CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA RES. N° 72600002488/2020 DEL 3 DE ENERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - S.E.T.".---------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 26-07-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N° Doscientos sesenta y siete.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintiseis 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° 72600002488/2020 DEL 3 DE ENERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - S.E.T."**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 64 de fecha 18 de mayo de 2023, 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 desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.--

De igual forma, el Abg. Federico Valinotti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., también desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal inferior.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

No obstante, 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, considero que 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. **Es mi voto.**----------

A su turno, el MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA dijo: Que disiente respetuosamente de la opinión del Ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, por las consideraciones que expone a continuación:

En el presente caso, corresponde el estudio de ciertas cuestiones previas que hacen a la admisibilidad de la acción interpuesta y que llevan a la existencia de vicios de nulidad en el proceso que deben ser analizados en forma oficiosa, conforme a lo dispuesto en el artículo 113[1] del Código Procesal Civil.----------

En ese sentido, se debe tener en cuenta que la acción contencioso administrativa cuenta con una serie de presupuestos de admisibilidad que se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada, éstos se encuentran contemplados en el artículo 3 de la Ley Nro. 1.462/35 "*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 -*si no fue advertido al inicio la falta de estos presupuestos*- la nulidad de todo el proceso. En el mencionado artículo se establece que la acción contencioso administrativa debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (inc. a), que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (inc. c); que la resolución vulnere un derecho

---

[1] **Código Procesal Civil, artículo 113**.- Nulidades declarables de oficio. La nulidad será declarada de oficio, cuando el vicio impida que pueda dictarse válidamente sentencia definitiva, y en los demás casos en que la ley lo prescriba.

REPÚBLICA DEL PARAGUAY
RECIBIDO
ESTADO
26-07-2024
Roque López
Ujier

administrativo (inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10 -*que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35*- de dieciocho días.----------

Como **antecedentes del caso** se advierte que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la Administración Tributaria, la devolución del IVA exportador, periodo fiscal marzo/2019, régimen acelerado, por valor de Gs. 13.625.344.061. Dicha solicitud fue concedida en su totalidad mediante el dictado de la **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006265** del 30 de julio del 2019 (fs. 11). Posteriormente, mediante el **Informe de Análisis Nro. 77300011535** del 16 de diciembre del 2019, los analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 11.714.611.602 y recomendaron ejecutar la garantía, por la diferencia resultante (fs. 13/29). La comunicación de ejecución de garantía fue realizada en fecha 18 de diciembre del 2019 (fs. 12).----------

Cargill Agropecuaria SACI interpuso recurso de reconsideración contra la comunicación de ejecución de garantía (fs. 31). Seguidamente, promovió demanda contenciosa administrativa contra la supuesta resolución denegatoria tácita generada, en relación al recurso de reconsideración interpuesto contra la comunicación de ejecución de garantía (fs. 49/68).----------

En ese sentido, corresponde indicar que la comunicación de ejecución de garantía no constituye un acto administrativo que cause estado, el cual pudiera ser objeto de análisis por el contencioso administrativo, en razón de que, en puridad constituye una simple notificación a la firma contribuyente y no un acto administrativo. En efecto, para que un acto administrativo sea recurrible en lo contencioso administrativo, este debe consistir en una decisión unilateral emitida por la máxima autoridad administrativa, en ejercicio de sus funciones que produzca efectos jurídicos individuales,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

lo cual no ocurre con una Comunicación de Ejecución de Garantía. Por consiguiente, la demanda presentada por la firma no cumple con el presupuesto de admisibilidad, establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35.----------

Por otra parte, es importante destacar que en el presente caso la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006265 del 30 de julio del 2019 concedió en su totalidad el crédito solicitado y no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que dicha decisión administrativa, fue modificada a la fecha; por lo que se concluye que tampoco existe vulneración de derechos administrativos de la firma contribuyente accionante, presupuesto de admisibilidad, establecido en el artículo 3, inciso d) de la Ley Nro. 1462/35.----------

Por tanto, en base a las condiciones expuestas, al no haberse impugnado actos administrativos cuya regularidad pueda ser objeto de verificación en este proceso, se concluye que la acción instaurada no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3 inc. a) y d) de la Ley Nro. 1462/35*), correspondiendo en consecuencia; **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.---------

Finalmente, 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. **Es mi voto.**----------

A su turno, la MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Que se adhiere a la opinión del Ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, por los mismos fundamentos. **Es mi voto.**----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 64 de fecha 18 de mayo de 2023, resolvió: "*1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma **CARGILL AGROPECUARIA SACI**, en consecuencia: 2- **REVOCAR PARCIALMENTE** la **RESOLUCIÓN** la **Resolución Denegatoria Ficta del Recurso de***

26-07-2024

Reconsideración N° 72600002488/2020 del 03 de enero, ORDENANDO la devolución del Crédito Fiscal en concepto de: ***d)*** *Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal, por valor de* ***Gs. 250.368.281,*** *más el pago de los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria realizada con relación a este concepto, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución.* ***3- CONFIRMAR*** *el rechazo de devolución del Crédito Fiscal en concepto de:* ***c)*** *Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador, por la suma de* ***Gs. 1.660.364.178,*** *en base a los argumentos expuestos en el considerando de la presente resolución.* ***4- IMPONER*** *las costas en el orden causado.* ***5- ANOTAR****, registrar, notificar…".*----------

Contra lo resuelto por el Tribunal, se alza parcialmente el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda y en su escrito de expresión de agravios (fs. 161/169) manifestó -entre otras cosas- que la decisión del Tribunal no se encuentra acorde a los hechos y probanzas contenidas en los antecedentes administrativos, ofrecidas por su parte. Afirmó sobre los créditos respaldados en facturas provenientes de proveedores omisos e inconsistentes, no fueron rechazados por la SET, sino suspendidos, hasta tanto las personas obligadas ingresen los tributos adeudados a las arcas del Estado, incurriendo el Tribunal inferior en un error al ordenar la devolución de dichos créditos fiscales, en razón de que los mismos no son tangibles, líquidos, ciertos y exigibles, vulnerando así lo dispuesto en los arts. 217 al 223 de la ley 125/91, además del art. 3 de la Resolución General 52/11. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.------

A su turno, el representante convencional de la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, abg. Federico Valinotti, al contestar el traslado (fs. 185/194) manifestó -entre otras cosas- que las calificaciones de proveedores omisos e inconsistentes no se encuentran previstas en la ley, como así

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

tampoco la suspensión de la devolución ordenada por la Administración, y que, además, su mandante no puede cargar con los incumplimientos tributarios de terceros, pues no posee facultad para fiscalizar a sus proveedores, ya que tal tarea es competencia exclusiva e indelegable de la Administración. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.----------

Contra lo resuelto por el Tribunal también se alza parcialmente el abg. Federico Valinotti, representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI, y de la lectura de su escrito de expresión de agravios (fs. 171/184 de autos) surge que este puede ser resumido en: **Cuestiones formales: I)** La Administración Tributaria dispuso la devolución de la totalidad del crédito peticionado, no obstante, y sin que exista una resolución contraria, se dispuso la ejecución de la garantía bancaria, decisión que no contenía fundamento alguno. **II)** Afirmó 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)** Aseguró que el informe de análisis del crédito solicitado en devolución, fue elaborado por un funcionario que carece de competencia para ello. **IV)** Cuestionó que el informe de 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 es incorrecta la decisión del Tribunal de rechazar la devolución del crédito de G. 1.653.065.011, en vista de que quedó demostrado en autos que a la fecha del pedido de devolución referido aún no se encontraba cerrado el precio o cotización de los granos, por tanto, no era exigible la emisión de la factura de cancelación para la devolución, obrando conforme manda el art. 29 núm. 2, inc. b) de la Resolución General N° 24/2014. **VI)** Alegó que todas las erogaciones efectuadas se encuentran relacionadas con actividades de la firma, conforme a lo dispuesto en el art. 8 literal o) de la ley 125/91, por lo que corresponde la devolución del crédito rechazado por G. 7.233.032. **VII)** Sobre

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 26-07-2024

el crédito de G. 52.500 que fue cuestionado -supuestamente- por no estar debidamente detallado el comprobante, sostuvo que estos corresponden al pago del servicio de Courier, por intercambio de correspondencia entre empresas, hecho que quedó probado en los antecedentes administrativos. **VIII)** Afirmó que la factura emitida por la firma Núcleo SA es original, y que los funcionarios de la SET no tuvieron en cuenta que varias empresas -como ésta- remiten sus facturas por correo electrónico, y que solo bastaba con solicitar un informe a la firma para corroborar los datos, tendiente a dar curso al pedido de devolución del crédito, por G. 13.636. **IX)** Por último, peticionó la devolución de los importes ejecutados por el aval bancario, en concepto de intereses y recargos, conforme a las sumas reconocidas en juicio, además, de solicitar el pago de intereses y accesorios legales por la demora en la devolución de los créditos peticionados y que fueron rechazados en sede administrativa. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación, con imposición de costas.----------

A fojas 198/204 de autos, obra el escrito de contestación del traslado, presentado por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, en el cual sostuvo -entre otras cosas- que el escrito expresión de agravios presentado por la firma contribuyente no cumple con los requisitos exigidos por el art. 419 del C.P.C., en vista de que no realiza una crítica razonada y concreta de los fundamentos otorgados por el Tribunal. No obstante, sostuvo que la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas fue en observancia de una correcta interpretación de las normas, por lo que no existe otra posibilidad de decidir en el caso en cuestión, ya que lo que primó fue el principio de legalidad y razonabilidad que rige al derecho administrativo. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.------

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

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dolesús Ramírez Candi

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

IVA crédito de exportación, correspondiente al periodo fiscal 03/2019, por G. 13.625.344.061, siendo ello aprobado y acreditado por la SET, vía Resolución N° 7930006265 de fecha 30/07/2019 (f. 11 de autos), 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, la Autoridad Tributaria -por intermedio de su funcionario- emitió un Informe de Análisis N° 77300011535 de fecha 16/12/2019, el cual arrojó que los comprobantes que respaldan el crédito por G. 11.714.611.602, se encuentran ajustados a la normativa, no así ciertos comprobantes cuyos impuestos totalizan G. 1.910.732.459, recomendado la ejecución de la garantía bancaría para el recupero de este último importe, más los intereses y accesorios legales.----------

Finalmente, la firma Cargill Agropecuaria SACI fue anoticiada de la Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500001955 de fecha 18/12/2019, sobre importe del impuesto cuestionado y acreditado en su oportunidad -G. 1.910.732.459-, más intereses y accesorios legales.----------

De la lectura del escrito de demanda, surge que la suma reclamada -G. 1.910.732.459- emerge de la sumatoria de: **G. 1.653.065.011** (Anticipo que no presenta factura de cancelación y que no fueron cuestionados por el certificador), **G. 7.233.032** (Gastos no relacionados con la actividad exportadora), **G. 52.500** (Deficiencia en el llenado del comprobante, no realiza una descripción del bien o servicio contratado), **G. 13.636** (Falta de presentación del comprobante original), y **G. 250.368.281** (Proveedores inconsistente en sus declaraciones juradas).----------

Entrando en el análisis de caso, corresponde decir que el representante del Ministerio de Hacienda alega que la decisión del Tribunal inferior de reconocer los créditos que se encuentran respaldados en facturas provenientes de proveedores inconsistentes no se encuentra ajustada a las normativas que regulan el caso.----------

ESTADÍSTICA CIVIL 26-07-2024

Al respecto, corresponde recordar que esta magistratura ha sostenido en más de una ocasión que los cuestionamientos realizados sobre las facturas provenientes de proveedores omisos o 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.----------

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

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Reiterar que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado, del periodo fiscal 03/2019. Al ser así, corresponde analizar la Resolución General N° 15 de fecha 31 de enero de 2014, dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación, normativa que se encontraba vigente al momento de la tramitación y que fuera aplicada por la Institución Estatal al momento de decidir sobre el pedido de devolución realizado por 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 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 transcrito- para la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado. Cabe señalar que la Administración -por Resolución N 7930006265 de fecha 30/07/2019 (f. 11)- dispuso la devolución del crédito fiscal peticionado en fecha

15/07/2019, 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 auditoría efectuada -por la Analista de crédito María Laura Andrada Ávalos- sobre los comprobantes presentados por la firma Cargill Agropecuaria, las cuales constan en el informe N° 77300011535 de fecha 16/12/2019 (fs. 13/29), 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 de forma indebidamente, a tenor de lo dispuesto en el art. 24, y que consiste en la ejecución de la garantía bancaria presentada.----------

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 del 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:

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 probado dentro del proceso, ya que no existen elementos que demuestren tal 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.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

De igual forma, la parte 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.----------

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.----------

Corresponde decir que la firma apelante cuestiona **-en el punto V-** la decisión del Tribunal inferior de rechazar el pago del crédito, de G. **1.653.065.011**, se encuentra errada, en vista de que no se podía exigir que se adjunte el comprobante de cancelación de las facturas emitidas en concepto de

anticipos de mercaderías, en razón de que aún no se había cerrado los precio o cotización internacional de los granos.--

Al respecto, resulta 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 transcrita 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 precio internacional, los ajustes deberá realizarse por intermedio de Notas de Créditos y Débitos según sea el caso.--

En el caso de estudio, el fisco rechazó la devolución de crédito -G. **1.653.065.011**.- fundado en que no se acompañó el comprobante de cancelación de las mercaderías o productos entregados en forma anticipada.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

De la verificación de las constancias de autos, surge que el pedido de devolución de los créditos -IVA Exportador- generados en el periodo 03/2019, 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 ajusta a su propia normativa, en vista de que aún no se había alcanzado el terminó fijado para el cierre definitivo de los precios. Al ser así, la exigencia de la Administración, para otorgar la devolución, no se compadece a su propia reglamentación.----------

Por lo dicho, corresponde revocar -en lo que respecta a este punto- la decisión del Tribunal de Cuentas y, en consecuencia, corresponde ordenar la devolución de crédito fiscal rechazado por G. **1.653.065.011**, a favor de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

Ahora, en lo que hacen a las facturas cuestionadas en el **punto VI)**, surge -luego de la lectura de los actos administrativos impugnados- que la Autoridad Tributaria alegó que los conceptos detallados no están directa o indirectamente relacionados a la actividad exportadora de la firma.----------

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: pañal, sidra, budín, bolsos, cesta de frutas, servicio musical, entre otros.----------

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 su actividad exportadora, sin embargo, no pudo demostrar -con pruebas- 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 versa sobre los créditos rechazados por no estar debidamente detallados el servicio o bien adquirido.----------

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 se establezcan, conforme a las facultades reglamentarias de la Administración 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*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

Dicha reglamentación está dada por el Decreto N° 6539/05, actualizado por el Decreto N° 10797/13, que en los arts. 19 y 20 establece taxativamente los requisitos que otorgan validez a las facturas para poder sustentar el crédito fiscal a los efectos del I.V.A., por lo que al realizar observaciones expresas conforme a los antecedentes obrantes en autos y habiéndose dejado constancia expresa, por parte de la Administración Tributaria, del monto de la documentación que adolece de defectos en cuanto a los requisitos pre-impresos, como el número de timbrado no vigente, y por lo tanto inválido, o el incorrecto cumplimiento del llenado por la omisión de requisitos de contenido obligatorio, situación que revela de manera indubitable el incumplimiento de lo establecido en el Art. 85 de la Ley 125/91 y la reglamentación correspondiente.---

Por estas consideraciones, se puede concluir que resulta válido y regular el actuar de la Administración al denegar la devolución de los créditos solicitados, 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 pre-impresos y de su

ESTAMPILLADO 26-07-2024

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. 13.636** 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 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).----------

De acuerdo a las constancias de autos, surge que la firma Cargill Agropecuaria SACI reconoció en autos el haber presentado -ante la Administración- una impresión comprobante emitido por la firma Núcleo S.A. por los servicios prestado.--

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.----------

Al ser así, 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, considero que corresponde que los mismos sean devueltos en la proporción al crédito fiscal que resultó reconocido en juicio, pues de no ser así, el fisco incurría en un

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

enriquecimiento indebido, ante la ausencia de un justificativo válido para retenerlos.----------

Por último, corresponde analizar 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-, hasta su efectiva devolución, sobre el importe del crédito fiscal reconocido en autos, aplicado para ello el porcentaje previsto en el art. 171 de 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, debiéndose -en consecuencia- Revocar parcialmente el Acuerdo y Sentencia N° 64 de fecha 18 de mayo de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, ordenando el pago de los créditos reconocidos, más los intereses y accesorios legales, conforme a los fundamentos antes expuestos. En relación a las costas, y atendiendo a que hubo vencimiento recíprocos, corresponde que las mismas sean soportadas en el orden causado. **Es mi voto.**----------

A su turno, el MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, dijo: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso, resulta inoficioso el estudio del recurso de apelación. **Es mi voto.**--

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA RES. N° 72600002488/2020 DEL 3 DE ENERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - S.E.T.".---------

A su turno, la MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Que se adhiere a la opinión del Ministro preopinante, Dr. 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°: 267

Asunción, 26 de julio del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

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.----------

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.----------

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.----------

REVOCAR PARCIALMENTE el Acuerdo y Sentencia N° 64 de fecha 18 de mayo de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, y ordenar el pago de los créditos fiscales reconocidos, más los intereses y accesorios legales, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA