CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. CONTRA COM. EJEC. GARANTÍA N° 75500002168 Y RES. FICTA DE LA S.E.T. - M.H.".-------

ACUERDO Y SENTENCIA N° Doscientos treinta y cuatro

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los nueve 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 COM. EJEC. GARANTÍA N° 75500002168 Y RES. FICTA DE LA S.E.T. - M.H."**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 346 de fecha 12 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera 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.----------

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 de Cuentas.----------

No obstante, de la verificación de la resolución recurrida no se observan vicios o defectos que ameriten la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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 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 la norma citada 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 administrativo (inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la

---

[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.

Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/10[2] -*que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35*- de dieciocho días.----------

Al verificar los antecedentes del caso se advierte que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la Administración Tributaria la devolución del IVA, crédito fiscal del exportador, periodo fiscal setiembre/2019, régimen acelerado, por valor de Gs. 8.535.196.701. Dicha solicitud fue concedida en su totalidad mediante el dictado de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007002 del 16 de diciembre del 2019. Luego, mediante el Informe de Análisis Nro. 77300012181 del 07 de mayo del 2020, los analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 4.960.122.666 recomendando ejecutar la garantía por la diferencia resultante. La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002168 fue realizada el 08 de mayo del 2020.----------

La firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la comunicación de ejecución de garantía. A continuación, promovió una demanda contenciosa administrativa, en los términos del escrito obrante a fs. 34/57 de autos, contra la supuesta resolución denegatoria tácita generada, en relación al recurso de reconsideración interpuesto contra la comunicación de ejecución de garantía antes mencionada.----------

En ese contexto, corresponde señalar que la **comunicación de ejecución de garantía** no constituye un acto administrativo que cause estado, en razón de que, constituye una simple notificación a la firma contribuyente. Además, el recurso de reconsideración previsto en el artículo 234[3] de la Ley Nro.

---

[2] Es importante señalar, que a la fecha de interposición de la demanda -14 de julio del 2020- se encontraba vigente la Ley Nro. 4046/10, pues la Ley Nro. 6715/21 (*que establece el plazo de 18 días hábiles con el que cuenta el actor para accionar en lo contencioso, artículo 69*) recién entró en vigencia el 29 de setiembre del 2022, en virtud a lo establecido en el artículo 90 de la Ley Nro. 6715/21.

[3] **Ley Nro. 125/92, artículo 234- "Recurso de reconsideración o reposición**. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. **Será interpuesto ante el órgano que dictó la resolución que se impugna**, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. Si no se emitiere resolución en el término señalado se

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

125/92, constituye un mecanismo de impugnación, en sede administrativa, contra resoluciones administrativas, entendiéndose por éstas, aquellos actos administrativos que comprenden toda declaración unilateral o bilateral, de efecto directo o indirecto, dictados por la autoridad administrativa en ejercicio de la función administrativa productora de efectos jurídicos, lo cual no ocurre con la comunicación de ejecución de garantía.----------

Por otra parte, es importante mencionar que la comunicación de ejecución de garantía obrante a fs. 07 de autos, indicó en la parte final que "*…el valor cuestionado implica la aplicación de sumario administrativo bajo las condiciones establecidas en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92…*" esto es relevante pues, en el presente caso no se observa que se haya tramitado ningún sumario administrativo a los efectos de rever los cuestionamientos de la Administración, lo cual denota la falta de agotamiento de la instancia administrativa. Es decir, 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.----------

En base a lo mencionado, corresponde **ANULAR** 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. **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.**----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. Benítez Riera prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 346 de fecha 12 de diciembre de 2022, resolvió: "*1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE**, a la presente demanda contencioso administrativa promovida por **CARGILL AGROPECUARIA***

---

entenderá que hay denegatoria tácita de recurso. La interposición de este recurso debe ser en todo caso previo al recurso administrativo de apelación o alzada, y suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido."

SA, contra la ***RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR SET,*** *por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.* ***2. REVOCAR PARCIALMENTE*** *la* ***RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR SET.*** ***3. COSTAS*** *en su orden.* ***4. 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 expresó -entre otras cosas- que la decisión del Tribunal no se ajusta al principio de legalidad y razonabilidad. Afirmó -respecto al crédito de G. 3.508.973.074, sustentados en factura de anticipos de pagos a productores, librado bajo contratos de provisión de granos acordados- que el Tribunal no tuvo en cuenta la reglamentación que dispone exigencias para el reconocimiento de dichos créditos, contenidos en la Resolución General N° 15/2014, la Resolución General N° 24/2014 y el Decreto N° 1030/2013, y, además, que los comprobantes -para ser válidos- deben contar con el detalle de la operación comercial, situación que no acontece en el caso de autos. Respecto a los créditos respaldados en facturas provenientes de proveedores omisos e inconsistentes, afirmó que estos no fueron rechazados por la SET, sino suspendidos, hasta tanto las personas obligadas ingresen los tributos adeudados a las arcas de 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 el art. 217 de la ley 125/91 y concordante, 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. 153/161) manifestó -entre otras cosas- que el escrito expresión de agravios presentado por la entidad estatal 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. Alegó que su contraparte aduce violación del

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

principio de legalidad y el de razonabilidad en el fallo del Tribunal inferior, sin embargo, no da razones y mucho menos logra demostrar tales extremos. Mencionó que resulta correcta la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito, de G. 3.508.973.074, y que quedó demostrado en autos que a la fecha de la solicitud de devolución de crédito aún no estaba cerrado el precio, por tanto no era exigible la emisión de la factura de cancelación, por lo que su mandante obró conforme a derecho. Afirmó que las calificaciones de proveedores omisos e inconsistentes no se encuentran previstas en la ley, como así tampoco la suspensión de 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 esta 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. 164/171 de autos) surge que puede ser resumida 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 ordenó 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)** 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 totalidad de la devolución. **VI)** Sobre el crédito de G. 8.182 que fue cuestionado -supuestamente- por "timbrado invalido", alegó que la Administración Tributaria no señaló una sola prueba sobre ello, pues no existe ningún informe interno emitido al respecto. **VII)** Por último, peticionó el pago de intereses y accesorios legales, por la demora en la devolución de los crédito solicitados, y que fueran reconocidos en autos. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación, con imposición de costas.----

A fojas 181/186 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 no corresponde la devolución del crédito por G. 889.578, puesto que las transacciones son cuestionadas por no cumplir con los criterios de causalidad de gastos para considerarlas relacionadas con las operaciones de exportación, puesto que en los comprobantes se detallan: compras de mantas, cafeteras, pañales, entre otros. Aseguró que el Tribunal obró correctamente al rechazar el crédito sustentando en comprobantes que adolecen de defectos formales, en vista de que no reúnen los requisitos legales ni reglamentarios para su validez. Terminó por solicitar el rechazo del recurso de apelación interpuesto por la representante de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

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 de exportación, correspondiente al periodo fiscal 09/2019, por G. 8.535.196.701, siendo ello aprobado y acreditado por la SET, vía Resolución N° 7930007002 de fecha 16/12/2019 (f. 6), 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° 773000012181 de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

fecha 07/05/2020, el cual arrojó que los comprobantes que respaldan el crédito por G. 4.960.122.666, se encuentran ajustado a la normativa, no así ciertos comprobantes cuyos impuestos totalizan G. 3.575.074.035, 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° 75500002168 de fecha 08/05/2020, sobre importe del impuesto cuestionado y acreditado en su oportunidad -G. 3.575.074.035-, más intereses y accesorios legales, totalizando la suma G. 4.266.850.861(f. 15).----------

De la lectura del escrito de demanda, surge que la suma reclamada -**G. 3.575.074.035**- emerge de la sumatoria de: **G. 3.508.751.529** (Anticipos que no presentan facturas de cancelación y que no fueron cuestionados por el certificador), **G. 293.272** (Deficiencias en el llenado de comprobantes, no se realiza una descripción del bien o servicio contratado); **G. 588.124** (Gastos no relacionados con la actividad exportadora, que no fueron observados por el certificador) **G. 8.182** (Gastos no relacionados con la actividad exportadora que fueron observados por el certificador), **G. 36.506.989** (Proveedores que registran en sus declaraciones ingresos inferiores a las ventas realizadas), y **G. 28.704.394** (Proveedores que no presentaron sus respectivas DD.JJ.).------

Entrando en el estudio del caso, corresponde -primeramente- analizar los agravios expresados por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, para luego abordar el estudio de los agravios de la firma Cargill Agropecuaria SACI.

Pero, antes de adentrarnos en el estudio de los agravios expuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, corresponde verificar si el escrito presentado por este último cumple con los requisitos exigidos por el art. 419 del Código Procesal Civil, en vista de que ello fue puesto en dudas por el representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

Que tras la lectura del escrito de expresión de agravios presentado por la representante de la entidad estatal, se

puede advertir que este contiene suficiente críticas razonadas del fallo impugnado; y, al ser así, se considera cumplida la exigencia contenida en el art. 419 del C.P.C. para el estudio del recurso de apelación interpuesto.----------

Ahora, y entrando en el análisis de caso, corresponde decir que el representante del Ministerio de Hacienda alega que la decisión del Tribunal inferior de ordenar el pago del crédito, de G. 3.508.751.529, se encuentra errada, al no exigir la necesidad de adjuntar los comprobantes de cancelación de las facturas emitidas en concepto de anticipos de las mercaderías.----------

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 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

partes, y si posteriormente surgiere diferencias al cerrar el precio internacional, los ajustes deberá 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. 3.508.751.529.- fundado en que no se acompañó los comprobantes de cancelación de las mercaderías o productos entregados en forma anticipada.----------

De la verificación de las constancias de autos, surge que el pedido de devolución de los créditos -IVA Exportador- generados en el periodo 09/2019, 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, resultó errada.----------

Por lo dicho, corresponde confirmar la decisión del Tribunal de Cuentas -respecto a este punto- y ordenar la devolución del crédito fiscal rechazado por G. 3.508.751.529., a favor de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

Continuando con el análisis de caso, corresponde examinar la decisión *ad quem* de reconocer los créditos que se encuentran respaldados en facturas provenientes de proveedores que presentan inconsistencia en sus declaraciones juradas -por G. 36.506.989-, o que omitieron totalmente declarar las operaciones realizadas -por G.28.704.394-.----------

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.----------

Prosiguiendo con el estudio del caso, corresponde examinar los agravios expuestos por el representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria SACI.----------

Ahora, y entrando en el análisis de caso, corresponde abordar el estudio respecto a 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 el presente estudio, corresponde 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.----------

Reiterar que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado, del periodo fiscal 09/2019. Al ser así, corresponde analizar la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Resolución General N° 15 de fecha 31 de enero de 2014, dictado 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 transcripto- para la devolución de IVA exportador, por régimen acelerado. Cabe señalar que la Administración -por Resolución N 7930007002 de fecha 16/12/2019 (f. 6)- dispuso la devolución del crédito fiscal peticionado en fecha 10/12/2019, 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 Gabriela Bobadilla Ríos- sobre los comprobantes presentados por la firma Cargill Agropecuaria, las cuales constan en el informe N° 77300012181 de fecha 07/05/2020 (fs. 8/14), 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 que fue otorgado -a su entender- de forma indebidamente, a tenor de lo dispuesto en el art. 24, y que es 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 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:

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 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.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

Ahora, en lo que hace a las facturas cuestionadas en el **punto V)**, surge -luego de la lectura de los actos administrativos impugnados- que la Autoridad Tributaria cuestionó dichos comprobantes, tras alegar 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

9 -07- 2024

servicios, como ser: pañal, manta de algodón liso, cafetera, servicio de decoración y alquiler, 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 la actividad exportadora de la firma, y 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 VI)**, que versa sobre los créditos rechazados por no estar debidamente detallados el servicio o bien adquirido, y por supuestamente estar respaldado en facturas con timbrados no válidos.----------

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

En ese contexto resulta relevante -igualmente- lo establecido en el art. 85 del plexo legal tributario en el

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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.----------

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 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.----------

Por último, corresponde analizar respecto al pago de los intereses solicitados por la firma 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 impugnado en autos -Resolución ficta que rechazó el recurso de reconsideración- hasta su efectiva devolución, sobre el importe del crédito fiscal reconocido en juicio, aplicando 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, tal como lo dispuso el Tribunal de Cuentas.----------

En base a lo dicho, corresponde Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda, al igual que el Recurso de Apelación interpuesto por la representante convencional de la firma Cargill Agropecuaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SACI, debiéndose -en consecuencia- Confirmarse el Acuerdo y Sentencia N° 346 de fecha 12 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, 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 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.**--

A su turno, la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, dijo: Que se adhiera 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 Dominguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 234

Asunción, 09 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.----------

NO HACER LUGAR 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.----------

CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia N° 346 de fecha 12 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, 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

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA