CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RES. FICTA (RES. N° 72600004409) DE LA SET". **N° 158/2024.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 26-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Quinientos cinco.-

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los...veintitrés.....días del mes de....diciembre.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala.

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA**.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Conforme a las constancias de autos, en fecha 04 de diciembre de 2023, el Abogado Fiscal César Mongelós, con intervención en estos autos por el Ministerio de Economía y Finanzas (ex Ministerio de Hacienda), interpuso recursos de nulidad y apelación (fs.130) contra el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023. El Tribunal de Cuentas Primera Sala, por medio del Auto Interlocutorio N° 19 de fecha 12 de febrero de 2024 concedió los recursos interpuestos (apelación y nulidad), libremente y con efecto suspensivo, y ordenó que se eleven los autos a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia (fs. 132)

En primer lugar, corresponde examinar si el recurso fue correctamente concedido por el Tribunal de Cuentas Primera Sala, considerando que la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia – como órgano superior – se encuentra habilitada para verificar – de manera previa – dicha cuestión, teniendo en cuenta las actuaciones seguidas en la instancia inferior.

De tal modo, es necesario verificar la representación invocada por el Abogado Fiscal, ya que en autos consta la copia del Decreto N° 17.344 de fecha 27 de mayo de 1997, de designación del Abg. César Mongelós como Abogado Fiscal dependiente de la Abogacía del Tesoro. Asimismo, a fs. 88 obra la copia del Decreto N° 1203 de fecha 4 de febrero de 2014, por el cual el entonces Presidente de la República designa al Abg. Ángel Benavente como Abogado del Tesoro del Ministerio de Hacienda, por lo que se debe determinar si los recursos interpuestos por el Abogado Fiscal tienen validez jurídica, al haber sido presentado sin la intervención del Abogado del Tesoro.

Al respecto, cabe analizar lo que dispone el artículo 28 de la Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda (actual Ministerio de Economía y Finanzas) que establece: «*El Abogado del Tesoro ejercerá la representación legal del Estado en las demandas o trámites que deban promoverse*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez M.
Secretaria

para el cobro de los créditos fiscales, cualquiera fuese su origen o naturaleza, y en los juicios que se dedujesen con motivo de resoluciones del Ministerio y sus Reparticiones, tanto en calidad de actor como demandado. Esta representación se extiende a toda cuestión donde se hallen comprometidos los intereses del Estado o del Ministerio, salvo aquellas en que por disposición de leyes especiales su atención o representación estuviese a cargo o encomendada a otros funcionarios. La Abogacía del Tesoro contará con el número de Abogados Fiscales, que, según las necesidades del servicio, determine el Ministro de Hacienda. Los Abogados Fiscales son competentes para intervenir en los procesos judiciales en que el Ministerio o el Estado fuese parte, sea como actor o como demandado, de acuerdo con las instrucciones que les otorgue el Abogado del Tesoro. En caso de ausencia, permiso o cualquier causa que impida al Abogado del Tesoro ejercer sus funciones, será sustituido provisoriamente por el Abogado Fiscal que designe el ministro».

Así también, corresponde traer a colación lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley N° 7158/2023 "que crea el Ministerio de Economía y Finanzas": *«El Estado paraguayo, a través de los abogados de la Abogacía del Tesoro y sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes especiales, será representado y tendrá intervención procesal en las cuestiones relacionadas con las actuaciones y competencias del Ministerio de Economía y Finanzas, específicamente en lo relativo a: a) Actos administrativos sobre derechos previsionales; b) La representación procesal de las Direcciones Generales de personas y Estructuras Jurídicas y Beneficiario Final, y Catastro, en procesos contenciosos administrativos; c) Cobro de multas establecidas en la ley. D) Los procesos judiciales de amparos, medidas cautelares y garantías constitucionales. La mencionada intervención se dará con la designación por parte del Ministro de Economía y Finanzas».*

De lo transcripto precedentemente, se puede concluir que el Abogado Fiscal César Mongelós no tiene la representación suficiente para actuar en juicio en nombre del Ministerio de Economía y Finanzas sin el patrocinio del Abogado del Tesoro, pues necesariamente, el Abogado Ángel Fernando Benavente Ferreira (es decir, quien ostente el cargo de Abogado del Tesoro), debe firmar los escritos presentados, en su carácter de abogado patrocinante.

Entonces, se puede concluir que la interposición de los recursos (nulidad y apelación) carece de validez jurídica al no estar refrendada por el Abogado del Tesoro, y extendiéndose además esta consideración al escrito de expresión de agravios, ya que el Abogado César Mongelós no tiene la representación suficiente para actuar en juicio por sí solo, conforme estricto mandato de ley. En consecuencia, teniendo en consideración que los recursos no han sido interpuestos por quien tenía la legitimación procesal debida, éstos deben declararse mal concedidos.

Por otro lado, la Abogada Nora Lucía Ruoti, en representación de la actora, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto. Igualmente, no se observan en la Resolución recurrida vicios o defectos que ameriten la declaración de oficio de su nulidad en los términos autorizados por los arts.113 y 404 del C.P.C. Corresponde en consecuencia tener por desistido el recurso. Es mi voto.

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhieren al voto de la Ministra Preopinante, por los mismos fundamentos.

A SU TURNO, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: En lo que respecta al análisis efectuado por la Ministra preopinante, Dra. María Carolina

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 505 -

Llanes Ocampos, sobre la incorrecta concesión de los recursos interpuestos por el Abg. César Mongelós, comparto la decisión de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.

Ahora bien, en lo que respecta al recurso de nulidad, interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI, es pertinente indicar, que, si bien, se observa que por escrito obrante a fs. 172/190, dicha profesional desistió expresamente del recurso interpuesto; no obstante, corresponde referirse a ciertas cuestiones que hacen a la admisibilidad de la acción interpuesta y que conllevan a la existencia de vicios de nulidad, que deben ser analizados en forma oficiosa, en virtud a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Procesal Civil.

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

Los mencionados artículos, disponen que la acción debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (artículo 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (artículo 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (artículo 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (artículo 3 inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10 *-que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35, vigente al momento de interposición de la acción, 12 de abril del 2022-* de 18 días.

Así, como **antecedentes del caso** se advierte que el 20 de setiembre del 2021, la firma Cargill Agropecuaria SACI, inició los trámites para la devolución del IVA, crédito fiscal de exportación, por el régimen acelerado, periodo fiscal mayo/2021, por la suma de Gs. 4.689.221.830. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930008863 de fecha 30 de setiembre del 2021, la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales, aprobó la totalidad de la solicitud (fs. 06).

Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300014209 del 31 de enero del 2022, los analistas de la administración, concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 4.277.084.755, sugiriendo, en consecuencia, ejecutar la garantía bancaria por la diferencia resultante de Gs. 412.137.075 (fs. 09/13). La Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002388 fue notificada en fecha 02 de febrero del 2022 (fs. 08).

A continuación, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002388/22 (fs. 25).

Luis María Benítez Riera
MINISTRO

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

De los términos del escrito de demanda, presentado por la firma contribuyente (fs. 29/74), se observa que la acción fue interpuesta, contra la supuesta resolución denegatoria tácita, generada a raíz de la interposición del recurso de reconsideración ante la Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002388/22.

En ese sentido y adentrándose al análisis de las disposiciones legales y reglamentarias que rigen la materia tributaria, cabe destacar, que la Ley Nro. 6380/19, en el artículo 101[1], parte final, dispone que el rechazo total o parcial, en el procedimiento de devolución del IVA del exportador, podrá ser objeto del recurso de reconsideración.

La decisión adoptada por la administración, conforme dispone la reglamentación tributaria, en todos los casos, se expedirá mediante resolución administrativa (RG Nro. 78/20, artículo 21[2]); y finalmente, dicha resolución administrativa, puede ser recurrible en reconsideración, conforme dispone el texto legal antes mencionado.

Habiendo aclarado lo anterior, resulta que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Comunicación de la Ejecución de Garantía Nro. 75500002388/22, no produce una resolución denegatoria tácita, como lo plantea la firma contribuyente accionante, pues en efecto, la Comunicación de Ejecución de Garantía, constituye una simple notificación practicada a la firma contribuyente y no una decisión de la máxima autoridad administrativa que pudiera conceder, cuestionar o rechazar el crédito requerido, con los alcances establecidos en el artículo 101 de la Ley Nro. 6380/19.

Resaltar que la diferencia entre una simple comunicación y una resolución administrativa, emitida por la máxima autoridad institucional, consiste en que aquella tiene un carácter comunicativo, mientras que la segunda tiene un carácter declarativo, al determinar derechos y obligaciones que afectan la esfera jurídica del administrado, por lo cual, para la emisión de la segunda, se debe cumplir necesariamente con ciertas formalidades, determinadas por la ley tributaria, caso contrario, no sería válida.

Igualmente, no está de más mencionar, que la ejecución de garantía bancaria, tampoco constituye una resolución administrativa, ya que, en efecto, se trata de una actuación administrativa, empleada en los trámites previstos para el recupero de crédito otorgado de forma indebida, en el procedimiento de devolución de IVA exportador, por el régimen acelerado, conforme se infiere del análisis de las disposiciones contenidas en la Ley Nro.

---

[1] **Ley Nro. 6380/2019, Artículo 101- IVA Crédito del Exportador**. La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la presente Ley (...) El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración".

[2] **RG Nro. 78/2020, Artículo 21- Resolución administrativa**. Para la aceptación o rechazo de las solicitudes presentadas para aplicar cualquiera de los regímenes indicados en los numerales 1 y 2 del artículo 1° de la presente Resolución, la SET, a través de la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales, se expedirá en todos los casos mediante Resolución administrativa. En los procesos de devolución de impuestos, la aprobación de la solicitud puede ser total o parcial.

20-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 505.-

6380/19, artículo 102[3]; Anexo del Decreto Nro. 3108/19, artículo 8[4] y RG Nro. 78/20, artículo 22[5]. Es decir, la ejecución de garantía, no consiste en una declaración de voluntad de la administración, sino una actividad material, la cual, tampoco es objeto de impugnación en lo contencioso administrativo, al no ser un acto administrativo definitivo, que reúna las condiciones establecidas en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35.

Al respecto de lo mencionado, el autor Gordillo (2003) enseña que es impugnable por vía judicial ,el acto que sea producto de una "*declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata*" (p.267)[6]. Igualmente, el autor refiere que la impugnación en sede judicial debe fundarse en la ilegitimidad del acto administrativo; además, para que cause agravio y sea susceptible de revisión judicial, la máxima autoridad debe intervenir en su dictado o bien que haya participado en su revisión posterior, lo cual, no ocurre con un informe de análisis.

Por tanto, considerando que, en el presente caso, la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930008863/21 concedió en su totalidad el crédito solicitado y no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que dicha decisión

---

[3] **Ley Nro. 6380/2019, Artículo 102- Canales de Selectividad y Régimen Acelerado de Devolución.** (...) Los exportadores podrán igualmente solicitar, la devolución acelerada del crédito presentando garantía bancaria, financiera o póliza de seguro, suficiente a criterio de la Administración Tributaria. El plazo límite de la garantía será de noventa días hábiles contados a partir de la fecha de la aceptación de la solicitud y el valor límite será fijado por la Administración Tributaria, en función del promedio del monto de los créditos rechazados de los contribuyentes que soliciten por este régimen, correspondiente a los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal anterior.

[4] **Anexo del Decreto Nro. 3108/2019, Artículo 8 – Requisitos.** El exportador que desee acogerse al Régimen Acelerado deberá presentar una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros, con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, contados desde la fecha en que la solicitud sea presentada. (...) A partir de la Resolución que dispone la devolución acelerada, la Administración Tributaria dispondrá de los mismos plazos establecidos en el Régimen General para confirmar la consistencia de los créditos devueltos, en su caso, ejecutar la garantía. El promedio del monto de los créditos rechazados a los contribuyentes, que será utilizado para la garantía, será publicado en la página web de la Administración Tributaria. En los casos que la garantía bancaria, financiera o póliza de seguros resulte inferior al monto rechazado, el contribuyente deberá abonar de manera inmediata la diferencia a favor del fisco más los accesorios legales que serán calculados hasta la cancelación de la misma.

[5] **RG Nro. 78/2020, Artículo 22- Garantía bancaria, financiera o póliza de seguros.** En el Régimen Acelerado, el solicitante deberá presentar dentro de los cinco (5) días siguientes del ingreso de su solicitud de devolución, una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, computado desde la fecha en que la referida Solicitud sea presentada. (...) Cuando con posterioridad a la verificación del IVA Crédito surja una diferencia a favor del Fisco, la misma será cobrada por la SET mediante la ejecución de la garantía bancaria, financiera o póliza de seguro, en cuyo caso deberá notificar al solicitante a través del Buzón Tributario Marandu y a la entidad garante a través del correo institucional, para que ingrese dicha diferencia en un plazo no mayor a cinco días (...).

[6] Gordillo, A. (2003). *Procedimiento Administrativo. Serie de Legislación Comentada.* Buenos Aires: Lexis Nexis – Depalma.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

administrativa, fue modificada a la fecha; se concluye que no se dan los presupuestos para la admisibilidad de la acción contenciosa administrativa; ya que, en definitiva, no se corrobora una vulneración de derechos administrativos de la firma contribuyente accionante (*artículo 3, inciso d) de la Ley Nro. 1462/35*).

En base a las consideraciones expuestas, no se debió abrir la instancia contenciosa administrativa, pues no se han impugnado actos administrativos cuya regularidad puedan ser objeto de verificación en este proceso, la acción instaurada no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3 inc. a) y d) de la Ley Nro. 1462/35*), debiendo por ello, **ANULARSE** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.

En cuanto a las **COSTAS**, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en el orden causado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 193 del Código Procesal Civil.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023, apelado por la parte actora, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Denegatoria Ficta del Recurso de Reconsideración N° 72600004409 del 16/02/2022, interpuesto contra la Comunicación de la Ejecución de la Garantía Bancaria N° 75500002388 del 02/02/2022, dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN del MINISTERIO DE HACIENDA, ordenando la devolución del Crédito Fiscal en concepto de: H) Proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal 5% (declarados en el Campo 173), por valor de Gs. 28.439.204, I) Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ IVA 5% (Declarados en el campo 173), por valor de Gs. 42.307.187 y; j) Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ, por valor de Gs. 6.947.304, más el pago de los intereses en virtud a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley N° 6380/2019, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución. 3) CONFIRMAR el rechazo de la devolución del Crédito Fiscal en concepto de: E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, por valor de Gs. 471.979 y F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora, por la suma de Gs. 23.327.963 y G) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora (Declarados en el Campo 173), por valor de Gs. 310.585.183, en base a los argumentos expuestos en el Considerando de la presente resolución. 4) IMPONER las costas en el orden causado. 5) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

A fs. 172/190 la Abogada Nora Lucía Ruoti Cosp expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. Resume los rechazos contenidos en el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, que son los siguientes: 1) Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120 por valor de G. 471.979; 2) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora, G. 23.327.963 y; 3)

26-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 505.-

Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora (declarados en el campo 173), por G. 310.858.183.

Refuta el rechazo de la diferencia entre el Formulario de comprobación N° 120 – reliquidación- y la DJ IVA Formulario N° 120 por valor de G. 471.979, argumentando que según la Administración Tributaria la reliquidación obedece a la reclasificación/reliquidación de ciertos saldos de exportaciones sin respaldo de sus cobranzas del periodo fiscal anterior abril y el arrastre de los periodos marzo/2021 y febrero/2021, el cual afecta al presenta periodo (mayo 2021) por la variación en consecuencia de los ingresos acumulados de exportaciones registrados en el Rubro 1 del Formulario N° 120. Refiere que la reliquidación realizada por la AT es inválida e ilegítima, pues pretende realizar un cambio en la factura de exportación que sustenta la operación real realizada por la sociedad, la cual se halla sustentada además por el Despacho oficial emitido por parte de la Dirección Nacional de Aduanas, conforme lo exponen en el Informe Final de Análisis, lo que para la actora representa un atropello manifiesto a la propia normativa vigente.

Por otra parte, en cuanto al rechazo de comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora, por valor de G. 23.327.963 (ítem F)

Dice que Administración Tributaria impugna créditos fiscales por valor de G. 2.683.036, considerando como gastos no relacionados a la actividad de la compañía, sin embargo, el proceder de la sociedad ha sido la de aplicar los créditos fiscales como indistintamente afectados a todas las operaciones, agregando que la SET debe devolver el IVA incluido en las compras y contrataciones de servicios, siempre que los mismos se hallen directa o indirectamente relacionados con la exportación. Menciona que Cargill realizó gastos para la integración/mejoramiento de condiciones de los trabajadores de la firma, si bien la AT pretende no relacionarlos a la creación, obtención o mantenimiento de la fuente productora, es importante tener dichos gastos son a favor de los trabajadores quienes son los que obtienen o mantienen la fuente productora, por ende son gastos indistintos.

Respecto a la no presentación del comprobante original - copia y comprobante no visualizado, dice que en el Informe de Análisis la SET resolvió rechazar la devolución de G. 20.168.927 y reconoce la presentación de copias autenticadas, alegando que las mismas dan fe a su contenido, ya que son exactamente iguales a las copias originales, correspondiéndose con las mismas en su contenido y en su forma, agregando que los requisitos formales de las documentaciones son de carácter secundario y el cumplimiento cabal de los mismos de ninguna manera puede afectar el legítimo derecho del contribuyente a solicitar la devolución de los créditos correspondientes a las erogaciones reales, es decir, los deberes formales existen por y para la obligación principal, siendo ésta la de ingresar el impuesto al fisco.

En cuanto a las facturas sin detalle del bien o servicio adquirido, señala que la factura del proveedor Ariel Bogado Chávez corresponde a gastos relacionados a combustibles, y que son compras reales, debidamente documentadas por medio de la factura presentada, correspondiendo la inmediata devolución del mismo más los intereses y accesorios correspondientes.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En otro orden de ideas, refuta el rechazo por comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora (declarados en el campo 173), por valor de G. 310.858.183 "no se presenta comprobantes de cancelación de anticipo". Menciona que la razón por la cual no fueron presentados dichos documentos obedece a un tema de temporalidad, es decir, a la fecha de recepción del requerimiento de la SET, dichas operaciones se encontraban aún pendientes de finiquito, con lo cual no contaban a dicha fecha con la factura que descuente a los anticipos pagados a los productores. Además, dice que el rechazo le resulta completamente improcedente pues se analiza la solicitud de devolución de créditos correspondientes al periodo mayo/2021 y la factura de cancelación requerida por el analista corresponde a un periodo posterior, que no forma parte del análisis del presente periodo.

Agrega que corresponde la devolución de los montos ejecutados indebidamente, más los intereses y accesorios legales, calculados desde la fecha del acto administrativo que denegó el crédito, hasta la fecha de su efectiva acreditación.

Reclama la devolución de los montos principales más intereses y accesorios legales, y solicita que se dicte Acuerdo y Sentencia haciendo lugar totalmente a las pretensiones de su representada. Protesta costas.

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 194/200 el Abogado Fiscal César Mongelós contesta los agravios de la parte actora. No obstante, en atención a que en el escrito no consta la firma del Abogado del Tesoro, corresponde tener por no presentado el escrito, conforme al art. 59 del Código Procesal Civil, que dice: *"**Falta de firma de letrado:** Se tendrá por no presentado y se devolverá al interesado, sin más trámite ni recurso, todo escrito que debiendo llevar firma de letrado no la tuviere".*

ANÁLISIS JURÍDICO

En estos autos consta que la contribuyente CARGILL AGROPECUARIA SACI solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al periodo fiscal 05/2021, por el Régimen Acelerado. Mediante Informe de Análisis N° 77300014209 de fecha 31/01/2022 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 412.137.075 bajo los siguientes conceptos: *"Ítem E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120. G. 471.979; ítem F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador. G. 23.327.963; ítem G) comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador (Declarados en el Campo 173). G. 310.585.183; H) Proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal IVA 5% (Declarados en el campo 173), G. 28.439.204; I) Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ IVA 5% (Declarados en el campo 173). G. 58.255; J) Proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal, IVA 10%, G. 42.307.187; K) Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ IVA 10%; G. 6.947.304...".* Por Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002388 de fecha 02/02/2022 la SET estableció que el valor a ejecutar es de G. 412.137.075, aclarando a la contribuyente que en caso de recurrir esa disposición, se deberá hacer referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía.

26-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 505.-

La contribuyente planteó recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía, el cual no fue resuelto en tiempo y forma por la Administración Tributaria, produciéndose el silencio de la Administración.

La Abogada Nora Lucía Ruoti, en representación de Cargill Agropecuaria SACI, planteó demanda contencioso administrativa contra la Resolución Denegatoria Ficta del Recurso de Reconsideración, solicitando al Tribunal de Cuentas que ordene la devolución de G. 487.558.160, más los intereses y recargos.

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023, resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente la denegatoria ficta del recurso de reconsideración. El Tribunal ordenó la devolución de los siguientes créditos fiscales: Gs. 28.439.204 (ítem H) Proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal 5% (declarados en el Campo 173) l) Gs. 42.307.187, (Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ IVA 5% (Declarados en el campo 173); Gs. 6.947.304(ítem j) Proveedores que no presentaron sus respectivas DDJJ, por valor de, más el pago de los intereses en virtud a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley N° 6380/2019, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución). Asimismo, confirmó el rechazo de la devolución del Crédito Fiscal en concepto de: E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, por valor de Gs. 471.979 y F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora, por la suma de Gs. 23.327.963 y G) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora (Declarados en el Campo 173), por valor de Gs. 310.585.183.

Seguidamente corresponde el estudio del recurso de apelación planteado por la parte actora. Agravia a esa representación los siguientes rechazos contenidos en el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023: 1) Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120 por valor de G. 471.979; 2) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora, G. 23.327.963 y; 3) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora (declarados en el campo 173), por G. 310.858.183.

En cuanto al primer punto, *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120 por valor de G. 471.979 (ítem E del Informe de Análisis),* en el Informe la SET determinó, textualmente, que *"de la reliquidación efectuada en la presente solicitud resulta un saldo con derecho a devolución de G. 4.688.749.851, que difiere con lo registrado en la DJ IVA Formulario N° 120 del periodo fiscal invocado, en G. 471.979, dicho monto será descontado en el punto 4.10 del presente informe"*. Por su parte, el Tribunal consideró al respecto, en el Acuerdo y Sentencia recurrido, que tal rechazo fue realizado correctamente, pues deviene de la verificación del proceso anterior. En tal sentido, en otros fallos anteriores y análogos a éste he expresado el criterio de que la Administración Tributaria se

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

encuentra facultada para efectuar reliquidaciones, pero éstas decisiones, como todo acto administrativo, deben estar debidamente fundadas. Como puede observarse, la reliquidación efectuada no se encuentra debidamente fundada, pues no se han especificado porqué se realizó tal variación de rubro en el formulario, así como tampoco se han detallado facturas erróneamente liquidadas, lo cual implica que la administrada, en este caso la firma Cargill Agropecuaria SACI, se vio privada de conocer con exactitud el criterio utilizado por la SET en la reliquidación, o corrección, de la declaración jurada presentada. Siendo así, la reliquidación efectuada deviene infundada y por ende, corresponde la devolución del crédito fiscal de G. 471.979.

En el segundo punto de la apelación de la actora, vemos que la misma expresa agravios contra la decisión del Tribunal de confirmar el rechazo de la devolución de G. 23.327.963, debido a que el crédito está justificado con comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por la certificadora. En el Informe de Análisis consta que fueron detalladas las facturas impugnadas, debido a que los gastos no se encuentran relacionados con la actividad de la contribuyente. Así, las facturas en cuestión justifican gastos tales como "regalos empresariales, vasos con pajitas", "servicio de catering", o no presentan el comprobante original.

Con respecto a los gastos que no se encuentran relacionados con la actividad de Cargill Agropecuaria SACI, la Ley N° 6380/19 es clara cuando prescribe que están sujetos a devolución los créditos correspondientes a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, en este caso de la contribuyente Cargill que se dedica a la actividad agropecuaria. Así, de conformidad al criterio sostenido anteriormente en otros fallos, no puede concluirse que las facturas que respaldan las adquisiciones impugnadas por la SET estén vinculadas con la actividad empresarial de Cargill Agropecuaria S.A.C.I., por no ser razonable que tales conceptos estén relacionados a la actividad de la forma en que requiere la norma, sumado a que este requisito no ha sido probado por la actora en el presente juicio.

En cuanto a la no presentación de comprobantes originales por parte de Cargill Agropecuaria SACI, la Resolución N° 78/2020 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA CRÉDITO) Y DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO DISPUESTA EN LA LEY N° 6380/2019 «*DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL*», en su Anexo exige que la Documentación Inicial Requerida (DIR) a ser presentada para gestionar la devolución de los créditos fiscales, incluya el ejemplar original de los documentos que respaldan dichos créditos. En estas condiciones, se encuentra ajustado a derecho el descuento de los montos respaldados en facturas que no reúnen los requisitos determinados en las normas citadas, por lo que corresponde confirmar estos rechazos dispuestos por la Administración Tributaria.

La parte actora también cuestiona el rechazo de la devolución de G. 310.858.183, debido a que los comprobantes no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y no fueron observados por la certificadora (declarados en el campo 173). En el Informe de Análisis se observa que las facturas fueron cuestionadas debido a que no se presentó comprobantes de cancelación, por anticipos de granos.

Sobre esta cuestión, la Resolución General N° 39/2020 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL DECRETO N° 3.107/2019 «POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) ESTABLECIDO EN LA LEY N° 6.380/2019, "DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL"», establece en su artículo 29: *" Teniendo en cuenta que en la enajenación de la soja, el maíz y el trigo, los precios son fijados en base a precios internacionales que son de*

26-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 505 -

público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, a los efectos de la liquidación del IVA se deberá tener en cuenta lo siguiente:...Factura: Excepcionalmente, cuando por la naturaleza de la comercialización no se cuente con todos los datos necesarios para la emisión de las facturas, se tendrá en cuenta lo siguiente: Las facturas deberán ser emitidas en la misma fecha de cierre del precio pactado entre las partes, ya sea por la cantidad parcial o total de los bienes enajenados. Cuando se reciban anticipos en dinero por los productos a ser entregados, se deberá emitir la factura correspondiente por el monto recibido, aun cuando no se hubiere cerrado o pactado el precio final. En caso que se acuerde o se cierre el precio, se deberá realizar la liquidación final y emitir la factura correspondiente por la diferencia, si existiere. La emisión de la última factura que corresponda a la finalización de una determinada zafra, en ningún caso podrá ser posterior a las siguientes fechas: SOJA. 30 de junio. MAÍZ. 31 de octubre. TRIGO. 31 de diciembre...". En estas condiciones, la propia Administración Tributaria reglamentó el procedimiento para el caso que se reciban anticipos, indicando que cuando se reciban anticipos en dinero por los productos a ser entregados, se deberá emitir la factura correspondiente por el monto recibido, aun cuando no se hubiere cerrado o pactado el precio final; del mismo modo, otorgó un plazo para la emisión de la última factura que corresponda a la finalización de una determinada zafra, previendo que en ningún caso podrá ser posterior al siguiente 30 de junio, para el caso de la soja.

Así, deviene improcedente el argumento de la SET, que rechaza la devolución alegando la no presentación de las facturas de cancelación, cuando la factura requerida corresponde a un periodo posterior. Siendo así, el rechazo carece de asidero legal y corresponde la devolución de G. 310.858.183 en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador.

De acuerdo a las consideraciones expuestas corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI y, en consecuencia, corresponde revocar el punto N° 3 de la parte resolutiva del Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala. Asimismo, corresponde ordenar la devolución a la firma Cargill Agropecuaria SACI de los siguientes montos: G. 471.979 (Guaraníes cuatrocientos setenta y un mil novecientos setenta y nueve) y G. 310.858.183 (Guaraníes trescientos diez millones ochocientos cincuenta y ocho mil ciento ochenta y tres) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más intereses y accesorios legales correspondientes, calculados conforme al art. 103 de la Ley N° 6380/19.

En cuanto a las costas, corresponde imponerlas en el orden causado, de conformidad al art. 195 y al 203 inc. c) del Código Procesal Civil. Es mi voto.

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Sanguez V.
Secretaria

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

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Secretario

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Asunción, 23 de diciembre del 2024.

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 505.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la,

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. DECLARAR MAL CONCEDIDOS los recursos de apelación y nulidad interpuestos por el Abogado Fiscal César Mongelós contra el Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los motivos expuestos en el Considerando de la presente resolución.

2. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad interpuesto por la parte actora.

3. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **REVOCAR** el punto N° 3 del Acuerdo y Sentencia N° 58 de fecha 18 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los motivos expuestos en el Considerando de la presente resolución.

4. ORDENAR la devolución a la accionante de la suma G. 471.979 (Guaraníes cuatrocientos setenta y un mil novecientos setenta y nueve) y G. 310.858.183 (Guaraníes trescientos diez millones ochocientos cincuenta y ocho mil ciento ochenta y tres) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más intereses y accesorios legales correspondientes, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.

5. IMPONER las costas en el orden causado, de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente resolución.

6. ANOTAR, registrar y notificar.

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Secretario

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA