CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: **"CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ DICTAMEN DANT Nro. 10 DEL 08/10/2019 Y OTRA DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".** Expte. C.S.J. Nro. 804; Folio: 74 vlto; Año: 2022.---

RECIBIDO 20-08-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Doscientos noventa y cuatro

En la ciudad de Asunción, capital de la República del Paraguay, a los veinte días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **Dres. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y GUSTAVO SANTANDER DANS**, quien integra esta Sala en reemplazo de la Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, ante mí, la secretaria autorizante, se trajo al Acuerdo el expediente caratulado: **"CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ DICTAMEN Nro. 10 DEL 08/10/2019 Y OTRA DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET"**, a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abg. NORA RUOTI COSP, en nombre y representación de la parte actora, CARGILL AGROPECUARIA SACI, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 157 de fecha 30 de mayo de 2022, 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: ----------

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: **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y GUSTAVO SANTANDER DANS**.----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: La recurrente, Abg. Nora Ruoti Cosp, representante convencional de la parte actora – CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I.- desistió expresamente de su correspondiente recurso de nulidad.----------

No obstante, corresponde el análisis de oficio de la nulidad, al existir cuestiones previas que deben ser analizadas y que hacen a la admisibilidad de la acción

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

promovida y que pueden llevar a la existencia de vicios de nulidad en el proceso y en la sentencia recurrida, conforme al art. 113 del Código Procesal Civil (C.P.C.).----

En primer lugar, corresponde señalar que la acción contencioso administrativa cuenta con una serie de requisitos o presupuestos de admisibilidad que se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada. Éstos se encuentran contemplados 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 por el Tribunal de Cuentas, al ser presentada la demanda, pudiendo acarrear la nulidad de todo el proceso a falta de uno de ellos. ----------

En los artículos mencionados, se dispone que la acción debe ser instaurada contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (art. 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (art. 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (art. 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (art. 3 inc. d), y finalmente que sea promovida 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-* de 18 días.----------

Al analizar el presente caso, se advierte que la demanda no cumple con uno de los presupuestos de admisibilidad, el cual es, que se trate de actos administrativos definitivos. En razón de que, del escrito de promoción de demanda obrante a fs. 37/58, se observa que la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I. recurre en la instancia judicial contra: **1)** el **Dictamen DANT Nro.10** de fecha 08 de octubre del 2019, que recomienda: a) acreditar a la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I. el monto de G. 19. 582.727 en conceptos de créditos fiscales, b) confirmar el Informe de Análisis Nro. 77300005715 del 24/11/14, respecto a los demás cuestionamientos, c) comunicar a la sumariada que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa dentro del plazo de 10 días hábiles de notificada de la resolución dictada, d) remitir el expediente al Dpto. de Créditos y Franquicias Fiscales a fin de la acreditación correspondiente y e) notificar a la firma; **2) Denegatoria ficta** recaída en el recurso de reconsideración interpuesto en fecha 31/10/2019 a través del Expediente electrónico Nro. 72600002303, de la SET.----------

En definitiva, la demanda es promovida contra un dictamen y su correspondiente confirmación ficta, en el que se realiza simples recomendaciones al Director de Planificación y Técnica Tributaria de la SET. Por lo que el mencionado dictamen no reúne los presupuestos de admisibilidad señalados al inicio, pues son simples opiniones de un órgano interno de la SET, es decir, no constituye una decisión de la Autoridad Tributaria. Al respecto, se debe tener presente que el dictamen es un simple acto de la administración, es una comunicación inter-orgánica que sirve para preparar el acto administrativo y no implica que necesariamente la máxima autoridad deba seguir las recomendaciones dadas por el órgano dictaminante. --------

RECIBIDO 20-08-2024

En base a lo mencionado, la autoridad administrativa siempre tiene la decisión final, por lo que, en este caso, el dictamen impugnado no puede ser objeto del proceso contencioso administrativo, pues no contiene una decisión administrativa que pudiera afectar un derecho preestablecido a favor de la firma accionante.------

Por tanto, no se debió abrir la instancia contencioso administrativa, pues no se han impugnado actos administrativos cuya regularidad pueda ser objeto de verificación en este proceso, la acción instaurada no reúne los presupuestos de admisibilidad, artículo 3 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 ambas instancias, en el orden causado. ----------

Al respecto, este mismo criterio sostuve en la resolución de casos similares, entre los cuales cito al **Acuerdo y Sentencia Nro. 632** de fecha 12 de setiembre del 2022 en el juicio caratulado *"CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ DICTAMEN DANT Nro. 268 DEL 25/AGOSTO/17 DEL MINISTERIO DE HACIENDA (SET)"* y el **Acuerdo y Sentencia Nro. 806** de fecha 09 de diciembre del 2022, en el juicio caratulado *"CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ DICTAMEN DANT N°166/18 DEL 12 DE JUNIO DE 2018, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".* **Es mi voto.**----------

A su turno, el Dr. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA dijo: EN CUANTO AL RECURSO DE NULIDAD: Me permito disentir del voto del Ministro preopinante, por los motivos que paso a exponer a continuación:----------

En estos autos la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, a través de sus representantes convencionales, promueve demanda contencioso administrativa contra el Dictamen DANT N° 10 de fecha 08 de octubre de 2019. En el Dictamen de referencia se recomienda acreditar a la firma Cargill Agropecuaria SACI el monto de G. 19.582.727 en concepto de crédito fiscal, debido a que se constató que el mismo ingresó al fisco; asimismo, se recomienda confirmar el Informe de Análisis N° 77300005715 del 24/11/14 respecto a los demás cuestionamientos. Al pie del Dictamen mencionado (fs. 9 vlto.) obra la providencia que textualmente dice: "*Proceder*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

de conformidad a lo señalado en el presente dictamen", firmada por el Director de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria.----------

En tal sentido, el acto administrativo impugnado en el presente juicio fue dictado por la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria de la Subsecretaría de Estado de Tributación en uso de la facultad conferida en el artículo 4° de la Resolución General N° 40/2014 de la Subsecretaría de Estado de Tributación, que dice: *"Facultar a la* ***DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA*** *a resolver y suscribir los actos referentes a: a) La determinación de obligaciones tributarias y la aplicación de sanciones en los siguientes casos:1) Cuando en un sumario administrativo, el contribuyente o responsable no toma intervención alguna en el proceso.2) Cuando en un sumario administrativo, el contribuyente o responsable acepta o se allana total o parcialmente.3) Cuando el monto de los tributos no supere G. 100.000.000 (cien millones de guaraníes). b) Las respuestas a consultas no vinculantes".* Cabe acotar que la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración ante el Viceministro de Tributación, con lo cual operó denegatoria ficta en los términos del art. 234 de la Ley N° 125/91.----------

De conformidad a lo expuesto y tal como en otros casos análogos a este, en donde la Administración Tributaria se expide por medio de la ratificación de dictámenes, considero que el presente juicio cumple con los requisitos de admisibilidad de la demanda previstos en el artículo 3° de la Ley N° 1462/35 "Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo", que copiado dice: *"La demanda contencioso administrativa podrá deducirse por un particular o por una autoridad administrativa, contra las resoluciones administrativas que reúnen los requisitos siguientes:* ***a)*** *Que causen estado y no haya por consiguiente recurso administrativo contra ellas;* ***b)*** *Que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas;* ***c)*** *Que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto;* ***d)*** *Que la resolución vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante".* Asimismo, la denegatoria tácita del recurso de reconsideración dejó expedita la vía para recurrir ante el fuero contencioso administrativo. En estas condiciones no considero que existan motivos para declarar de oficio la nulidad de todo el juicio.----------

Por otra parte, no se observan vicios o defectos en la sentencia que ameriten su tratamiento de oficio, en los términos de los artículos 15, 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que el Recurso de Nulidad debe ser desestimado. **Es mi voto**.-

A su turno, el Dr. GUSTAVO SANTANDER DANS dijo: En cuanto al presente recurso, me adhiero al voto esgrimido por el Ministro Luis María Benítez Riera, teniendo en cuenta la inexistencia de elementos que ameriten la nulidad de la sentencia apelada. **Es mi voto**.----------

A LA SEGUNDA CUESTION PLANTEADA, EL DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión

RECIBIDO 20-08-2024

anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso, resulta inoficioso el estudio del recurso de apelación. **Es mi voto**. ----------

A su turno, el Dr. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA dijo: Antes de analizar la cuestión de fondo, corresponde verificar si el escrito de expresión de agravios presentado por la firma Cargill Agropecuaria SACI, cumple con los requisitos establecidos en el Art. 419 del Código Procesal Civil, que dice: *"Forma de la fundamentación: El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose estos requisitos, se declarará desierto el recurso".*----------

La doctrina, sobre la materia plasmada en el artículo transcripto, señala que el escrito de expresión de agravios debe penetrar en los fundamentos de las Resoluciones y concretar los errores que a su juicio ella contiene, de los cuales se derivan los agravios que se reclaman. También debe constar en dicho escrito, en forma clara y detallada, los motivos que ha tenido para estimar injusto el fallo recurrido.----------

De la verificación del escrito de expresión de agravios, surge que la recurrente -si bien presentó un escrito in extenso- solo se limitó a reiterar las alegaciones expuestas en su escrito de promoción de demanda, sin argumentar -en absoluto- las razones del porqué considera que la decisión se encuentra errada.----------

Ante el panorama descripto en el parágrafo anterior, surge con meridiana claridad que el escrito de fundamentación del recurso de apelación planteado por la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI no reúne los requisitos exigidos por en el Art. 419 del Código Procesal Civil, para su estudio.-----

Ahora, respecto a los agravios expresados por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, sobre la decisión del Tribunal de Cuentas de devolver los créditos respaldados en facturas provenientes de proveedores inconsistentes, corresponde decir:----------

Que esta judicatura ha sostenido en más de una ocasión que la omisión o inconsistencia de los Agentes de retención –proveedores o compradores- deben ser

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Can
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

observada y reclamada por el sujeto activo –Administración- a cada titular, para lo cual debe utilizar su poder coercitivo a los efectos de reclamar las obligaciones incumplidas, y no cargar su función a terceros, como en este caso pretende hacerlo sobre la firma Accionante, quien no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados, en este caso sus proveedores, ya que esta es una responsabilidad personal, conforme dispone el art. 180 de la ley 125/91.-

Al ser así, considero –respecto a este punto- que corresponde la devolución de crédito solicitado por la parte Actora, G. 44.545, tal como lo dispuso el Tribunal de Cuentas.----------

En base a todo lo dicho, corresponde Declarar Desierto el Recurso de apelación interpuesto por la firma Cargill Agropecuaria SACI, y No Hacer Lugar al recurso de apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos antes expuestos. En relación a las costas, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde que las mismas sean soportadas por los apelantes. **Es mi voto**.----------

A su turno, el Dr. GUSTAVO SANTANDER DANS dijo: Igualmente, me adhiero al voto emanado del Ministro Luis María Benítez Riera, en el sentido de que corresponde declarar desierto el Recurso de Apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI y No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, respecto al cual me permito agregar las siguientes consideraciones argumentativas que paso a exponer.----------

Así pues, en lo que atañe a los agravios esbozados por el representante del Ministerio de Hacienda, respecto a lo resuelto por el Tribunal de Cuentas en favor de la devolución del crédito fiscal proveniente de proveedores omisos, considero oportuno agregar 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 efecto, la Ley N°125/91, en su art. 180, determina que la responsabilidad por infracciones tributarias es "personal del autor" cuando dice: *"...Infractores. La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concerniere 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".*----------

RECIBIDO 20-08-2024

La contribuyente CARGILL AGROPECUARIA SACI no es responsable del incumplimiento de deberes tributarios por parte de sus proveedores y la falta de pago de la deuda fiscal por parte de estos últimos no puede justificar el cuestionamiento del crédito solicitado por el contribuyente. La Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos de determinación contra dichos proveedores y no debía responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente. Ergo, corresponde **DECLARAR DESIERTO** el Recurso de Apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI y **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, a tenor de los fundamentos explicados precedentemente. En relación a las costas, en atención a como quedó resuelto el debate, corresponde imponerlas a los apelantes. **Es mi voto**.----------

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:----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO:.....294.....

Asunción, 20 de agosto de 2024.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL
RESUELVE:

1. **DESESTIMAR** el Recurso de Nulidad;----------

2. **DECLARAR DESIERTO** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. NORA LUCÍA RUOTI COSP, en representación de la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI (parte actora), y **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el Abg. JOSÉ MANUEL ANDRÉS PEDROZO, en representación del MINISTERIO DE HACIENDA (parte demandada), y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 157 de fecha 30 de mayo de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el considerando de la presente resolución;----------

3. **IMPONER** las costas a los apelantes;----------

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

Luis María Benítez Riera

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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