CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA RES. N° 7270000726/2021 DEL 19 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".-----

ACUERDO Y SENTENCIA N° Doscientos sesenta y cinco

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintisés días, del mes de julio, del año dos mil veinte y cuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, la **Dra. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: **"CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA RES. N° 7270000726/2021 DEL 19 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET"**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 401 de fecha 13 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

1. ¿Es nula la Sentencia apelada?----------
2. En caso contrario, ¿Se halla ajustada a Derecho?------

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera dijo: El Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, Marcos A. Morínigo, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

El Abg. Federico Valinotti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., también desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto.----------

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Que de la verificación de la resolución recurrida no se observan 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. Por lo expuesto, corresponde tener por desistido al Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda y al representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I. de sus recursos de nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 401 de fecha 13 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. **Es mi voto.-**

A su turno, los Ministros MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA Y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, manifiestan que se adhieren al voto que antecede, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 401 de fecha 13 de diciembre de 2022, resolvió: *"1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente acción contencioso-administrativa, que promovió el abogado Federico Valinotti, en nombre y representación de la firma CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. contra la Resolución Particular N° 72700000726 del 19/03/2021 y contra la confirmatoria dispuesta por Resolución Tácita de la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, por los fundamentos expuestos precedentemente y en consecuencia; **2.- REVOCAR PARCIALMENTE**, los actos administrativos impugnados por los fundamentos expuestos. **3.- DISPONER** la devolución de los conceptos rechazados en la descripción del informe de Análisis N° 773000009079 del 12/06/2018, específicamente en el **ítem F) "Proveedores que registran en la DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas"** (fs. 26/32) y la suma ejecutada en la garantía correspondiente a multas e intereses, por los fundamentos expresados y; **4.- DISPONER** el pago de intereses y multas solo sobre la suma devuelta conforme a lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley N° 125/91. **5.- IMPONER** las costas en el orden causado en virtud al vencimiento reciproco entre las partes conforme a lo que dispone el artículo 195 del C.P.C. **6.- NOTIFICAR** por cédula a las partes. **7.- ANOTAR**, registrar, remitir…".*----------

DECIDIDO 29 -07- 2024

Contra lo resuelto por el Tribunal se alza parcialmente el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y en su escrito de expresión de agravios manifestó -entre otras cosas- que los créditos respaldados en facturas emitidas por proveedores cuyas declaraciones presentan inconsistencias no fueron rechazados por la SET, sino suspendidos, hasta tanto las personas obligadas ingresen los tributos adeudados a las arcas de Estado. Afirmó que el Tribunal inferior incurrió en un error al ordenar -lisa y llanamente- la devolución de los créditos fiscales mencionados -además de intereses- sin observar las normativas y reglamentación que rigen al caso. Sostuvo que la repetición de pago procede solo en caso de haber ingresado el tributo al fisco, ya que no se puede devolver algo que no se tiene. Indicó que la decisión del Tribunal vulnera los arts. 218 al 223 de la ley 125/91 (modif. por la ley 2421/04), además del art. 3 de la Resolución General 52/11, por lo que debe ser revocada.----------

A su turno, el representante convencional de la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, abg. Federico Valinotti, al contestar el traslado (fs. 147/154) manifestó -entre otras cosas- que la SET reconoce el crédito reclamado, el que se encuentra respaldado en las facturas presentadas; no obstante, alude a que no corresponde la devolución en este momento. Cabe resaltar que la ley no establece como causal de suspensión o rechazo de la devolución de crédito el hecho de que existan proveedores omisos o inconsistentes, por lo que queda claro que la Administración vulnera el principio de legalidad. Sostuvo que la SET posee facultades para fiscalizar a los proveedores que no cumplen con sus obligaciones tributarias, situación que no aconteció en el presente caso. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

Contra la mencionada sentencia, también se alza -parcialmente- el representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI, y de la lectura de su escrito de expresión de agravios (fs. 156/166 de autos) surge este puede

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ser resumido en: **Cuestiones formales:** **I)** La Administración Tributaria dispuso la devolución de la totalidad del crédito peticionado -G. 9.763.860.440-, no obstante, y sin que exista una resolución contraria, ordenó la ejecución de la garantía bancaria, decisión que no contenía fundamento alguno, por lo que resulta arbitraria. **II)** Que una simple comunicación de ejecución de garantía no puede modificar una Resolución, y que, además, el primero de ellos siquiera identifica al funcionario que lo emitió. **III)** El informe de análisis del crédito solicitado en devolución, fue elaborado por funcionarios que carecen de competencia para ello. **IV)** Cuestionó que el informe del análisis y la comunicación de ejecución fueron notificados por correo electrónico, cuando la ley exige que fuera notificada personalmente o por cédula. **Cuestión de fondo:** **V)** Mencionó que resulta errada la decisión del Tribunal de rechazar el crédito, de G. 142.965.042, por no adjuntar el comprobante de cancelación de la factura, puesto que a la fecha del informe aún no estaba cerrado el precio final, en razón de que aún no había finalizado la periodo de zafra, actuando a tenor de lo dispuesto en el art. 29 literal b) de la Resolución General N° 24/2014. **VI)** Respecto al rechazo del crédito -G. 1.329.693-, alegó que las erogaciones fueron efectuadas en beneficios a sus trabajadores, con el fin de mantenerlos estimulados y motivados, por lo que tales erogaciones se encuentran relacionadas con las actividades de la firma, conforme reza el art. 8 literal o) de la ley 125/91. **VII)** Sobre el crédito de G. 1.227.554, cuestionado por contener -supuestamente- deficiencias formales en el llenado, sostuvo que el hecho de no contener el detalle -tan específico- como lo requiere el analista, no implica que no se haya cumplido con las disposiciones legales, pues se han emitidos las facturas correspondientes e ingresados -los tributos- a las arcas del Estado. **VIII)** Respecto al crédito de G. 109.188.424 que fuera rechazado por "falta de presentación de documentación original", supuestamente por ser copias de los comprobantes, alegó que tal situación no aconteció, en vista de que sus proveedores remiten -vía correo electrónico- las facturas, al igual que lo realizan varias empresas, por lo

RECIBIDO
ESTADISTICA
26-07-2024

que solo le resta descargarlas e imprimirlas para su presentación ante el fisco, sin embargo, el analista de la SET se limitó a rechazar el crédito, en el entendimiento de que eran simples copias, sin tener en cuenta lo antes dicho, y sin siquiera solicitar informes a sus proveedores para corroborar la emisión de los comprobantes. **IX)** Afirmó que la SET modificó unilateralmente sus declaraciones juradas, desafectado G. 299.432 a raíz de supuestas diferencias, sin mayores fundamentos o razones técnicas para ello, violentado con tal actuar lo dispuesto en el ley tributaria **X)** Reclamó la suma de G. 362.474.831 ejecutada indebidamente en concepto de interés más accesorios legales, por el fisco. **XI)** Por último, peticionó el pago de intereses moratorios y multas, sobre los retrasos en la devolución de los importes de los tributos solicitado en devolución. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación, con imposición de costas.----

A fojas 170/175 de autos, obra el escrito de contestación del traslado presentado por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, quien alegó que la Administración obró correctamente al rechazar el crédito fiscal de G. 264.741.163 por no cumplir -los comprobantes que los respaldan- con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes, ya que varios de estos hace alusión -en el concepto- a compras de cotillón para rifa-donación, sesiones de equinoterapia, bebidas alcohólicas, etc., además, de anticipo de mercadería sin acompañar el comprobante de cancelación y presentación de fotocopias en la etapa de la documentación inicial requerida. Respecto a Crédito fiscal de G. 299.432, que fuera descontado debido una diferencia entre el monto acreditado y el monto susceptible de devolución, sostuvo que ante la ausencia de documentos que comprueben la existencia de las exportaciones se presume que las mercaderías fueron vendidas en el mercado local, debiendo abonar el impuesto correspondiente. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por el representante de la firma Cargill Agropecuaria SACI.---

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso recordar que la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI solicitó, en sede administrativa, y por régimen acelerado, la devolución de IVA crédito exportador, correspondiente al periodo fiscal 05/2017, por G. 9.763.860.440, siendo ello aprobado y acreditado por la SET, vía Resolución N° 7930004022 de fecha 19/01/2018 (f. 25), tras el aval bancario presentado por la firma solicitante, tendiente a garantizar el monto peticionado en devolución.----------

Posteriormente, y tras culminar el análisis de las documentaciones, que respaldan el crédito fiscal solicitado por la firma, el auditor de la SET emitió el Informe de Análisis N° 77300009079 de fecha 12/06/2018, el cual concluyó que los comprobantes que respaldan el crédito por G. 9.451.388.163 se encuentran ajustados a la normativa, no así ciertos comprobantes cuyos impuestos totalizan G. 312.472.277, recomendado la ejecución de la garantía bancaría para el recupero de este último importe, más los intereses y accesorios legales.----------

Que como consecuencia del Informe emitido por el auditor, la SET dispuso la Ejecución de la Garantía N° 75500001330 de fecha 15/06/2018, sobre el importe cuestionado y acreditado en su oportunidad -G. 312.472.277-, más intereses y accesorios legales, que totalizan -según comprobante de pago (f.24)- G. 373.404.371.----------

Resulta importante mencionar que, luego de la tramitación del sumario administrativo, la decisión de la Administración fue reconsiderada, por parte de la firma Cargill Agropecuaria SACI. La Autoridad Tributaria acogió parcialmente el recurso -vía Resolución Particular N° 72700000726 de fecha 19/02/21, dictada por el Viceministro de Tributación (fs. 7/14)- al disponer: *"1° HACER LUGAR parcialmente a lo solicitado por la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, con RUC 80005966 en el sumario administrativo, y en consecuencia acreditar la suma de G. 10.929.540"*. Al ser así, el monto del crédito cuestionado por el Fisco quedó reducido en G. 301.542.737.----------

De las constancias de autos, surge que la suma reclamada -G. 362.474.831- es resultado de la sumatoria de: **G. 299.432**

(Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120 del contribuyente), **G. 253.811.623** (Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes, no cuestionados en la certificación), **G. 47.431.682** (Proveedores que registran en la DD.JJ. ingresos inferiores a las ventas realizadas), y **G. 60.932.094** (En concepto intereses y accesorios legales).------

Entrando en el estudio del caso, corresponde -primeramente- analizar el crédito que fue ordenado la devolución por el Tribunal de Cuentas, que se encuentra respaldado en facturas provenientes de proveedores que presentan inconsistencias en sus DD.JJ., y que suman **G. 47.431.682.**----------

Al respecto, corresponde recordar que esta magistratura ha sostenido en más de una ocasión que los cuestionamientos realizados sobre las facturas provenientes de proveedores inconsistentes, deben ser reclamados 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 -a tenor de los dispuesto en el art. 180 de la ley 125/91- no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados, en este caso sus proveedores, y mucho menos puede forzar a que estos cumplan con el fisco.----------

Corresponde señalar que los comprobantes que respaldan dichos créditos no fueron rechazados por irregularidades o deficiencias en las documentaciones, sino que el fisco decidió mantener en suspenso la devolución, hasta tanto los proveedores cumplan con sus obligaciones tributarias, procedimiento que no se encuentra previsto dentro de nuestra ley tributaria, por lo que resulta claramente arbitraria la decisión adoptada, conforme a lo antes dicho.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Continuando con el análisis del caso, corresponde abordar el estudio respecto a los cuestionamientos formales alegados por el representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI, que hace a los puntos **I)** y **II)** antes mencionados.----------

A los efectos de abordar el presente estudio, corresponde recordar el procedimiento previsto para la devolución del crédito fiscal IVA exportador -para luego- y tras el análisis de las constancias de autos, decidir si existió algún vicio o irregularidad en el actuar de la Administración.----------

Reiterar que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado, del periodo fiscal 05/2017. Al ser así, corresponde analizar la Resolución General N° 15 de fecha 31 de enero de 2014, dictado por la Sub Secretaría de Estado de Tributación, vigente al momento del pedido de devolución, por parte de la firma accionante.----------

Al respecto, el art. 24 de la Resolución General mencionada, reza: "*…Una vez que* ***el solicitante haya optado por el régimen acelerado, en la siguiente solicitud no podrá aptar por el régimen general****, salvo que la solicitud anterior haya sido finiquitada.* ***Para el caso de devolución por el régimen acelerado, será indispensable que el solicitante presente una garantía bancaria o póliza de seguro*** *ajustadas a las precisiones del Art. 12 del Decreto N° 1.029/2013, cuyo plazo de vigencia deberá ser de 150 (ciento cincuenta) días, computados desde la fecha en que la solicitud sea ingresada en el sistema de Gestión Tributaria Marangatú.* ***La diferencia a favor del fisco, que surja entre el monto acreditado y el resultante de la verificación de los documentos y registros contables afectados a la solicitud de devolución de impuestos, será cobrado por la SET con la garantía presentada*** *por el solicitante del crédito que haya optado por el régimen acelerado. El monto será notificado a la entidad garante por intermedio de una nota de reclamo para su ingreso correspondiente, el que deberá realizarse en un plazo no mayor a 48 (cuarenta y ocho) horas, para lo cual la misma deberá utilizar la boleta de pago correspondiente.* ***El monto a cobrar***

RECIBIDO ESTRADOS 26-07-2024

comprenderá el valor del crédito otorgado indebidamente más los accesorios que correspondan". (negritas son propias).-----

Tras la verificación de las constancias de autos, surge que la Administración observó el procedimiento establecido -art. 24 transcripto- para la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado. Cabe señalar que la Administración -por Resolución N 7930004022 de fecha 19/01/2018 (f. 25)- dispuso la devolución del crédito fiscal peticionado en fecha 12/01/2018, por la firma Cargill Agropecuaria SACI, tras reunir las exigencias formales requeridas para tal efecto, entre ellas la presentación de una póliza o garantía bancaria. Esta última, responde a la necesidad de que la Administración asegure el recupero del importe del crédito reconocido y acreditado al solicitante indebidamente, previo al examen exhaustivo de los documentos y registros contable por parte de los funcionario de la SET.----------

En el caso de autos, la Autoridad Tributaria halló diferencias luego de la auditoria efectuada -por la Analista de crédito Selva Martínez Aquino- sobre los comprobantes presentados por la firma Cargill Agropecuaria, las cuales constan en el informe N° 77300009079 de fecha 16/06/2018 (fs. 26/32), y donde se detallan las observaciones efectuadas. Al ser así, surge que la Administración empleó los trámites previstos en la normativa para el recupero del crédito otorgado -según su criterio- de forma indebidamente, a tenor de lo dispuesto en el art. 24, luego de la ejecución de la garantía bancaria.------- ----------

Al ser así, no se observan las irregularidades aludidas por la firma accionante, por lo que corresponde confirmar -respecto a los puntos analizados- la actuación seguida por la Administración.----------

Continuando con el análisis de la caso, y en lo que hace al **punto III)**, en el que se cuestiona la competencia del funcionario que elaboró el informe de análisis del crédito solicitado en devolución, corresponde decir:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Que de la verificación -nuevamente- de las constancias de autos, surge que lo aludido por el representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI no fue confirmado dentro del proceso, ya que no existen pruebas que demuestren dicho extremo.----------

Recordar que el art. 249 del Código Procesal Civil, establece que quien sostenga la existencia de un hecho controvertido tiene la carga de demostrarlo, circunstancia no acontecida en lo que respecta a este punto.----------

De igual forma, la firma apelante sostuvo **-en el punto IV-** que el informe de análisis y la comunicación de ejecución fueron comunicados vía correo electrónico, cuando que la ley N° 125/91 -en su art. 200- exige que se realice la notificación de forma personalmente o por cédula.----------

Respecto a este punto, corresponde señalar que la Administración -efectivamente- notificó a la firma contribuyente -vía correo electrónico- invocando para ello lo dispuesto en el art. 21 de la Resolución General N° 15/2014 de la SET, que reza: *"Para todos los casos, se establece que las notificaciones y requerimientos de la Administración Tributaria que, en el desarrollo de los trámites solicitados conforme a las disposiciones de la presente resolución, se envíen a la dirección de correo electrónico registrada en el RUC del solicitante, tendrán la misma validez y efecto que el respectivo documento escrito y firmado".*----------

Cabe resaltar que si bien la parte apelante sostiene la existencia de defectos en la forma de notificación de la Administración, no obstante, para decretar la nulidad de una actuación resulta necesario que quien alude un vicio de nulidad, acredite el menoscabo o perjuicio sufrido en su derecho. En el caso de autos, se observa que la notificación practicada por la Administración cumplió con su objetivo de comunicar al interesado lo resuelto por la Autoridad Tributaria, quedando ello acreditado con las posteriores presentaciones efectuadas, en sede administrativa, por la firma contribuyente. Por lo dicho, no cabe más que rechazar los cuestionamientos efectuados por la firma apelante, respecto a este punto.----------

RECIBIDO
ESTADISTICA CIVIL
26-07-2024

Prosiguiendo con el análisis del caso, corresponde abordar el estudio de las alegaciones realizadas por la firma Accionante, y que hacen al fondo de la cuestión.----------

En el **punto V)** la firma apelante alega que la decisión del Tribunal inferior de rechazar el crédito, de G. 142.965.042, se encuentra errada, al exigir la necesidad de adjuntar el comprobante de cancelación de las facturas emitidas en concepto de anticipos de mercaderías.----------

Considero importante recordar que el art. 29 de la Resolución General N° 24/2014, dispone: *"Teniendo en cuenta que en **la enajenación de soja, el maíz y el trigo, los precios son fijados en base a precios internacionales** que son de 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: […]**2. 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: […] **b)** 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**".* (subrayado y negritas son propios).

Cabe señalar que la normativa transcripta también estipula que la emisión de la última factura, luego de la finalización de una determinada zafra, no podrá ser posterior a las siguientes fechas: **1)** Soja (30 de Junio), **2)** Maíz (31 de Octubre) y **3)** Trigo (31 de Diciembre). No obstante, la normativa prevé la posibilidad de que a las fechas señaladas aún no se haya concretado -entre el comprador y vendedor- el cierre definitivo del precio del producto, debiendo en este caso ceñirse a lo que reza el contrato celebrado por las partes, y si posteriormente surgiere diferencias al cerrar el

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

precio internacional, los ajustes deberán realizarse por intermedio de Notas de Créditos o Débitos según sea el caso.--

En el caso de estudio, el fisco rechazó la devolución de crédito -G. 142.965.042- fundado en que no se acompañó el comprobante de cancelación de las mercaderías o productos entregados en forma anticipada.----------

De la verificación nuevamente de las constancias de autos, surge que el pedido de devolución de los créditos -IVA Exportador- generados en el periodo 05/2017, fue presentado por la firma Cargill Agropecuaria SACI antes de la fecha máxima dispuesta en la Resolución General N° 24/2014. Por lo que aun contaba -la firma accionante- con tiempo para emitir la factura cancelatoria, en caso, claro está, que se origine alguna diferencia en los precios de la cotización internacional y lo fijado -provisoria- por las partes.--------

Por lo dicho, queda claro que los cuestionamientos efectuados por el fisco, para la devolución de los créditos que hacen a este punto, no se ajustan a su propia normativa, en vista de que aún no se había alcanzado el terminó fijado para el cierre definitivo de los precios. Por lo que la exigencia de la Administración, para otorgar la devolución, resultó errada.----------

Por lo dicho, corresponde revocar la decisión del Tribunal de Cuentas -respecto a este punto- y ordenar la devolución de crédito fiscal rechazado por G. 142.065.952, a favor de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

Ahora, en lo que hace a las facturas cuestionadas en el **punto VI)**, por no estar vinculados dichos gastos a la actividad de la firma, surge -luego de la lectura de los actos administrativos impugnados- que la Autoridad Tributaria cuestionó dichos comprobantes, en vista de que los conceptos detallados no están directa o indirectamente relacionados a la actividad exportadora.----------

De acuerdo a las constancias, surge que la Administración cuestionó dichos comprobantes, en razón de que en estos se detallan -por citar algunos- la adquisición o pago de servicios, como ser: cotillón para rifa-donación, sesiones de equinoterapia, bebidas alcohólicas, entre otros.----------

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
26-07-2024

Mencionar que si bien la firma accionante ha sostenido a lo largo del juicio su derecho a la devolución de los importes de los impuestos pagados en tales comprobantes, manifestando que dichos gastos hacen a la actividad exportadora de la firma, en vista de que fueron realizadas a favor de sus empleados, se puede concluir que la accionante no pudo demostrar sus afirmaciones, siendo ello necesario para su devolución, a tenor de lo dispuesto en el art. 88 de la Ley N° 125/91.----------

Continuando con el estudio, corresponde analizar el **punto VII)**, que versan sobre los créditos rechazados -por G. 1.227.554- por no estar -supuestamente- debidamente detallados el servicio o bien adquirido.----------

La Administración sostiene, para el rechazo del crédito, que los comprobantes presentados por la firma, y que sustenta el crédito reclamado, no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, por tener deficiencias en el llenado.---------

Es importante recordar que la Ley N° 125/91, en su redacción dada por la Ley N° 2421/04, establece en su art. 86 en cuanto a la liquidación del impuesto: *"...El crédito fiscal estará integrado por: a) La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el Artículo 85. b) El impuesto pagado en el mes al importar bienes, c) Las retenciones de impuesto efectuadas a los beneficiarios radicados en el exterior por la realización de operaciones gravadas en territorio paraguayo. No dará derecho al crédito fiscal el Impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados o falsos..."*. Conforme al artículo transcripto se puede asegurar que todo comprobante que recoja los conceptos señalados en los literales del art. 86 de la Ley N° 125/91 (texto actualizado) puede ser reconocido como crédito fiscal imputable al contribuyente que los invoque, siempre que cumpla con los requisitos que establezca, conforme a sus facultades reglamentarias la Administración

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Ca...
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C...
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Tributaria.----------

En ese contexto resulta relevante -igualmente- lo establecido en el art. 85 del plexo legal tributario en el que se establecen los lineamientos de la documentación con relevancia impositiva: *"Los contribuyentes, están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto. Todo comprobante de venta, así como los demás documentos que establezca la Reglamentación deberá ser timbrado por la Administración antes de ser utilizado por el contribuyente o responsable. Deberán contener necesariamente el RUC del adquirente o el número del documento de identidad sean o no consumidores finales. Todos los precios se deberán anunciar, ofertar o publicar con el IVA incluido. En todas las facturas o comprobantes de ventas se consignará los precios sin discriminar el IVA, salvo para los casos en que el Poder Ejecutivo por razones de control disponga que el IVA se discrimine en forma separada del precio. La Administración establecerá las demás formalidades y condiciones que deberán reunir los comprobantes de ventas y demás documentos de ingreso o egreso, para admitirse la deducción del crédito fiscal, la participación en la lotería fiscal, o para permitir un mejor control del impuesto...".* Con la redacción dada por la ley, se observa que en este caso se realiza una delegación reglamentaria expresa en cuanto a los demás requisitos que deberán contener los comprobantes a los efectos de su validez para sustentar el crédito fiscal para el caso que nos ocupa.----------

Tal reglamentación está dada por el Decreto N° 6539/05 (actualizado por el Decreto N° 10797/13) que en su art. 20 establece: *"**Requisitos no preimpresos para la expedición de las facturas.-** Al momento de su expedición en las Facturas se deberá consignar claramente la siguiente información obligatoria: […] **5)** Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando sus características de modelo, serie, unidad de medida, cantidad,*

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 26-07-2024

número de serie o número de motor, según corresponda;…". De la normativa transcripta, surge claramente que la correcta descripción del bien o servicio adquirido es una exigencia para otorgar validez a las facturas, a los efectos de sustentar un crédito fiscal.----------

En el caso de autos, tenemos que la Administración señaló deficiencias que adolecen los comprobantes -insuficiencia en la descripción o detalle del bien adquirido o servicio contratado. Mencionar que las deficiencias detectadas en el llenado de los comprobantes, además de incumplir el decreto transcripto, hacen que la Autoridad Tributaria no pueda determinar -en varias oportunidades- si los gastos efectuados por la firma se encuentran vinculados a la actividad exportadora, circunstancia esta última que resulta necesaria para conceder la devolución solicitada por la firma.---------

Por estas consideraciones, se puede concluir que resulta válido y regular el actuar de la Administración al denegar la devolución del crédito solicitado, por las inconsistencias formales y legales que adolece las facturas presentadas por la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I. Recordar que si bien es obligación del emisor del documento dar cumplimiento a los requisitos preimpresos y de su correcto llenado, no es menos cierto que el adquirente al recibir las facturas debe asegurarse que se cumplan los requisitos mencionados para sustentar válidamente el crédito fiscal invocado.----------

Prosiguiendo con el análisis, corresponde decidir **-punto VIII)-** sobre el crédito fiscal de G. 109.188.424 que fuera rechazado por "falta de presentación de documentación original", supuestamente por estar respaldado en copias de los comprobantes originales.----------

Al respecto, el art. 7 de la Resolución General N° 15 de fecha 31 de enero de 2014 (modif. por Resolución General 89 de fecha 22 junio de 2016) dispone: *"La Documentación Inicial Requerida a ser presentada para gestionar la devolución de créditos fiscales, deberá incluir los siguientes documentos: […] c) **Ejemplar original de los documentos que respaldan los***

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

créditos fiscales (Facturas, *Notas de Créditos, Notas de Débitos, Despachos, Comprobantes de Retención a proveedores del Exterior) por periodo fiscal invocado en la solicitud, ordenados cronológicamente".* (negritas son propias).----------

Según los antecedentes administrativos, los cuales fueron ofrecidos como pruebas en autos, surge que la firma Cargill Agropecuaria SACI reconoció (fs. 37/38) haber presentado -ante la Administración- copia autenticada por escribanía del comprobante emitido por María Teresa Cuevas y copias autenticadas por un funcionario de la ANDE de varias facturas correspondiente al servicio prestado por esta última institución.----------

Por lo expuesto, queda claro que la firma Cargill Agropecuaria SACI incumplió con uno de los requisitos exigidos para la devolución de los créditos. Por lo que se puede concluir que no se observa un mal proceder de la administración, respecto a este punto.----------

Ahora, con relación a los agravios expresados por el representante de la firma Cargill Agropecuaria SACI, contenidos en el **punto IX)**, en el que sostiene que la SET modificó unilateralmente sus declaraciones juradas, desafectado G. 299.432, a raíz de supuestas diferencias, sin dar fundamentos o razones técnicos para ello.----------

Al respecto, corresponde decir que de las constancias de autos surge que luego de la reliquidación y los cuestionamientos efectuados por la Administración sobre los comprobantes, se inició un sumario administrativo a fin de debatir sobre las facturas observadas, procedimiento donde intervino la firma Cargill Agropecuaria SACI y dentro del cual tuvo la oportunidad de rebatir los cuestionamientos efectuados por el fisco, sin que se observe -entre los antecedentes administrativos- que haya hecho uso de tal vía para desvirtuar los cuestionamiento de la Administración y demostrar su derecho sobre el importe reclamado. Tampoco se observa que haya justificado -dentro del ámbito jurisdiccional- el derecho que le asiste de recuperar el crédito peticionado.----------

ESTRATEGIA CIVIL 26-07-2024

Por lo dicho, no se observa elementos de convicción para modificar la decisión del Tribunal de Cuentas, respecto a este punto.----------

Ahora, respecto a los importes que hacen a la ejecución del aval bancario -intereses y accesorios- por parte del fisco, **contenido en el punto X**, considero que corresponde que los mismos sean devueltos en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido y ordenado su devolución a la firma accionante en el presente juicio, pues de no ser así, el fisco incurría en un enriquecimiento indebido, ante la ausencia de un justificativo válido para su percepción.----------

Por último, corresponde analizar el **punto XI**, respecto al pago de los intereses solicitados por el apelante, por la demora en la devolución del crédito fiscal, por parte de la Administración.----------

Al respecto, el art. 88 de la Ley N° 125/91 (Modif. por ley 5061/13) reconoce -a favor del contribuyente- el derecho a percibir interés y accesorios legales por la mora incurrida por la Administración, en la devolución del crédito peticionado. Al ser así, no cabe más que condenar al Ministerio de Hacienda a efectuar tales pagos, los que deberán ser calculados atendiendo el tiempo trascurrido, desde la fecha del acto administrativo -Resolución ficta denegatoria del recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Particular N° 72700000726 de fecha 19/02/2021-, hasta su efectiva devolución, sobre el importe del crédito fiscal reconocido en autos, aplicado para ello el porcentaje previsto en el art. 171 del a la ley N° 125/91, conforme lo dispone el art. 88 del mismo cuerpo del Ley.----------

En base a lo dicho, corresponde Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda, y Hacer Lugar Parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI, y debiéndose -en consecuencia- Modificarse Parcialmente el numeral 3) del Acuerdo y Sentencia N° 401 de fecha 13 de diciembre de 2022 analizado, en el

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

sentido de ordenar -además- la devolución de la suma de Gs 142.965.042, más el pago de los intereses y accesorios legales a ser calculados conforme el considerando de la resolución. En relación a las costas, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde que las mismas sean soportadas en el orden causado. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA dijo: que se adhiere al voto del ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, en cuanto a: 1) **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal Marcos Morínigo, por compartir los mismos fundamentos y; 2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el Abg. Federico Valinotti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A., disponiendo en consecuencia, la **MODIFICACIÓN PARCIAL** del numeral 3) del Acuerdo y Sentencia Nro. 401/2022 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, en el sentido de ordenar *-además-* la devolución de la suma de Gs. 142.065.952 más sus accesorios legales, por compartir los mismos fundamentos. **Es mi voto.**----------

A su turno, la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, dijo: Que se adhiere al voto del Ministro LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, por los mismos fundamentos. **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

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 265

Asunción, 26 de julio del 2.024.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA RES. N° 7270000726/2021 DEL 19 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".-----

ARCHIVADO ESTADÍSTICA CIVIL 26-07-2024 Asistente

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad interpuesto a la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad interpuesto al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

MODIFICAR PARCIALMENTE el numeral 3) del Acuerdo y Sentencia N° 401 de fecha 13 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

IMPONER las costas en el orden causado.----------

ANOTAR, registrar y notificar.----------

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

