CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 906; Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Trescientos sesenta y nueve

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los Veinticuatro días del mes de setiembre del año dos mil veinticuatro estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro y la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 110 de fecha 06 de julio del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**

2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

Practicado el sorteo de la Ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: RAMÍREZ CANDIA, LLANES OCAMPOS y BENÍTEZ RIERA. ----------

Abog. Karinna Penoni Secretaria

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 110 de fecha 06 de julio del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "*1- HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente acción contenciosa administrativa en los autos caratulados "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN", por los fundamentos*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

expuestos en el exordio de la presente resolución, y en consecuencia; 2- REVOCAR PARCIALMENTE de los actos administrativos impugnados en cuanto a la devolución de los siguientes ítems: D) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120- Reliquidación y DJ IVA Formulario 120, por valor de Gs. 364.485.924; G) Proveedor que registra en la DJ ingreso inferior a la venta realizada al solicitante del crédito fiscal (proveedores inconsistentes), por valor de Gs. 14.105.107, más los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria de dichos conceptos; 3- CONFIRMAR los actos administrativos impugnados en cuanto al rechazo del ítem E) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador, por valor de Gs. 139.866.495; 4- IMPONER las costas, en el orden causado conforme al principio consagrado en el art. 195 del Código Procesal Civil; 5- ANOTAR, registrar…". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas –*por decisión mayoritaria*- para hacer lugar parcialmente a la demanda**, se basó, en resumen, en que: **1)** respecto al **ítem D)** "*Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120- Reliquidación y DJ IVA Formulario 120 presentada por el contribuyente*" por valor de Gs. 364.485.924, ***corresponde su devolución***, considerando que la Administración Tributaria (AT) fundamentó su cuestionamiento en la aplicación del Decreto Nro. 1029/2013 y dicho Decreto, no era aplicable a la firma contribuyente, pues contaba con sentencia de inconstitucionalidad favorable a su parte (Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017 dictado por la Sala Constitucional), es decir, se trata de una sentencia declarativa que proyecta sus efectos al pasado y al futuro; **2)** en cuanto al **ítem G)** "*Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal (proveedores inconsistentes)*", por valor de Gs. 14.105.107, ***corresponde su devolución***, ***más los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria de dichos conceptos***, pues la AT no se encuentra autorizada a denegar la devolución caso de que los proveedores no ingresen los importes de los IVA percibidos por las ventas realizadas, sino que la Ley Nro. 125/92 y su modificatoria, establece que aquellos contribuyentes que realicen actividades de exportación tienen derecho a solicitar la devolución del IVA crédito fiscal, siempre que esa actividad pagada

RECIBIDO ESTRADOS 24-05-2024

esté relacionada a la exportación, circunstancia que no fue controvertida por la AT, tal como dispone el artículo 88 de la ley tributaria; **3)** sin embargo, en lo que refiere al **ítem E)** "*Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador*" por valor de Gs. 139.866.495, ***corresponde su rechazo***, pues las actuaciones administrativas se encuentran debidamente fundadas en las disposiciones legales y al no apreciarse en autos, actuaciones procedimentales por parte de la accionante que permitan creer lo contrario, corresponde confirmar su rechazo. ----------

El **Abg. Víctor Caballero**, al momento de **fundamentar el recurso de nulidad** interpuesto, manifestó, entre otras cosas, que el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas es nulo, pues solo se expidió respecto de las cuestiones articuladas por la parte actora, desentendiendo las argumentaciones sostenidas por su parte, haciendo alusión a que el Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017 no acuerda el derecho solicitado por la actora, resultando en consecuencia, un fallo citra petita, en contraposición de lo establecido en el artículo 15, incisos c) y d) del Código Procesal Civil, por lo que solicita la nulidad de la sentencia impugnada. ----------

Por otra parte, la **Abg. Nora Ruoti**, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso interpuesto por la citada profesional. ----------

En ese contexto, es importante señalar, que el recurso de nulidad procede contra las resoluciones pronunciadas con violación de la forma o solemnidades que prescriben las leyes (*artículo 404 del Código Procesal Civil*). En otras palabras, debe aludir a vicios de construcción del proceso o de la resolución en su forma y no a supuestos errores de juicio, pues éstos son atendibles por medio del recurso de apelación. ----------

Ahora bien, al examinar la resolución recurrida, en contraste con los agravios expuestos por el Abg. Víctor Caballero, se llega a la conclusión de que corresponde rechazar la nulidad planteada, pues las argumentaciones a las que hace referencia, que supuestamente fueron inobservadas por el

Abog. Karinna Ayala Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Tribunal al momento de dictar sentencia, refieren al análisis del Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017 dictado por la Sala Constitucional, cuestión que, en efecto, no fue objeto de debate en el presente juicio. ----------

En ese sentido, es pertinente aclarar, que, si bien, el Tribunal resolvió la cuestión del Ítem D), basado en los efectos del Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017, dicha decisión, se basó en un error en la valoración de los hechos; pues al examinar los antecedentes del caso, se advierte que la AT resolvió la reliquidación practicada, apoyando su decisión en Decreto Nro. 9100/2018 y los efectos A.I. Nro. 2001/2018 dictado por la Sala Constitucional y no en la sentencia mencionada por el nulidicente. ----------

Finalmente, cabe indicar, que, en la resolución impugnada, tampoco se observan vicios o defectos procesales que ameriten la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Víctor Caballero. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: El **Abg. Víctor Caballero**, al momento de **expresar agravios en relación al recurso de apelación**, señaló, en resumen, que: **1)** el Tribunal aplicó indebidamente el fallo dictado por la Sala Constitucional, pues el Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017 no tiene efectos retroactivos, ni tampoco señala que la declaración de inconstitucionalidad le acuerda derecho a la parte actora, de repetir suma mayor a la establecida en el Decreto Nro. 1029/2013 declarado inconstitucional o en la misma Ley Nro. 5061/2013 que reglamenta y; **2)** en cuanto al ítem G), devuelto por el Tribunal, atinente al crédito cuestionado por la AT, en concepto de proveedores inconsistentes de la firma contribuyente, indicó que la decisión del Tribunal está equivocada, pues la AT no puede devolver sumas que no ha percibido o son inexistentes y que éstos serán

24-09-2024

devueltos en la medida que ingresen, es decir, cuando resulten ciertos, líquidos y exigibles, condición que no reúnen las sumas ordenadas por el Tribunal. Enfatizó que para que sea procedente la repetición, en los términos establecidos por el artículo 217 de la Ley Nro. 125/92, la condición "sine qua non" que debe darse, es que el obligado a reponer haya percibido, en algún momento, las sumas que se le exige devolver. ----------

La **Abg. Nora Ruoti**, al momento de **contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, solicitó que se declare desierto el recurso el recurso de apelación presentado por su contraparte, pues no reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil. De igual forma, sostuvo que, en lo que respecta al ítem D), la decisión del Tribunal se ajustó a derecho, pues por medio del A.I. Nro. 2001/2018 dictado por la Sala Constitucional, se resolvió hacer lugar a la suspensión de los efectos del artículo 1 del Decreto Nro. 9100/2018, y, en consecuencia, dicho decreto, no era aplicable al periodo fiscal solicitado, sin embargo, éste fue aplicado por la AT en la reliquidación practicada. Por otra parte, en lo que respecta al ítem G), alegó igualmente que la decisión del Tribunal se ajustó a derecho pues Cargill Agropecuaria SACI, no posee facultades ni atribuciones legales para intervenir, controlar o fiscalizar a sus proveedores en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. ----------

Asimismo, la **Abg. Nora Ruoti**, al momento de **expresar agravios en relación al recurso de apelación** manifestó, entre otras cosas, que: **1)** le agravia el rechazo de la devolución de la suma de Gs. 139.866.495, en concepto de "*comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador*", pues el Tribunal no fundamentó los motivos por los cuales no corresponde la devolución. En ese sentido, expresó que el importe de Gs. **642.681** debe ser reconocido, más los intereses y accesorios legales correspondientes, pues con relación a la factura del proveedor Transportadora Independencia SRL (IVA 10% Gs. 541.863) ésta había sido cuestionado por el analista de créditos debido a que no consignaba el RUC, sin embargo, la misma se encuentra subsanada con relación a RUC del adquiriente del documento fiscal del

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

proveedor y que esto fue adjuntado en el recurso de reconsideración. Por otra parte, en cuanto a la factura del proveedor Rogerio Adriano Huebra Neves (IVA % Gs. 100.818), señaló que las compras de alimentos fueron efectivamente realizadas por la compañía y que queda claro que el gasto se encuentra debidamente documentado. Igualmente mencionó que la suma de Gs. **28.240.685** debe ser recocida, más los intereses y accesorios legales correspondientes, pues tanto la AT como el Tribunal, obviaron considerar que siempre que los servicios se encuentren directa o indirectamente relacionados con la exportación se debe devolver el IVA incluido en los comprobantes de compras. Resalto que los gastos realizados por su representada y que según la AT *"no están relacionados con la actividad"* fueron en concepto de realización de eventos de integración y mejoramiento de las condiciones laborales de los trabajadores de la firma. En lo que respecta a la suma de Gs. **91.525.977**, solicito que dicho importe también sea reconocido, más los intereses y accesorios legales correspondientes pues el Tribunal no consideró que dicha suma fue rechazada por la AT, bajo el argumento de que no se presentó la cancelación de anticipo de soja; sin embargo, la AT se encuentra facultada a rechazar la devolución de créditos fiscales únicamente por irregularidad en la documentación, hecho que no ocurre en el presente caso, pues su representada documentó sus operaciones conforme la Ley y a las reglamentaciones vigentes y; **2)** señaló que el Tribunal omitió referirse a los intereses y accesorios ejecutados con la garantía bancaria, por lo cual, solicita que dicha omisión sea subsanada por la Sala Penal. ----------

El **Abg. Walter Canclini**, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de **contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, señaló, en resumen, que en lo que refiere a los rechazos de las sumas requeridas por la contribuyente, la sentencia se ajustó a derecho, pues los comprobantes impugnados no tienen relación, ni están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, por consiguiente, no se dan los presupuestos legales para la devolución del crédito fiscal. ----------

En ese contexto, a los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso citar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

Se advierte que en sede administrativa la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la AT, la devolución del IVA, crédito fiscal de exportación, por el régimen acelerado, por la suma de Gs. 6.134.912.865, correspondiente al periodo fiscal noviembre 2018. Dicha solicitud fue concedida por medio de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930005813 del 09 de abril del 2019. Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300010903 del 28 de agosto del 2019, los analistas de la AT concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 5.616.455.339 y recomendaron ejecutar la garantía bancaria por la diferencia resultante de Gs. 518.457.526.-

La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500001801 fue realizada el 28 de agosto del 2019, en dicha comunicación se indicó el valor cuestionado a ejecutar y como observación se detalló que las liquidaciones de los accesorios se harían en forma definitiva en el momento en que se realizara la cancelación de la deuda. La firma contribuyente solicitó la instrucción del sumario pertinente, el cual, luego de los trámites de rigor, concluyó con la Resolución Particular Nro. 72700001350 de fecha 14 de junio del 2021. ----------

Por Resolución Particular Nro. 72700001350/2021 la AT dispuso hacer lugar parcialmente a lo solicitado en el sumario administrativo por la firma contribuyente y, en consecuencia: acreditar la suma de Gs. 18.028.269 y confirmar en los demás términos el Informe de Análisis Nro. 77300010903/2019. La firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la citada resolución, en fecha 30 de julio del 2021, y al no haber sido resuelto por la AT, se produjo la denegatoria tácita del recurso, en virtud a lo establecido en el artículo 234 de la Ley Nro. 125/92, contra la cual, accionó en lo contencioso administrativo. ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

En ese sentido, corresponde verificar en primer lugar, si el escrito de expresión de agravios presentado por la Abogacía del Tesoro, reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil, ya que esto fue puesto en dudas por la Abg. Nora Ruoti. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Así, tras la lectura del escrito de expresión de agravios mencionado, se advierte que el mismo contiene suficientes críticas de la sentencia impugnada y, por consiguiente, se considera cumplida la exigencia contenida en el artículo 419 del Código Procesal Civil para el estudio del recurso de apelación interpuesto. ----------

En consecuencia, corresponde pasar al ***análisis de los agravios expuestos por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro***. ----------

En cuanto al ***primer agravio*** del apelante, referente a la incorrecta aplicación del Tribunal, del fallo dictado por la Sala Constitucional, Acuerdo y Sentencia Nro. 1794/2017; corresponde reiterar nuevamente, que se corrobora en la sentencia impugnada, una incorrecta valoración de los hechos, pues la AT reliquidó el crédito fiscal, apoyando su decisión en el Decreto Nro. 9100/2018 y en los efectos del A.I. Nro. 2001/2018 dictado por la Sala Constitucional y no la sentencia invocada por el recurrente. ----------

En ese contexto, pese al error incurrido tanto por el Tribunal de Cuentas como por el Abg. Víctor Caballero al momento de fundamentar los agravios, cabe señalar que la decisión administrativa, en lo que respecta a este punto, no se ajustó a derecho, y por ende es correcta la devolución de la suma solicitada por la firma accionante, en base a las siguientes consideraciones:

Del Informe de Análisis Nro. 77300010903/2019 se advierte que, la AT fue anoticiada del A.I. Nro. 2001/2018 dictado por la Sala Constitucional, en fecha 04 de setiembre del 2018. El referido auto interlocutorio concedió la suspensión de los efectos del artículo 1 del Decreto Nro. 9100/2018 que modificó los artículos 13,14, 15 y 16 del Decreto Nro. 1029/2013, a favor de la firma accionante. ----------

Cargill Agropecuaria S.A.C.I., luego de obtener la medida cautelar de suspensión de efectos del Decreto Nro. 9100/2018, inició en fecha 22 de marzo del 2019, los trámites ante la AT para el recupero del crédito fiscal, correspondiente al periodo fiscal noviembre del 2018. ----------

Por Resolución Particular Nro. 72700001350/2021, la AT resolvió en el punto 1.1, que considerando el momento en que se configuró el derecho a devolución y que son anteriores de la notificación del A.I. Nro. 2001/2018 al fisco, aún se encontraba plenamente vigente lo establecido en el Decreto Nro. 9100/2018, por consiguiente, correspondía la reliquidación practicada. --------

En ese contexto, al analizar las circunstancias mencionadas, se concluye que la reliquidación practicada por la Administración no se ajustó a derecho, pues la devolución del crédito fiscal IVA solicitado, compete al periodo fiscal noviembre/2018. Es decir, cuando ya se encontraba vigente la medida de suspensión (A.I. Nro. 2001/2018) decretada por la Sala Constitucional. Igualmente, la solicitud de devolución fue presentada en fecha 22 de marzo del 2019, posterior a la notificación al fisco (05 de setiembre del 2018) de la medida dispuesta por la Sala Constitucional, por lo que, en definitiva, no correspondía la reliquidación practicada. ----------

En lo que respecta al ***segundo agravio*** del apelante, referente a la devolución del crédito fiscal objetado por la AT en concepto de proveedores inconsistentes de la firma contribuyente, cabe indicar que la decisión del Tribunal en este punto se ajustó a derecho, al contrario de lo manifestado por el abogado recurrente. ----------

Así, es importante recordar al apelante, que en el presente juicio se analiza un procedimiento de devolución del crédito fiscal del exportador, el cual se encuentra reglado por el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13; en consecuencia, se debe observar lo dispuesto por dicha norma al momento de analizar sobre la procedencia de la devolución del crédito solicitado y no lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley Nro. 125/92, referentes al procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso, sugerido por el Abg. Víctor Caballero. ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

En ese sentido, al analizar detenidamente lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, se concluye que la causal de –*proveedores omisos e inconsistentes*- no se encuentra prevista en la disposición tributaria, como motivación válida para rechazar la devolución de crédito fiscal. En efecto, la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

norma citada, deja establecido que el motivo por el cual la Administración puede objetar la devolución del crédito, es en base a la irregularidad documental presentada por el contribuyente, lo cual no ocurre con el cuestionamiento practicado por la AT, en ítem F) del Informe de Análisis Nro. 77300010903/2013. ----------

Por otra parte, 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 (*Administración Tributaria)* en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria. ----------

Cabe resaltar, que la Ley Nro. 125/92 en el artículo 180 establece que la responsabilidad por infracciones tributarias es "*personal del autor*", cuando expresa: "*Infractores: La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta Ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*". ----------

Por consiguiente, la firma contribuyente no tiene responsabilidad respecto a los incumplimientos de los sujetos obligados, en este caso, sus proveedores, así como tampoco los puede forzar a que cumplan con el fisco ingresando los tributos pertinentes. ----------

Seguidamente, corresponde pasar al ***análisis de los agravios expuestos por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I.*** ----------

En cuanto al ***primer agravio*** de la apelante, corresponde señalar lo siguiente: ----------

Respecto al crédito fiscal de **Gs. 642.681**, corresponde devolver el importe del IVA 10% (Gs. 541.863) consignado en la Factura Nro. 001-001-

001460, emitida por la Transportadora Independencia SRL, en razón de que el cuestionamiento practicado por la AT en el Informe de Análisis Nro. 77300010903/2019 (falta de RUC del solicitante) fue subsanado por la firma accionante, conforme se constata con la prueba documental obrante a fs. 58 de autos; en consecuencia, reúne los requisitos legales para respaldar el crédito fiscal requerido y debe ser devuelto más los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria (resolución ficta) de dicho concepto, en virtud a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13. ----------

Ahora bien, en lo que respecta a el importe del IVA 10% (Gs.100.818) de la Factura Nro. 001-001-0000634, emitida por el proveedor Rogerio Adriano Huebra Neves, dicho importe debe ser rechazado, pues el cuestionamiento practicado por la AT en el Informe de Análisis Nro. 77300010903/2019, se ajustó a derecho, ya que la factura presentada por la contribuyente no tenía detalles del bien adquirido, y en ese sentido, las disposiciones legales tributarias establecen que, para que un comprobante sea reconocido como crédito fiscal, éste debe cumplir con los requisitos que la AT establezca, conforme a sus facultades reglamentarias (*artículos 85 y 86 de la Ley Nro. 125/92, textos modificados por la Ley Nro. 2421/04*). La AT establece que los comprobantes deben consignar la descripción del bien o servicio adquirido (*artículo 20 del Decreto Nro. 6539/205, texto actualizado por el Decreto Nro. 10797/13*); por consiguiente, al no haber cumplido la contribuyente con esta disposición, resulta regular el actuar de la AT al denegar la devolución del crédito solicitado en dicho concepto. ----------

Por otra parte, en lo que respecta al importe de Gs. **28.240.685** solicitado por la firma contribuyente, dicha suma debe ser rechazada, pues de las constancias de autos, surge que la AT cuestionó dichos comprobantes en razón de que éstos detallan la adquisición o pago de servicios, tales como: "*evento de fin de año, servicios de ambientación contra el cáncer de mama, cotillón, auspicio brindis fin de año, compras efectuadas para bolsos entregados a funcionarios por maternidad...*", entre otros. Por consiguiente, atendiendo la actividad económica principal de la contribuyente (comercio al

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

por mayor de materias primas agrícolas), se concluye que, dichos gastos no se encuentran relacionados con la actividad exportadora de la firma. Es decir, no están relacionados a la fuente generadora de riqueza y, por tanto, no se dan las condiciones establecidas en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, para la devolución del crédito fiscal. ---------

Prosiguiendo con el análisis, en lo que concierne al crédito fiscal de Gs. **91.525.977** solicitado por la firma contribuyente, dicha suma debe ser devuelta, más los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria (resolución ficta) de dicho concepto, en virtud a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, por las siguientes consideraciones: ----------

Por Resolución Particular Nro. 72700001350/2021 la Administración rechazó la devolución la suma mencionada, indicando lo siguiente: *"...la SET conforme a sus atribuciones legales establecidas en el Num. 3) del artículo 189 de la Ley, exige la factura de cancelación de la operación, para que quede demostrado efectivamente que se concretó el negocio...".* ----------

Ahora bien, examinado el fundamento legal del rechazo expuesto por la AT, se advierte que la norma citada *-numeral 3) del artículo 189 de la Ley Nro. 125/92-* en ninguna parte establece que se deberán presentar facturas de cancelación, con relación a las facturas de anticipo, sino que dicha norma dispone: "*Facultades de la Administración. La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá: ... 3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones.".* ----------

Igualmente, es importante indicar que el Informe de Análisis Nro. 77300010903/2019 en el punto 4.4 individualizó catorce comprobantes que fueron observados por no contar con el comprobante de cancelación; sin embargo, dicho informe, no específica, ni explica, con relación a los anticipos observados, cuál es la norma incumplida por la contribuyente, es decir, no establece la base legal del rechazo. Por ende, se concluye que la decisión de

la AT; con relación a este punto, carece de motivación, por la ausencia de razones fácticas y jurídicas de la decisión adoptada. ----------

En lo que respecta al ***segundo agravio*** de la apelante, referente a los intereses y accesorios ejecutados con la garantía bancaria omitidos en la sentencia del Tribunal, cabe señalar lo siguiente: ----------

Al examinar detenidamente la sentencia impugnada, se verifica la omisión argüida, pues efectivamente la firma accionante solicitó la devolución de dicho concepto al entablar su demanda. ----------

En ese contexto, corresponde que los importes que hacen a la ejecución de la garantía bancaria, intereses y accesorios, percibidos por el fisco, sean devueltos en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido en juicio, pues de no ser así, el fisco incurriría en un enriquecimiento indebido (artículo 1817 del Código Civil Paraguayo[1]), ante la ausencia de justificativo válido para su percepción. ----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde: **1) RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro y; **2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., y, en consecuencia; **MODIFICAR PARCIALMENTE** el numeral 2) del Acuerdo y Sentencia Nro. 110/2023 analizado, en el sentido de ordenar –además- la devolución de Gs. 92.067.840, más los intereses y accesorios legales a ser calculados conforme el considerando de la resolución, y ordenar la devolución de los importes que fueron ejecutados por el fisco en la garantía bancaria, en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido en juicio. ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C
Ministra

[1] **Código Civil Paraguayo, artículo 1817** - El que se enriquece sin causa en daño de otro está obligado, en la medida de su enriquecimiento, a indemnizar al perjudicado la correlativa disminución de su patrimonio. Cuando el enriquecimiento consiste en la adquisición de una cosa cierta, corresponderá la restitución en especie, si existe al tiempo de la demanda.

En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas en el orden causado, considerando la anulación parcial del acto administrativo impugnado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. –

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por sus mismos fundamentos, en el sentido de rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Tesoro, y hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I. en contra del Acuerdo y Sentencia Nº 110 de fecha 06 de julio de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas-Segunda Sala, debiéndose en consecuencia modificar parcialmente el numeral 2 del referido fallo, en el sentido de ordenar la devolución de la suma de Gs. 92.067.840 más intereses y accesorios legales como se tiene expuesto en los fundamentos del voto preopinante. Concuerdo igualmente respecto de la imposición de costas en el orden causado conforme con el artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto del Ministro Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. **Es mi voto**. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 906; Año 2023.**

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 369

Asunción, 24 de setiembre del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro, conforme a los fundamentos expuestos en la resolución. ----------

2. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., conforme a los fundamentos expuestos en la resolución. ---

3. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Víctor Caballero, en representación de la Abogacía del Tesoro, conforme a los fundamentos expuestos en la resolución. ----------

4. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., y en consecuencia; **MODIFICAR PARCIALMENTE** el numeral 2) del Acuerdo y Sentencia Nro. 110/2023 analizado, en el sentido de ordenar –*además*- la devolución de Gs. 92.067.840, más los intereses y accesorios legales a ser calculados conforme el considerando de la resolución, y ordenar la devolución de los importes que fueron ejecutados por el fisco en la garantía bancaria, en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido en juicio. ----------

5. **IMPONER** las costas en el orden causado, en virtud al artículo 193 del Código Procesal Civil. ----------

6. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí: Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Penoni
Secretaria