CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN N° 71800001287/21 DEL 9 DE JUNIO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA 13-06-2024 Recepción Asistencia

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: ciento noventa.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....trece.....días del mes de.....junio.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 339 de fecha 02 de noviembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: Tanto la Abogada Nora Ruoti, representante de la parte actora, como el Abogado Fiscal Concepción Insfrán Alvarenga, desistieron respectivamente de los Recursos de Nulidad interpuestos. Por otro lado, no se observan en la Resolución recurrida 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. Corresponde en consecuencia tener por desistidos los recursos. Es mi voto.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto de la Ministra Preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 339 de fecha 02 de noviembre de 2022, apelado por la parte actora y la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente acción promovida por la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI contra la Resolución Particular N° 71800001287 del 9 de junio de 2021 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Particular N° 71800001287 del 9 de junio de 2021 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación y en tal sentido, 3) DISPONER la devolución de la*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

suma cuestionada en concepto de "Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas" por el remanente de G. 6.335.003, más los accesorios legales e intereses que correspondan debiendo calcularse el recargo por la Administración tomando en consideración los parámetros establecidos en las normas y reglamentaciones citadas hasta la fecha de la efectiva devolución. 4) DISPONER la devolución de la suma cuestionada en concepto de "Proveedor que no ha presentado su respectiva DDJJ" por G. 509.100, más los accesorios legales e intereses que correspondan debiendo calcularse el recargo por la Administración tomando en consideración los parámetros establecidos en las normas y reglamentaciones citadas hasta la fecha de la efectiva devolución. 5) COSTAS en el orden causado. 6) NOTIFICAR, anotar, registrar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 156/170 el Abogado Fiscal Concepción Insfrán Alvarenga expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En síntesis, argumenta que la SET al decidir la suspensión del crédito fiscal por el monto total de Guaraníes seis millones ochocientos cuarenta y cuatro mil ciento tres (G. 6.844.103), en uso de la facultad que le fue dada en el art. 12 de la Ley N° 109/91, donde se establece que tiene a su cargo la administración y aplicación de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización.----------

Continúa diciendo que la Administración devuelve parte de los créditos en la medida que el proveedor declara e ingresa al fisco el monto del tributo, así se aclara, que el monto hoy cuestionado por la AT no constituye finalmente un rechazo de devolución de créditos fiscales, sino simplemente una suspensión y que esto es así, porque cuando los respectivos proveedores ingresen en las arcas fiscales los tributos adeudados, ya sea por iniciativa propia o por acción coactiva se procederá a la repetición solicitada. Dice que los créditos originados en operaciones realizadas por proveedores omisos e inconsistentes no pueden ser jamás exigibles, pues no cuentan con la calidad de ciertos y líquidos puesto que no han ingresado a las arcas del Estado.----------

Menciona que la Ley condiciona el reconocimiento del crédito fiscal y que por eso no es posible que el Tribunal de Cuentas se arrogue funciones de la Administración Tributaria, ordenando la devolución de sumas de dinero no ingresado y que no es posible que el A-quo ordene devolución de créditos sin que efectivamente hayan certificado con los documentos presentados por el solicitante del crédito la veracidad de los mismos, y si se hallan a las exigencias de las normas para su validez; así como que este trámite es de exclusiva responsabilidad de la Subsecretaria de Estado de Tributación, que en función a esa facultad, denegó el crédito solicitado.----------

Sostiene igualmente que la Administración Tributaria al analizar el pedido de devolución de créditos fiscales del IVA exportador, lo hizo en base a las normativas legales vigentes, por lo que su decisión se encuentra apropiadamente fundada y ajustada a derecho, no habiéndose violado el derecho a la defensa del contribuyente CARGILL AGROPECUARIA S.A.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN N° 71800001287/21 DEL 9 DE JUNIO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO 13-06-2024

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: ciento noventa

Por lo expresado, solicita que la Sala Penal rectifique los errores cometidos por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala al dictar el Acuerdo y Sentencia N° 339 de fecha 02 de noviembre de 2022, donde dispone que la Subsecretaría de Estado de Tributación proceda a la devolución de la suma de G. 6.335.003 y G. 509.100 no ingresados al fisco, correspondiente al crédito fiscal IVA tipo exportador periodo fiscal diciembre/2016, declarando su revocatoria en base a los argumentos expuestos en su escrito.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 172/184 la Abogada Nora Lucía Ruoti contesta los agravios de la parte demandada. En síntesis, menciona que el representante fiscal alega que de la misma forma en que el contribuyente no puede cargar con la falta de ingreso de los impuestos por parte de los proveedores, tampoco la Administración Tributaria puede cargar con esa responsabilidad y que lo expuesto denota claramente la absoluta ligereza con la que actúa la Administración, quien en vez de hacer uso de sus facultades coercitivas para exigir el ingreso del impuesto debido por parte de los proveedores omisos e inconsistentes de su representada, de manera cómoda simplemente rechaza la devolución de tales créditos por "no haber ingresado a las arcas fiscales".----------

Agrega que la Administración Tributaria, lejos de adecuar su actuar a las normas legales vigentes, conformadas por la jurisprudencia pacífica, constante y uniforme de nuestros tribunales contenciosos y de la propia Corte Suprema de Justicia, se empecina en seguir denegando la devolución de sumas que por derecho corresponde a su representada. Dice que la Administración pretende, por tanto, rechazar la devolución de créditos fiscales del exportador basándose no en las normas legales vigentes sino en incumplimiento de terceros ajenos a la relación jurídico - tributaria de su representada con el fisco. Asimismo, señala que pretende hacer recaer su representada la carga de la prueba de que otros contribuyentes ingresaron sus respectivos impuestos.----------

Expone que ni en la Ley ni en la reglamentación se halla establecida la existencia de proveedores omisos o inconsistentes como causal para el rechazo de la devolución de créditos y que ni siquiera se hallan establecidos los conceptos de los proveedores omisos e inconsistentes.----------

Solicita que la Sala Penal dicte resolución no haciendo lugar a la apelación deducida por la accionada, confirmando el Acuerdo y Sentencia N° 339/2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, con relación a la devolución de G. 6.335.003 y G. 509.100, en concepto de crédito fiscal IVA exportador, protestando costas.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ab. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

En el escrito obrante a fs. 164/171 la Abogada Nora Ruoti expresa sus agravios en contra del Acuerdo y Sentencia N° 339/2022, del Tribunal de Cuentas Segunda Sala. Menciona que del extracto del Acuerdo y Sentencia recurrido se colige que el Tribunal de Cuentas considera que la reliquidación es parte de la facultad de la AT y que, sin embargo, obvia por completo el resto de los argumentos presentados, los cuales refutan por completo la postura asumida por el A-quo y que se resaltan por una falta de análisis exhaustivo. Resalta que la reliquidación realizada por la AT es inválida e ilegítima, pues pretende realizar un cambio en la factura de exportación que respalda la operación real realizada por la sociedad, la cual se halla sustentada además por el Despacho oficial emitido por parte de la Dirección Nacional de Aduanas.----------

Respecto a los comprobantes que no reúnen los requisitos formales y reglamentarios, expresa en primer punto sobre los *gastos no relacionados con la actividad de exportación,* que Cargill incurrió en los mencionados gastos para la realización de eventos de integración y mejoramiento de las condiciones laborales de los trabajadores de la firma y que si bien la AT pretende no relacionarlos a la creación, obtención o mantenimiento de la fuente productora, es importante comprender que dichos gastos son a favor de los trabajadores, quienes finalmente son los que obtienen o mantienen la fuente productora y que, por ende, son gastos indistintos. Agrega que la Administración Tributaria no puede distinguir arbitrariamente cuáles son los créditos relacionados o no a la firma, debiendo ser realizado este análisis por el propio contribuyente.----------

Por otra parte, en cuanto a los gastos documentados con fotocopias de facturas, dice que la AT impugnó créditos fiscales por valor de G. 62.137.898, no considerando las facturas emitidas por los proveedores, debido a que se han presentado fotocopias de las mismas. Al respecto señala que el mencionado monto corresponde principalmente a facturas emitidas por la ANDE, en cuyo caso la propia AT autorizó utilizar fotocopias de las mismas, siempre que cuenten con certificación del funcionario responsable de la ANDE, conforme se desprende del Dictamen DEINT N° 166.----------

Reclama además de la devolución de los montos principales, el pago de intereses y accesorios legales, alegando que existe jurisprudencia sentada por parte de la Corte Suprema de Justicia y por parte del Tribunal de Cuentas que dispone que el cómputo de intereses debe iniciar a partir de la denegación de los créditos hasta su efectiva ejecución. ----------

Solicita que la Sala Penal dicte sentencia haciendo lugar totalmente a las pretensiones de su representada. Protesta costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 191/198 la parte demandada contesta la expresión de agravios de la parte actora. Indica que el *a quo*, a través del Miembro Preopinante, ha dado una clara explicación e indicado expresamente el procedimiento establecido en las normas para la procedencia de la devolución de créditos fiscales del exportador y ratificó que las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria se hallan ajustadas a derecho, por lo que esa representación ministerial solicita la confirmación por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN N° 71800001287/21 DEL 9 DE JUNIO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

13-06-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento noventa

Alega que el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, en la parte objetada por la actora, ha sido dictado luego de un minucioso y acabo estudio de las argumentaciones vertidas por las partes, consignadas en los escritos de demandas, se han valorado las pruebas ofrecidas y concluido en base a la sana crítica. Por lo que en parte del fallo denota una sentencia justa, plenamente razonable y congruente en las conclusiones; además, fueron estrictamente aplicadas normas que refieren a la causa traída a estudio. Por lo tanto, solicita que sea confirmado ese punto al tiempo de emitir su Acuerdo y Sentencia que concluya en definitiva el debate judicial.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

En estos autos consta que la contribuyente CARGILL AGROPECUARIA SACI solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al periodo fiscal 12/2016. Mediante Informe de Análisis N° 77300008621 de fecha 09/02/2018 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de 92.243.668, bajo los siguientes conceptos: *"Ítem D) Diferencia entre monto acreditado y DJ IVA Formulario N° 120 del contribuyente, susceptible de devolución. G. 79.216; ítem E) Diferencia entre Formlulario de Comprobación 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120 del contribuyente. G. 3.348.192; ítem F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes, no cuestionados en la certificación. G. 71.753.425; ítem G) Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas; G. 16.553.735; ítem H) Proveedor que no ha presentado su respectiva DJ. G. 509.100"*. Por Resolución Particular N° 72700000444 de fecha 25/07/2019 el Viceministro de Tributación resolvió hacer lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por Cargill Agropecuaria SACI y, en consecuencia, acreditó la suma de G. 10.218.732. Luego, por Resolución Particular N° 718000001287 de fecha 09/06/2021 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por la firma Cargill Agropecuaria SACI y confirmó la Resolución Particular N° 72700000444 de fecha 25/07/2019.----------

La firma Cargill Agropecuaria SACI planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado, más los accesorios legales correspondientes. ----------

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 339 de fecha 2 de noviembre de 2022 resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado, disponiendo la devolución de los montos cuestionados en el ítem G, por G. 6.335.003 e ítem H, por G. 509.100, por enmarcarse su retención en cuestiones no imputables al contribuyente, con costas en el orden causado.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

ra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Seguidamente corresponde el estudio del recurso de apelación planteado por la parte demandada, para luego pasar al estudio del recurso planteado por la actora. La demandada expresó agravios en relación a la devolución de G. 6.335.003, cuestionado en su momento debido a que proviene de operaciones realizadas por la accionante con *"G) Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas"*, (proveedores inconsistentes) y G. 509.100 *"H) Proveedor que no presentó su respectiva declaración jurada"*, (proveedores omisos).----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por la causal arriba citada, por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "omisos e inconsistentes", que no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, esta Sala Penal ha venido sosteniendo el mismo criterio en relación al caso planteado en estos autos, en cuanto a que la responsabilidad de ingresar los impuestos corresponde a cada contribuyente. Es decir, la obligación tributaria recae en cada sujeto pasivo o deudor (contribuyente) ante el sujeto activo o acreedor (fisco) en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria.----------

La Ley N° 125/91 en su art. 180 determina que la responsabilidad por infracciones tributarias es "personal del autor", cuando dice: "*Infractores: La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta Ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*".----------

En cuanto a la responsabilidad solidaria para el I.V.A. y la adquisición de bienes con la debida documentación, la Ley N° 125/91 solo aborda a las denominadas entidades sin fines de lucro y a cuestiones expresamente determinadas en los Art. 95, 96 de la ley 125/91 en donde se contempla esta responsabilidad a los titulares de explotación de salas teatrales, canales de televisión, ondas de radiodifusión, espectáculos deportivos y para el transporte de mercaderías respectivamente. En ningún apartado de la reglamentación del I.V.A. se encuentran normativas de solidaridad más que en los artículos citados que no resultan aplicables al presente caso.----------

Por todo lo expuesto, cabe concluir que la contribuyente Cargill Agropecuaria SACI no es responsable del incumplimiento de deberes tributarios por parte de sus proveedores, y la falta de pago de la deuda fiscal por parte de estos últimos no puede justificar el cuestionamiento del crédito solicitado por el contribuyente. La Administración Tributaria debió iniciar los procedimientos de determinación contra dichos proveedores, y no debía responsabilizar a un tercero por el incumplimiento de la obligación tributaria de otro contribuyente. Por lo tanto, lo resuelto en este punto por el Tribunal de Cuentas en el fallo recurrido se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente se concluye que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN N° 71800001287/21 DEL 9 DE JUNIO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Ciento noventa

Seguidamente corresponde el estudio del recurso de apelación interpuesto por la actora. Conforme a los términos de su escrito de agravios, se analizarán detalladamente los motivos de los rechazos de los créditos reclamados. Así, primeramente, la actora se agravia en relación a la decisión del Tribunal de confirmar el rechazo de la devolución de G. 3.348.192, que en su momento había sido cuestionado por la SET debido a *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario 120, del contribuyente"* (ítem E). Sobre el punto, la actora mencionó que el Tribunal falló en el sentido de que la Administración Tributaria se encuentra facultada por la normativa legal a realizar reliquidaciones, sin embargo; no realiza un análisis del motivo de la reliquidación realizada en dichos periodos anteriores, es decir, si bien entiende que la Administración Tributaria puede realizar la reliquidación unilateral, omite por completo por qué se realizó dicha reliquidación, lo cual resulta clave para dirimir el conflicto en cuestión.----------

Remitiéndonos a las constancias de autos, se observa en el Informe de Análisis que la reliquidación se formuló en razón de que se desafectaron del campo de exportaciones ciertos despachos y se registraron como operaciones en el mercado interno. Al respecto, cabe señalar que en el Informe de referencia no se detallan con exactitud los motivos de reliquidación de éstas facturas, es decir, no se especifica por qué se realizó tal variación de rubro en el formulario, lo cual implica que la administrada, en este caso la firma Cargill Agropecuaria S.A., se vio privada de conocer el criterio utilizado por la SET en la reliquidación, o corrección, de la declaración jurada presentada. La Administración Tributaria se encuentra facultada a realizar las reliquidaciones pertinentes; pero siempre con la debida fundamentación del acto administrativo, a fin de asegurar posteriormente al contribuyente su derecho a la defensa y a promover los recursos administrativos pertinentes; es decir, asegurando su derecho a conocer el porqué de la reliquidación efectuada.----------

Por los motivos expuestos, corresponde la devolución del crédito fiscal IVA de G. 3.348.192, rechazado por la Administración Tributaria debido a *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario 120, del contribuyente"* (ítem E).----------

Por otra parte, la apelante se refiere al rechazo del crédito fiscal debido a comprobantes que no cumplen con los requisitos formales y reglamentarios; así, desglosa los motivos de rechazo de G. 71.753.425, que son los siguientes: G. 8.390.333, por comprobantes fiscales de facturas de gastos no relacionados con la actividad; G. 62.137.898, créditos fiscales de facturas que fueron presentadas copias y; G. 1.225.194, créditos fiscales de factura sin detalle.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Respecto al crédito fiscal de G. 8.390.333, rechazado por provenir de comprobantes de facturas de gastos no relacionados con la actividad, la representante de la actora menciona que Cargill incurrió en los mencionados gastos para la realización de eventos de integración y mejoramiento de las condiciones laborales de los trabajadores de la firma y que si bien la Administración Tributaria pretende no relacionarlos a la creación, obtención o mantenimiento de la fuente productora, destaca que dichos gastos son a favor de los trabajadores, quienes finalmente son los que obtienen o mantienen la fuente productora y, por ende, son gastos indistintos.----------

El detalle de las facturas cuestionadas se encuentra a fs. 23/24 de autos; aquí se observa que las facturas consideradas por la SET como no relacionadas a la actividad de la empresa corresponden a la compra de helados, sesiones de estimulación temprana, servicio de buffet, compra de bebidas alcohólicas, equinoterapia, etc.). En tal sentido, el artículo 88 de la Ley N° 125/91 es claro cuando prescribe que están sujetos a devolución los créditos correspondientes a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, en este caso de la contribuyente Cargill que se dedica a la actividad agropecuaria. Así, de conformidad al criterio sostenido anteriormente en otros fallos, no puede concluirse que las facturas que respaldan las adquisiciones o servicios citados estén vinculadas con la actividad empresarial de Cargill Agropecuaria S.A.C.I., por no ser razonable que tales conceptos estén relacionados a la actividad de la forma en que requiere la norma, sumado a que este requisito no ha sido probado por la actora en el presente juicio. Por esta razón, corresponde confirmar el rechazo de la devolución de G. 8.390.333, por comprobantes fiscales de facturas de gastos no relacionados con la actividad.----------

Siguiendo con el análisis, la actora recurre la decisión del Tribunal de confirmar el rechazo del crédito fiscal de G. 62.137.898, por estar respaldado en copias de comprobantes. La SET rechazó el crédito por incumplimiento del inciso c) del art. 1° de la RG N° 89/2016; luego el Tribunal de Cuentas en el fallo recurrido determinó que la RG N° 89/2016 incluye la exigencia de contar con el ejemplar original de los documentos que respaldan el crédito, para considerar la acreditación y, en lo que se refiere específicamente a los comprobantes por pago de servicios de ANDE, respecto a lo mencionado por la actora, en el sentido que el Dictamen DEINT N° 166 permitía la presentación de copias de comprobantes de la ANDE siempre que estén firmados por el funcionario de dicha entidad, consideró que el referido Dictamen DEINT N° 166 no es de carácter vinculante; por lo tanto, determinó que las copias presentadas y autenticadas que representan los pagos efectuados por CARGIL SACI no pueden devueltos.----------

En este orden de ideas, el artículo 1° de la Resolución General N° 89/2016 *"Por la cual se reducen los requisitos para la solicitud de devolución de créditos fiscales y se amplía la cantidad de solicitudes que podrán tramitarse simultáneamente"*, establece en la parte pertinente: *"Modificar el artículo 7° de la Resolución General N° 15/2014, el cual queda redactado de la siguiente forma: "Artículo 7°.- DOCUMENTACIÓN INICIAL REQUERIDA (DIR) 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) del periodo fiscal invocado en la solicitud, ordenados cronológicamente"*. En estas condiciones, lo

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento noventa

resuelto por el Tribunal de Cuentas se halla ajustado a derecho, teniendo en cuenta que la reglamentación exige la presentación de documentos originales; del mismo modo, el art. 86 de la Ley N° 125/91 expresa: *"...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"*. Por lo tanto, corresponde confirmar el rechazo de la devolución de la suma de G. 62.137.898, respaldado en copias de comprobantes.----------

Igualmente, la SET cuestionó la devolución de G. 1.225.194, por provenir de facturas sin detalle. Si bien la actora mencionó este cuestionamiento en su escrito, no expresó agravios sobre el punto, por lo que corresponde finalmente confirmar el rechazo de la devolución de este crédito.----------

Por otra parte, la actora reclama la devolución de los montos principales más intereses y accesorios legales. El Tribunal de Cuentas dispuso que los mismos se calculen de conformidad a la Ley N° 5061/13, lo cual se encuentra ajustado a derecho. el pago de intereses y multas por parte del fisco se fundamenta en las siguientes disposiciones de la Ley N° 125/91: ----------

Artículo 88 modificado por Ley N° 5061/13: "...La mora en la devolución dará lugar a la percepción de un recargo o interés mensual a calcularse día por día, que será coincidente con el fijado por el Poder Ejecutivo conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 171 de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO" y sus modificaciones, vigente a la fecha de la acreditación o pago del capital devuelto. El recargo o interés se calculará a partir del día siguiente de cumplido el plazo que establezca el Poder Ejecutivo..."; ----------

Artículo 171: "**Mora.** La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa, a calcularse sobre el importe del tributo no pagado en término, que será del 4% (cuatro por ciento) si el atraso no supera un mes; del 6% (seis por ciento) si el atraso no supera dos meses; del 8% (ocho por ciento) si el atraso no supera tres meses; del 10% (diez por ciento) si el atraso no supera cuatro meses; del 12% (doce por ciento) si el atraso no supera cinco meses y del 14% (catorce por ciento) si el atraso es de cinco o más meses. Todos los plazos se computarán a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación tributaria incumplida. Será sancionada, además, con un recargo de interés mensual a calcularse día por día, que será fijado por el Poder Ejecutivo, el cual no podrá superar el interés corriente de plaza para el descuento bancario de los documentos

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

comerciales vigentes al momento de su fijación, incrementado hasta en un 50% (cincuenta por ciento) el que se liquidará hasta la extinción de la obligación. Cuatrimestralmente el Poder Ejecutivo fijará la tasa de recargos o intereses aplicable para los siguientes cuatro meses calendario. Mientras no fije nueva tasa continuará vigente la tasa de recargos fijada en último término.". ----------

Por lo tanto, corresponde que el fisco cargue con la multa por devolución tardía (mora) de los siguientes créditos fiscales: G. 6.335.003, cuestionado en su momento debido a que proviene de operaciones realizadas por la accionante con *"G) Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas"*, (proveedores inconsistentes) y; G. 509.100 *"H) Proveedor que no presentó su respectiva declaración jurada"*, (proveedores omisos) y G. 3.348.192, rechazado por la Administración Tributaria debido a "*Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario 120, del contribuyente"* (ítem E), debiendo calcularse desde la fecha del acto administrativo que lo rechazó – Resolución Particular N° 71800001287 de fecha 09/06/2021 - hasta la efectiva devolución, aplicándose la tasa del 14% prevista en el art. 171 de la Ley N° 125/91, con intereses diarios calculados de conformidad a la tasa de recargos fijada por el Poder Ejecutivo en último término, como lo dispone la norma citada. ----------

En virtud a los motivos expuestos, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la representante de la firma Cargill Agropecuaria SACI y, en consecuencia, disponer la devolución de G. 3.348.192, rechazado por la Administración Tributaria debido a "*Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario 120, del contribuyente"* (ítem E), más los intereses y accesorios legales correspondientes.----------

En cuanto a las costas, en atención a la forma en que fueron resueltos los recursos las mismas deben ser impuestas en el orden causado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 195 del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA MANIFIESTA: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra Dra. María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a: **rechazar el recurso de apelación** interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Concepción Insfrán, **en relación a la devolución de la suma de Gs. 6.335.003**, más los accesorios legales e intereses que correspondan (*crédito fiscal suspendido por la Administración Tributaria (AT), en concepto de proveedores inconsistentes)* y **Gs. 509.100**, más los accesorios legales e intereses que correspondan *(crédito fiscal suspendido por la AT, en concepto de proveedores omisos)* dispuesta en el Acuerdo y Sentencia Nro. 339/2022 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundamentos y **rechazar el recurso de apelación** de la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI, **en relación a la no devolución de la suma de Gs. 71.753.425** *(crédito fiscal rechazado por la AT, en concepto de comprobantes que no reúnen los requisitos exigidos en las reglamentaciones pertinentes, no cuestionados en la certificación)*, resuelta en el fallo impugnado del Tribunal, citado precedentemente, por compartir los mismos fundamentos.----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Ciento noventa

Sin embargo, disiente respetuosamente del voto de la Ministra preopinante, **en lo que respecta a la no devolución del crédito fiscal de Gs. 3.348.192** *(crédito fiscal rechazado por la AT, en concepto de "Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120-Reliquidación y DJ IVA Formulario 120 del Contribuyente")*; pues considera que corresponde **rechazar** el pedimento efectuado, ya que a diferencia de lo manifestado por la abogada recurrente, la AT si estableció los motivos por los cuales realizó la reliquidación correspondiente y esto se verifica en la Resolución Particular Nro. 71800001287 del 09 de junio del 2021 (fs. 06/10), específicamente en punto 1.2 del "Considerando" de dicha resolución. Por consiguiente, al no haber podido la firma accionante rebatir los cuestionamientos efectuados por el fisco en sede jurisdiccional, en lo que atañe a este punto, conforme las reglas prescriptas en el artículo 249 del Código Procesal Civil; corresponde en consecuencia, **confirmar el rechazo dispuesto por la AT**, en cuanto a dicho crédito.----------

En conclusión, corresponde **RECHAZAR** los recursos de apelación interpuestos por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Concepción Insfrán y la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 339/2022 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Finalmente, en lo respecta a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas en el **orden causado**, de conformidad a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil, considerando qué se resolvió-en ambas instancias-la anulación parcial del acto administrativo impugnado. **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 M[illegible]tez Riera
Ante mí: Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.

Asunción, 13 de junio del 2024.

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 190

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

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad.----------

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **ORDENAR** la devolución a CARGILL AGROPECUARIA SACI de la suma de G. 3.348.192 (Guaraníes tres millones trescientos cuarenta y ocho mil ciento noventa y dos), en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más los intereses y accesorios legales correspondientes, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

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

Ante mí:

Luis M[illegible]tez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA