración de caducidad del presente proceso en instancia de grado, existiendo una resolución del Tribunal que entendió en la presente causa, conforme a la constancia obrante a fojas 57 vuelto del expediente judicial y por la cual fue.

Cabe recordar que el Abogado del Tesoro, solicitó sin éxito dicha caducidad. Posterior a ello, se cumplió el desarrollo normal del proceso, conforme a las reglas previstas para las diversas etapas que lo componen, recayendo el Acuerdo y Sentencia, cuya nulidad es pretendida por ante esta Sala Penal.

Independientemente a toda la parafrasearía utilizada por las partes que integran el presente debate judicial, debe ser observada la improcedencia de la caducidad de la instancia ya que esta no fue objeto de recurso alguno, adquiriendo firmeza.

Firme el rechazo de la caducidad de instancia, sobre el punto discutido, lo que salta a la vista con el cumplimiento de todas las etapas sub siguientes a lo que se presenta como causal de nulidad, conforme a las constancias obrante a fojas 58 en adelante, para nuevamente cuestionar dicho rechazo, pretendiendo la retrospección procesal hacia una etapa ya cumplida, faltando al principio de preclusión.

CUESTION DE FONDO

...encuentro que el presente recurso resulta improcedente en todos sus términos, y en especial, porque el artículo 84 de la Carta Magna resulta de superior rango las regulaciones contenidas sobre el particular en las Leyes Nº 125/92 y con respecto a la Ley Nº 2874/06, resulta ser de carácter especial, dentro de lo especial, que es lo relativo a las exoneraciones del I.V.A. Por lo demás, el último párrafo del artículo 83, texto actualizado de la Ley Nº 125/92 actualizado por ley Nº 2421/04, hace referencia a la hipótesis de la gravabilidad de las compras efectuadas por secciones o agregados empresariales existentes o sostenidos por las entidades sin fines de lucro, porque la norma limitante está situada como excepto en el contexto de las entidades exoneradas ya citadas, es decir, las entidades no lucrativas no pagarán I.V.A por las compras

efectuadas, salvo que en su seno operen actividades comerciales como las ya citadas (refiérase a quioscos, librerías, cantinas, etc. que las entidades no lucrativas habilitan a los afiliados, feligreses, beneficiarios de las mismas).

Caso arrendamiento de locales de propiedad en clubes deportivos, concesión de espacios para que terceros exploten actividades comerciales en beneficio de los asociados, resultando estos sujetos tributables, pese a pertenecer a entidades no lucrativas. [...]”

Voto PUCHETA DE CORREA (al cual se adhiere BENÍTEZ RIERA):

“En primer lugar nos encontramos con el art. 8 de la Ley 1462/35 que fija el plazo de caducidad en los juicios contenciosos administrativos, que es de TRES MESES, el cual conforme lo disponen el Art. 173 del Código de marras, se computa desde la última petición de las partes o resolución o actuación del juez o tribunal que tuviere por objeto impulsar el procedimiento. Correrá durante los días inhábiles, pero se descontara el tiempo en que: a) el proceso hubiere estado paralizado o suspendido por acuerdo de las partes o, b) por disposición judicial y, así mismo, c) si el expediente hubiere sido remitido a la vita por petición de un Juez o Tribunal. En el caso que nos ocupa es notorio que entre el proveído de fecha 2 de julio de 2008 que tuvo por iniciada la demanda y ordenó su traslado a la adversa y el pedido de caducidad de instancia presentado por los representantes de la parte demandada el 3 de octubre de 2008, ha transcurrido el plazo legal previsto para que opere la caducidad de instancia, pues no se realizó ningún procedimiento tendiente a impulsar el proceso. La circunstancia de que el expediente no se haya podido ubicar o que el ujier no se encontraba en secretaría son hechos que no tienen la virtualidad de suspender la caducidad, porque la ley claramente establece cuales son las circunstancias proceden a pedido expreso de partes. Debido a ello cualquier anomalía en grado previo, si no medio reclamación oportuna, no puede ser materia de consideración y estudio de posterior. Sin embargo, en la caducidad de instancia, por imperio de la Ley esa regla no resulta aplicable, pues explícitamente el art. 175 del código de procedimientos, prescribe "La caducidad se opera al derecho" (Ver comentario del art. 174, Ricardo A. Pone, Código Procesal Civil con repertorio y jurisprudencia). En este mismo sentido, María Gloria Triguís, al comentar el citado articulado, dice: "De la norma transcripta se infiere que el mero transcurso del plazo legal determina la invalidez de los actos realizados con posterioridad y que, por lo tanto, la caducidad se opera aun en el supuesto de que la parte interesada en la declaración haya consentido expresa o tácitamente tales acto. La resolución es declarativa de la caducidad y, por lo tanto, produce siempre afecto ex tunc..." (Caducidad de la Instancia, Pág. 103).

En base a lo expuesto no cabe más que hacer lugar al recurso de nulidad planteado por la parte demandada con costas a la perdedora. Dada la forma en que fue resuelto el recurso, no corresponde estudiar el recurso de apelación también deducido. [...]”

03/07/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 497, SALA PENAL, CSJ, EN: "BANCO CONTINENTAL S.A.E.C.A. C/ RES. RP Nº 165 DEL 13/ABRIL/2007, DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION, DEP. DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

Determinación tributaria.

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

"De la lectura de la expresión de agravios presentada por la apelante, se desprende efectivamente que esta se agravia - en síntesis - contra los puntos del Acuerdo y Sentencia apelado que se refieren a la remuneración del personal superior y el prorrateo de los gastos en función a las rentas gravadas y no gravadas, a los gastos de representación y a los honorarios del consultor profesional radicado en el exterior.

En lo que concierne a la remuneración del personal superior y el prorrateo de gastos en función a las rentas gravadas y no gravadas, se observa que el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala fundamentó su fallo en el dictamen elaborado por el Licenciado Eduardo Burgstaller. En el mismo, el citado perito expone el detalle gastos totales para los Ejercicios Fiscales 1997, 1998, 1999 (véase fs. 92-95), y expresa: *"De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, el Banco Continental considera la remuneración del personal superior, como un gasto común relacionado tanto con sus rentas gravadas, como con las exoneradas y no alcanzadas por el tributo. Por tanto, en primer lugar procede a determinar la relación porcentual de las rentas gravadas, no gravadas y las exentas, con respecto a las rentas totales. Seguidamente determina la porción de la remuneración del personal superior que se relacionan con las rentas gravadas, no gravadas y exentas conforme con los porcentajes determinados, a los efectos de considerar no deducibles a aquellos importes que resulten relacionados con las rentas no gravadas y exentas. Con posterioridad, aplica el límite establecido para la Remuneración del Personal Superior a la porción del gasto relacionado con las rentas gravadas que es deducible, ya que el resto se ha considerado no como un gasto deducible indistinto"*. Concluye su dictamen sobre este punto refiriendo que todas las partidas referidas en ese punto de pericia se hallan incluidas en los gastos no deducibles considerados por la firma contribuyente.

Así pues, tomando como base este dictamen pericial, a la luz de la normativa dada por el artículo 27 de la Ley 861/96 y su Decreto Reglamentario Nº 11690/2000, me permito concluir que los cálculos sustentados por el contribuyente son correctos, estando igualmente ajustado a derecho lo resuelto por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala en este punto, lo cual debe confirmarse en esta instancia.

Pasando a estudiar los agravios que refieren a los gastos de representación, se observa que ambos peritos dictaminantes en el presente juicio concuerdan al referir que los gastos de representación guardan relación directa con la obtención de renta para el contribuyente. De hecho, el perito Lic. Augusto Cesar Mengual Herken expresa en su dictamen (fs. 117): "Efectivamente al verificar el cuadro ilustrado, queda demostrado que con menos de 1% de participación de los gastos examinados sobre la Renta Bruta en todos los años analizados, el Banco Continental S.A. ha incrementado sus ingresos brutos, en especial en el año 1999 y casi duplicando - sus ingresos - en el año 2000... CONCLUSIÓN: En virtud a lo relatado y empleando un criterio objetivo y razonable, dichos gastos, analizados los documentos obrante en carpeta administrativa y otros enumerados en el cuadro ilustrado - están directamente relacionados con el mantenimiento, conservación y aumento de la Renta Gravada, por tanto estos deben ser considerados DEDUCIBLES."

Queda así reflejado el nexo de causalidad entre los gastos de representación y la obtención de renta, estando así ajustado a derecho el fallo del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala con respecto a este punto, por lo que el mismo debe ser confirmado.

Finalmente debemos referirnos al último punto controvertido de agravios, que versan sobre la documentación concerniente al pago de honorarios del profesional radicado en el extranjero. Al respecto, el apelante argumenta que las documentaciones arrojadas por el contribuyente para sustentar estas erogaciones no cumplen con los requisitos contenidos en el Artículo 8 inciso k) de la Ley N° 125/91 y por ese motivo dichos gastos no pueden considerarse a los efectos de la deducibilidad. Sobre el punto es menester poner de relieve que la Administración no ha puesto en tela de juicio el gasto efectuado en este concepto, siendo este un gasto real, reconocido por la propia Administración, la Superintendencia de Bancos, y reconocido también de manera conteste por ambos peritos intervinientes en autos. Entonces, siendo incuestionada la erogación y debiéndose tenerla como un gasto real, la Administración carece de potestad para estudiar si los comprobantes expedidos por el profesional radicado en el exterior cumplen o no con los requisitos legales de la legislación extranjera, dado que los requisitos de validez de los comprobantes están supeditados a la ley del lugar en que éstas se emiten. Siendo así, y dado que no se discute la realidad del gasto efectuado ni la relación causal entre la erogación en este concepto y la obtención y mantenimiento de la renta para el contribuyente, en este punto debe igualmente confirmarse el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 31 de mayo de 2013 dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.

EN CONCLUSIÓN, tras el análisis de los agravios expresados contra el fallo del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala en estos autos, no resta sino expresar que ésta se haya ajustado a derecho, por lo que no resta sino confirmarlo. [...]"

07/07/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 512, SALA PENAL, CSJ, EN: "CESAR SERVIN BRUN C/ RES. FICTA DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

Caducidad de Instancia.

Voto PUCHETA DE CORREA (al cual se adhieren BENITEZ RIERA y BAJAC):

"Corresponde a esta Sala el análisis del procedimiento llevado a cabo en el Tribunal de Cuentas a fin de verificar si existen vicios o defectos que justifiquen la declaración de oficio de su nulidad, en los términos autorizados por los Artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil.

En ese sentido, a fs. 658 vlto. el Tribunal dispuso por proveído de fecha 22 de junio de 2009 cuanto sigue: *"Atento al escrito que antecede, y notando el proveyente la complejidad del estudio a realizar el perito único en el presente juicio, para culminar su dictamen pericial y de acuerdo a lo establecido en el art. 36 del C.P.C., fijese la suma de Gs. 7.000.000 (guaraníes siete millones) en concepto de anticipo de gastos para realizar la misma, bajo apercibimiento de que si así no lo hiciera, se tendrá por desistido de la misma. NOTIFÍQUESE POR CÉDULA."*

A partir de dicha providencia es importante citar cronológicamente las actuaciones de autos a fin de determinar si conforme a lo dispuesto en los artículos 172, 173 y 174 del C.P.C. se han producido o no la caducidad de la instancia en estos autos.

En fecha 29 de junio de 2009 el representante convencional de la parte actora se presenta a recusar al perito contable Lic. Carlos Cuevas Chamorro (fs. 660), a lo cual el Tribunal dio trámite por proveído de fecha 30 de junio de 2009 (fs. 660 vlto.). Notificado el perito por cédula de fecha 03 de julio de 2009 (fs. 661), se presenta a contestar el traslado de la recusación en fecha 10 de julio de 2009 (fs. 662/664). El Tribunal llamó autos para resolver del incidente de recusación por proveído de fecha 20 de julio de 2009.

En fecha 22 de octubre de 2009 (fs. 665), en fecha 19 de abril de 2010 (fs. 666) y en fecha 12 de mayo de 2010 (fs. 667) el representante del actor presenta sendos urgimientos a fin de que se dicte resolución.

Por A.I. N° 298 de fecha 08 de octubre de 2010 el Tribunal resolvió rechazar la recusación y emplazar a la actora a que en el perentorio término de 5 días dé cumplimiento a lo dispuesto por proveído de fecha 22 de junio de 2009 bajo apercibimiento de tenerlo por desistido de la prueba pericial ofrecida (fs. 668/669).

Posteriormente, el representante de la parte actora se presenta a solicitar el beneficio de litigar sin gastos en fecha 11 de febrero de 2011 (fs. 673).

Debemos convenir que el impulso procesal incumbe a las partes, conforme lo establece el principio dispositivo contenido en el artículo 98 del C.P.C., por ser las partes intervinientes del proceso dueñas absolutas del impulso procesal, siendo ellas quienes deciden cuándo activar o paralizar el avance del mismo. Siendo más puntuales, la carga procesal de mantener viva la instancia en un juicio, por lo general, está en manos de la parte actora. Con respecto al plazo para que quede operada la caducidad de la instancia en los procesos del fuero contencioso administrativo el artículo 8 de la Ley 1462/35 establece que la misma se produce luego de los 3 meses de inactividad.

Dicho esto, corresponde analizar las actuaciones de autos y los plazos entre las mismas. En ese sentido, conforme lo tenemos detallado en los párrafos precedentes, a partir del dictamien to del A.I. N° 298 de fecha 08 de octubre de 2010 se han sucedido una serie de actuaciones inidóneas para lograr el avance a la siguiente etapa procesal. Dicha resolución ha quedado notificada de forma automática a las partes (art. 131 del C.P.C.) el día martes 12 de octubre de 2010.

Dicho interlocutorio resolvió entre otras cosas emplazar a la actora a que dé cumplimiento a lo dispuesto por providencia de fecha 22 de junio de 2009 en relación al anticipo de gastos al perito contable designado, sin embargo las presentaciones posteriores del actor se refieren a un pedido de beneficio de litigar sin gastos y ofrecimiento de nuevos testigos en el marco de dicho pedido, lo que no puede ser considerado interruptivo de la instancia principal, sin que en ningún momento el actor haya dado cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal.-

Queda claro que para avanzar a la siguiente etapa procesal el actor debió cumplir con la intimación realizada por el Tribunal de Cuentas, y no habiéndolo hecho dentro del plazo de 3 meses a fin de lograr el impulso del proceso, no resta más que declarar operada la caducidad de instancia en estos autos, conforme a lo que establece el art. 174 del C.P.C.:

"La caducidad se opera de pleno derecho, por el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes. No podrá cubrirse con diligencias o actos procesales con posterioridad al vencimiento del plazo, ni por acuerdo de las partes".

Nos encontramos ante un proceso en el cual se prosiguió su tramitación con posterioridad al periodo probatorio sobre la base de una caducidad manifiesta y palpable, por lo que resulta obvio que el citado procedimiento contencioso administrativo, así como el Acuerdo y Sentencia N° 709 del 05 de noviembre de 2012 que es su consecuencia, son actos nulos (art. 117 del C.P.C.: *"Cuando las actuaciones fueron declaradas nulas, quedarán también invalidadas las resoluciones que sean su*

consecuencia”). Al respecto, el art. 111 del C.P.C. establece: “Procedencia de la nulidad...Podrá, no obstante, pronunciarse la nulidad, si el acto carece de un requisito formal o material indispensable...”.

Repito, la caducidad de instancia ha operado en la instancia inferior y así debió ser declarada, por lo que los trámites subsiguientes en estos autos son nulos al haber caducado de pleno derecho la instancia conforme a lo dispuesto por el transcripto art. 174 del C.P.C. [...]”.

31/08/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 658, SALA PENAL, CSJ, EN: “UABL PARAGUAY S.A. C/
RESOLUCIÓN Nº 60 DE FECHA 8/01/13 DIC POR LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE
TRIBUTACIÓN”**

IVA. Devolución de crédito. Servicio de Flete con carga de exportación.

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

“Ahora, al estudiar el litigio suscitado, nos percatamos que este se centra únicamente en las operaciones de la firma UABL con proveedores del exterior, pues la administración concluyó que los comprobantes presentados por el contribuyente para su justificación, son insuficiente para verificar la correspondencia de los importes con las operaciones de servicio de flete internacional. Para resolver si corresponde o no, hacer lugar a la solicitud del contribuyente, debemos analizar la normativa aplicable al caso y la documentación arrojada.

Con relación al tema, la Ley 125/91 modificada por la Ley 2421/04, en lo que respecta a la devolución de créditos a contribuyentes que realicen servicios de fletes al exterior, prescribe: Art. 84 EXPORTACIONES: Las exportaciones están exoneradas del tributo. Estas comprenden a los bienes y al servicio de flete internacional para el transporte de los mismos al exterior del país. A estos efectos se debe conservar la copia de la documentación correspondiente debidamente contabilizada. La administración establecerá las condiciones y formalidades que deberá reunir la mencionada documentación, sin perjuicio de exigir otros instrumentos que, demuestran el arribo de la mercadería al destino previsto en el extranjero. Ante la falta de la referida documentación se presumirá de derecho que los bienes fueron enajenados y los servicios prestados en el mercado interno, debiéndose abonar los impuestos correspondientes.

Art. 88 CRÉDITO FISCAL DEL EXPORTADOR Y ASIMILABLES: *La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes y servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen. Este criterio será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el importador también realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada y de existir excedente el mismo será destinado al pago de otros tributos fiscales vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal a petición de parte y las retenciones conforme lo establezca la reglamentación. El saldo será devuelto en un plazo que no podrá exceder los sesenta días corridos a partir de la presentación de la solicitud, condicionando a que la misma este acompañada de los comprobantes que justifiquen dicho crédito, la declaración jurada y la certificación del auditor independiente.*

Por su parte, el art. 3 de la Resolución General Nº 52/2011 “POR LA CUAL SE REGLAMENTAN LAS DISPOSICIONES LEGALES RELATIVAS A LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS, REPETICIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESOS, COMPENSACIÓN DE DEUDAS Y CRÉDITOS LÍQUIDOS Y EXIGIBLES, TRASFERENCIAS DE CRÉDITOS A TERCEROS Y SE ESTABLECE SU PROCEDIMIENTO”,

establece: Las devoluciones impuestas y la Repetición por pagos indebidos o en exceso, están supeditadas al cumplimiento de la presentación de los documentos exigidos por la Administración Tributaria, las pruebas requeridas y las medidas de mejor proveer dispuestas por la autoridad tributaria.

Por otro lado el Decreto 6539/05, “POR EL CUAL SE DICTA EL REGLAMENTO GENERAL DEL TIMBRADO Y USO DE COMPROBANTES DE VENTA, DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS, NOTAS DE REMISIÓN Y COMPROBANTES DE RETENCIÓN”, en su Art. 5 dispone: II. FACTURAS DE EXPORTACIÓN: *“La factura de exportación deberá ser emitida para documentar las operaciones de exportación y las prestaciones de servicio de flete internacional”.*

De acuerdo a las normas transcritas en los párrafos precedentes, los Servicios de Flete con carga de Exportación, están exoneradas del Impuesto al Valor Agregado. Pero su devolución está sujeto a que el contribuyente demuestre el arribo de las mercaderías al destino previsto en el extranjero. Para ello la Administración Tributaria establece los documentos que deben presentarse, así como las condiciones y formalidades que estos deben reunir. Si no se cumple con los requisitos establecidos, la ley presume que los bienes fueron enajenados y lo servicios prestados en el mercado interno, y como esto constituye un hecho gravado, debe abonarse el impuesto correspondiente.

En el caso que nos ocupa, el contribuyente pretendió probar las cuestionadas operaciones presentando el Formulario 122 y las Boletas de Pago con importes coincidentes, pero dicha documentación, de acuerdo a lo que disponen las leyes tributarias, resultan insuficientes para probar la relación de los mismos con las operaciones del Servicio de Flete Internacional, pues el documento hábil para ello es la Factura de Exportación. De ahí, que ante la falta de presentación de comprobantes de proveedores del exterior, no cabe más que confirmar la negativa de la parta demandada, en acreditar el saldo correspondiente a dichas operaciones [...].”

31/08/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 662, SALA PENAL, CSJ, EN: "DOW AGROSCIENCES PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN Nº 1277 DE FECHA 18 DE SETIEMBRE DE 2006 Y LA RESOLUCIÓN DENEGATORIA FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

Determinación tributaria. IVA. IRACIS. Omisión de compras.

Voto BENÍTEZ RIERA (al cual se adhiere PUCHETA DE CORREA):

"Que, habiéndose acreditado fehacientemente la infracción tributaria, la cuestión a dilucidar es el monto que debe ser aplicado en concepto de impuesto y las multas correspondientes a dicha infracción. Así, resulta de las constancias de autos, que los ingresos no declarados por la firma DOW AGROSCIENCES PARAGUAY S.A. asciende a Gs. 1.251.918.954, habiendo sido éste el monto utilizado por el Ministerio de Hacienda para aplicar el Impuesto a' la Renta, el mismo resultó la suma de Gs. 375.575.686 de conformidad a lo dispuesto por el art. 175 de la ley 125/91 se le aplicó el ciento por ciento del monto del tributo en concepto de multa por contravención, de conformidad a lo dispuesto por el art. 173 de la misma ley.

Que, el Art. 172 de la ley 125/91 establece: "Defraudación - 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 sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco."

Que, el Art. 175 de la misma ley establece: "Sanción y su graduación - La defraudación será penada con una multa de entre una (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar..."

Que, el Art. 176 de la misma ley establece: "Contravención - La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales. Constituye también contravención la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria. Será sancionada por multa de entre G. 50.000 (cincuenta mil guaraníes) y G. 1.000.000 (un millón de guaraníes). Para la determinación de la sanción serán aplicables en lo pertinente, ajustándose a los caracteres de esta infracción, las circunstancias agravantes y atenuantes previstas en el artículo 175.

Que, el art. 213, en su parte pertinente establece: "Presunciones especiales – A efectos de la determinación de deudas por concepto de tributo o tributos regirán las siguientes presunciones, que admitirán prueba en contrario, para los casos y con los efectos especificados en cada numeral:... ...2) Cuando se constaten omisiones en el

registro de compras o de gastos en dos meses consecutivos o en cuatro meses cualesquiera del año calendario o ejercicio comercial ya transcurrido, se incrementará el total de ventas o ingresos declarados en el año o ejercicio en la misma proporción que las omisiones constatadas en esos períodos guarden con las compras o gastos registrados en esos mismos meses. El referido incremento se considerará utilidad del año o ejercicio..."

Que, el Art. 211, establece: "Determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta - La determinación tributaria debe realizarse aplicando los siguientes sistemas:...2) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión con el hecho generador de la obligación tributaria permitan inducir o presumir la existencia y cuantía de la obligación. Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta ciertos indicios o presunciones que permiten estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones relativas a ventas, ingresos, utilidades u otros factores que a tal fin establezca la Administración Tributaria en relación a explotaciones o actividades del mismo género..."

Que, analizadas las constancias de autos, encontramos que no se ha acreditado elemento alguno que amerite apartarse de las disposiciones legales transcritas precedentemente, por lo que considero, que resulta procedente Confirmar las resoluciones dictadas por el Ministerio de Hacienda [...]"

Voto BLANCO (ampliatorio):

"La ruptura de la cuasi sacra formalidad impuesta por el artículo 15 del ya citado cuerpo legal, específicamente al literal b) del referido plexo legal que contempla: "...b) la relación sucinta de las cuestiones de hecho y de derecho que constituyan objeto del juicio,..." Por el motivo indicado, soy de la opinión que la resolución impetrada resulta de nulidad absoluta, por lo que considero igualmente aplicable el artículo 406 de código ritual, pasando al análisis de la cuestión de fondo.

El contribuyente, conforme a las constancias de autos, se percató en ocasión de la omisión de las 3 facturas eran reales y, en consecuencia presentó declaración jurada rectificativa de la renta, abonando el tributo correspondiente. Si ya fue cancelado el monto de la obligación tributaria principal y de sus accesorios legales, lo que corresponde determinar es la existencia o no de culpa imputable a la firma contribuyente demandante de autos y, en su caso, la sanción aplicable al caso. El reconocimiento expreso, liso y llano de la omisión contable denunciada, incluso

tornaba innecesario, superfluo, dispensable la prueba pericial ordenada al efecto por el a quem y practicada por los peritos designados.

En cuanto a la culpa determinante de la eventual responsabilidad punitiva por causa de la evasión materializada al no declarar la totalidad de los despachos de importación del periodo fiscal investigado. En consecuencia es correcta la sanción del 100% del importe del producto ya ingresado por la comisión de la defraudación tributaria".

La demandante sostuvo que dicha omisión contable de debió a un "involuntario error contable" en cuyo caso correspondería más apropiadamente la sanción por omisión de pago", pero es el caso que el desarreglo contable, la utilización de cuentas contables genéricas sin informar detalles concretos de rastros, vestigios, contenidos en despachos, facturas, etc. y más, la exposición de otras irregularidades en el manejo de libros y papeles de contabilidad exigidos por las leyes, que los fiscalizadores actuantes pusieron de resalto en sus informes, llevan a la convicción de que el ilícito perpetrado cae dentro de la defraudación tributaria apuntada[...]".

31/08/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 664, SALA PENAL, CSJ, EN: "CONSORCIO CAMINERO C/
RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

IVA. IRACIS. Repetición por en exceso.

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

“Resta a modo de poder dar conclusión al debate recursivo instaurado en autos, que mal puede ser negado el derecho a repetir los impuestos, resultando estos créditos emergentes del pago del I.V.A y del I.R.A.C.I.S, cuando el sujeto que solicitó la repetición, abonó tales gravámenes a sus proveedores, los que operan como agentes de retención, encargados de poner los tributos por ante el órgano destinatario, sin que así haya acaecido, conforme a las probanzas de autos y a los reiterados reconocimientos del representante de la autoridad tributaria en ambas instancias, por ante el Tribunal a quem, como ante esta Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia.

Si el consorcio efectuó el pago de los impuestos que se reclama en autos, corresponde su repetición, siempre que ello tenga respaldo documental probatorio y estos hagan plena fe. En

autos ninguna de ambas situaciones, ni el sacrificio económico soportado por el consorcio, ni las instrumentales que respaldaron tal pretensión, fueron impugnadas por la autoridad fiscal, la que bajo el argumento que tales impuestos no fueron percibidos por el ente recaudador, a raíz del no pago de los “proveedores”, con el agravante de condicionar la repetición demandada, en la medida que tales tributos vayan siendo ingresados por los agentes de retención que lo percibieron pero aún no lo depositaron.

Adelante mi opinión en que la repetición resulta viable a favor del consorcio, independientemente a que el erario haya percibido o no dichos gravámenes, siempre y cuando este acredite justificando el pago de lo reclamado, situación plenamente cumplida en autos, como lo tengo dicho en párrafos precedentes. La retención del impuesto y su no pago por el agente de retención al tesoro público, salvo contubernio debidamente demostrado del consorcio que pretende su posterior repetición, sin que sea el caso que nos ocupa en grado de revisión, es responsabilidad exclusiva del sujeto retentor, conforme al párrafo tercero del artículo 240 de la Ley 125/91, que transcrito dice: *“Efectuada la retención o percepción el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no lo efectúa responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada”*.

El derecho deber que asiste a la autoridad administrativa tributaria, la que no sólo goza del derecho a recaudar las cargas tributarias, sino que a su vez, como lo enseña tan respetada doctrina publicista, como lo es Salvador Villagra Maffiodo, obliga al erario a exigir la satisfacción de la obligación tributaria ante contribuyentes renuentes, lo que impone al fisco la obligación de intervenir e incluso recurrir al cobro por la vía compulsiva si hiciere falta, resulta el mecanismo por el cual la Sub Secretaría de Estado de Tributación, del Ministerio de Hacienda, representada por la Abogacía del Tesoro debe hacer efectivo dicho cobro, conforme a su plena potestad tributaria y no consentir tal omisión, que puede traducirse cuanto menos en una infracción tributaria, si no en un hecho punible.

Tampoco tal manifiesta pasividad puede ser óbice para el logro de la repetición de un impuesto abonado en exceso, cuando el solicitante de la repetición, acreditó el pago efectivo del impuesto que pretende lograr su repetición.

Efectivamente, la jurisprudencia invocada por la parte impetrante, resulta coincidente con la pretensión plasmada en el presente recurso, por lo que resulta aplicable al presente caso, enriqueciendo el repertorio jurisprudencial de esta Sala [...]"

Voto BENITEZ RIERA (ampliatorio):

“La discusión principal en todo este caso, radica en sí los créditos no resultarían validos en razón a que los mismos no serían consistentes por su no ingreso al fisco por parte de los emisores de las facturas, por lo que se debe establecer la responsabilidad de las partes en cuanto a documentación. En ese sentido, la reglamentación del Art. 85 conforme al decreto 6806/05 establece “...Art 13. Documentación.- Todas las operaciones gravadas por el presente Impuesto deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que estos merecieran resultará su valor probatorio de aquellas. Los contribuyentes y adquirentes que intervienen en las operaciones comprendidas en el Impuesto, tienen la obligación de expedir y de exigir, respectivamente, el Comprobante de Venta y toda otra documentación que se menciona en la Ley y su reglamentación, con los requisitos allí establecidos. Esta documentación, así como los comprobantes de contabilidad, las planillas y las cintas duplicadas de las máquinas registradoras, se deberán mantener debidamente ordenadas y conservarse a los fines de su fiscalización por el término de la prescripción...”. De lo dispuesto en este articulado, se observa que la empresa que adquiere bienes o servicios tiene la obligación de exigir los comprobantes correspondientes con las formalidades que exige la normativa. Sobre este punto, debo expresar que la responsabilidad de ingresar los impuestos corresponde a cada contribuyente. Es decir, la obligación tributaria recae en cada sujeto pasivo o deudor

(contribuyente) ante el sujeto activo o acreedor (fisco) en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria. En este marco, según todas las consideraciones contenidas en el Acuerdo y Sentencia y los antecedentes que la motivaron, se puede notar que se cuestiona al contribuyente la fe que merecen los comprobantes que respaldan la adquisición de bienes o servicios a causa del incumplimiento de los proveedores emisores de dichos comprobantes, haciéndose tácitamente solidariamente responsable al Consorcio Caminero por la falta de ingreso del impuesto de sus proveedores. Al respecto en la Ley 125/91 en cuanto a la responsabilidad solidaria para el I.V.A. y la adquisición de bienes con la debida documentación, solo aborda a las denominadas entidades sin fines de lucro y a cuestiones expresamente determinadas en los Art. 95, 96 de la ley 125/91 en donde se contempla esta responsabilidad a los titulares de explotación de salas teatrales, canales de televisión, ondas de radiodifusión, espectáculos deportivos y para el transporte de mercaderías respectivamente. En ningún apartado de la reglamentación del I.V.A. se encuentran normativas de solidaridad más que en los artículos citados que no resultan aplicables al presente caso.

Que el Civil paraguayo vigente, define la solidaridad en cuanto a las obligaciones en su art. 508 señalando lo siguiente: *“se establece que la obligación es solidaria cuando todos los deudores están, en virtud del título, obligados a pagar la misma prestación, de modo que cada uno puede ser constreñido al cumplimiento de la totalidad del objeto de ella y el cumplimiento de cada uno libera a los otros; o bien cuando cada uno tiene derecho a exigir el cumplimiento de la prestación entera y el cumplimiento obtenido por uno de ellos libera al deudor frente a todos los acreedores”*. Dispone a continuación en el Art. 510, que la solidaridad no se presume, debe estar expresa en la ley, y para los actos jurídicos, resultar de términos inequívocos. Por todas estas consideraciones, debo señalar que no se puede responsabilizar al Consorcio Caminero por el incumplimiento de sus proveedores, y que en este caso la Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos de determinación contra dichos proveedores, pero no se puede responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente [...].”

03/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 682, SALA PENAL, CSJ, EN: "GUSTAVO DARIO JARA RAMIREZ C/ RES. Nº 154 DE FECHA 26 DE MAYO DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION"

Fiscalización tributaria.

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

"Respecto a la competencia tributaria del sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria, la Ley 125/91 (texto actualizado) establece en el Art. 189 las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, en el mismo se establece *"La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control..."* y en cuanto a las fiscalizaciones propiamente señaladas, sus procedimientos se encuentran reglados en el Art 31 de la Ley 2421/04 que actualiza y modifica la Ley 125/91, estableciéndose *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán: a) Las integrales, mediante sorteos periódicos entre los contribuyentes de una misma categoría de acuerdo a criterios objetivos que establezca la Administración, los que serán llevados a cabo en actos públicos con la máxima difusión; y, b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos. De confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables. La Administración Tributaria reglamentará los plazos de realización de las fiscalizaciones integrales y puntuales, en función a aspectos tales como el tamaño de la empresa, números de sucursales o depósitos, tipo de actividad o giro comercial, entre otros. Los plazos máximos serán de ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial"*.

De esta manera, estableciendo las características de la actividad de fiscalización de la administración tributaria, puede afirmarse que es una facultad exclusiva de la administración tributaria, porque el único ente que la puede realizar, conforme a cuestiones de competencia o potestad impositiva, es la Subsecretaría de Estado de Tributación; unilateral, puesto que en el ejercicio de la facultad de fiscalización existe una acción unilateral de requerir de la SET y el sujeto pasivo fiscalizado sólo cumple una labor de cumplimiento de los requerimientos fiscales, a diferencia de las demás facultades donde existe determinadas obligaciones de la administración tributaria; se

ejerce bajo el principio de legalidad, siempre dentro de los límites de la competencia y procedimientos de fiscalización conforme a los Arts. 189 y 31 de la leyes 125/91 y 2421/04 respectivamente. Las facultades otorgadas por el Art. 189 de la ley 125/91; es temporalmente determinada conforme al análisis de los artículos citados, tiene un inicio y nuestra legislación tributaria ha establecido el tiempo de la duración de las fiscalizaciones puntuales e integrales.

Igualmente podemos distinguir algunas características propias de la actividad de fiscalización, en donde los caracteres más importantes de esta son: a) Debe poseer carácter procedimental y accesorio. La fiscalización es una fase del procedimiento de gestión, que trata de controlar la verdad objetiva de los datos de hechos tenidos en cuenta en la aplicación de las normas tributarias; b) Para la obtención de esta verdad objetiva, la administración dispone de un conjunto de facultades y prerrogativas (potestades en sentido estricto) conferidas por el ordenamiento jurídico desde la Constitución Nacional y las leyes tributarias internas. Correlativamente, los sujetos pasivos se ven sometidos a una serie de deberes formales frente a esta actuación administrativa del sujeto activo; c) Las funciones que se cumplen por la fiscalización tributaria buscan el cumplimiento estricto de las normas tributarias y de detectarse incumplimientos debe iniciarse la reclamación correspondiente.

En este orden de ideas, las facultades de fiscalización tributaria están determinadas en la ley tributaria nacional, por lo que no cabe duda que la administración tributaria posee competencia o potestad para desarrollarla y en base al análisis del Art 31 de la Ley 2421/04 citado ut supra, tenemos que la misma procede en base a la detección de inconsistencias o indicios que permitan presumir a la administración que existe una conducta fiscal por parte del contribuyente. Se observa en los antecedentes administrativos que se ha ordenado una fiscalización puntual notificada al contribuyente el 24/11/04 y que posteriormente se inició una fiscalización integral que fue notificada a su vez el 07/11/05. Justamente, las alegaciones del apelante se enmarcan en esta cuestión y se refieren principalmente a que no se observa la finalización de la fiscalización puntual y el incumplimiento de procedimientos del sujeto activo al ordenar una fiscalización integral, pues una fiscalización integral en el supuesto de no culminarse una fiscalización puntual, solo puede devenir de sorteos públicos según las argumentaciones de la apelación.

Del análisis del ya mencionado Art. 31 de la Ley 2421/04 se observa, que si bien las fiscalizaciones integrales proceden a instancias de sorteos públicos no es menos cierto que también proceden a instancias de la confirmación de irregularidades en las actuaciones de fiscalizaciones puntuales y en esta controversia lo esencial se circunscribe, a que si la fiscalización tributaria de carácter puntual debe concluir indefectiblemente para poder dar inicio a una fiscalización integral. En el análisis de dicho artículo del plexo legal tributario, se observa que la norma establece "...De

confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables...”, por lo que debemos desentrañar este apartado del artículo para establecer si la procedencia de la orden de fiscalización integral estuvo ajustada al principio de legalidad o la administración se ha extralimitado como aduce el apelante.

El artículo en cuestión señala que, además de los sorteos públicos, resulta procedente igualmente para el inicio fiscalizaciones integrales la confirmación de existencia de irregularidades y no de deudas tributarias necesariamente. Resulta relevante resaltar que la ley establece como condición la confirmación de la existencia de irregularidades y esto se distingue del acto de determinación tributaria y solo la determinación es la que está reglada en el Artículo 212 y siguientes de la Ley 125/91 (texto actualizado) y que fuera mencionado por el apelante entre sus argumentos. En este contexto debo señalar que a mi juicio una irregularidad puede tratarse de alguna detección o constatación relacionada a situaciones como singularidad, anomalía, anormalidad, desproporción o discontinuidad de hechos que hagan a la conducta fiscal del contribuyente y el artículo 31 de la Ley 2421, no se expresa que necesariamente deba concluir la fiscalización puntual para que proceda la fiscalización integral, basta con que se produzca el hallazgo de alguna de las situaciones que genéricamente se denomina irregularidad, que no necesariamente motiva el inicio del acto de determinación tributaria establecido en los artículos 212 al 225 de la Ley 125/91 (texto actualizado). En el presente caso, puede observarse que la fiscalización puntual no derivó en un procedimiento de determinación tributaria, desembocando sin embargo en un proceso de fiscalización más profundo o exhaustivo de inspección denominado fiscalización integral conforme al Art 31 de la Ley 2421/04

Que, en base a todo lo analizado y la revisión pormenorizada de las actuaciones conforme a los antecedentes administrativos que sirvieron de base al fallo apelado, en el presente caso no encuentro que se haya transgredido el principio de legalidad en razón a que si bien no se ha culminado la fiscalización puntual reglada conforme al Art.31 de la Ley 2421/04, en ningún apartado del artículo se observa que necesariamente deba culminarse tal fiscalización puntual antes de dar inicio a la fiscalización integral. Resaltándose que la procedencia de las fiscalizaciones integrales no solo deriva de sorteos públicos, sino además pueden derivar de fiscalizaciones puntuales como en el presente caso y el único requisito para ordenar una revisión integral, además de sorteos públicos, es que en el proceso se realice la detección de irregularidades en el sujeto fiscalizado [...].”

03/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 687, SALA PENAL, CSJ, EN: “TRANSBARGE NAVEGACION S.A. C/ NOTA SET/CC Nº 33 DEL 9/NOV/09, NOTA SET/CC Nº 44 DEL 22/AGO/08 Y RES SET/CC Nº 062 DEL 16/NOV/07 DICT POR LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION”

IRACIS. Remesas de utilidades producto de actividades en fuente extranjera.

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

“Que, aplicando todo lo precedentemente analizado al caso que nos ocupa, el siguiente paso es responder primero a la pregunta: quien es el contribuyente (la empresa o el socio del exterior)? La empresa Transbarge Navegación es una Sociedad Anónima inscripta como contribuyente del IRACIS, que tiene socios que se encuentran domiciliados en el extranjero, a quienes son remesadas las utilidades provenientes de rentas obtenidas por servicios de fletes prestados fuera del territorio nacional. Seguidamente, la respuesta a la siguiente pregunta aclarara aún más la cuestión: lo que se grava es la actividad o se grava el recibir una renta pasiva en carácter de renta de capital de una empresa con residencia fiscal en jurisdicción paraguaya? El ya mencionado artículo 2 de la Ley 125/91 (TA), responde a cabalidad esta pregunta cuando dispone: *Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal. Se considerarán comprendidas:... g) Los dividendos y las utilidades que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias.*

Que, siendo así la cuestión, como quedo expuesta en el párrafo precedente y además de todo lo ya analizado, resulta imperioso para este caso dilucidar si la obligación de la retención del 15% sobre las rentas remesadas se constituye en Obligación autónoma o constituye una obligación derivada, accesoria o dependiente de-los numerales 1 y 2 del artículo 20. Al respecto conviene precisar que si bien la empresa Transbarge Navegación S.A., que remesa las utilidades, es un residente fiscal de la República del Paraguay, no es menos cierto que lo que se remesa son utilidades producto de rentas no sujetas o no comprendidas a imposición en la República del Paraguay, por ser rentas de fuentes extrajeras. A criterio de esta Magistratura, la utilidades remesadas a socios de la firma Transbarge Navegación S.A., residentes en el extranjero, provenientes de rentas obtenidas por servicios de fletes prestados fuera del territorio nacional, se encuentran fuera del campo de incidencia de la regla jurídica tributaria, es decir, no se ven afectadas por la eficacia jurídica de las normas tributarias, y esto resulta así como consecuencia del no nacimiento de la obligación tributaria para dicho supuesto determinado, de la no producción del hecho imponible descrito en la norma tributaria para el, cual se ha creado el tributo respectivo. En este sentido se debe considerar que al definir el hecho imponible y los elementos determinantes del tributo, éste puede dejar fuera de su ámbito una gama infinita de situaciones y de personas que no quedan sometidas. En síntesis, las rentas no alcanzadas o no incididas son aquellas en las que el Estado no tiene poder de imposición por realizarse fuera del territorio de la República.

Que, por otro lado, también es de suma importancia, para poder llegar a una conclusión ecuatoriana, contextualizar los principios de sujeción de la renta (criterio territorial vs. criterio mundial), realizándose un análisis del artículo 5 de la ley que regula la materia. Como bien lo sostiene la Abogada Nora Ruotti, el derecho a exigir el tributo se funda en la pertenencia de la actividad o del bien gravado a la estructura económica del país. Así, tenemos que el concepto de fuente en materia de imposición tributaria (elemento espacial), se refiere al lugar físico, determinado geográficamente por un territorio, donde los sujetos desarrollan las actividades que producen rentas, independientemente de la nacionalidad, domicilio de los sujetos y del lugar de la celebración de los contratos. Si la renta proviene de un servicio que se presta fuera del país y no se aprovecha en el mismo, no está gravada.”

09/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 699, SALA PENAL, CSJ, EN: “DESARROLLO AGRICOLA DEL PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN CGD/SET Nº 93 DE FECHA 9 DE ENERO DEL 2012 DICTADA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA”

IVA. Devolución de crédito.

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

“[...] Así las cosas, de antemano manifiesto que asiste razón a la actora ya que las documentaciones (facturas) que respaldan a dicha operación son hábiles para cubrir el monto reclamado. En autos se observa que la firma proveedora PARALUX S.A. con RUC PARA96743OB es una empresa constituida y figura en los registros de la SET por eso tiene asignado el RUC correspondiente, por lo que las facturas emitidas por estas deben ser tenidas por válidas a los efectos contables. No es tarea de la compradora, en nuestro caso DESARROLLO AGRICOLA DEL PARAGUAY S.A., pedir informe a la Sub Secretaría de Estado de Tributación acerca de la situación legal de las empresas vendedoras, más aún cuando esta se encuentra registrada con su correspondiente RUC ante la Administración. La obligación de la empresa compradora se limita a verificar el cumplimiento de *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 puede cargar al contribuyente el deber de demostrar el origen de dichos comprobantes, cuando es obligación de la Administración esclarecer tal situación [...]”.

15/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 715, SALA PENAL, CSJ, EN: “COOPERATIVA DE TRABAJO CERRO GUY LIMITADA C/ RESOLUCION FICTA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”

IRACIS. Consulta vinculante. Operaciones con terceros no socios.

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

“Para resolver el presente litigio, precisamos destacar qué se entiende por ACTO COOPERATIVO, y dicha definición la encontramos en la Ley Nº 438/94 “De Cooperativas”, en los siguientes términos, Art. 8º: *“El acto cooperativo es la actividad solidaria, de ayuda mutua y sin fines de lucro de personas que se asocian para satisfacer necesidades comunes o fomentar el desarrollo. El primer acto cooperativo es la Asamblea Fundacional y la aprobación del Estatuto. Son también actos cooperativos los realizados por: a) las cooperativas con sus socios; b) las cooperativas entre sí; y c) las cooperativas con terceros en cumplimiento de su objeto social. En este caso se reputa acto mixto, y sólo será acto cooperativo respecto de la cooperativa...”*, y atentos a la última parte del citado articulado, el acto entre la cooperativa y terceros que se adecuen a su objeto social, se consideran mixtos y por tanto constituyen un acto cooperativo para la entidad, con exenciones tributarias, no así los terceros no asociados, y se debe abonar los impuestos una vez obtenido el debido prorrateo sobre lo gravado. Que, es conveniente recalcar, que la accionante “COOPERATIVA CERRO GUY LIMITADA” es una cooperativa de trabajo, donde los socios proveen distintos tipos de servicios, así como determinados bienes producidos por los mismos (en este caso productos de cerámica), por tanto son actos cooperativos las gestiones de comercialización, los resultados de las mencionadas actividades económicas, por tratarse de una COOPERATIVA DE TRABAJO, que se ofrecen tanto a los socios como a terceros, con procesos que eliminan intermediación en la búsqueda del beneficio a sus asociados, disminuyendo costos y obteniendo mejores precios para sus productos.

Atendiendo al Estatuto de la Cooperativa de Trabajo “Cerro Guy”, obrante en autos fjs. 25 en adelante, contempla el art. 6º, las Actividades tendientes a generar fuentes de trabajo para sus asociados, adquirir, transferir y/o alquiler de muebles y equipos para el desarrollo y funcionamiento de la Cooperativa, contratar préstamos, realizar todas las actividades relacionadas con la producción y comercialización de cerámica para la construcción, realizar operaciones de importación y exportación, mercado de productos cerámicos para la producción. Asimismo, en el mencionado estatuto, contempla en el art. 7º que la cooperativa regulará actividades entre otros con la Distribución de excedentes en proporción a las operaciones realizadas con la Cooperativa por los socios, o de acuerdo a su participación en trabajos en común,

fomento de la educación Cooperativa como medio de promoción del desarrollo integral de la Comunidad, entre otros.

De lo expuesto resulta que, el excedente declarado por la cooperativa como no imponible, proviene de actos cooperativos, en este caso mixto, en consecuencia, la única probabilidad de gravar dicho excedente sería en caso de que, no se den cumplimiento a lo dispuesto en el art. 41 del Estatuto, que *contempla la Distribución del Excedente, que de los ingresos totales obtenidos por la gestión económica de la Cooperativa en cada ejercicio, se deducirán los gastos normales de explotación u operación, así como las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y provisiones. El saldo así obtenido constituirá el excedente del ejercicio que se distribuirá en la siguiente manera: al fondo de reserva, al fondo de educación, podrá distribuirse entre los socios en concepto de intereses sobre sus aportes de capital, fines sociales, promocionales, educativos, aportes a la confederación o federación a la que esté asociada la cooperativa, etc., o lo estatuido en el art. 43: “Los excedentes, intereses sobre aportaciones y aportes serán afectados a solventar obligaciones que el socio pudiere haber contraído con la Cooperativa. En consecuencia, ésta tiene privilegios especiales frente a cualquier acreedor del socio respecto a los mencionados beneficios y aportes”, situación no debatida en estos autos [...]*”.

15/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 718, SALA PENAL, CSJ, EN: "JUAN JOSÉ ROTELA AZCONA C/ RESOLUCIONES N° 537/05 Y N° 35/06 DICTADAS POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

IVA. IRACIS. Determinación tributaria sobre base presunta.

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

"La Administración Tributaria para establecer una Renta sobre base presunta, debe considerar varios aspectos, como ser: indicios o presunciones que permitan estimar la existencia o medida de la obligación tributaria, como también los promedios índices, coeficientes generales, relaciones sobre ventas, ingresos, utilidades y otros factores referentes a explotaciones o actividades del mismo género. Pues bien, en el caso que os ocupa, cuando realizó la determinación tributaria tomando como base únicamente siete facturas emitidas por el contribuyente a la firma Abay S.R.L. que fueron proporcionadas por la Dirección General de Grandes Contribuyentes. Para el efecto, saco un promedio de ventas y la multiplicó por la cantidad de boletas en blanco impresas. Conforme al siguiente detalle:

Boletas Emitidas	7
Promedio	1.406.859
Tirada 2501 al 3000 8500 (hojas)	703.429.714

PERIODO	VENTAS PRESUNTAS	UTILIDAD PRESUNTA
31/12/01	703.429.714	211.028.914

De acuerdo a lo que establece la legislación, para realizar la renta sobre presunta, deben considerarse todas aquellas circunstancias que por la relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. Por ejemplo, se debe tener en cuenta: el volumen de las transacciones efectuadas en el ejercicio o ejercicios gravables, capital invertido, prestamos, consumos u otras cargas financieras, incrementos patrimoniales, rendimientos de empresas similares, utilidades de otros periodos y cualquier otro indicio que pueda ayudarnos a determinar la verdadera capacidad contributiva del accionante, atendiendo que este es un impuesto que grava las ganancias o lucros y no se pueden imponer gravámenes desmedidos. En este sentido, señala Villegas...*en estos casos, la determinación se hace mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como "hechos imponible", permitan inducir la existencia y cuantía obligación".*

En lo concerniente a la obligación del Art. 11 de la Ley 125/91 defendida por la Administración, no correspondía aplicar al caso sub examine, pues ellos están previstos para contribuyentes que se dediquen a actividades, que dificulten la aplicación de una contabilidad ajustada a los principios generalmente aceptados en la materia, y debe ser solicitado por el contribuyente, quedando a criterio de la Administración otorgarlo o no. En lo que respecta al monto de la sanción aplicada en concepto de Contravención Gs. 1.000.000, la Administración obró conforme a derecho al fijar lo máximo permitido por la ley, porque en autos se ha acreditado plenamente que durante la fiscalización el contribuyente se mostró renuente a colaborar e incumplió sus deberes, incluso fue necesario pedir una orden de allanamiento a fin de acceder a la documentación contable necesaria para la determinación del impuesto, que finalmente se realizó sobre base presunta porque no se pudo tener acceso a ellos [...].

21/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 732, SALA PENAL, CSJ, EN: "MBURUCUYA S.R.L. C/ RES. Nº 520 DE FECHA 06 DE MARZO DE 2006; Y LA Nº 1352 DE FECHA 14 DE OCTUBRE DE 2006, DIC. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION"

IVA. IRACIS. Fiscalización. Defraudación. Imputación de la cuenta "anticipo de clientes".

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

"Por lo cual con respecto a los Tributos reclamados por la Subsecretaria, la actora expone que son sin sustento alguno, pues como firma vendedora de vehículos, bajo el régimen de pago por adelantado a cuenta de compra de vehículos, que contablemente se habilita un rubro designado como "Anticipo de clientes", en el mismo el cliente va depositando de a poco sumas de dinero, de acuerdo a su posibilidad económica y cuando el cliente decide se formaliza la venta, imputándose el pago previo realizado, por la cual la empresa le concede un descuento trascendente.

Que al respecto debo señalar que, observando los autos obrantes, puedo mencionar que la cuenta "Anticipo de clientes" corresponde a una cuenta pasiva, que de la manera como se encuentra revelada en los estados financieros del sujeto pasivo no tiene afectación al resultado de la firma. Ahora bien, no es menos cierto que el hecho que la empresa haya recibido importes de sus clientes debe ser evaluado en marco de la apelación deducida. A tales efectos debo auscultar el carácter estas sumas de dinero y más allá de contar o no con la documentación resulta relevante establecer el tipo de documentación que respalda estas operaciones, que en cualquier caso, en la presente controversia, observo que en todo momento se ha mencionado como supuesta documentación a recibos de dinero y que la imputación contable de estas partidas ha sido realizada por parte de la empresa como un pasivo afectando su situación patrimonial en forma neutra, es decir que, al incluir estos montos como deuda de la firma (pasivo) a los clientes y no como un ingreso del ejercicio, se ha neutralizado el efecto incrementalista en su patrimonio como efecto del flujo de renta recibido, alejando toda posibilidad de producción de base imponible, por lo que se debe analizar conforme a la apelación correspondiente cual es el tratamiento a otorgar a estas sumas de dinero entregadas por sus clientes a la empresa de acuerdo a las normas legales y reglamentarias aplicables a la relación jurídica de carácter tributario y objeto de la presente controversia.

Que, la mencionada cuenta donde se registran los ingresos de dinero pagados en forma anticipada por los clientes a cambio de un futuro intercambio comercial esta individualizada como una partida del pasivo de la firma fiscalizada, conforme observo de los antecedentes administrativos. Resulta menester establecer el marco legal aplicable a los efectos del nacimiento de las obligaciones tributarias. En este punto debemos señalar que la Ley N° 125/91, en su art 6°, determina: *“NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA — 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 económico.- El método de imputación de las rentas y de los gastos, será el de lo devengado en el ejercicio fiscal”*. En ese sentido la norma determina el nacimiento de la obligación tributaria, en donde el sujeto pasivo sea cual fuera la circunstancia en que se reciben los ingresos por parte del contribuyente, los mismos constituyen en definitiva "rentas" siempre que se den los presupuestos de hecho establecidos en el plexo legal tributario para que sean considerados ingresos. En esta senda de razonamiento, conforme al Art. 2 inc. c de la Ley N°125/91 se consideran rentas comprendidas a *“...Todas las rentas que obtengan las sociedades comerciales, con personería jurídica, así como las entidades constituidas en el exterior o sus sucursales, agencias o establecimientos en el país...”*.

Que, deben evaluarse igualmente estas partidas desde la perspectiva de la imposición al consumo, en donde se establecen como hechos imponibles para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a la enajenación de bienes, prestación de servicios e importación de, bienes, así el Art. 77 de la Ley 125/91 en su apartado aplicable a la litis establece *“Hecho Generador. Crease un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado. El mismo gravará los siguientes actos: a) la enajenación de bienes. b) la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia. c) la importación de bienes...”* y continua expresando la ley tributaria en su Art. 78 que se considera enajenación entre otros a *“...toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario. Será irrelevante la designación que las partes confieran a la operación, así como la forma de pago...”*, por lo que aunque se trate de sumas de dinero a cuenta de entrega posterior de bienes como alega la apelante, observo que de cualquier manera la operación debe ser considerada como enajenación conforme lo establecido en las definiciones en el mencionado Art. 78 de la Ley 125/91.

Que, analizando siempre desde la perspectiva de la imposición al consumo, el Art. 80 de la Ley 125/91 establece los presupuestos de hecho para el nacimiento de la obligación expresando *“...Nacimiento de la obligación Tributaria. La configuración del*

hecho imponible se produce con la entrega del bien, emisión de factura o acto equivalente, el que fuera anterior...". Resulta menester señalar que, para el presente caso, a mi juicio, ya debió emitirse la factura al recibir sumas de dinero pues este acto se subsume bajo el concepto de enajenación de acuerdo a lo mencionado en los arts. 77 y 78 que integrado con el art. 80 del plexo legal tributario, queda claro que debió emitirse la factura sustentando la operación, que en definitiva debió constituir ingreso y consecuentemente renta bruta para el sujeto pasivo. Entonces siendo esto un ingreso realmente percibido por la actora a título oneroso y que tiene por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, consistente en la enajenación de un bien, corresponde imputarlos como ingreso, afectando el resultado del ejercicio fiscal y el consecuente pago de tributos por los mismos. Con respecto al sumario a la firma se visualiza que se ha precautelado su derecho a la defensa, al de legalidad y al debido proceso, y que no han sido refutados estos aspectos por la firma recurrente, verificándose que la firma MBURUCUYA S.R.L. ha incurrido en la infracción de defraudación, tipificada en el artículo 172 de la Ley N° 125/91 y el artículo 175 del mencionado cuerpo legal [...]"

21/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 733, SALA PENAL, CSJ, EN: “DAKTONA IMPORTADORA EXPORTADORA S.A. C/ NOTA Nº 2696 DE FECHA 10 DE JUNIO DE 2010, DIC POR LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION (SET)”

IRACIS. IVA. Determinación tributaria. Factura de proveedor que ya no existe.

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

“Situaciones como las que ahora se presentan, han sido objeto de estudio por esta Sala Penal de la Corte en reiterados casos, en todos ellos de manera uniforme y constante, hemos resuelto que las facturas emitidas por empresas que figuran en los registros de la SET al momento de su expedición, son válidas a los efectos contables, si reúnen todos los requisitos formales requeridos por la Ley 125/91 y su reglamentación, pues no es tarea de la compradora, en nuestro caso, DAKTONA S.A., pedir informe a la Subsecretaría de Estado de Tributación, acerca de la situación legal de las empresas con las que contratan, más aún, cuando estas se encuentran activas, en la página web de la SET. En el caso particular, la factura expedida por la firma ISAT S.A. a DAKTONA S.A., fue objetada luego de la fiscalización puntual que la SET realizó a la firma DAKTONA S.A., en el año 2006; con el argumento que la ISAT S.A. ya no existe y por tanto no pudo prestar ese servicio. Sin embargo, observamos que la factura en cuestión fue emitida por la firma ISAT S.A., cinco años antes, en el año 2001, cuando esta estaba activa, de acuerdo a la página web de la SET. Además, cabe recordar que 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 del accionante para perjudicar al fisco [...]”.

21/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 738, SALA PENAL, CSJ, EN: "NOVEX S.A. C/ RESOLUCION Nº 4486 Y OTRA DEL 26 DE OCTUBRE DE 2011 DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION"

Contravención. Presentación de declaraciones juradas por medios magnéticos y no por internet.

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

“La Resolución Nº 37 precisa la manera en que los contribuyentes harán su presentación vía internet, obligación también estatuida por la Resolución Nº 49 de fecha 09 de de 2.011, emitida por la Sub — Secretaría de Estado de Tributación la cual en su art.1 inc. i) determina que quedan obligados a utilizar la transmisión electrónica de datos vía internet "los contribuyentes designados expresamente por la Administración Tributaria, para utilizar la transmisión electrónica de datos vía internet, como único y exclusivo medio de la presentación de las Declaraciones Juradas". Siendo complementada esta normativa decretada en la Resolución Nº 49 por el art. 22 de la misma que expresa: "OPORTUNIDAD DE SU APLICACIÓN. La presente disposición será aplicable atendiendo a lo siguiente: I. Los contribuyentes que a la fecha de la presente Resolución están encuadrados en algunos de los casos señalados en el artículo precedente, quedan obligados a presentar todas sus declaraciones juradas vía internet, a partir del 1º de abril de 2.011.

Que del contenido de las Resoluciones detalladas en el párrafo anterior, ha quedado bien claro que la única manera que tenía el contribuyente de presentar sus declaraciones juradas era vía internet. Es decir, la firma Novex S.A. no ha cumplido con la obligación legal que tenía de presentar sus declaraciones juradas informativas de acuerdo a las reglamentaciones establecidas para el efecto; insistiendo en presentar sus declaraciones juradas en formato digital, contraviniendo las Resoluciones Generales de la SET Nros.37/10 y 49/11, las cuales establecen la obligación de presentar las declaraciones juradas por medio de la transmisión de datos vía internet. Por lo que la Nota CGD/SET Nº 4.486 de fecha 09 de octubre que rechazo el recurso de reconsideración opuesto por el contribuyente en contra de la Nota CDG/SET Nº 3.456 fue emitida teniendo en cuenta el marco normativo legal vigente, siendo las sanciones aplicadas proporcionales a la gravedad de la falta cometida, por lo que su confirmación en esta instancia deviene procedente [...]"

Voto BLANCO (ampliatorio):

“La Parte Recurrente, impugna las Resoluciones Nº 4486 y la Nº 3456/11 dictadas por la SUB-SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, entendiendo que están fundadas en las Resoluciones Generales Nº 37/10 y la Nº 10 /07 respecto a LA DECLARACION

JURADA VIA INTERNET; alegado que son contrarias a las disposiciones legales: LEY N2 4017/10 "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO" y la LEY N° 4610/12, sosteniendo que en las citadas leyes se afirman que, ninguna de las formas previstas en la citada norma podrá excluir a otros sistemas o métodos con igual eficacia jurídica.

Sin embargo, tanto en consideración a la LEY N° 4017/10 "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO" y la LEY N2 4610/12, no es menos cierto que, el recurrente NO IMPUGNO las Resoluciones Generales N° 37/10 y la N° 10 /07 que reglamentan la DECLARACION JURADA VIA INTERNET; las cuales se encuentran vigentes, y esta Sala no puede expedirse en forma ultrapetita, pretendiendo hacer lugar a lo peticionado por el Actor, cuando que el mismo no cuestiono por la vía pertinente su inaplicabilidad [...]"

21/09/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 741, SALA PENAL, CSJ, EN: “PRIMER SINDICATO DE FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA C/ RESOLUCIÓN R.P. N° 140 DE FECHA 27 DE ABRIL DE 2011, DICTADA POR LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN”

IVA. Operaciones de crédito de los socios.

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

“El principio de irretroactividad de la norma, consagrado como una garantía constitucional,, conforme al artículo 14 de la Suprema Ley, contempla como única excepción a dicha regla, conforme a la transcripción del artículo referido “Ninguna ley tendrá efecto retroactivo, salvo que sea más favorable al encausado o al condenado”. Las acepciones utilizadas por él Constituyente en la redacción del mentado artículo 14, “encausado” o “condenado”, que para la Real Academia Española, es decir, en el lenguaje castizo, el primero de los términos implica: persona sometida a un procedimiento penal, y el segundo de los términos adoptados, que proviene del verbo condenar, implica: dicho de un juez: pronunciar sentencia, imponiendo al reo la pena correspondiente o dictando en juicio civil, o en otras jurisdicciones, fallo que no se limite a absolver de la demanda, por lo que ambos presentan raíz de índole punitoria, correspondiendo con reserva al fuero penal la excepción de la aplicación de la norma más benigna.

La consideración expuesta en el párrafo anterior, a más de la sintaxis propia de los términos utilizados, encuentra respaldo doctrinario en el propio seno del derecho tributario, ámbito de afectación a la resolución de la presente causa, ya que el pensamiento doctrinario tributarista, resulta unánime, acordando que constituye un principio propio de dicha rama jurídica, la inaplicabilidad con efecto retroactivo de norma impositiva alguna, contrariamente, sostiene el principio que debe ser respetada la aplicación de la norma vigente al momento en que se produjo el hecho generador, bajo el nombre de principio de irretroactividad de la norma.

Así, concuerdo con la representación apelante, al afirmar ésta que las operaciones crediticias otorgadas en los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007, sobre las que me expediré en líneas venideras, no pueden resultar beneficiadas por una norma de promulgación posterior a dicho lapso temporal, conforme al principio ya indicado, pues sería contrariar un principio propiamente tributario, previsto incluso en nuestro ordenamiento constitucional.

Con ello queda evidenciada la incorrecta fundamentación dada por el Tribunal de Cuentas al Acuerdo y Sentencia N° 12 de fecha 19 de febrero de 2013, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, con el quebranto de un principio propiamente

tributario, a lo a estudiar el segundo argumento dado por la representación recurrente, por el cual fue cuestionado el reconocimiento de la cualidad de sujeto exento, reconocido por el Tribunal en instancia de origen, en virtud de los artículos 95 y 113 de la Constitución Nacional. Del análisis de ambos artículos constitucionales (95 y 113), los que contemplan al REGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL y AL FOMENTO DEL COOPERATIVISMO, sin que un Sindicato, como lo es el PRIMER SINDICATO DE FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, pueda resultar aquilatado, por la naturaleza del ente, totalmente distinta en su esencia a una unidad previsional o cooperativa. Respecto a los artículos 86 y 104 de la Constitución Nacional, igualmente impugnados por el representante Fiscal, si bien disponen el fomento a ciertas prácticas, las mismas no resultan actividades puramente sindicales, cuando el sujeto actor tiene dicho fin primario, conforme al estatuto obrante a fojas 136/154 del tomo 1 del presente expediente judicial, con el agregado que los artículos referidos, dentro de tales fomentos no contemplan la exención impositiva, a diferencia de otros artículos del mismo cuerpo legal, por lo que no merecen mayor referencia, dada su intrascendencia en la resolución del presente recurso de apelación. El tributo cuya incidencia resulta disputada en la presente contienda, resulta el Impuesto al Valor Agregado, por lo que corresponde la consideración del artículo 83 de la Ley N° 125/91, específicamente al segundo párrafo del literal a) del numeral 4), que transcrito dispone: “Las entidades sin fines de lucro, a los efectos de esta ley, que realicen alguna actividad que se encuentre afectada por los impuestos vigentes, cuando tales actos tuviesen carácter permanente, habitual y estén organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, quedarán sujetas a los impuestos que inciden exclusivamente sobre dichas actividades, estando exentas sus restantes actividades”.

El Tribunal de Cuentas, revocó el acto administrativo de reajuste fiscal practicado a la entidad fiscalizada, reconociendo así la improcedencia del pago del I.V.A, contrariando la postura Fiscal, sin embargo, la previsión legal transcrita (segundo párrafo del numeral 4), literal a) claramente contempla la gravabilidad de las operaciones de créditos que el PRIMER SINDICATO DE FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA concede, ya que dichas operaciones, se encuentran contempladas como incididas por el I.V.A, por resultar considerada como una prestación de servicio (artículo 77, literal b) y, artículo 78, numeral 2), literal a).

La cualidad de entidad sin fines de lucro, no exime de la obligación tributaria, cuando la actividad desarrollada por el sujeto, resulte gravada [...]”.

16/10/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA N° 798, SALA PENAL, CSJ, EN: "SCAVONE HERMANOS S.A. C/
RESOLUCIÓN N° 94 DE FECHA 2 DE MARZO DE 2007 DICTADA POR EL VICE
MINISTERIO DE TRIBUTACIÓN"**

IRACIS: Deducibilidad de los créditos incobrables.

Voto BENÍTEZ RIERA (al cual se adhiere PUCHETA DE CORREA):

"Que, antes de entrar a auscultar el fondo de la cuestión planteada, es preciso examinar si la fundamentación del Recurso de Apelación presentado en contra del precitado Auto Interlocutorio, llena los recaudos exigidos por el Art. 419 del C.P.C. para su consideración. Al respecto, se observa que el recurrente su escrito de expresión de agravios, obrante a fs. 73 a 78 de autos, no guarda mayores diferencias con el escrito de interposición de la presente demanda contencioso administrativa obrante a fs.10 a 14 de autos. Es decir que tras obtener un resultado adverso a su pretensión, la actora pasó a sostener los mismos argumentos esbozados en la instancia de grado, que ya fueron desestimados en la instancia inferior. En efecto, no confluyen los recaudos para su estudio, pues el apelante no hizo un análisis razonado de la Resolución impugnada, ni expuso los motivos para considerarla injusta o viciada. Es decir, que el mismo en el memorial presentado no sintetizó los fundamentos del Recurso planteado. Al no haberse expresado con claridad y objetividad los fundamentos de los agravios que le causan la sentencia impugnada, careciendo de una crítica razonada de la misma, el planteamiento del recurso no puede prosperar. Que, en conclusión, la interposición del presente recurso simplemente se basa en la discrepancia con el criterio del Tribunal de Cuentas, distando de contener una crítica concreta y razonada de los fundamentos que la motivan. Por lo expuesto, mi voto es por declarar desierto el presente recurso incoado por la representación fiscal. Lo que lleva a sostener que la sentencia recurrida se halla ajustada a derecho y debe ser confirmada.

Voto BLANCO (en disidencia):

Deviene necesario analizar las disposiciones legales pertinentes, entre las cuales cabe señalar primeramente el Artículo 8 de la Ley N° 125/91 que reza: "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. Así mismo se admitirá deducir: ...g) Los castigos sobre malos créditos, en los términos y condiciones que establezca la reglamentación."

Así también, los Artículo 24 y 25 del Decreto Reglamentario N° 14002/92 - cuya interpretación se discute en autos - expresan respectivamente cuanto sigue: Art. 24°.- Deudores - Los créditos cualquiera sea su naturaleza deberán ser depurados

eliminándose los que se consideran incobrables. Las pérdidas por este concepto estarán constituidas solamente por el monto de las cuentas que en el transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables. Las instituciones financieras previstas en la Ley N° 417/73 podrán aplicar las disposiciones que en tal sentido establezca el Banco Central del Paraguay. Art. 25°.- Incobrables - Se consideraran incobrables a los efectos del impuesto que se reglamenta:

- a) Los créditos que habiendo transcurrido tres años a partir del momento que se hicieron exigibles, no se hubieran percibido.
- b) Los créditos respecto de los cuales se tiene dictada la inhibición general de vender o gravar bienes inscriptos en el Registro Público respectivo. Estas tendrán validez solamente durante el ejercicio en que hubieren sido dictadas.
- c) Los créditos que se posean ante quienes la autoridad competente haya declarado la quiebra.
- d) Las quitas otorgadas en los concordatos homologados por la autoridad competente."

Siendo que la discusión de autos gira en torno a la interpretación de estas dos últimas normas, se torna menester para esta Alta Magistratura precisar el sentido y alcance que se debe dar a éstas. En este orden de ideas, tanto el primer como el tercer párrafo del Artículo 24 no dejan lugar a dudas, por lo que no es necesario pronunciarse sobre ellos. No obstante, sí está en discusión el segundo párrafo, el cual estudiamos a continuación: "Las pérdidas por este concepto estarán constituidas solamente por el monto de las cuentas que en el transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables". De la lectura de esta porción del Artículo 24 se desprende que lo que la institución reguladora ha querido precisar qué y cuánto es lo que quedaba facultado para deducir en concepto de "malos créditos" o "créditos incobrables". En este sentido, se interpreta que las pérdidas - y por ende la posibilidad de deducibilidad - quedan limitados al monto de las cuentas que se tornan incobrables en un ejercicio fiscal dado. Para mejor ilustración, podríamos citar como caso hipotético la existencia de un crédito con vencimientos parciales sucesivos - por ejemplo - con vencimiento en el mes de enero de los años 2010, 2011 y 2012 respectivamente. Así - siempre refiriéndonos hipotéticamente y al solo efecto ilustrativo - a la luz de la normativa cuya interpretación se discute en autos, la porción del crédito que ha vencido en los años 2010 y 2011 se considerarán a la fecha como incobrables, y por tanto, la porción afectada a esa porción del crédito, o al decir de la propia normativa, "el monto de las cuentas que en transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables" serán consideradas incobrables, y por tanto susceptibles de deducibilidad. Igual alcance interpretativo debe darse al inciso b) del Artículo 25, en el sentido de que éste refiere que se considerarán incobrables "Los créditos respecto de los cuales se tiene dictada la inhibición general de vender o gravar bienes inscriptos en el Registro Público respectivo. Estas tendrán validez solamente durante el ejercicio en que

hubieren sido dictadas". Concatenando esta disposición con la interpretación que ya refiriera al Artículo 24, concluyo que la reglamentación habilita al contribuyente a deducir los créditos incobrables sobre los que se tiene dictada la inhibición general de vender o gravar bienes en ese mismo año. Clarificando el concepto, tomemos nuevamente como caso hipotético la existencia de un crédito vencido del año 2011, y en virtud a ese crédito vencido se dictó la inhibición general de vender y gravar sobre los bienes del deudor en el mismo año 2011. Entonces, a los efectos fiscales y dada la normativa reglamentaria, serán considerados incobrables (y por tanto deducibles) únicamente para el ejercicio fiscal 2011.

Dicho en otros términos, el contribuyente no queda facultado a efectuar la deducción para el ejercicio fiscal 2012, tomando como base el dictamiento de una inhibición en el año 2011. En esto, debo referir que es acertada la tesis sustentada por la parte actora, y es esta la interpretación que se debe dar a la normativa contenida en los Artículos 24 y 25 del Decreto Reglamentario N° 14002/92.

Ahora bien, puntualizadas las consideraciones que anteceden, cabe expedirnos sobre lo concerniente a los créditos contenidos en pagarés, en el sentido de determinar si estos deben estar documentados o respaldados por facturas, o si los pagarés por sí solos son suficientes. Sobre el punto, vale recalcar que el Derecho Tributario se constituye en una materia bien específica, con Principios propios que no siempre concuerdan con los del Derecho Civil o con otras ramas del Derecho. En este sentido, es menester señalar que si bien en Derecho Civil un pagaré se constituye en instrumento de crédito, con todos los efectos que le son propios. Ahora bien, ingresando al campo del Derecho Tributario - tal como es el caso de autos - indefectiblemente debemos remitirnos al Artículo 85 de la Ley N° 125/91 que dispone: "Los contribuyentes están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto. La Administración establecerá las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, para admitirse la deducción del crédito fiscal, como asimismo permitir un mejor control del impuesto. Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga dificultoso a juicio de la Administración, la emisión de la documentación pormenorizada, ésta podrá a pedido de parte o de oficio, aceptar o establecer formas especiales de facturación." Concordantemente, el Artículo 192 de la citada ley, en lo atinente al presente caso establece: "Los contribuyentes y responsables, aun los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la Administración y en especial deberán: 1) Cuando lo requieran las leyes, los reglamentos o las disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria:

- a) Llevar los libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones...
- 2) Conservar en forma ordenada y mientras el tributo no este prescrito, los libros de comercio, y registros especiales, y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyan hechos gravados...
- 4) Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisición de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas..."

En esto, es acertado el criterio sustentado tanto por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala como por la Administración Tributaria, al determinar de que proceda la deducibilidad pretendida por la parte actora, sus créditos debían estar respaldados por las respectivas facturas- crédito, pues son las facturas las que plasman documentalmente y de forma palmaria los eventuales derechos, obligaciones y consecuencias de los contribuyentes para todos los fines tributarios. Habiendo precisado los alcances interpretativos que anteceden, no resta sino determinar la procedencia o no de cuanto solicita el actor por medio del presente juicio. En este sentido, me permito concluir como procedente las pretensiones de la firma Scavone Hermanos S.A. con respecto a los créditos incobrables relacionados el Instituto de Previsión Social (I.P.S.); respecto a los créditos incobrables relacionados al señor Francisco Irala, esta pretensión no es procedente de conformidad a las consideraciones expuestas al referirme a los pagarés. En lo que respecta a los créditos incobrables del señor Valdir José Bohn, considerados como tal por efecto del dictamiento de la inhibición general de vender y gravar, es igualmente procedente la pretensión de la actora, conforme a las consideraciones expuestas al expedirme sobre la interpretación del Artículo 25 del Decreto Reglamentario en cuestión. Finalmente, con respecto a aquellos créditos incobrables que se pretende sustentar en base a los escritos de demandas judiciales, así como los informes de abogados, estas pretensiones no son procedentes, por aplicación del Artículo 85, en concordancia con el Artículo 192, de la Ley N° 125/91. Por tanto, es mi criterio que corresponde primeramente HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la parte actora, a los efectos de REVOCAR el numeral 1 del Acuerdo y Sentencia N° 563 de fecha 11 de julio de 2012; y en consecuencia, respecto al fondo de la cuestión, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE a la demanda, en el sentido de MODIFICAR PARCIALMENTE la Resolución N° 94 de fecha 2 de marzo de 2007 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, con el alcance precisado en el párrafo que antecede [...]"

16/10/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 802, SALA PENAL, CSJ, EN: "M & T CONSTRUCCIONES S.A. C/ RES. 172/07 Y RES. RP N° 257/08 DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

Caducidad de la fiscalización puntual.

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

"Procedemos a efectuar un análisis razonado de la resolución apelada, y de los documentos obrantes en autos, debiendo en primer término verificar si efectivamente como lo manifiesta el Ad-quem, la Administración Tributaria en la fiscalización puntual realizada a la firma M&T Construcciones S.A. se excedió en el plazo previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04. Así pues, se observa que la fiscalización a la firma actora fue dispuesta por Nota SET N° 1.329 dictada en fecha 21 de julio de 2006 y el informe final fue presentado en fecha 14 de noviembre de 2006. 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 45 días establecido en el art. 31 de la Ley N° 2421/04, no visualizándose en estos autos que la Administración Tributaria haya prorrogado este plazo por un periodo igual como lo autoriza excepcionalmente el referido artículo. Al basarse el posterior sumario administrativo instruido a esta firma en el informe denuncia de los fiscalizadores, y siendo que la fiscalización puntual excedió el plazo fijado imperativamente en la Ley, esta circunstancia nulifica todo el proceso posterior en el ámbito administrativo y por ende las Resoluciones dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación impugnadas por medio de la presente acción. Repito, al tener su origen las Resoluciones 172/07 y 257/08 en un proceso administrativo viciado de nulidad, por haber excedido la fiscalización el plazo fijado conminatoriamente por la ley, dichas Resoluciones administrativas han incurrido en lo que doctrinariamente se denomina el vicio de violación de la ley, pues para su emisión se ha infringido el art. 31 de la Ley N° 2421/04. Las autoridades tributarias más que nadie están compelidas a soportar las reglas que rigen su desempeño, no tienen excusas para evitar su cumplimiento, máxime cuando las fiscalizaciones dispuestas tienen por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas por parte del contribuyente, con las posibles consecuencias de orden pecuniario que ello acarrea. Al anularse todo el proceso administrativo por los motivos expuestos en los párrafos precedentes, los demás agravios expuestos por los representantes del Ministerio de Hacienda ya no encuentran asidero legal. En similares términos esta Sala Penal de la Excma. Corte Suprema de Justicia se ha expedido por Acuerdo y Sentencia N° 637 de fecha 28 de julio de 2014 ("Merchandising Service S.R.L. c/ Resolución N° 1491 de fecha 26 de diciembre de 2005 y la Resolución N° 1580 de fecha 30 de diciembre de 2006, dictada por la

Subsecretaría de Estado de Tributación"). Por todo lo antes señalado, no resta sino expresar que el Acuerdo y Sentencia N° 813 de fecha 28 de diciembre de 2012 se haya ajustado a derecho, debiendo el mismo ser confirmado. Respecto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la perdedora, de conformidad al art. 192, en concordancia con los arts. 203 inc. a) y 205 del C.P.C. Es mi voto [...]"

05/11/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 843 SALA PENAL, CSJ, EN: "GUIAS LATINAS S.A. C/
RESOLUCION SET Nº 155 DEL 26 DE AGOSTO DEL 2.010 DICTADA POR LA SUB
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA"**

Omisión de pago.

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

"Procedemos a realizar un análisis razonado de la resolución apelada, y de los documentos obrantes en autos, se constata que en virtud a la Resolución Nº 155/10 la firma GUIAS LATINAS S.A. fue calificada como responsable por la infracción de omisión de pago, imponiéndole a la firma actora una multa del 50% del impuesto ingresado en la rectificación presentada por el contribuyente. La actora manifiesta que la averiguación de los hechos que motivaron la verificación de la contabilidad de la empresa nace a iniciativa de la propia empresa, a causa del incumplimiento de sus funciones por parte de la contadora, a quien le han solicitado en el ámbito civil una rendición de cuentas (el expediente caratulado Guías Latinas C/ Miriam Ferreira González s/ rendición de cuentas) de su gestión, así como han iniciado una causa penal caratulada Mirian Ferreira González s/ lesión de confianza, a raíz de dichas demandas se comunicó, por iniciativa de la actora a la Sub Secretaría de Estado de Tributación de esta irregularidades y luego la Administración dispone la verificación de la empresa.

Posteriormente la Empresa de mutuo propio procede a la rectificación de la declaración del IVA y pasa a ingresar los montos resultantes de la rectificación NO así a la multa. En este estado, la Administración procede a dictar la resolución Nº 155 por la cual dispone hacer lugar parcialmente al informe denuncia presentada y determinar la obligación complementaria de la firma contribuyente Guías Latinas en concepto de impuesto al valor agregado – periodos fiscales 01 a 11/2.002 y 08/2.003. Percibir de la firma contribuyente las multas correspondientes. Así las cosas, el contribuyente hace las rectificaciones correspondientes y abona lo requerido. No la multa. Y así la cuestión pasa a la esfera jurisdiccional, donde el tribunal procedió a hacer lugar a la demanda y revocar la resolución dictada por la Administración Tributaria.

Los agravios ya han sido expuestos más arriba. Analizando el caso de autos, surge que la Litis nace en torno a la sanción impuesta por la Administración Tributaria a la empresa GUIAS LATINAS S.A., quien fue calificada como responsable por la infracción de omisión de pago, imponiéndole a la firma actora una multa del 50% del impuesto ingresado en la rectificación presentada por el propio contribuyente. Luego, en sede judicial, el A quo concluyó que la transgresión cometida por la firma accionante no se enmarcaba dentro del catálogo de infracciones tributarias por lo que corresponde hacer lugar a la demanda instaurada en estos autos.

A continuación, pasaremos analizar el caso planteado a la luz de las disposiciones legales y la doctrina imperante que rige la materia, a efectos de resolver conforme a derecho. Para ello, primeramente expondremos el concepto legal de las contravenciones tributarias mencionadas precedentemente, para luego determinar si el hecho investigado se ajusta a uno de ellos o no.-

Así las cosas, MORA *“La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda operándose por el solo vencimiento del término establecido”*. En materia tributaria, por tratarse de obligaciones de plazo cierto, el estado de mora se configura automáticamente por la no cancelación del tributo por parte del sujeto obligado en el tiempo que debió realizarlo, es decir, sin necesidad de interpelación alguna. Pero, para que la mora genere responsabilidad del deudor, además del atraso en el cumplimiento de la obligación, se requiere la concurrencia de otros dos elementos: que el retardo le sea imputable al contribuyente o responsable y la existencia de un daño o perjuicio al acreedor (Ver: Procedimiento Tributario, Horacio D. Diaz Sieiro..., Pág. 311/2).

Cuando la no cancelación de la obligación en tiempo se produce a consecuencia de un obrar doloso o culposo del deudor, la mora le es imputable. En nuestro caso, el incumplimiento es culposo, puesto que no existió mala fe o mala voluntad con respecto al cumplimiento de la misma, no omitieron dolosamente el pago. Esta situación fue reconocida por la misma administración, tal como lo asevera en su propia resolución 339 *“es la firma Guías Latinas S.A. la que ha dado inicio a las pesquisas sobre las irregularidades detectadas, y sobre las bases de las consideraciones expuestas, hallándose cumplidas las obligaciones principales referidas al pago del impuesto al valor agregado, corresponde hacer lugar parcialmente el informe denuncia, y sancionar a la firma con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, por omisión de pago”* (Pág. 4). En cuanto al otro requisito necesario para que la mora genere responsabilidad en el deudor, el daño o perjuicio al fisco, por las consideraciones que pasare a exponer, concluyo que dicho elemento se encuentra ausente, en el caso en estudio. En consecuencia, dado el método de que posteriormente la Empresa motu proprio procede a la rectificación de la declaración del IVA y pasa a ingresar los montos resultantes de la rectificación, arroja como resultado PERJUICIO PATRIMONIAL CERO para el fisco. El contribuyente se autodenunció lo que acredita buena fe y además, constituye un comportamiento protegido y premiado por la ley tributaria. Sobre la base de las consideraciones realizadas en el párrafo precedente opino que el daño no existe, entonces tampoco existe la obligación de resarcir y, por ende, la mora del deudor no genera responsabilidad alguna.

Pero estos fundamentos esbozados precedentemente con relación a la Mora, sirven también para descartar, que la infracción cometida por el accionante sea calificada

como Defraudación u Omisión de Pago. De acuerdo a lo que establece la Ley 125, incurren en DEFRAUDACION “...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, realicen cualquier acto aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del fisco”; y en cuanto a la OMISION DE PAGO describe que “es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentes, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación”. De las normas legales transcriptas, se desprende que un elemento esencial para que el ilícito administrativo sea calificado como Defraudación u Omisión de Pago, es que el hecho o acto cause un **perjuicio patrimonial al fisco**, lo cual, como ya lo apuntáramos cuando nos referimos a la mora, no ocurrió en este caso. Y si la infracción no produjo perjuicio a las arcas fiscales, encasillarlo en cualquiera de esas infracciones con las consecuentes sanciones que ello conlleva, sería vulnerar el Principio de Proporcionalidad entre el ilícito cometido y la sanción aplicada, violando así el precepto constitucional que establece: “No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas” (Art. 44).

Finalmente, considero que no habiendo perjuicio patrimonial alguno para las arcas fiscales y en juiciosa aplicación del principio de legalidad al cual la administración debe ceñirse al cumplimiento en forma estricta, corresponde confirmar la resolución recurrida. Más aún, en concordancia con lo dispuesto en el **artículo 248 de la ley 125/91** que dice... “INTERPRETACION ANALOGICA:... en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente [...]”.

05/11/2015

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº 844, SALA PENAL, CSJ, EN: "TECNOEDIL S.A
CONSTRUCTORA C/ RESOLUCIÓN Nº 4127 DE FECHA 31 DE AGOSTO DE 2010,
DICTADA POR LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**

Solicitud de compensación del impuesto a la Renta (IRACIS) correspondiente al ejercicio fiscal 2009, con el crédito fiscal IVA.

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

"En el cúmulo de principios que rigen la materia tributaria, considero aplicable al presente caso el de "seguridad jurídica", al punto de considerarlo como rector de todo el derecho público, dentro del cual resulta inserto el derecho tributario, ya que el mentado principio, si bien no está contenido en la Constitución Nacional actual, viene aparejado al principio de legalidad, que a su vez lo afirma dentro de dicha rama jurídica, pues ambos, con sobrada coherencia, apuntan al fortalecimiento del estado de derecho y a la eliminación de toda posible arbitrariedad y capricho personal del monarca.

De la conjunción dual legalidad/seguridad, es permitido concluir desde el punto de vista positivo, como el medio generador de certeza y, desde el punto de vista negativo, como medio de defensa a los abusos de la administración, punto que hago presente a Soler, que considera a la seguridad jurídica como "la certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de leyes, interdicción de la arbitrariedad y, desde la óptica estatal está sometida a los límites impuestos por el derecho." (Soler H. Osvaldo, Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria, Editorial La Ley, pág. 231, Buenos Aires - Argentina, año 2003). El Abogado Fiscal, invocó en su fundamentación el artículo 16 de la Resolución General Nº 07/07, disposición reglamentaria en lo que a compensaciones de obligaciones tributarias hacen, que transcrito resulta: "Cuando a partir de la aceptación de la solicitud hubieren transcurrido los 60 días corridos para el caso de régimen general y de 15 días hábiles para el régimen acelerado, sin que la Administración procediera a la acreditación de los saldos reclamados, el contribuyente podrá compensar en forma automática primeramente dicho saldo, con otras deudas que el mismo poseyera o con los importes que tuviera que ingresar en su carácter de agente de retención, debiendo observar el referido orden de imputación. Si en forma posterior a tal compensación la Administración cuestionare todo o parte del crédito utilizado, impulsará la iniciación de sumario administrativo. La resolución final recaída en dicho sumario que determine la responsabilidad del contribuyente por la mala utilización del crédito implicará la aplicación de las sanciones correspondientes, sin perjuicio de la responsabilidad penal del mismo." (fs. 154/155). La recurrente no cuestionó el crédito fiscal con anterioridad a la utilización del mismo en la operación de compensación surgida entre el débito y crédito fiscal por parte de la

firma contribuyente, todo ello una vez superado el plazo previsto en el artículo 16 de la Resolución General N° 7/07 de fecha 17 de julio de 2007 (60 días corridos, para régimen general y 15 días hábiles, para el régimen acelerado), momento a partir del cual, el declarante del crédito fiscal, quedaba habilitado a disponer automáticamente del mismo.

Utilizado tal crédito fiscal, por la parte obligada al pago, dicho saldo favorable al contribuyente en la operación, quedaba sujeto a revisión por parte del órgano contralor tributario, se entiende dentro del plazo de prescripción. En el caso de autos, ello no se produjo, ya que la recurrente se limitó a cuestionar la "incorrecta utilización" de un crédito fiscal, de los dichos de la impetrante, por falta de aprobación de la autoridad tributaria administrativa, cuando que ni la norma tributaria, ni la reglamentación requiere de pronunciamiento expreso aprobador a tal crédito, ya que la misma disposición reglamentaria estipula un plazo, superado el cual, se habilita su disponibilidad por parte del auto declarante, bajo su entera responsabilidad posterior, ante la detección de irregularidades, las que deben ser debidamente comprobadas, con las consecuencias punitivas emergentes. Concuero con el Tribunal de grado, declarado bajo juramento el crédito fiscal, por la regla contenida en el artículo 208 de la Ley N° 125/91, superado el plazo ya antes referido previsto en el artículo 16 de la Resolución N° 07/07 de fecha 17 de julio de 2007, el mismo queda apto de ser dispuesto por su titular[...]"

05/11/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 846, SALA PENAL, CSJ, EN: "RADCO S.A C/ RESOLUCIÓN N° 182 DE FECHA 22 DE JUNIO DE 2004, Y LA N° 134 DE FECHA 23 DE FEBRERO DE 2005, DICTADO POR EL VICE MINISTERIO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

IRACIS: Omisión de retención de impuesto a la renta sobre los fletes internacionales.

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

"En la disputa de la correspondencia a la firma importadora de soportar el reclamo fiscal por la no retención de los valores predeterminados a la firma importadora, ante la férrea negativa de esta desde la fase administrativa, el debate nos remite a la disposición normativa de la imposición al flete internacional, por entonces gravado por el I.R.A.C.I.S, conforme la previsión del artículo 5 de la Ley N° 125/91 en su texto original, ya que la fiscalización que desembocó en el presente juicio, data de tiempo anterior a la modificación dispuesta por la Ley N° 2421/04, vigente a partir del ejercicio fiscal 2005.

El artículo 5° de la Ley N° 125/91, bajo el acápite de "FUENTE PARAGUAYA" transcrito en su parte pertinente dispone: "...Los fletes internacionales serán en un cincuenta por ciento (50%) de fuente paraguaya cuando los mismo sean utilizados entre el Paraguay y la Argentina, Bolivia, Brasil y Uruguay y en un treinta por ciento (30%) cuando se realicen entre el Paraguay y cualquier otro país no mencionado." (Sic.) Haciendo presente lo ya invocado por la parte contradictora de la presente demanda - el Abogado Fiscal - se transcribe la disposición reglamentaria del Impuesto a la Renta de aquel entonces, resultando ello el artículo 52 del Decreto N° 14.002 y que al mero efecto de dar mayor lucidez a la cuestión que se resuelve, se aclara su aplicabilidad al presente caso: "Artículo 52. Flete Internacional. Para los fletes internacionales realizados por empresas del exterior sin intervención de sucursales, agencias o establecimientos en el país, se tendrán en cuenta los siguientes criterios: Importación. Quienes importen valor CIF, deberán retener el TRES PUNTO CINCO por ciento (3,5%) del valor del flete total en concepto de impuesto a la Renta, en la oportunidad que se pague o acredite dicho importe a la empresa fletera o al exportador del exterior." "Si el valor correspondiente al precio del flete no se encuentra discriminado y no es posible Identificarlo, el mismo se determinará aplicando un DIEZ por ciento (10%) sobre el valor CIF de la importación." (Las negritas fueron agregadas) La modalidad adoptada para operar en el comercio exterior, C.I.F (siglas de la lengua inglesa que implica la inclusión de: costo - seguro - flete), principal argumento del actor de la presente acción para buscar eludir la responsabilidad de la retención del I.R.A.C.I.S por el flete internacional a la importación cumplida por la firma demandante, gravamen que le resulta reclamado por la autoridad tributaria, obligando

su pago conforme a la liquidación contenida en la Resolución N° 182 de fecha 22 de junio de 2004, posteriormente confirmada por la Resolución N° 134 de fecha 23 de febrero de 2005, dictado por el Consejo de Tributación del Ministerio de Hacienda. La cualidad de agente de retención del importador respecto a la carga tributaria del Impuesto a la Renta, resulta indisimuladamente visible en el artículo 52 del Decreto N-14.002, que con la previsión de: "...Quienes importen valor CIF,..." carga la obligación en el carácter supra indicado, sin presentar la cualidad de sujeto contribuyente, si no se reitera, actúa como agente retentor por la obligación tributaria correspondiente a la empresa de transporte que sin sucursal en el país opera o al exportador en su caso, sujetos de la relación jurídico tributaria que no caben dentro de la posibilidad, ni la competencia de la autoridad tributaria nacional, motivo por el cual el legislador impuso tal carga en cabeza del importador. Las razones expuestas, orientan mi voto por la improcedencia de la pretensión actora conforme a los fundamentos de derecho dados, debiendo por tanto ser dispuesta la confirmación de los actos administrativos impugnados en autos [...]"

05/11/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 850, SALA PENAL, CSJ, EN: "COCA COLA DE PARAGUAY S.A. C/ RES. FICTA Y RES D.C.F.F./C Nº 523, DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y FRANQUICIAS FISCALES DEL MINISTERIO DE HACIENDA"

Devolución de crédito fiscal.

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

"Cabe advertir que en el presente caso la parte demandada no ha negado la existencia del crédito fiscal, sino que sustenta su tesis argumentando que el derecho que la firma Coca Cola de Paraguay S.A. para solicitar la devolución del mentado crédito ya se hallaba caduco al momento de su solicitud. Así, queda excluida de la discusión la existencia o no [y el quantum) del crédito fiscal. Respecto a la suspensión del plazo para la caducidad, corresponde hacer énfasis en la parte del Artículo 221 de la Ley Nº 125/91 que reza: "...su curso se suspenderá por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o pago de una suma determinada." En atención a ello, consideramos - en concordancia con el Tribunal - que los trámites y gestiones llevados a cabo tanto por el contribuyente como por la propia Administración Tributaria deben considerarse como gestiones fundadas, las cuales por disposición de ley no resta sino determinar que suspendieron el curso de la caducidad de 4 años. Como lógica consecuencia, cabe determinar que la solicitud de devolución del crédito fiscal presentada en el año 2008 por la firma Coca Cola de Paraguay S.A. fue realizada en tiempo y forma [...]"

18/11/2015

ACUERDO Y SENTENCIA N° 898, SALA PENAL, CSJ, EN: "GUSTAVO OLMEDO SISUL C/ RESOLUCIÓN N° 891 DE FECHA 23 DE SETIEMBRE DE 2005; Y LA N° 1555 DE FECHA 26 DE DICIEMBRE DE 2006, DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"

IVA: Utilización del crédito fiscal IVA, de las compras de insumos, regalos empresariales y gastos de servicios básicos. IRACIS: Alquiler de inmuebles.

Voto BLANCO:

La deducción del crédito I.V.A emergente del pago de servicios públicos, que el propio demandante reconoce provienen de un inmueble distinto al estudio jurídico en que se desarrolla la prestación del servicio, especificando el mismo que tales gastos resultan de la vivienda particular del mismo, sosteniendo el ente fiscalizador que corresponden a inmuebles que el contribuyente arrienda a terceras personas, los que trasciende en importancia ya que el artículo 86 de la Ley N° 125/91, en su punto pertinente impone que el crédito fiscal provenga de bienes o servicios afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas. Se deja en claro que ni la parte fiscalizada, ni la fiscalizadora han acreditado a que inmueble o inmuebles corresponden tales facturas de servicios públicos, cuyo crédito fiscal fue aprovechado por él contribuyente fiscalizado. Por ello debe ser resuelto considerando que la relación directa con la actividad gravada por el I.V.A resulta descartada, al corresponder a gastos de servicios públicos esenciales de un lugar distinto al lugar establecido para el funcionamiento del estudio jurídico, lo que obliga determinar la elasticidad de la acepción "afectación indirecta a las operaciones gravadas por el impuesto". Así resulta descartada la deducción de gastos en el concepto indicado, si los mismos provienen de inmuebles alquilados por el prestador del servicio (argumento fiscal), como tampoco puede resultar deducible el gasto de servicios públicos que resulte de la vivienda particular del profesional del derecho, dado que admitir tal consideración del ejercicio profesional, hecho generador de la obligación tributaria, habilitaría a todo profesional independiente a incurrir en dicha práctica - independientemente la profesión que resulte, en qué proporción lo cumpla desde fuera del asiento habitual sus operaciones, ni donde resulte dicho lugar alternativo al asiento principal del ejercicio, lo que no es lógico y desvirtuaría la imposición al consumo. Del gasto en concepto de servicios públicos provenientes del domicilio particular del profesional, debe ser considerado que en dicho recinto debe resultar asiento de otras personas que componen el núcleo familiar del profesional independiente, quienes resultan igualmente usuarios de tales servicios y por ende, tales gastos no pueden resultar enteramente afectados al ejercicio de la profesión en cuya obligación fiscal fue

descargada para su deducibilidad. Resulta de imposible discriminación la proporción que un profesional pueda destinar para el ejercicio de su profesión el aprovechamiento de energía eléctrica, de agua potable o el consumo tarifario telefónico de su domicilio particular, lo que de admitir su deducibilidad impositiva, desvirtuaría enteramente la previsión de "afectación indirecta" abultando de manera incorrecta el crédito fiscal, afectando la determinación del tributo, por ende la recaudación fiscal.

De tolerar la deducción aplicada por el sujeto fiscalizado respecto a sus gastos domiciliario, habilitaría pensar en que no habría limite razonable para deducir cualquier erogación relacionada a su persona, a aun ampliando esta visión, permitiendo los gastos relacionados a quienes dependen de contribuyente, lo que contraría la esencia de imposición al consumo, que finalmente resulta gravado por el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto al envío de flores, a modo de atención distinguida para la cartera de clientes, resulta un gasto eventualmente deducible por su posibilidad de relación con el servicio cumplido por un estudio jurídico, pero también es posible su aprovechamiento en ocasiones que en nada se relacione con la actividad incidida, pero la deficiente labor fiscal, obliga su consideración como gasto deducible para el I.V.A. La no acreditación por parte del contribuyente de que líneas telefónicas corresponden al estudio jurídico, cuestión controvertida y probada por el personal fiscalizador, rompe la responsabilidad compartida de las partes litigantes, por la cual en el contencioso administrativo, quien alega debe probar su dicho, sin que así haya sido en el caso de autos, respecto a dicha consideración, atendiendo que se trata de una cantidad superior a una única línea telefónica y se ven involucradas de manera promiscua varios inmuebles lo que abre la posibilidad para las presunciones legales previstas en el artículo 213 de la Ley N° 125/91. Respecto al seguro del rodado, crédito fiscal que conforme a la legislación vigente al tiempo de la fiscalización resulta deducible, donde resalto la errónea interpretación del artículo 86 por parte del Ministerio de Hacienda, ya que el mismo desconoce al crédito de la **adquisición** y no del seguro que beneficia al rodado, pero asiste razón al Abogado del Tesoro cuando a decir del mismo, no existe acreditación por parte del supuesto propietario del rodado asegurado, que el contribuyente denunció tal cualidad respecto a un bien registrable, como lo es el auto vehículo. Finalmente, en lo que al Impuesto a la Renta hace, de incidencia por aplicación del literal f) del artículo 2° de la Ley N° 125/91, por haber sido encontrado en oportunidad de la fiscalización recibo dinerarios con el logo del profesional fiscalizado, al tiempo de revisión de los libros IVA compra, IVA venta, comprobantes de ventas y gastos (fs. 43), evidencia que genera una presunción del tipo "juris tantum" que lleva a presumir la existencia de ingresos gravados y no declarados, conforme al artículo 173, numeral 4), que pese a que fueron debidamente individualizados los inmuebles alquilados - sin que haya sido negada la percepción de ingresos en concepto de alquileres - fue negada por

parte del contribuyente la titularidad de dos de los tres locales arrendados, el que solo reconoció expresamente ser propietario de uno de los bienes raíces. La sola negación de titularidad de tales bienes inmuebles por él contribuyente, resulta un argumento insuficiente ya que no fue acreditada de modo fehaciente, a fin de dar cumplimiento al hecho generador previsto en el referido artículo literal f) de la Ley N° 125/91, situación que resulta comprometida por la documentación contable que corroboró la existencia de ingreso en concepto de alquileres provenientes de los mismos, generando la presunción que tales constituyen ingresos gravados por el I.R.A.C.I.S, conforme al numeral 1) del artículo 213 de la Ley N° 125/91.

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

“Ahora bien, pasando al estudio de la cuestión, coincido con lo resuelto en cuanto a que no se puede inferir que la conducta del contribuyente haya sido dolosa, por cual la modificación realizada, de defraudación a omisión de pago, estimo que es correcta. Respecto al porcentaje otorgado, a fin de determinar si el mismo se ajusta a derecho, es dable analizar la conducta del mismo durante el procedimiento administrativo, y si el mismo posee antecedentes de otra Fiscalización realizada por la Administración, es decir si existen agravantes que ameriten el aumento del porcentaje tal como lo solicita el recurrente, en base a lo previsto en el Artículo 175 de la Ley 125/91. En ese sentido, a fs. 38 rola el Acta Final de fecha 15 de noviembre de 2002, en la cual se constata que el contribuyente se negó a suscribir la misma. Por otro lado, a fs. 50 obra el Acta Final de fecha 26 de octubre del año 2000. De dichos antecedentes, se puede colegir que el accionante, además de poseer antecedentes de otra fiscalización en el año 2000, se negó a suscribir el Acta Final de fecha 15 de noviembre de 2002, circunstancia que puede tomarse como una agravante en su contra, a fin de aumentar el porcentaje establecido por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. En base a las consideraciones hechas en los párrafos que anteceden y al plexo legal aplicable al caso de marras, el fallo recurrido debe ser MODIFICADO, en el sentido de sancionar con **una multa del 25% del impuesto omitido** al contribuyente Gustavo Olmedo Sisul [...]”.

24/11/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 943, SALA PENAL, CSJ, EN: "CHP INTERNACIONAL CONTRA EL DICTAMEN D.P.T.T. Nº 131 DEL 18/ABRIL/07 DE LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA Y PROVIDENCIA DE LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, OBRANTE EN EL EXPTE. 1598/07, COMUNICADO POR NOTA SG/SET Nº 937 DEL 27/ABRIL/07"

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

"Observo que el recurrente, en escrito de expresión de agravios se limitó a reproducir de manera textual el fundamento utilizado por el Tribunal y lo resuelto en sede administrativa, es decir no realizó una crítica razonada y concreta a la sentencia impugnada, únicamente se limitó a transcribir lo ya mencionado, manifestando al final de su escrito de fundamentación que el acto administrativo impugnado reúne los requisitos de regularidad y validez. El Código Procesal Civil en su Art. 419, expresa: "el recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declara desierto el

Recurso".

Ante el panorama descrito en los párrafos que anteceden, surge con claridad que el escrito de fundamentación del Recurso de Apelación planteado por el Abogado Fiscal Marcos Morínigo, no reúne los requisitos exigidos por el mencionado artículo para su consideración. Tal como se dijera más arriba, del escrito de expresión de agravios, se puede constatar que la recurrente no expuso los motivos en forma coherente de lo que considera que en el Acuerdo y Sentencia apelado es injusto o viciado. Se limitó a hacer un relatorio general, sin realizar una crítica razonada y sobre todo concreta de los fundamentos del fallo apelado, tendientes a demostrar los errores que atribuye al juzgador, en cuanto a la apreciación de los hechos y de la prueba y en la interpretación y aplicación del derecho. La función del escrito de expresión de agravios, "consiste en mantener el alcance concreto del recurso y fijar el contenido del reexamen que deberá efectuar el superior..." (Casco Pagano, Código Procesal Civil, Tomo I, Pag. 646), es decir deben evitarse las generalidades y la remisión de las alegaciones hechas ante la sentencia, puesto que el escrito debe bastarse a sí mismo. La doctrina sobre la materia plasmada en los artículos referidos precedentemente, señala que el escrito de expresión de agravios debe penetrar en los fundamentos de las resoluciones y concretar los errores que a su juicio contiene, de los cuales se derivan los agravios que se reclaman y no transcribir textualmente lo actuado en la instancia inferior. También como un requisito esencial debe constar en dicho escrito, en forma clara y detallada, los motivos que ha tenido para estimar injusto el fallo recurrido. Esto evidentemente, como ya lo mencionara, no ha acontecido ni remotamente en el caso subexamine. Traigo a colación los siguientes fallos, en los cuales esta Alta Magistratura se ha

expedido en el mismo sentido, declarando desiertos los recursos de Apelación y Nulidad impetrados por no reunir los requisitos legales para su procedencia (Acuerdo y Sentencia N° 749 de fecha 3 de setiembre de 2008; Acuerdo y Sentencia N° 35 de fecha 20 de febrero de 2009; Acuerdo y Sentencia N° 93 de fecha 9 de marzo de 2009 todas dictadas por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia)”.

03/12/2015

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 982, SALA PENAL, CSJ, EN: “MATERIALES ELECTRICOS S.A. C/ RES. Nº 845 DE FECHA 20 DE FEBRERO DEL 2005, Y LA RESOLUCIÓN RP Nº 211 DE FECHA 13 DE JUNIO DEL 2008 DICTADAS POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION”

IRACIS: Empresa no constituida en el país, que revende mercaderías que le fueron devueltas por el comprador al no poder pagar por las mismas. Utilización de facturas de compra para respaldar la operación.

Voto BENÍTEZ RIERA (al cual se adhiere PUCHETA DE CORREA):

“A efectos de poder dilucidar el litigio debemos abordar algunos conceptos que componen la construcción de la base imponible del Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios, por sus siglas IRACIS. Así tenemos que, para poder llegar a dicha base imponible se deben considerar, conforme lo señala la ley 125/91, las variables que dicho plexo legal dispone en forma taxativa. En primer término deben tomarse los ingresos del ejercicio fiscal, para luego sustraer costos y gastos deducibles para llegar de esta manera a la base imponible a efectos de aplicar la tasa, alícuota o tipo impositivo sobre dicha base, resultando así el impuesto liquidado. En esta línea de razonamiento lo que el sujeto activo de la obligación tributaria cuestiona, es el componente denominado costo de ventas o costo de mercadería vendida. Este costo puede ser verificado en base a una ecuación, la cual resulta de partir de los valores de la existencia inicial de mercaderías en el ejercicio fiscal, adicionarle las compras de mercaderías de año y sustraerle la existencia final de mercaderías, el resultante de esta ecuación compone el costo de mercaderías vendidas o costo de ventas que es justamente lo que la administración tributaria cuestiona y que según el sujeto activo se encuentra indebidamente abultado, generando un cargo indebido. Este abultamiento cuestionado por el sujeto activo de la obligación tributaria, se encuentra, a decir de la administración, incrementado en una de las variables de esta ecuación de costo, específicamente del componente de adición compuesto por las compras del ejercicio fiscal cuestionado por la fiscalización y que en este caso la administración fiscal tributaria señala que no cuenta con documentación respaldatoria correcta y que en esas condiciones no debe formar parte del costo de ventas.

Que, del análisis de la ley tributaria y su correspondiente reglamentación se observan reglas en cuanto a la documentación con relevancia tributaria. La administración ha fijado requisitos específicos, por mandato legal, a efectos de considerar la sustentación de las operaciones entre contribuyentes, fijando normas con relación al sustento documental de los bienes que se trasladan en las diferentes etapas de comercialización en el mercado, los bienes pueden ser producidos a nivel nacional o bien importados,

en este supuesto podemos categorizarlos en 1) bienes de producción nacional y 2) bienes importados. Al tratarse de un bien importado, la primera etapa la constituye la importación y el sustento documental de la adquisición y costo serán los datos contenidos en el despacho de importación respectivo, si se trata de las etapas siguientes ya la documentación correspondiente será un comprobante de venta con formato fiscal o con las reglas establecidas por la administración tributaria a efectos de ser utilizado para el circuito impositivo. Si se trata de un bien de producción nacional no respaldará su adquisición un despacho de importación sino un comprobante de venta desde su fabricación o desde la primera venta que se realizó en la fábrica, con lo cual tenemos que todo bien que sea enajenado o vendido por personas con sujeción a la imposición a la renta o a la imposición al consumo deben expedir y exigir respectivamente el comprobante de venta respaldatorio a efectos de considerarlos en el cálculo de los impuestos. A tales efectos, la ley 125/91 que establece el régimen tributario nacional expresa en su Art. 85 "Documentación. Los contribuyentes están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto... La Administración establecerá las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, para admitirse la deducción del crédito fiscal, como asimismo permitir un mejor control del impuesto.", si bien es cierto que lo referente a documentación a efectos tributarios se encuentra en integrada al plexo legal tributario en el Libro III que corresponde a los impuestos al consumo, no es menos cierto que es la misma documentación la que resulta como respaldo para los demás impuestos incluido en estos el IRACIS integrado al plexo legal tributario en el Libro I de este, por lo cual a mi juicio la regulación de dicho artículo 85 debería resultar igualmente válida a efectos del impuesto a la renta discutido en la presente controversia. Por este artículo se otorga potestad reglamentaria a la administración sobre la documentación a efectos de considerarla válida a efectos de calcular la base imponible de los diferentes impuestos, más aun considerando lo establecido en el Libro V del mismo cuerpo legal que es su Art. 186 se establece que "A la Administración corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su administración, fijar normas generales, para trámites administrativos, impartir instrucciones, dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos..." por lo cual debo concluir que la reglamentación establecida por la administración tributaria sobre la documentación que respalda las operaciones que inciden en el cálculo de los diferentes impuestos administrados por ella, deben ser aplicables al sustento documental de la generalidad de las operaciones y que tienen incidencia sobre todos los tributos fiscales internos.

En este orden de ideas, tenemos que la reglamentación correspondiente establece las regulaciones de sustento de documentos con relevancia tributaria. La resolución N° 33/92 emitida por la Subsecretaría de Estado de Tributación a fin de regular las

formalidades en cuanto a dicha documentación en su art. 10° determina "DOCUMENTOS A UTILIZAR - Los contribuyentes no podrán utilizar otra documentación que no sea la expresamente establecida en las disposiciones legales y reglamentarias del presente impuesto, a los efectos de reflejar las diferentes operaciones que realicen en el desarrollo de sus actividades...". La mencionada resolución reglamentaria señala expresamente que los contribuyentes no podrán utilizar otra documentación que no sea la expresamente establecida, la empresa apelante en este sentido señala que su proveedor no residente, una sociedad anónima, no es contribuyente y por tal motivo no tenía otra opción que sustentar su adquisición con la factura de compra. En tal sentido el Art 3° de la ley 125/91 establece expresamente quienes son los sujetos obligados o contribuyentes en el IRACIS señalando que resultan obligados según el Art 3° "a) Las empresas unipersonales, las sociedades con o sin personería jurídica, las asociaciones las corporaciones y las demás entidades privadas de cualquier naturaleza... c) Las personas domiciliadas o entidades constituidas, en el exterior y sus sucursales, agencias o establecimientos en el país. La casa matriz del exterior tributará por las rentas gravadas que obtenga en forma independiente...". A su vez la reglamentación conforme al decreto 14002/92 establece en su artículo 1° " SOCIEDADES COMERCIALES - Constituyen sociedades comerciales a los efectos de la Ley que se reglamenta las siguientes: sociedades anónimas, sociedades en comandita simple o por acciones, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, cooperativas y las sociedades de hechos...". Conforme a la ley y la reglamentación a mi juicio la persona jurídica del exterior, siempre que haya obtenido rentas de fuente paraguaya, se constituye en contribuyente por lo cual la empresa proveedora de MATERIALES ELÉCTRICOS S.A. al haber enajenado bienes en territorio nacional a la empresa fiscalizada, así sea esta no residente, la misma resulta alcanzada por las obligaciones tributarias del IRACIS conforme a lo que observo de acuerdo a lo establecido en dicho artículo tercero transcripto ut supra e integrado a lo que dispone el artículo quinto del mismo plexo legal, que establece que quienes desarrollen actividades, en territorio paraguayo, estas actividades son consideradas de fuente paraguaya con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los contratos. Por tanto, a mi juicio y en base a dichos artículos 3° y 5° de la ley 125/91, la empresa vendedora de los bienes se constituyó en contribuyente por tales operaciones.

Al seguir ahondando en la reglamentación la resolución N° 34/92, dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación, establece en su artículo 1° "Aprobar el modelo de factura para los contribuyentes del Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado respectivamente, cuyo detalle consta en el anexo de la presente Resolución y que forma parte de la misma..." y en la misma resolución en el artículo 2° "El modelo del documento aprobado en el Art. anterior, será obligatorio desde el 1° de julio de 1992 para las Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada; en Comandita por Acciones; Importadores, Exportadores, Mayoristas; Productores,

Fabricantes y Distribuidores..". Así también, la resolución 42/92 establece en su artículo 8° que "La emisión de facturas de compras se aceptará solo respecto de adquisiciones de bienes o prestación de servicios efectuadas por personas físicas que no estén obligadas a expedir la documentación que establecen las disposiciones legales..."-

Por tanto, debo concluir que la empresa enajenante de los bienes debió emitir factura crédito o factura contado por las ventas realizadas a la empresa fiscalizada y que el documento denominado factura de compra es un documento para sustentar adquisiciones o compras solo de personas físicas no alcanzadas por los impuestos vigentes, por lo cual la empresa MATERIALES ELECTRICOS S.A. debió documentar la adquisición de bienes con los comprobantes de venta definidos para sustentar las compras de contribuyentes obligados, con la consecuencia de que el sustento de las compras de estos bienes, con factura de compra, resulta inadecuada y por tanto no válida a efectos tributarios.

Voto BLANCO:

Respecto al caso estudiado mencionamos que, en la Ley N° 125/91, está contemplada respecto a la Documentación, orientada en el Artículo 85: "Los contribuyentes están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copia de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto. El impuesto que surja de aplicar la tasa sobre la base imponible prevista en el art. 82, deberá incluirse en la factura o documento equivalente en forma separada, salvo que la reglamentación autorice o disponga expresamente su incorporación al precio. La Administración establecerá las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, para admitirse la deducción del crédito fiscal, como asimismo permitir un mejor control del impuesto. Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga dificultoso a juicio de la Administración, la emisión de la documentación pormenorizada, ésta podrá a pedido de parte o de oficio, aceptar o establecer normas especiales de facturación".

En consecuencia, esta Sala entiende que, carece de sustento legal lo sostenido por la demandada de que: las compras de mercaderías no están debidamente documentadas por la empresa objeto de verificación, concluyendo que corresponde la impugnación como costo de dichas compras, tomando en consideración de que no se hallan respaldadas con las documentaciones formales y mal pueden invocar que las mercaderías han abonado todos los impuestos sin las documentaciones respaldatorias; en atención a que, de conformidad a lo verificado en autos, se constatan en las documentales cual es portadora la EMPRESA MATERIALES ELECTRICOS S.A., que son válidas para respaldar la transacción de productos adquiridos como segundo comprador, de las mercaderías introducidas al país desde el Uruguay por la empresa extranjera CONATEL S.A., importadas por la empresa ABS S.A. quien realizara los

despachos respectivos y, posteriormente adquiridos por la sociedad fiscalizada, quienes formalizaron la transacción con un Contrato Privado obra en fjs. 37, 'facturas de compras incluyendo IVA fjs. 43/56, y que fueran contabilizadas respectivamente, encuadrándose este caso en la Ley 125/91 - Art. 85: "...Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga dificultoso a juicio de la Administración, la emisión de la documentación pormenorizada, ésta podrá a pedido de parte o de oficio, aceptar o establecer formas especiales de facturación[...]".

28/12/2016

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 1082, SALA PENAL, CSJ, EN: "CERVECERIA SUDAMERICANA S.A. C/ RES. NRO. 329 DEL 02/12/11 Y OTRAS DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBULACIÓN"

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

"...Debo señalar que en el marco del derecho tributario y el derecho administrativo dentro del cual debe resolverse la presente controversia, hay que destacar que en este caso tenemos como eje de la litis lo concerniente al procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias, pues de ello deviene el control con respecto a la legalidad y medida exacta del cumplimiento de las obligaciones atribuidas a los contribuyentes, como todo ámbito del derecho, el derecho tributario y el derecho administrativo contienen una parte sustantiva y material, la sustantiva referente a las normas que utiliza la administración fiscal para determinar si una persona debe o no pagar un determinado tributo, y a su vez el soporte que le sirve a la administración para exigir el pago de dicho tributo. El derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del vínculo jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante del universo de sujetos pasivos. El derecho tributario material se ocupa de regular como debe surgir la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona, que necesariamente debe contar con normas procedimentales relacionadas. Regula de manera expresa las vías de acción que la administración debe seguir para el cobro de esos tributos. El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo creado por la ley se transforme en tributo fiscalmente percibido. Así tenemos que la determinación de la obligación tributaria conforme a los principios generales del derecho tributario se constituyen el acto o conjunto de actos reglados realizados por el sujeto activo, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Tomando como base la norma legal tributaria específica aplicable a la presente controversia, tenemos que la determinación de la obligación tributaria se constituye en un acto administrativo el cual se encuentra taxativamente caracterizado conforme al Art. 209 de la Ley 125/91 que expresa "La determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es vinculante y obligatoria para las partes." con lo cual el presente juicio se ha iniciado con el ejercicio de la competencia tributaria por parte de la Subsecretaría de Estado de Tributación y la declaración de existencia por un lado y la tasación de la obligación por parte del sujeto activo sobre el contribuyente CERVECERIA SUDAMERICANA S.A. que como argumento de defensa ha iniciado la demanda contra el acto administrativo argumentando que la obligación tributaria habría prescrito durante el proceso y que el procedimiento determinativo el acta final de inspección, según el actor de la

demanda, no posee la virtualidad de interrumpir el cómputo de prescripción conforme a lo establecido para la prescripción y las causales de interrupción conforme a lo reglado en la Ley 125/91 en sus Arts. 164 y 165 respectivamente. Por tales consideraciones debo analizar primero los lapsos de prescripción en base a los hechos acaecidos y poder emitir juicio en el presente juicio así el Art. 164 expresa "La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1o. de enero del año siguiente a aquél 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 aquél en el cual se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde el 1o. de enero del año siguiente a aquél en el cual se generaron." Con la redacción dada por este artículo puede establecerse la cronología para que la prescripción pueda cobrar eficacia y el artículo es claro, ahora bien, si bien se observa que se mencionan cinco años es importante establecer el lapso exacto ya que si bien son cinco los años, se establece que se inicie este cómputo desde el 1º. de enero del año siguiente en que a obligación debió cumplirse. En este caso resulta más que relevante la precisión establecida por el artículo mencionado ya que el siguiente 1º de enero dentro del cual debió darse cumplimiento a la obligación en impuestos de carácter anual hace que a partir del nacimiento de la obligación tributaria sean más de cinco años corridos.

Que, para realizarse el cómputo debe analizarse a lo que refiere el Art. 164 cuando señala "...1o. de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse..." esta es la parte central del artículo con relación a cuál es el punto de inicio para los cómputos de la prescripción, dicho de otro modo, son cinco años pero a partir de esa fecha, por lo que, a efectos de tener una mayor comprensión y aplicar el derecho reglado en este artículo a la controversia objeto de la Litis, tenemos 'que las obligaciones tributarias reclamadas corresponden a los ejercicios 1999 y 2000 pero con la particularidad que, normalmente el ejercicio fiscal 'para la mayoría de los contribuyentes se inicia el 1º de enero y se cierra al 31 de diciembre de cada año (doce meses), en el caso de CERVECERIA SUDAMERICANA S.A. por disposición de la propia administración fiscal, esta empresa, tiene un ejercicio fiscal especial el cual fue dispuesto para las empresas que se dedican al mismo rubro de producción (industria cervecera) y se inicia el 1º de julio y va al 30 de junio en un periodo comprendido por doce meses igualmente.

Que, en atención a lo supramencionado resulta relevante establecer el cálculo de la fecha de prescripción del ejercicio iniciado en julio y con cierre en junio con en el presente caso por tanto debe tomarse el 1º de enero del año siguiente a periodo en el

cual debió cumplirse (ingresarse) la obligación. En ese sentido, la obligación nace al cierre del ejercicio fiscal conforme se determina en el Art. 6° de la Ley 125/91 "Nacimiento de la obligación tributaria. 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. El método de imputación de las rentas y de los gastos, será el de lo devengado en el ejercicio fiscal." Observo que el nacimiento de la obligación tributaria del ejercicio 1999 se produce al cierre del ejercicio fiscal por tanto para este caso se produjo el 30 de junio del año 2000 y debe darse cumplimiento al cuarto mes posterior al cierre del ejercicio, es decir en el mes de octubre, por tanto el inicio de cómputos se da el 1º de enero del año 2001 y estaría operándose la prescripción a los cinco años a partir de esta fecha (1º/01/2001) y haciendo el computo la prescripción se perfecciona el 1º de enero del año 2006 siempre que no se configuren interrupciones o suspensiones en el cómputo de los plazos. Esta fecha (1º/01/2006) cobra relevancia tomando en cuenta que debo verificar las actuaciones y las interrupciones del cómputo de los plazos, si las hubiere, a efectos de emitir opinión en base a estos antecedentes.

Que, habiéndome expresado sobre la fecha exacta donde se perfecciona la prescripción de obligaciones en la relación tributaria objeto de la litis, resulta menester poder establecer la procedencia de los hechos y situaciones que pudieron haber interrumpido los cómputos de prescripción y que en definitiva constituye el punto neurálgico de la apelación deducida, además de constituirse en la premisa del fallo recurrido y razón principal por la cual se hizo lugar a la demanda contencioso administrativa. En la cuestión debatida en autos se sostiene que el acta final de inspección labrada con motivo de la culminación de los trabajos de fiscalización se constituye en uno de los elementos del acto de determinación y que posee la virtualidad de interrumpir los cómputos con respecto a la prescripción impositiva, el Art 165 de la Ley 125/91 al respecto expresa en la parte principal con respecto al presente juicio "Interrupción del plazo de prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe: 1) por acta final de inspección suscripta por el deudor o en su defecto ante su negativa suscripta por dos testigos, en su caso..." Est artículo señala que debe existir un acta final suscripta por el deudor, en este caso el sujeto pasivo. Resulta importante establecer cuál es el espíritu de la existencia de la firma del deudor, para estos casos la norma expresa que se estampe la firma del deudor o en su defecto la de dos testigos a efectos de dar seguridad al procedimiento de determinación tributaria precautelando que el deudor tenga conocimiento de la reclamación de esa deuda, que en este caso se constituye en una deuda tributaria reclamada por el sujeto activo de la relación tributaria.

Que, debe considerarse además que el acta final de fiscalización se constituye en instrumento público y hace plena fe de su contenido debe tenerse en cuenta que el que esté o no firmado por el deudor es para que pueda certificarse que el mismo estaba en conocimiento de la deuda reclamada y que aunque no se encuentre firmada si se demuestra que el deudor posee conocimiento del contenido antes de que quede perfeccionada la prescripción. En este caso, es mi opinión que el acta ha cumplido con su cometido pues observo en los antecedentes administrativos que en fecha 19 de diciembre de 2005 la firma fue notificada por cédula del proceso iniciado en su contra y la notificación fue entregada en el domicilio fiscal de la firma en dicha oportunidad haciéndose constar en la cédula de notificación el recibo por parte de la empresa y la negativa a la suscripción de acuse debidamente registrada por el notificador la cual considero conforme a lo establecido en el Art. 200 de la Ley 125/91 y los Arts. 137 y 138 del Código Procesal Civil con lo cual considero que el acto de determinación está provisto de regularidad por lo cual en este caso la firma o no del deudor o deudores resulta poco relevante pues se trata de un instrumento público y el mismo finalmente ha sido puesto a disposición del sujeto pasivo con la notificación de la apertura del sumario administrativo realizado en fecha 19 de diciembre de 2005 conforme consta a fojas 778 ,de los antecedentes administrativos.

Asimismo, se constata que en fecha 3 de noviembre de 2005, la representante de la firma auditada se presentó ante la S.E.T. a solicitar la concesión de un plazo de 15 días a fin de presentar el descargo al informe (fs. 709 de los antecedentes administrativos), por lo que podemos afirmar que la firma estuvo en conocimiento de todas las actuaciones dentro del lapso que resulta anterior a la fecha de perfeccionamiento de prescripción de las obligaciones, por lo que es mi opinión que el curso de la prescripción se vio interrumpido por estas actuaciones; considerando que el deudor tenía conocimiento de la deuda reclamada por el sujeto activo y repito, lo que resulta relevante a efectos de interrumpirse la prescripción es que el sujeto pasivo esté en conocimiento de las actuaciones y pueda ejercer sus derechos como efectivamente ocurrió en el presente caso.

Que, por tanto, teniendo en consideración las manifestaciones que vertiera precedentemente considerando la cuestión central de la apelación, soy del parecer que el Acuerdo y Sentencia N° 848 de fecha 31 de diciembre de 2012, dictada por el Tribunal de Cuentas 2ª Sala, debe ser revocado, lo cual trae aparejado como consecuencia la ratificación N°135 de fecha 30 de junio de 2010 y la Resolución N° 329 del 02 de diciembre de 2011, ambas dictadas por el Viceministerio de Tributación.

En cuanto a las costas, considerando los análisis jurídicos realizados en la presente instancia es mi criterio que de las debe imponer en el orden causado, de conformidad al principio contenido en el art.193 del C.P.C. ES MI VOTO. [...]"

ABOGADO DEL TESORO

BENAVENTE FERREIRA, ANGEL FERNANDO

ABOGADOS FISCALES

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

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