CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 171 – Año 2023.** –

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. ciento veinticinco.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de abril del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. 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: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós y la Abg. Nora Ruoti, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 294 de fecha 06 de setiembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. --------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: Por escritos obrantes a fs. 181 y 206 bis, el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda y la Abg. Nora Ruoti, desistieron expresamente del recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 294/2022 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. No obstante, y tras la verificación oficiosa del fallo recurrido, se puede concluir que no se observan vicios o defectos que ameriten la declaración de su nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil. Al ser así, no cabe más que **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda y la Abg. Nora Ruoti. **Es mi voto**. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 294 de fecha 06 de setiembre del 2022**, el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "*1) HACER LUGAR PARCIALMENTE, a la presente acción promovida por la firma CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. contra la Resolución Ficta y la Resolución Particular Nro. 72700001332 del 14 de junio del 2021 de la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN del MINISTERIO DE HACIENDA y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Particular Nro. 72700001332 del 14 de junio del 2021 dictada por la de la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN del MINISTERIO DE HACIENDA y en tal sentido; 3) DISPONER, la devolución de la suma cuestionada en concepto de "Diferencia entre el monto solicitado y acreditado y el Crédito fiscal según DJ IVA Formulario Nro. 120, susceptible de devolución" por G. 25.815.251 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 "Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal" por G. 14.430.000 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…*". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas** para hacer lugar parcialmente a la demanda *–por decisión mayoritaria-*, se basó *–en resumen-* en que: **a)** En cuanto al *-aspecto formal del acto administrativo impugnado-* por la parte actora, se concluye que: las comunicaciones y notificaciones

practicadas en la dirección de correo del RUC declarada por el contribuyente son legítimas, en virtud a lo establecido en la Ley Nro. 4017/10 y Decreto Reglamentario Nro. 7369/11 y que los funcionarios que intervinieron en el procedimiento administrativo estaban facultados, conforme la Ley Nro. 10/91 y Resolución General Nro. 114/07; **b)** En cuanto al –*aspecto de fondo del acto administrativo impugnado*- se concluye que: **1)** con relación al crédito fiscal impugnado por la SET, consistente en la suma de **Gs. 321.488.837**, en concepto de "*Diferencia entre el Formulario de comprobación Nro. 120-Reliquidación y la DJ IVA Formulario Nro. 120, presentado por el contribuyente*", corresponde su confirmación, debido a que la SET actuó acorde a las prerrogativas legales, pues se encuentra facultada a elaborar una reliquidación (artículos 209 y 210 de la Ley Nro. 125/92) y dicha reliquidación no es unilateral porque el contribuyente tuvo activa participación en el sumario; **2)** en cuanto al crédito fiscal impugnado por la SET, consistente en la suma de **Gs. 400.418.135**, en concepto de "*Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador*", corresponde su confirmación, en razón de que las objeciones de la Administración Tributaria (AT) armonizan con lo dispuesto en los artículos 85 y 86 de la Ley Nro. 125/92 y su modificatoria Ley Nro. 2421/04 y artículo 20 del Decreto Nro. 6539/05 y su modificatoria Decreto Nro. 10797/13. Los comprobantes deben contener el detalle de bien o servicio adquirido. Además, no resulta viable imputar al gasto operativo de la empresa, costos relacionados a actividades que no guardan relación con la actividad gravada. Por otra parte, en cuanto a los rechazos en concepto de falta de comprobantes de cancelación de las transacciones, la Resolución General Nro. 89/2016 exige que, entre las documentaciones iniciales requeridas, se cuente con el ejemplar original de los documentos que respaldan el crédito fiscal peticionado; **3)** en lo que refiere al crédito fiscal impugnado por la SET, consistente en la suma de **Gs. 25.815.251**, en concepto de "*Diferencia entre el monto solicitado y acreditado y el Crédito fiscal según DJ IVA Formulario Nro. 120, susceptible de devolución*", corresponde su anulación, debido a que el acto administrativo recurrido, Resolución Nro. 72700001332/2021, no fundamentó debidamente el rechazo,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

sino que hizo una fundamentación aparente; **4)** respecto al crédito fiscal impugnado por la SET, consistente en la suma de **Gs. 14.430.0000**, en concepto de "Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal", corresponde su anulación, debido a que en la Ley Nro. 125/92 no dispone norma alguna que condicione la recuperación del IVA, a la comprobación por parte del contribuyente, de que el proveedor de los bienes y servicios adquiridos cumplió con sus propias obligaciones tributarias y; **5)** en lo que respecta a la devolución de los intereses, reclamados por la contribuyente por la mora y multa, corresponde sean otorgados con relación a los créditos impugnados por la SET que en la sentencia fueron anulados, de conformidad a lo establecido en el artículo 171 de la Ley Nro. 125/92. ----------

El **Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda**, César Mongelós, al momento de **expresar agravios** (fs. 181/197) señaló *–en resumen-* que: **1)** en cuanto al crédito concedido por el Tribunal, consistente en la suma de Gs. 25.815.251, la decisión adoptada carece de fundamentación y por tanto es arbitraria, carente de razonabilidad y se contrapone a la sana crítica, en vista que omitió observar el procedimiento legal y reglamentario establecido por la SET. El Informe de Análisis Nro. 77300011044/2019 detalla el crédito impugnado; **2)** respecto al crédito concedido por el Tribunal, consistente en la suma de Gs. 14.430.000, la decisión adoptada no se ajusta a derecho porque el crédito no se encuentra disponible, ya que no ingreso al fisco. La procedencia de la repetición de pago solo cabe de haberse ingresado el tributo al fisco, conforme disponen los artículos 218 al 223 de la Ley Nro. 125/92 ; **3)** no corresponde el pago de intereses y accesorios legales debido a que la Ley Nro. 125/92 no cuantifica intereses aplicables en la forma como lo hace el fallo impugnado, la devolución que se practicó a favor de Cargill fue en un proceso acelerado por lo que no existió mora y porque no tiene sustento lógico ni legal, ya que el procedimiento de devolución está sujeto a la verificación por parte de la AT y para que exista devolución se deben prever todas las cuestiones y; **4)** existe incongruencia en fallos dictados por el Tribunal de Cuentas, pues en un juicio similar vinculado con la devolución del IVA, se resolvió no hacer lugar a la presente demanda. ----------

Al momento de **contestar el traslado** de agravios corrido a su parte (fs. 201/206), la **Abg. Nora Ruoti** solicitó que se declare desierto el recurso interpuesto. Por otra parte, mencionó –*en resumen*- que, se ajusta a derecho la decisión adoptada por el Tribunal, en cuanto a la concesión de las sumas Gs. 25.815.251 y Gs. 14.430.000. En razón de que el acto administrativo impugnado carece de la debida fundamentación y porque resulta indelegable las facultades de fiscalización por parte de la AT. ----------

A continuación, la **Abg. Nora Ruoti** al momento de **expresar agravios** (fs. 206 bis/214) manifestó –*en resumen*- que: **1)** en cuanto al rechazo del crédito solicitado, Gs. 321.488.837, la decisión del Tribunal no se ajustó a derecho, pues el fallo omite por completo el motivo por el cual la reliquidación fue practicada. Cargill SACI cuenta con una medida cautelar a su favor dictada por la Sala Constitucional (A.I. NRO. 2001/2018) y dicha medida suspende los efectos del artículo 1 del Decreto Nro. 9100/2018. Entonces la reliquidación practicada por la SET no es correcta debido a que se basa en el Decreto Nro. 9100/2018. La solicitud de devolución y actos posteriores, fueron tramitados bajo la vigencia de la medida cautelar; **2)** respecto al rechazo del crédito solicitado, Gs 400.418.135, dicho crédito se divide en diferentes conceptos: a) créditos fiscales de facturas sin detalle adjunto (Gs. 1.100.999), b) créditos fiscales de gastos no relacionados (Gs. 1.435.042) y c) créditos fiscales de facturas de anticipos (Gs. 397.882.094). En el escrito de agravios se tratará respecto a los créditos fiscales de facturas de anticipos. En ese contexto, la decisión del Tribunal no se ajusta a derecho, pues no valoró que su representada presentó varios documentos cancelatorios. Además, no corresponde el comprobante cancelatorio cuando hay incumplimiento de contrato o cuando el anticipo superó lo efectivamente pactado, conforme a lo establecido en la RG Nro. 24/14 artículo 29, numeral 2; **3)** habiendo rechazado ilegítimamente la devolución de créditos y ejecutado la garantía bancaria a Cargill Agropecuaria SACI, corresponde la devolución de intereses y accesorios legales. ----------

Al momento de **contestar el escrito** de agravios corrido a su parte (fs. 218/228), el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, indicó –*en resumen*- que, se ajusta a derecho la decisión del Tribunal, en cuanto a rechazar los créditos

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

solicitados: Gs. 321.488.837 y Gs. 400.418.135, debido a que el primero no corresponde pues cuando se practicó la reliquidación se encontraba vigente el Decreto Nro. 9100/20218, ya que la suspensión de los efectos del artículo 1 del citado Decreto rige desde el día siguiente de la notificación del A.I. Nro. 2001/2018, desde el 05 de setiembre del 2018. Es decir, la suspensión rige a las exportaciones practicadas desde entonces. En lo que refiere al segundo crédito solicitado, no corresponde su concesión pues los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales no darán derecho a crédito. Respecto a los anticipos de mercadería, la determinación está basada en la reglamentación pertinente, instrumentada en la RG Nro. 15/2014, artículos 6 y 19. Por otra parte, los gastos no relacionados con la actividad de la empresa no dan derecho al crédito de conformidad al artículo 88 de la Ley Nro.125/92. Finalmente, no corresponde el pago de intereses solicitado. ----------

Como **antecedentes del caso**, se advierte que Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA Exportador, régimen acelerado, del periodo fiscal diciembre del 2018, por la suma de Gs. 4.425.142.976. Dicha suma fue concedida en su totalidad por la **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930005912** del 08 de mayo del 2019. Posteriormente, mediante el **Informe de Análisis Nro. 77300011044** del 23 de setiembre del 2019, los analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 3.662.990.753 y recomendaron ejecutar la garantía (fs. 20/23). La comunicación de ejecución de garantía fue realizada en fecha 30 de setiembre del 2019 (fs. 19). ----------

Seguidamente, la firma contribuyente solicitó la apertura del sumario administrativo ante el cuestionamiento realizado en el Informe de Análisis Nro. 77300011044/2019. Dicho sumario concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 72700001332 del 14 de junio del 2021**, emitida por el Viceministro de Tributación (fs. 06/08). La citada resolución resolvió hacer lugar parcialmente a lo solicitado en el sumario y, en consecuencia, acreditar la suma de Gs. 15.279.088 y confirmar en los demás términos el Informe de Análisis Nro. 77300011044/2019. Luego, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la decisión adoptada por el Viceministro de Tributación (fs. 09). El recurso interpuesto no fue resuelto por

la Administración Tributaria, por lo que se generó la resolución denegatoria tácita, la cual, fue impugnada ante el Tribunal de Cuentas. ----------

En ese orden, tras la lectura del escrito de contestación de agravios presentado por la firma Cargill Agropecuaria SACI, en el cual solicita que se declare desierto el recurso presentado por la parte demandada, cabe apuntar que, dicho pedido debe ser rechazado. Pues el escrito de agravios presentado por el Ministerio de Hacienda reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil para su estudio, en vista de que dicha parte expone los motivos y razones concretas, por las cuales considera que el fallo impugnado no se ajusta a derecho. Al ser así, corresponde abocarse a analizar los agravios expuestos por dicha parte. ----------

Así, corresponde iniciar el análisis con los agravios expuestos por el **MINISTERIO DE HACIENDA**. En lo que respecta al ***primer agravio*** referente a la concesión del crédito Gs. 25.815.251 y la supuesta falta de fundamentación del fallo y arbitrariedad del mismo. Cabe señalar, en primer lugar, que una resolución es arbitraria cuando es producto de la voluntad o capricho de los jueces y no el producto de la aplicación del ordenamiento jurídico, conforme lo dispone expresamente el artículo 256 de la Constitución. Así, verificado el Acuerdo y Sentencia Nro. 294/22 dictado por el Tribunal, se llega a la conclusión de que el mismo no carece de fundamentación y, por ende, no es arbitrario, pues el Tribunal resolvió conforme a la legislación aplicable en la materia y expuso un análisis razonado de las cuestiones propuestas[1]. ----------

En segundo lugar, en cuanto a la concesión del crédito Gs. 25.815.251, la decisión adoptada por el Tribunal se ajustó a derecho en razón de que, al analizar la Resolución Particular Nro. 72700001332/2021 se observa respecto a este punto[2] que Administración Tributaria dio una justificación insuficiente del rechazo, pues no expuso de manera concreta y específica las razones jurídicas en las que basó su decisión, sino que se limitó a mencionar

---

[1] Véase en esta resolución la parte atinente a "***fundamento del Tribunal de Cuentas*** *para hacer lugar parcialmente a la demanda...*".

[2] Véase la Resolución Particular Nro. 72700001332/2021 (fs. 06/08), en la parte atinente a "CUESTIONAMIENTOS DE FONDO" punto 1.2.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel De Jesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

que el DCFF detectó una diferencia entre el monto solicitado por la contribuyente, el cual ya había sido acreditado y es susceptible de devolución según el Informe de Análisis. Por ende, se denota falta de motivación del acto administrativo. ----------

Respecto a la motivación del acto administrativo, el autor Agustín Gordillo señala: "*La motivación del acto, contenida dentro de lo que usualmente se denomina "los considerandos" del acto, es una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la emanación, o sea, los motivos o presupuestos del acto; constituye, por lo tanto, la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración entiende sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el juzgamiento de esa legitimidad".* Igualmente, en cuanto a la omisión de fundamentación del acto administrativo señala: "*Su omisión determina, por regla, la nulidad del acto, aunque a veces se lo ha considerado simplemente anulable por confundirlo impropiamente con un vicio solamente formal, cuando en verdad, según vimos, la falta de motivación implica no sólo vicio de forma, sino también y principalmente, vicio de arbitrariedad, que como tal determina normalmente la nulidad del acto. Como dice ZELAYA: "La falta de explicitación de los motivos o causa del acto administrativo... nos pone en presencia de la arbitrariedad. Es el funcionario que dice "esto es así y así lo dispongo porque es mi voluntad." La antijuricidad de tal conducta me impide ver en tal acto un vicio leve. Lo veo gravísimo, privando al acto de presunción de legitimidad y de obligatoriedad."* (Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas, Tomo 8, Teoría General del Derecho Administrativo, Primera Edición, Buenos Aires 2013, p. 351,352). ----------

En lo que refiere al ***segundo agravio*** referente a la concesión del crédito Gs. 14.430.000, cabe indicar que la decisión adoptada por el Tribunal también se ajustó a derecho pues la causal de -*proveedores omisos e inconsistentes*- no se encuentra prevista en las disposiciones legales que rigen la materia, como motivación válida para rechazar la devolución de crédito fiscal. En efecto, el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, deja establecido que el motivo por el cual la Administración puede objetar la devolución del crédito es en base a la irregularidad documental presentada por el contribuyente. ----------

La inconsistencia de los proveedores del contribuyente debe ser observada y reclamada por el sujeto activo de la obligación tributaria. La Administración debe utilizar su poder coercitivo a los efectos de reclamar las obligaciones incumplidas por cada titular de la obligación y no cargar su función a terceros, como en este caso lo hizo sobre la firma accionante, quien no tiene responsabilidad alguna respecto del cumplimiento o no de los sujetos obligados. ----------

Cabe agregar que la Ley Nro. 125/92 en su artículo 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*". La solidaridad no se presume, debe estar expresa en la ley, con mayor rigor jurídico para el supuesto de la obligación tributaria y, para los actos jurídicos, resultar de términos inequívocos. ---------

Prosiguiendo con el análisis, en lo que respecta al ***tercer agravio*** del Ministerio de Hacienda, referente a la improcedencia del pago de los intereses y accesorios legales dispuestos por el Tribunal. ----------

Corresponde indicar que la mora en la devolución del crédito por parte de la Administración Tributaria, da lugar a la percepción de un recargo o interés mensual a favor del contribuyente 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[3] de la Ley Nro. 125/92 y sus modificaciones

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[3] **Ley Nro. 125/92, 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 sólo 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 es de 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 del vencimiento de la obligación tributaria incumplida. Será sancionada, además con un recargo o 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 comerciales vigente al momento de su fijación, incrementado hasta

vigentes a la fecha de la acreditación o pago del capital devuelto, conforme a lo establecido en el octavo párrafo del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13. Por tanto, al contrario de lo manifestado por el recurrente, si es procedente la acreditación de los accesorios legales, respecto a los créditos que correspondan ser devueltos. ----------

Ahora bien, a los efectos de determinar el intervalo de tiempo que debe computarse el interés generado y la tasa aplicable para su cálculo, respecto al primero de ellos, considero que el inicio debe darse desde la fecha del acto administrativo –*Resolución Particular Nro. 72700001332 de fecha 14 de junio del 2021*- que evitó la devolución a la contribuyente y deberá correr este hasta la fecha de su efectiva devolución por parte de la Administración Tributaria. -

En lo que respecta a la tasa de interés, corresponde aplicar el porcentaje del 14% previsto en el artículo 171 de la Ley Nro. 125/92, establecido para el cálculo de la mora cuando el atraso supera los cinco meses, manteniendo así igual tratamiento que la Administración da a los contribuyentes que se encuentran en dicha situación. ----------

Finalmente, en lo que concierne al ***cuarto agravio*** del Ministerio de Hacienda, referente a la supuesta incongruencia en fallos dictados por el Tribunal de Cuentas, pues en un juicio similar vinculado con la devolución del IVA, resolvió no hacer lugar a la presente demanda. ----------

Así, al analizar el agravio planteado, se advierte que éste no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 419[4] del C.P.C. pues el recurrente no expone un análisis razonado de la resolución impugnada, ni señala de manera concreta los motivos que tiene para considerarla injusta. Además, la exposición de los agravios debe ir dirigida a la resolución objeto de impugnación y no a otras resoluciones dictadas por el Tribunal que no tienen relación con el presente juicio. ----------

---

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."

[4] **Código Procesal Civil, Artículo 419- Forma de la fundamentación.** El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso.

Por los fundamentos expuestos, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda. -------

A continuación, se analizarán los agravios expuestos por la firma contribuyente, **CARGILL AGROPECUARIA SACI.** En ese sentido, el ***primer agravio*** refiere al rechazo del crédito solicitado, consistente en Gs. 321.488.837. La contribuyente indicó que la decisión del Tribunal no se ajustó a derecho, pues el fallo omite por completo el motivo por el cual la reliquidación fue practicada. Indicó que Cargill Agropecuaria SACI cuenta con una medida cautelar dictada a su favor por la Sala Constitucional (A.I. Nro. 2001/2018) y dicha medida suspende los efectos del artículo 1 del Decreto Nro. 9100/2018. Entonces la reliquidación practicada por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) no es correcta debido a que se basa en el Decreto Nro. 9100/2018. ----------

En ese contexto, cabe indicar que la Resolución Particular Nro. 727000001332/2021 resolvió en el punto 1.1, que la medida cautelar dictada por la Sala Constitucional –*A.I. Nro. 2001 de fecha 03 de setiembre del 2018*- recién surte efecto desde el día siguiente de su notificación, es decir, desde el 05 de setiembre del 2018. Por tanto, considerando que al momento en que se realizaron las exportaciones y cuyo crédito fiscal vinculado se peticionó, aún se encontraba plenamente vigente lo establecido en el Decreto Nro. 9100/2018, la contribuyente estuvo obligada a su cumplimiento y en atención a la incidencia en posteriores periodos fiscales corresponde la reliquidación formulada. ----------

Ahora bien, es importante mencionar que por A.I. Nro. 2001 del 03 de setiembre del 2018, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia resolvió: "*HACER LUGAR a la suspensión de efectos del Art. 1° del Decreto Nro. 9100/18 de fecha 22 de junio de 2018 "POR EL CUAL SE MODIFICAN LOS ARTÍCULOS 13, 14, 15 y 16 DEL DECRETO NRO. 1029/13… en relación a la parte accionante… CARGILL AGROPECUARIA SACI… hasta tanto sea resuelta la presente acción de inconstitucionalidad; ANOTAR y notificar*". Dicha resolución fue notificada a la SET en fecha 04 de setiembre del 2018, conforme se observa en la Resolución Particular Nro.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

727000001332/2021, por consiguiente, se encuentra vigente para la institución demandada desde el día siguiente de su notificación, es decir desde el 05 de setiembre del 2018, en virtud a lo establecido en el inciso j) del artículo 133 del Código Procesal Civil. ----------

Por otra parte, cabe apuntar que, a la presente fecha, no se encuentra resuelta la acción de inconstitucionalidad planteada. Asimismo, no se ha decretado otra medida que revoque o modifique lo resuelto mediante el A.I. Nro. 2001/2018 de la Sala Constituncional, por lo que resulta plenamente vigente y aplicable en la resolución del caso planteado. ----------

En ese lineamiento, al analizar las constancias de autos, se concluye que la reliquidación practicada por la Administración Tributaria no se ajustó a derecho, pues la devolución del crédito fiscal IVA solicitado, compete al periodo fiscal diciembre 2018. Es decir, cuando ya se encontraba vigente la medida de suspensión decretada por la Sala Constitucional. Igualmente, la solicitud de devolución fue presentada en fecha 15 de abril del 2019, posterior a la notificación de la medida dispuesta por la Sala Constitucional (A.I. Nro. 2001/2018), por lo que, en definitiva, no corresponde la reliquidación practicada. ----------

Prosiguiendo con el análisis, en el ***segundo agravio*** la firma contribuyente solo se refirió al cuestionamiento efectuado por la AT, consistente en Gs. 397.882.094, la cual, fue confirmada por el Tribunal en concepto de facturas de anticipos. Motivo por el cual, quedan firmes los cuestionamientos atinentes a las sumas de Gs. 1.100.999 *-en concepto de créditos fiscales de facturas sin detalle adjunto-* y Gs. 1.435.042 *-en concepto de créditos fiscales de gastos no relacionados-*, ya que la recurrente no fundamentó agravios en relación a dichas sumas. ----------

Al analizar la Resolución Particular Nro. 727000001332/2021, en el punto 1.3, se advierte que la AT indicó que, en lo referente al concepto de anticipo de mercadería, cuenta con atribuciones legales establecidas en el numeral 3) del artículo 189 de la Ley Nro. 125/92 para exigir la factura de cancelación de la operación, para que quede demostrado efectivamente que se concretó el negocio. Entonces, al no haber presentado la contribuyente las

respectivas facturas de cancelación con relación a la suma de Gs. 397.882.094, corresponde rechazar la solicitud. ----------

En ese contexto, examinado el fundamento legal del rechazo expuesto por la AT, se advierte que la norma citada *-numeral 3) del artículo 189 de la Ley Nro. 125/92-* en ninguna parte establece que se deberán presentar facturas de cancelación, con relación a las facturas de anticipo, sino que dicha norma dispone: "*Facultades de la Administración. La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá: … 3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones.*" ----------

Por otra parte, es importante mencionar que únicamente el Informe de Análisis Nro. 77300011044/2019 en el punto 4.4 individualiza diecisiete comprobantes que "*no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador*", sin embargo, no específica ni explica con relación a los anticipos observados, cuál es la norma incumplida por la contribuyente, es decir no establece la base legal del rechazo. Por ende, se concluye que la decisión de la Administración Tributaria, con relación a este punto, carece de motivación, a raíz de la ausencia de razones fácticas y jurídicas de la decisión adoptada. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***tercer agravio*** de la firma accionante, referente al pago de los intereses y accesorios legales. Corresponde que éstos sean pagados, con relación a los créditos concedidos por el Tribunal de Cuentas –*confirmados en esta instancia*-, y los créditos atinentes a las sumas de Gs. 321.488.837 *-analizado en el primer agravio de la firma Cargill Agropecuaria SACI-* y Gs. 397.882.094 *–analizado en el segundo agravio de la firma Cargill Agropecuaria SACI-*, de conformidad a lo establecido en el artículo 88, párrafo octavo (texto modificado por la Ley Nro. 5061/13) y artículo 171, ambos de la Ley Nro. 125/92. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Tal como fue mencionado en el análisis de ésta resolución (*análisis del tercer agravio del Ministerio de Hacienda*) la mora en la devolución del crédito por parte de la Administración Tributaria, da lugar a la percepción de un recargo o interés mensual a favor de la contribuyente. ----------

En conclusión, por las consideraciones expuestas, corresponde: **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda; **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma Cargill Agropecuaria SACI, y, en consecuencia; **REVOCAR PARCIALMENTE** el Acuerdo y Sentencia Nro. 294 de fecha 06 de setiembre del 2022, conforme a los términos expuestos en el considerando de la presente resolución. ----------

En cuanto 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 que se resolvió *-en ambas instancias-* la anulación parcial del acto administrativo impugnado, Resolución Nro. 727000001332/2021. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación planteado por el representante del Ministerio de Hacienda y confirmar el Acuerdo y Sentencia Nro. 294 de fecha 06 de setiembre del 2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los mismos fundamentos.----------

No obstante, me permito realizar una acotación en cuanto a la imposición de costas. Tal como el Ministro preopinante, considero que corresponde imponerlas en el orden causado, pero motivada en lo dispuesto en el art. 203 inc. c) del Código Procesal Civil, que dice: "*Art. 203 – Costas en segunda instancia. Para la aplicación de las costas en segunda instancia se observarán las siguientes reglas: ...c) si el recurso prosperare parcialmente las costas se abonarán en forma proporcional...*". **Es mi voto**.-

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra Dra. María Carolina Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando S.S.E.E., todo por ante mí de lo que certifico, quedando acordada la sentencia que sigue inmediatamente:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 125

Asunción, 30 de abril del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del acuerdo que anteceden, la Excelentísima, ---

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, César Mongelós, y la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI.-

2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------

3. **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI, y, en consecuencia; **REVOCAR PARCIALMENTE** el Acuerdo y Sentencia Nro. 294 de fecha 06 de setiembre del 2022, conforme a los términos expuestos en el considerando de la presente resolución. ----------

4. **IMPONER LAS COSTAS** en el orden causado, en virtud al art. 203 inc. c) del Código Procesal Civil.----------

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA