CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL

02 FEB 2024

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Catorce

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los dos días del mes de febrero del año dos mil veinticuatro estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** 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° 374 de fecha 25 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 MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Tanto el Abogado Federico Valinotti, representante de la parte actora, como el Abogado Fiscal Miguel Cardozo, 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 SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto que antecede, por los mismos fundamentos.----------

A SU TURNO, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Que disiente respetuosamente de la opinión de la Ministra Preopinante, Dra. María Carolina Llanes Ocampos, 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 lo dispuesto en el artículo 113[1] del Código Procesal Civil.----------

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[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 que la ley lo prescriba.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En ese sentido, se debe tener en cuenta que la acción contencioso administrativa cuenta con una serie de presupuestos de admisibilidad que deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada, éstos se encuentran contemplados en el artículo 3 de la Ley N° 1.462/35 *"Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo"* y deben de ser verificados de oficio, por el Tribunal de Cuentas, al ser presentada la demanda, pudiendo acarrear – *si no fue advertido al inicio la falta de estos presupuestos-* la nulidad de todo el proceso. En el mencionado artículo se establece que la acción contencioso administrativa debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (inc. a), que la resolución de la Administración proceda del uso de sus facultades regladas (inc. b), que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (inc. c), que la resolución vulnere un derecho administrativo (inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley N° 4046/10 *–que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35-* de dieciocho días.-

Como **antecedentes del caso** se advierte que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la Administración Tributaria, la devolución del IVA exportador, periodo fiscal agosto/2019, régimen acelerado, por valor de Gs. 9.495.768.440. Dicha solicitud fue concedida en su totalidad mediante el dictado de la **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 79300006876** del 22 de noviembre de 2019 (fs. 06). Posteriormente, mediante el **Informe de Análisis Nro. 77300012076** del 07 de abril de 2020, los analistas concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 8.399.064.606 y recomendaron ejecutar la garantía (fs. 08/11). La comunicación de ejecución de garantía fue realizada en fecha 15 de abril del 2020 (fs. 07).----------

Cargill Agropecuaria SACI interpuso recurso de reconsideración contra la comunicación de ejecución de garantía (fs. 13). Seguidamente, promovió demanda contencioso administrativa contra la supuesta resolución denegatoria tácita generada, en relación al recurso de reconsideración interpuesto contra la comunicación de ejecución de garantía (fs. 25/47).----------

En ese contexto, corresponde señalar que la comunicación de ejecución de garantía no constituye un acto administrativo que cause estado, el cual pudiera ser objeto de análisis por el contencioso administrativo, en razón de que, en puridad constituye una simple notificación a la firma contribuyente y no un acto administrativo.----------

Igualmente, cabe apuntar 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 con respecto a la firma accionante, 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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

02 FEB 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: catorce

en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en ambas instancias, en el orden causado. **Es mi voto.**----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 374 de fecha 25 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 Resolución Ficta de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda y en consecuencia; 2) DISPONER la devolución de la suma cuestionada como de PROVEEDORES INCONSISTENTES Y PROVEEDORES OMISOS, menos las correctamente objetadas por la SET, más los accesorios legales e intereses que correspondan hasta la fecha de la efectiva devolución. 3) COSTAS en el orden causado. 4) NOTIFICAR, anotar, registrar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 118/131 el Abogado Fiscal Miguel Cardozo expresa sus agravios contra el fallo recurrido. Alega que rechaza la postura del Tribunal de Cuentas en razón de que la Administración Tributaria ha certificado que los supuestos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos y exigibles, pues los proveedores del actor no han ingresado el impuesto retenido por las facturas emitidas u otros conceptos, situación reconocida por la parte actora tanto en su escrito de promoción de demanda, como en las actuaciones administrativas.--------

Prosigue diciendo que la Subsecretaría de Estado de Tributación tiene una postura clara en virtud de la cual procederá a la repetición solicitada en la medida que dichos proveedores ingresen a las arcas fiscales los tributos adeudados ya sea por iniciativa propia o por acción coactiva y que esa posición institucional resulta lógica, dado que el Estado mal podría devolver un dinero que no ha ingresado a sus arcas fiscales.----------

Al respecto, cita a la Resolución General SET N° 52/11 "Por la cual se reglamentan las disposiciones legales relativas a la devolución de impuestos, repetición de pagos indebidos o en exceso, compensación de deudas y créditos líquidos y exigibles, transferencia de créditos a terceros y se establecen sus procedimientos", que en su artículo 3 dispone: "Al tiempo de ingresar la solicitud de devolución o repetición o la operación de compensación o transferencia a terceros, deberá detallarse el tipo de solicitud u operación que desea efectuar, a expensas a que el contribuyente se encuentre al día en el cumplimiento de sus obligaciones formales, así como a la disponibilidad y legitimidad del crédito invocado".----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Relata que no se puede soslayar lo que que establece la normativa, dado que el adagio "DURA LEX SED LEX", debe ser irremediablemente aplicado al caso, ya que no se puede extraer dinero que no ha ingresado, pues ahí se desvirtúa el principio de la devolución por pago en exceso, ya que, si no hubo pago, no puede haber repetición. Indica que no aplicar el criterio restrictivo en el presente "tema decidendum" atentaría groseramente contra el principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional y que la SET ha aplicado correctamente la ley, ya que se halla compelida a proveer solo conforme lo que la Ley establece y excluye realizar interpretaciones extensivas de la misma.----------

En este contexto, dice que la Administración Tributaria ha certificado que los hipotéticos créditos fiscales invocados no son tangibles, líquidos, ciertos y exigibles y que es así porque el crédito peticionado en repetición se refiere a crédito fiscal con agentes de retención que no han dado ingreso de tales impuestos al fisco, no obstante requerimientos formales en tal sentido por parte de la Administración Tributaria.----------

Así también, sobre la inconsistencia y carencia de confirmación del ingreso de las sumas pretendidas al erario público, agrega que de las constancias de autos resulta que las retenciones cuya repetición se solicita no han sido confirmadas, por lo que se tratan de créditos cuya existencia no ha podido constatarse en el proceso administrativo, circunstancia que el Tribunal de Cuentas omitió en su pronunciamiento.----------

La representación fiscal solicita finalmente el rechazo de la demanda contencioso administrativa promovida por la adversa, alegando que no se presenta admisible la solicitud de repetición o devolución de suma de dinero que ha certificado su ingreso al fisco. Por ello solicita que se haga lugar al recurso interpuesto y que, en consecuencia, se revoque el Acuerdo y Sentencia N° 374 de fecha 25 de noviembre de 2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por su manifiesta arbitrariedad, imponiendo las costas en ambas instancias a la parte actora.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 148/156 el Abogado Federico Valinotti contesta los agravios de la demandada. Alega que la Ley no establece como causales de suspensión o rechazo -del pedido de devolución de IVA Crédito Fiscal a título de incentivo al Exportador- el hecho de que existan proveedores omisos o proveedores inconsistentes. Menciona el principio de legalidad y dice que caratular este procedimiento como de "repetición" implica desconocer la naturaleza de beneficio fiscal que tiene la devolución del IVA Crédito Fiscal Exportador, y, que por ello se ha dispuesto como medida de mejor proveer el control a los proveedores (control que en estos años jamás ha realizado la SET).----------

Sobre el punto, dice que es por todos conocido que el diseño reglamentario del procedimiento de devolución de IVA Crédito Fiscal Exportador tiene como objetivo práctico evitar la devolución del IVA en la gran mayoría de los casos o, al menos retrasarlo lo más posible y que, sin embargo, las reglamentaciones no conceptualizan lo que debe entenderse como proveedores omisos e inconsistentes, ni establecen requisitos de este tipo para proceder a la devolución, suspensión o rechazo.----------

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: catorce

En concreto, señala que la Administración podría haber alegado como lo hace regularmente que ha dictado una "medida de mejor proveer", aunque estas "medidas" regularmente no cumplen con los requisitos mínimos de este instituto, cual es que la medida tenga un objeto específico y plazo concreto, pero que en este caso ni siquiera se ha ordenado tal medida de mejor proveer, que consiste usualmente en una petición de que se incluya al proveer "omisos o inconsistentes" en un plan de fiscalización. Nunca la SET fiscaliza a los proveedores omisos e inconsistentes. Además, dice que el Agraviado no ha probado en autos que la SET haya ordenado la Fiscalización Puntual de los proveedores omisos e inconsistentes, sencillamente en razón de que nunca los fiscaliza y que prueba de ello es que a la fecha han pasado 3 años desde que la SET emitió el Informe Final de Análisis y, la mentada "suspensión" hasta hoy es defendida sin ninguna acción concreta respecto de los proveedores omisos e inconsistentes.----------

Agrega que el importe fue rechazado en base a incumplimientos totalmente extraños a la responsabilidad de CARGILL, ya que solamente la SET posee facultades exclusivas y excluyentes para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Asimismo, menciona que las facturas emitidas por esos proveedores cumplen con todos los requisitos legales y no fueron cuestionadas por la Administración.----------

Al culminar su contestación solicita el rechazo de los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abogacía del Tesoro, y que en consecuencia se ordene la devolución de la suma de G. 164.063.341, más la parte proporcional a los intereses ejecutados, más los accesorios legales hasta la fecha del efectivo pago a su mandante. Protesta costas.----------

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

El Abogado Federico Valinotti, en representación de la parte actora, expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En síntesis, argumenta que salvo en el ítem "anticipos", tanto la Administración Tributaria como el *a quo* se limitaron a mencionar que "los comprobantes no reúnen requisitos legales y reglamentarios", realizando una descripción genérica del *"big picture"* y sin analizar realmente caso por caso la impugnación que se pretende, pues no se observa un análisis pormenorizado que afecte a cada una y todas las facturas impugnadas y que, por lo tanto, no existe motivación real.----------

Menciona que respecto de los "Anticipos" es muy claro el artículo 29 literal "b" de la Resolución General No. 24/2014 -mencionado por el Tribunal de Cuentas cuando dice *"... 2. Factura. Excepcionalmente, cuando por la naturaleza de la comercialización no se cuente con todos los datos necesario para la emisión de las facturas se tendrán en cuenta lo siguiente... b) cuando se reciban ANTICIPOS EN DINERO... se deberá emitir factura correspondiente al monto recibido... EN CASO DE QUE SE ACUERDO O SE CIERRE EL*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PRECIO, SE DEBERÁ REALIZAR LA LIQUIDACIÓN FINAL Y EMITIR LA FACTURA". Dice que está probado en autos que al momento de la presentación de la solicitud de devolución del IVA CF Exportador a título de incentivo fiscal y/o al momento del rechazo del IVA Crédito Fiscal no estaba cerrado el precio, por lo tanto, no es exigible la emisión de la Factura de Cancelación y su mandante obró de acuerdo con derecho.----------

Pide que se tenga presente que solamente se puede presentar una solicitud por cada periodo fiscal mensual, el proceso trata del análisis de IVA CF de un periodo fiscal en concreto, esto por propia disposición reglamentaria de la SET y que, además, la norma a la que recurre el *a quo* reglamenta el IVA en general, no reglamenta la devolución de IVA CF Exportador a título de incentivo fiscal, la solicitud corresponde al Periodo Fiscal agosto 2019 y solamente el análisis de los documentos del periodo corresponde, lógicamente en este caso no se ha cerrado el precio, mal podría solicitar la SET documentos inexistentes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, inexistentes en ese momento por la propia dinámica del negocio y cumpliendo estrictamente las reglamentaciones emitidas por la SET.--

Por lo expuesto, solicita la inmediata devolución de la suma de G. 930.546.405 con los intereses y accesorios legales correspondientes.----------

Por otra parte, señala que todas las facturas cuyo IVA CF se rechaza están vinculadas de una u otra forma-directa o indirectamente- a la actividad, que su mandante es una empresa comercial/multinacional que persigue el lucro y se debe a sus socios y que como tal no distraería sus fondos en gastos que no estén afectados a la actividad. Dice que esos comprobantes no fueron cuestionados por el Auditor Impositivo Externo y, este ni siquiera ha sido sometido a un procedimiento administrativo por ello. Indica que la SET no cuestiona el IVA Crédito Fiscal a efectos de la liquidación del impuesto, solamente rechaza la devolución a título de incentivo fiscal.----------

Afirma que se rechazan créditos por supuesta "descripción no detallada" en la factura correspondiente, que se trata de facturas que documentan "consumición" o similares como "servicios de "catering" o de "refrigerio" o tal vez remito de documentos y en concreto en este caso "hotelería" como es el caso de la factura de Azar Internacional S.A., pues en este caso se han cumplido todas las condiciones legales para que sea válido el crédito solicitado y son erogaciones afectadas a la actividad de cualquier empresa, incluso la SET lleva adelante eventos internos de igual índole. Sobre el punto, dice que el hecho de que el concepto no contenga el detalle tan especifico como lo quiere la analista, no implica que no se haya cumplido con las disposiciones legales, pues se han emitido las facturas que describen los servicios adquiridos y el vendedor ha ingresado los tributos al fisco los impuestos resultantes.----------

Relata que cuando los funcionarios deben desplazarse a varios puntos del país o se realizan reuniones, se deben adquirir comidas elaboradas y se expide las facturas por consumición, gastos de hotelería y otros, hecho este que detalla el servicio prestado. Finalmente, en el caso de la factura autenticada presentada respecto de la operación con el contribuyente ENRIQUE JOSÉ SOSA DUARTE con RUC 2.053.935 por la suma de G. 185.241, la Administración cotejo la declaración presentada por el proveedor confirmando

plenamente la operación como los requisitos pre-impresos de la factura, por lo que las formalidades no son razones suficientes para el rechazo del incentivo fiscal, ello conforme al literal "c" del artículo 7 de la RG No. 15/2014.----------

En cuanto a la diferencia de comprobación de formulario por G. 140.388 señala que ella es no es válida, es ilegal y es ilegítima pues la administración no tiene facultades para reliquidar unilateralmente las declaraciones juradas de un contribuyente, la reliquidación solo proceda por voluntad del contribuyente conforme al art. 208 de la Ley No. 125/91 o como resultado de un proceso de Determinación Tributaria con acto administrativo firme resultante de un proceso de fiscalización previo, cosa que aquí simplemente no existió.----------

Por los motivos señalados, dice que corresponde la inmediata devolución de la suma de G. 1.758.459, y más G. 185.241 y más G. 140.388 (Total: G. 2.084.088) con los intereses y accesorios legales correspondientes.----------

Solicita finalmente la revocación parcial del Acuerdo y Sentencia recurrido y que, en consecuencia, se haga lugar a la demanda contencioso administrativa instaurada por CARGILL AGROPECUARIA SACI, ordenando la repetición y/o devolución de la suma de G. 1.144.294.333 más los intereses, recargos, multas y accesorios legales calculados desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del IVA crédito fiscal (a título de incentivo del exportador), hasta la fecha del efectivo pago a su mandante. Protesta costas.----

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 160/167 el Abogado Fiscal Miguel Cardozo contesta los agravios de la parte actora. En síntesis, argumenta que el fallo que hoy protesta la adversa se ajusta perfectamente al principio de legalidad y razonabilidad, ello en consideración que el pedimento de autos es completamente improcedente, tal como lo expresó detenida, racional y parcialmente el Tribunal inferior.----------

Señala que la actora trata de forzar una situación completamente improcedente, repitiendo los mismos argumentos mencionados en su escrito de demanda, los cuales ya fueron tratados y analizados y que no fueron tenidas en cuenta por la manifiesta improcedencia, así como que expone e intenta alargar lo máximo posible lo relativo NUEVAMENTE a la cuestión del rechazo de la devolución del impuesto por parte de la SET en sede administrativa, expresando manifiestamente que presentaron todos los comprobantes de pagos (facturas) con defectos formales en el llenado. Respecto a estos puntos, dice que es descabellado que la SET avale documentos que no cumplen requisitos legales.----------

Dice que de una simple aplicación de la norma legal y las reglamentaciones vigentes, la documentación impugnada por la Administración Tributaria, no reunía los requisitos

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

básicos para respaldar la existencia de las operaciones invocadas por la contribuyente. Así también con relación a las operaciones de proveedores omisos o inconsistentes, considera motivada la posición adversa a la repetición de los mismos a favor de la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI, ya que los emisores de los comprobantes en los que se sustentan los montos reclamados, aún no han ingresado a las arcas fiscales por lo que a decir del representante de la parte recurrida, el debate se circunscribe en la posibilidad de repetición de impuestos no ingresados, indicando que de tal fenómeno resultan "hipotéticos créditos" por tanto intangibles, inciertos y no exigibles, lo que califica de inaudito, ya que los proveedores no han ingresado el tributo al fisco.----------

Sostiene que la actora pretende habilitar un procedimiento de extracción de sumas dinerarias del Estado paraguayo y por la delicadeza de la cuestión y contrario a lo que denomina principio jurídico de la repetición es ilegal, de conformidad al Art. 217° de la Ley 125/91. Afirma que la SET tiene una postura clara en virtud de la cual el fisco mal podría devolver valores que no han ingresado a sus arcas.----------

Solicita que la Sala Penal dicte resolución no haciendo lugar a la apelación deducida por la accionada, confirmando el Acuerdo y Sentencia N° 374/2022 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, protestando costas.----------

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 08/2019. Mediante Informe de Análisis N° 77300012076 de fecha 07/04/2020 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de 1.096.703.834, bajo los siguientes conceptos: *"Ítem E) Diferencia entre crédito fiscal según DJ IVA Formulario N° 120 presentada por el contribuyente y crédito fiscal según Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación. G. 140.388. F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador. G. 932.490.105; D) Proveedor que registra en su DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal G. 142.221.328; E) Proveedor que no presentó su respectiva DJ. G. 21.852.013"*. Contra esta decisión comunicada a la contribuyente, la misma interpuso recurso de reconsideración, habiendo recaído resolución denegatoria ficta, impugnada posteriormente ante el Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

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° 374 de fecha 25 de noviembre de 2022 resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado. El Tribunal ordenó la devolución del crédito fiscal cuestionado por la SET en concepto de: *"D) Proveedor que registra en su DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal G. 142.221.328; E) Proveedor que no presentó su respectiva DJ. G. 21.852.013"*, más el pago de los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria. Por otra parte, confirmó el rechazo de

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: catorce

la devolución del crédito fiscal en concepto de: *") Diferencia entre crédito fiscal según DJ IVA Formulario N° 120 presentada por el contribuyente y crédito fiscal según Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación. G. 140.388, F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador. G. 932.490.105"* , imponiendo las costas en el orden causado.----------

Primeramente, corresponde el estudio de los agravios de la parte demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió la cuestión conforme a derecho. En primer punto, cabe recordar que la demandada expresó agravios contra la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador rechazado en su momento por la SET debido a *D) Proveedor que registra en su DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal G. 142.221.328; E) Proveedor que no presentó su respectiva DJ. G. 21.852.013"*.----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por las causales arriba citadas, 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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 por el Tribunal de Cuentas en el Acuerdo y Sentencia N° 374 de fecha 25 de noviembre de 2022, en este punto recurrido por la demandada, se encuentra ajustado a derecho, por lo que cabe confirmar la devolución de los referidos créditos.----------

Por otra parte, la actora también interpuso recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia N° 374/2022. En concreto, expresó agravios en contra de la decisión del Tribunal de confirmar el rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA, manifestando lo siguiente: a) en cuanto a la diferencia de comprobación de formulario por G. 140.388 señala que ella no es válida, pues la Administración no tiene facultades para reliquidar unilateralmente las declaraciones juradas de un contribuyente, ya que la reliquidación solo procede por voluntad del contribuyente conforme al art. 208 de la Ley N° 125/91 o como resultado de un proceso de determinación tributaria con acto administrativo firme, resultante de un proceso de fiscalización previo; b) sobre los anticipos, improcedencia del rechazo del crédito por no ajustarse el comprobante de cancelación, transcribe el art. 29 de la RG N° 24/2014 y menciona que al momento del rechazo del IVA Crédito Fiscal no estaba cerrado el precio y que por lo tanto, no es exigible la emisión de la factura de cancelación y su mandante obró de acuerdo con derecho; c) dice que se rechazan créditos por supuesta "descripción no detallada" en la factura correspondiente, se trata de facturas que documentan consumición o similares como servicios de catering, o de refrigerio; sobre el punto menciona que cuando los funcionarios deben desplazarse a varios puntos del país o se realizan reuniones, que se han emitido las facturas que describen los servicios adquiridos y el vendedor ha ingresado los tributos al fisco los impuestos resultantes.----------

Sobre el ítem a), la Administración Tributaria determinó el descuento de G. 140.388, debido a *"Crédito fiscal según Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación"*. El Tribunal de Cuentas en el fallo recurrido determinó que este rechazo es justificado, debido a que la actora contravino la reglamentación de la RG N° 89/16 al presentar una fotocopia del original. No obstante, ni en la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales ni en el Informe de Análisis de la SET no se menciona fundamentación alguna del descuento de este monto, en consecuencia; este rechazo deviene arbitrario y corresponde la devolución del crédito fiscal IVA del monto de G. 140.388 (Guaraníes ciento cuarenta mil trescientos ochenta y ocho).----------

Por otra parte, en cuanto a los ítems b) y c) señalados en los agravios de la actora, tenemos que la Administración Tributaria rechazó la devolución del monto de G.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

02 FEB 2024

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: catorce

932.490.105, según el cuadro que se observa a fs. 8/11 de autos. En este cuadro se observan dos motivos principales de rechazo de devolución de créditos: 1) G. 1.118.187, G. 386.364, G. 117.545, G. 136.363 y G. 185.241, debido a facturas *"sin detalle del bien o servicio adquirido y no se presenta el original del comprobante que respalde el crédito fiscal"*, mientras que los demás ítems fueron rechazados debido a facturas de anticipo que no presentaron facturas de cancelación.----------

En cuanto al primer punto, el art. 88 de la Ley N° 125/91 modificada por Ley N° 5061/13 dice: *"Crédito fiscal del exportador. La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. El crédito del exportador será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el mismo realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada mensual, y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal, a petición de parte, conforme lo establezca la reglamentación..."*. El art. 86 de la Ley N° 125/91 establece que la deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto; del mismo modo, el art. 85 dispone que la Administración establecerá las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, para admitirse la deducción del crédito fiscal. El Decreto N° 10.797/13, en su art. 20, prevé que las facturas deben consignar: *"descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando sus características de modelo, serie, unidad de medida, cantidad, número de serie o número de motor, según corresponda"*. En estas condiciones, se encuentra ajustado a derecho el descuento de los montos respaldados en facturas que no reúnen los requisitos determinados en las normas citadas, cuya sumatoria alcanza G. 1.943.700, por lo que corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal en este punto.----------

En otro orden de ideas, la SET rechazó la devolución de G. 930.546.405 (Guaraníes 932.490105 del ítem F del Informe de Análisis -fs. 11- menos G. 1.943.700, detallado en el párrafo anterior), debido a que estos montos se encuentran respaldados por facturas de anticipos y no se presentaron las facturas de cancelación. La SET determinó, textualmente, que *"se descuentan también aquellas facturas de anticipo que no presentan sus comprobantes de cancelación, incumpliendo de esta manera lo establecido en el Art. 29 de la RG N° 24/2014"*. El Tribunal de Cuentas no se expidió en relación a este punto, mientras que la actora en su expresión de agravios manifestó que la SET no puede solicitar documentos inexistentes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y recalcó que los documentos no existían en ese momento por la propia dinámica del negocio. Argumentó que al momento de la presentación de la solicitud no existía factura de cancelación pues no estaba

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

cerrado el precio, ya que no llegó la fecha de finalización de la zafra, que es el 30 de junio de 2020 conforme lo reconoce la RG N° 24/14.----------

La reglamentación mencionada, la Resolución General N° 24/2014, establece en su artículo 29: *"ENAJENACIÓN DE SOJA, MAÍZ Y TRIGO: Teniendo en cuenta que en la enajenación de la 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, aún 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. c) La emisión de la última factura que corresponda a la finalización de una determinada zafra, en ningún caso podrá ser posterior a las siguientes fechas: SOJA: 30 de junio; MAÍZ: 31 de octubre; TRIGO: 31 de diciembre..."*. En estas condiciones, la propia Administración Tributaria reglamentó el procedimiento para el caso que se reciban anticipos, indicando que cuando se reciban anticipos en dinero por los productos a ser entregados, se deberá emitir la factura correspondiente por el monto recibido, aún cuando no se hubiere cerrado o pactado el precio final; del mismo modo, otorgó un plazo para la emisión de la última factura que corresponda a la finalización de una determinada zafra, previendo que en ningún caso podrá ser posterior al siguiente 30 de junio, para el caso de la soja. Así, deviene improcedente el argumento de la SET, que rechaza la devolución alegando la no presentación de las facturas de cancelación apoyándose en el art. 29 de la RG N° 24/14, cuando tal resolución no exige la presentación de la factura de cancelación, ya que ni siquiera reglamenta la devolución del IVA. Siendo así, el rechazo carece de asidero legal y corresponde la devolución de G. 930.546.405 (Guaraníes novecientos treinta millones quinientos cuarenta y seis mil cuatrocientos cinco) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador.----------

En cuanto a los accesorios legales, corresponde el pago de los mismos en proporción al crédito fiscal a devolver, debiendo calcularse desde la fecha del acto administrativo que lo rechazó 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.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente se concluye que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, ordenando la devolución de G. 930.546.405 más G. 140.388, en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más accesorios legales correspondientes. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas en el orden causado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. c) del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

02 FEB 2024

JUICIO: "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RESOLUCIÓN FICTA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" (Expte. CSJ N° 166, Folio 10, Año 2023).----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Catorce

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, PROSIGUIÓ DICIENDO: 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.**----------

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

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 14

Asunción, 02 de febrero del 2024

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

3. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **MODIFICAR** el Acuerdo y Sentencia N° 374 de fecha 25 de noviembre de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, ordenando la

devolución de G. 930.686.793 (Guaraníes novecientos treinta millones seiscientos ochenta y seis mil setecientos noventa y tres) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más accesorios legales correspondientes, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

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

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Ante mí:

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Sobreborrado dos mil veintiocho; 2024. Vale

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria