CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**JUICIO:** "CARGILL AGROPECUARIA SACI C/ RES. FICTA DE LA SET". **N° 887/2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 15-10-2024

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº:** cuatrocientos uno

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....quince.....días del mes de.....octubre.....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° 95 de fecha 30 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera 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:** La Abogada Nora Ruoti, representante de la parte actora, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto. 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 desistido el recurso. 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 Nº 95 de fecha 30 de mayo de 2023, apelado por la parte actora, el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió: *"1) RECHAZAR la presente demanda contencioso - administrativa por la manifiesta INCOMPETENCIA EN RAZÓN DE LA MATERIA, a conforme a los fundamentos esgrimidos en el considerando de la presente resolución. 2) IMPONER las costas en el orden causado. 3) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*

Luis María Benítez Riera
Ministro

**ARGUMENTOS DE LAS PARTES**

**AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA**

A fs. 134/160 la Abogada Nora Lucía Ruoti Cosp expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En síntesis, argumenta que el fundamento central de la sentencia gira alrededor de que la Comunicación de Ejecución de Garantía no es un acto administrativo, sobre lo cual dice que no solo es completamente falso e incorrecto, sino que además demuestra un

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

completo desconocimiento de las propias normas dictadas por la Administración Tributaria, las cuales regulan el proceso de recupero de créditos fiscales.

Señala que la Comunicación de Ejecución de Garantía es el acto administrativo por el cual efectivamente se procede a ejecutar de manera inmediata la garantía bancaria presentada, es decir, tiene efecto directo e inmediato, por lo que conforme a la doctrina y por lógica común, dicho acto es en efecto un acto administrativo y por ende, el recurso de reconsideración es procedente contra dicho acto administrativo, además que de dicho recurso de reconsideración nace la denegatoria ficta, la cual es pasible de reclamo judicial, conforme la normativa y la doctrina analizada.

Dice que se entiende por acto administrativo a toda declaración unilateral efectuada por un órgano de la Administración Pública, en ejercicio de funciones administrativas, que produce efectos jurídicos de alcance general o particular.

Prosigue argumentando que la Resolución Denegatoria Ficta al Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la Comunicación de Ejecución de Garantía cumple con los requisitos previstos en la Ley N° 1.462/35 "Que establece el procedimiento para lo Contencioso Administrativo" por lo que la demanda resulta completamente procedente; que la Comunicación de Ejecución de Garantía es indudablemente un acto administrativo pues tiene efecto directo e inmediato y por ende es recurrible -procede el Recurso de Reconsideración contra la misma- y que de dicho Recurso de Reconsideración interpuesto en contra la Comunicación de Ejecución de Garantía nace la obligación constitucional de la AT de responder en tiempo y forma y si ello no sucede, se configura la denegatoria ficta, la cual deja expedita la vía para promoción de la demanda contencioso administrativa. Asimismo, dice que las propias Resoluciones y Decretos reglamentarios emitidos por la AT establecen que la AT dictará una "resolución administrativa" llamada "Ejecución de Garantía" por el cual se cobrará lo determinado por la misma.

En relación al segundo argumento del Tribunal, que "la Comunicación de Ejecución de Garantía es un Título Ejecutivo", dice que resulta llamativo que el A-quo considere que una resolución administrativa que no ha quedado firme, es decir, que aun caben recursos contra la misma, sea considerada como un título ejecutivo, y agrega que no es facultad de la Administración Tributaria ni del Tribunal de Cuentas establecer que se considera como título ejecutivo o no, pues ello es potestad exclusiva de la Ley.

Sobre el fondo de la cuestión, en primer punto se expide con respecto al rechazo de la devolución por diferencia en la reliquidación del Formulario 120, alegando que según lo mencionado por la Administración Tributaria en el Informe de Análisis, la reliquidación efectuada por G. 8.900 más los accesorios correspondientes obedece a la variación en consecuencia de los ingresos acumulados de exportaciones registrados en el Rubro 1 del Formulario N° 120 correspondiente al periodo anterior, y que para el rechazo del importe de G. 8.900 la Administración Tributaria realizó una reliquidación unilateral e ilegítima, ya que la sociedad no ha recibido ninguna documentación adicional que acredite la legitimidad de la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria. Por ello menciona que queda fehacientemente demostrada la total improcedencia de este rechazo, correspondiendo la devolución de G. 8.900, más los intereses y accesorios legales correspondientes.

En cuanto a los "comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron observados por el certificador", indica que bajo el argumento de que existen supuestas documentaciones que no cumplen con las disposiciones

RECIBIDO ESTADÍSTICA PENAL 15-10-2024

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** ochocientos uno

reglamentarias vigentes, en el Informe de Análisis se ha rechazado parte de los créditos solicitados, por un importe total de G. 541.551.680.

Argumenta que como su representada presentó copias autenticadas de las mismas, la Administración Tributaria en el Informe de Análisis consideró que la operación no existió o el crédito fiscal no ingresó al fisco, y por ende, dispuso el rechazo de dicho importe y al respecto se pregunta si acaso la factura autenticada por escribanía no es la copia fiel e íntegra de la factura original y dice que la respuesta es clara y evidente, puesto que una vez autenticada la factura, se puede confirmar la realidad de la misma y por ende, resulta una copia válida para todos los efectos legales, por lo que no reconocerla implicaría un actuar completamente fiscalista por parte de la AT.

En relación a la improcedencia de cuestionamientos por supuestas documentaciones que no cumplen con las reglamentaciones pertinentes, tales como "gastos no relacionados con la actividad de la empresa", dice que Cargill realizó los gastos para la integración/mejoramiento de condiciones 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, es importante tener en cuenta que dichos gastos son a favor de los trabajadores, quienes son los que obtienen o mantienen la fuente productora, por ende son gastos indistintos.

Alega además la improcedencia de rechazos por supuestas documentaciones que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, tales como "no presenta comprobante de cancelación de anticipo", ya que señala que la razón por la cual no fueron presentados dichos documentos obedece a un tema de temporalidad, pues a la fecha de recepción del requerimiento de la SET dichas operaciones se encontraban aún pendientes de finiquito, con lo cual no contaban a dicha fecha con la factura que descuente a los anticipos pagados a los productores.

En otro orden de ideas, protesta la improcedencia de rechazos por la existencia de proveedores omisos e inconsistentes, diciendo que ni en la Ley ni en la reglamentación se halla establecida la existencia de proveedores omisos e inconsistentes como causal para el rechazo de la devolución de créditos y que, es más, ni siquiera se hallan establecidos los conceptos de los proveedores omisos e inconsistentes.

Reclama la devolución de los montos principales más intereses y accesorios legales, y solicita que se dicte Acuerdo y Sentencia haciendo lugar totalmente a las pretensiones de su representada. Protesta costas.

**CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA**

A fs. 164/168 el Abogado Hernán W. Martínez contesta los agravios de la parte actora. En su escrito resume las alegaciones de la parte actora, transcribe lo expuesto por el Tribunal en el Acuerdo y Sentencia N° 95 de fecha 03/05/2023 y contesta brevemente el escrito de la parte actora, mencionando que la Comunicación de Ejecución Bancaria no es un acto administrativo definitivo suscrito por la máxima autoridad y que cause estado, conforme a la Ley N° 1462/35,

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

así como que la citada Comunicación no es susceptible de ser objeto de impugnación ante la justicia administrativa y que corresponde rechazar la presente demanda por la manifiesta incompetencia en razón de la materia.

Solicita el rechazo del recurso de apelación y la confirmación, con costas, del Acuerdo y Sentencia N° 95 del 03/05/2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Primera Sala.

## 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 06/2020, por el Régimen Acelerado. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930007977 de fecha 05/03/2021 la SET aprobó la solicitud de devolución de créditos fiscales. Luego, mediante Informe de Análisis N° 77300013181 de fecha 01/07/2021 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de 1.024.564.481, bajo los siguientes conceptos: *"Ítem D) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120. G. 8.900; ítem E) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador. G. 541.551.680; ítem F) proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal. G. 483.003.901..."*. Por Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002272 de fecha 09/07/2021 la SET comunicó a la firma Cargill Agropecuaria SACI la no aprobación parcial de la solicitud de devolución de crédito fiscal, cuestionando la devolución de G. 1.024.564.481. Al pie del citado acto, la SET comunicó textualmente: *"En caso de recurrir la presente disposición, deberá hacer referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía"*. La contribuyente planteó recurso de reconsideración, el cual no fue resuelto en tiempo y forma por la Administración Tributaria, produciéndose el silencio de la Administración.

En el Acuerdo y Sentencia N° 95/2023 el Tribunal de Cuentas Primera Sala –en voto en mayoría- resolvió rechazar la demanda por incompetencia en razón de la materia. En concreto, determinó que la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria es un título ejecutivo de adeudo tributario, y no un acto administrativo definitivo suscrito por la máxima autoridad, que cause estado conforme a los presupuestos establecidos en la Ley N° 1462/35 , por lo que nos encontramos ante un acto que no es susceptible de ser objeto de impugnación ante la justicia administrativa, por ser una materia propia del proceso civil y comercial como lo es la ejecución de títulos ejecutivos.

Al expresar sus agravios la representante de la actora argumentó que; 1) la Resolución Denegatoria Ficta al recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Comunicación de Ejecución de Garantía cumple con los requisitos previstos en la Ley N° 1462/35 "Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo", por lo que la demanda resulta completamente procedente; 2) que la Comunicación de Ejecución de Garantía es indudablemente un acto administrativo, pues tiene efecto directo e inmediato y por ende es recurrible y procede el recurso de reconsideración contra la misma; 3) de dicho recurso de reconsideración interpuestos en contra de la Comunicación de Ejecución de Garantía nace la obligación constitucional de la Administración Tributaria de responder en tiempo y forma y si ello no sucede, se configura la denegatoria ficta, la cual deja expedita la vía para promoción de la demanda contencioso administrativa; 4) las propias resoluciones y decretos reglamentarios emitidos por la Administración Tributaria establecen que la Administración Tributaria dictará una resolución administrativa llamada "Ejecución de Garantía", por el cual se cobrará lo determinado en la misma.

15 -10- 2024

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** cuatrocientos uno

A fin de determinar si lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se encuentra ajustado a derecho, primeramente, es necesario remitirnos a las normas que rigen la devolución del IVA, teniendo en consideración que la firma Cargill Agropecuaria SACI solicita la devolución del IVA crédito fiscal tipo exportador correspondiente al periodo fiscal 06/2020, por el Régimen Acelerado.

En tal sentido, la Ley N° 6380/2019 "De modernización y simplificación del Sistema Tributario Nacional" prescribe en su artículo 101 lo siguiente: *"**IVA Crédito del Exportador.** La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la presente ley. Dicho IVA Crédito deberá ser imputado en primer término contra el IVA Débito, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno. Realizada dicha imputación, de existir un excedente, el exportador podrá requerir su devolución o utilizarlo para la liquidación de este impuesto en los periodos fiscales siguientes.... El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración".*

Del mismo modo, en el art. 102 indica: ***"Artículo 102. Canales de Selectividad y Régimen Acelerado de Devolución.** Para la devolución del IVA, la Administración Tributaria establecerá canales de selectividad que permitan disponer la devolución fluida del IVA Crédito; para dicho efecto considerará índices de riesgos y otros criterios objetivos reglamentados de manera general por la misma. Asimismo, queda autorizada a devolver el IVA Crédito solicitado total o parcialmente, sin perjuicio de que, dentro del periodo de prescripción, se realicen los controles o verificaciones correspondientes. Los exportadores podrán igualmente solicitar, la devolución acelerada del crédito presentando garantía bancaria, financiera o póliza de seguro, suficiente a criterio de la Administración Tributaria. El plazo límite de la garantía será de noventa días hábiles contados a partir de la fecha de la aceptación de la solicitud y el valor límite será fijado por la Administración Tributaria, en función del promedio del monto de los créditos rechazados de los contribuyentes que soliciten por este régimen, correspondiente a los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal anterior.*

El Decreto N° 3108/2019 "Por el cual se reglamenta la devolución del IVA Crédito establecida en la Ley N° 6.380/2019 «De modernización y simplificación del Sistema Tributario Nacional" establece: *"**Régimen Acelerado. Artículo 8. Requisitos.** El exportador que desee acogerse al Régimen Acelerado deberá presentar una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros, con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, contados desde la fecha en que la solicitud sea presentada. La garantía bancaria, financiera o póliza de seguros deberá ser presentada dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud de devolución... La Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro del plazo de cinco (5) días contados desde la presentación de la garantía que reúna las condiciones requeridas. A partir de la Resolución que dispone la devolución acelerada, la Administración Tributaria dispondrá de los mismos plazos establecidos en el Régimen General para confirmar la consistencia de los créditos devueltos y, en su caso, ejecutar la garantía...".*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

La Resolución General N° 78/2020 "Por la cual se reglamenta la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA Crédito) y del Impuesto Selectivo al Consumo dispuesta en la Ley N° 6380/2019 «*De modernización y simplificación del Sistema Tributario Nacional*", en la parte pertinente dice: *"**DEVOLUCIÓN DEL IVA. Artículo 22.- Garantía bancaria, financiera o póliza de seguros** En el Régimen Acelerado, el solicitante deberá presentar dentro de los cinco (5) días siguientes del ingreso de su solicitud de devolución, una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, computado desde la fecha en que la referida Solicitud sea presentada... Cuando con posterioridad a la verificación del IVA Crédito surja una diferencia a favor del Fisco, la misma será cobrada por la SET mediante la ejecución de la garantía bancaria, financiera o póliza de seguro, en cuyo caso deberá notificar al solicitante a través del Buzón Tributario Marandu y a la entidad garante a través del correo institucional, para que ingrese dicha diferencia en un plazo no mayor a cinco (5) días. A ese efecto, en la garantía bancaria, financiera o póliza de seguros deberá constar la dirección de correo electrónico de la entidad garante, donde se procederá a la notificación en cada caso.*

En el procedimiento administrativo de devolución del IVA crédito fiscal tipo exportador periodo fiscal 06/2020, solicitado por la firma Cargill Agropecuaria SACI vía Régimen Acelerado, se observan las siguientes actuaciones: 1) solicitud de devolución IVA exportador, de fecha 25/02/2021; 2) Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930007977/2021; Informe de Análisis N° 773000013181 de fecha 01/07/2021; 4) Comunicación de Ejecución de Garantía N° 7550002272 de fecha 09/07/2021; 5) Notificación al contribuyente vía Buzón Tributario del Informe de Análisis y la Comunicación de Ejecución de Garantía; 6) Recurso de Reconsideración interpuesto por Cargill Agropecuaria SACI contra la Comunicación de Ejecución de Garantía correspondiente al recupero de créditos fiscales del periodo 06/2020; 7) Resolución denegatoria tácita del recurso de reconsideración planteado.

En este punto corresponde analizar la naturaleza jurídica de la Comunicación de Ejecución de Garantía bancaria. Vemos que a través de este acto la Administración Tributaria hace saber al contribuyente del rechazo parcial de su solicitud de devolución de crédito fiscal, y que el mismo es notificado a la firma contribuyente a través del Buzón Tributario Marandú, conforme lo establece la reglamentación de la SET (RG N° 78/2020, art. 22).

El Tribunal de Cuentas determinó que la Comunicación de Ejecución de Garantía no es un acto administrativo definitivo, sino que se trata de un título ejecutivo. Sobre el punto, el art. 229 de la Ley N° 125/91 dice: *"**Título Ejecutivo Fiscal.** La Administración Tributaria, por intermedio de la Abogacía del Tesoro promoverá la acción ejecutiva, por medio de representantes convencionales o legales para el cobro de los créditos por tributos, multas, intereses o recargos y anticipos, que sean firmes, líquidos o liquidables"*, en concordancia con el siguiente artículo, que establece los requerimientos que debe reunir el certificado de deuda: *"**Requisitos formales del certificado de deuda**. Para que el documento administrativo constituya título ejecutivo fiscal deberá reunir los siguientes requisitos: 1) Lugar y fecha de la emisión. 2) Nombre del obligado. 3) Indicación precisa del concepto e importe del crédito, con especificación, en su caso, del tributo o anticipo, multas, intereses o recargos y el ejercicio fiscal que corresponda. 4) Nombre y firma del Sub-Secretario de Estado de Tributación"*.

La Comunicación de Ejecución de Garantía no reúne los requisitos para ser considerado como un título ejecutivo fiscal, ya que el adeudo no se encuentra firme, líquido o liquidable, teniendo en cuenta que en la propia Comunicación se da al contribuyente la posibilidad de recurrir administrativamente. En efecto, al pie del documento dice, textualmente, que *"en caso de recurrir la presente disposición, deberá hacer referencia puntual al número del Comunicado de*

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 15 -10- 2024 Roque López Franco Asistente

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** Cuatrocientos uno .

*Ejecución de Garantía"*. Del mismo modo, tampoco se observa la firma del Subsecretario de Estado de Tributación.

De conformidad al art. 22 de la Resolución General N° 78/2020, en la solicitud de devolución de crédito fiscal IVA tipo exportador por el Régimen Acelerado el solicitante presenta una garantía bancaria y, si con posterioridad a la verificación del IVA crédito surge una diferencia a favor del fisco, ésta puede ser cobrada por la SET mediante la ejecución de esa garantía, previa notificación al contribuyente. Es decir, la Comunicación de Ejecución de Garantía es una notificación; no obstante, también tiene un efecto jurídico en relación al solicitante, pues determina el rechazo total o parcial de la solicitud planteada y que por ende, se procederá al cobro de la garantía presentada.

Descartada la tesis del Tribunal, corresponde decir que la Comunicación de Ejecución de Garantía es un acto administrativo dictado en el procedimiento de devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador.

En el estudio de los tipos de actos administrativos distinguimos entre aquellos *actos administrativos definitivos*, los cuales ponen fin al procedimiento administrativo, y los *actos de trámite*, que preparan el acto administrativo definitivo o de fondo. Entre éstos últimos se distinguen a su vez los denominados *actos de trámite cualificado,* susceptibles de generar por sí mismo ciertas consecuencias y efectos jurídicos en los afectados[1], los cuales son *impugnables* en razón de que tienen efectos sustantivos, producen indefensión o impiden continuar con el procedimiento.

La Comunicación de Ejecución de Garantía se encuadra dentro de la categoría de *acto de trámite cualificado*, impugnable vía recurso de reconsideración, pues produce un efecto jurídico para la firma Cargill Agropecuaria SACI al determinar el rechazo parcial de la devolución solicitada; asimismo, impide continuar con el procedimiento administrativo, ya que al comunicarse al contribuyente del rechazo de la solicitud, al mismo no le queda más que plantear recurso de reconsideración y buscar así el pronunciamiento de la máxima autoridad de la Administración Tributaria, a fin de dejar expedita la vía para recurrir ante el fuero contencioso administrativo. Cabe resaltar que en la propia Comunicación mencionada se da la posibilidad al contribuyente de recurrir la decisión, pues tal como se ha dicho anteriormente, en el acto se especifica que en caso de recurrir tal disposición, se haga referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía.

*Obiter dictum*, la situación detallada ya se encuentra prevista en la Ley N° 6715/21 "De Procedimientos Administrativos" que, aunque no es aplicable al presente caso por una cuestión temporal, contempla la recurribilidad del acto de trámite en el Capítulo IV "Procedimiento de los recursos administrativos", artículo 58, en los siguientes términos *"**Improcedencia.** No proceden recursos administrativos contra los reglamentos. Tampoco proceden contra los actos*

[1] Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. https://dpej.rae.es/

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

*administrativos de carácter preparatorio o de* ***mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento*** *o produzcan indefensión".* (sic, las negritas son mías).

Según consta en autos la contribuyente Cargill Agropecuaria SACI interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002272 de fecha 09/07/2021, recurso que no fue resuelto por la Administración Tributaria dentro del plazo de 20 (veinte) días contemplado en el artículo 234 de la Ley N° 125/91. Siendo así, operó denegatoria ficta del recurso de reconsideración, de conformidad a la citada norma que copiada dice: *"**Recurso de reconsideración o reposición**. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas.* ***Si no se emitiere resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso***".

La **resolución denegatoria tácita** del recurso de reconsideración es el acto administrativo definitivo, que causa estado y deja expedita la vía para recurrir ante el fuero contencioso administrativo. Así, la presente demanda cumple con los requisitos previstos en el art. 3° de la Ley N° 1462/35, que indica: *"La demanda contencioso administrativa podrá deducirse por un particular o por una autoridad administrativa, contra las resoluciones administrativas que reúnen los requisitos siguientes: a) Que causen estado y no haya por consiguiente recurso administrativo contra ellas; b) Que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas; c) Que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto; d) Que la resolución vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante..."*

A todo lo expuesto cabe agregar que es improcedente el rechazo de la demanda por incompetencia en razón de la materia, como lo resolvió el Tribunal de Cuentas, puesto que en el presente juicio se debate si se encuentra ajustado a derecho el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria rechazó parcialmente la devolución del IVA crédito fiscal tipo exportador planteada en sede administrativa por la contribuyente Cargill Agropecuaria SACI. Es decir, el acto administrativo, además de ser susceptible de demanda contencioso administrativa conforme a la Ley N° 1462/35, es materia propia del Derecho Tributario, cuyo estudio corresponde al fuero contencioso administrativo.

En estas condiciones, los agravios de la actora son procedentes y corresponde en consecuencia el estudio de la pertinencia de la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador solicitado por Cargill Agropecuaria SACI.

Según consta en el Informe de Análisis N° 77300013181 de fecha 01/07/2021 la SET rechazó la devolución del IVA crédito fiscal de acuerdo al siguiente detalle (fs. 23): *ítem D) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, G. 8.900; ítem E) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador, G. 541.551.680; ítem F) Proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante de crédito fiscal, G. 483.003.901.*

Respecto a la diferencia en la reliquidación del Formulario N° 120, la actora argumentó en su escrito de expresión de agravios que para el rechazo del importe de G. 8.900 la Administración Tributaria realizó una reliquidación unilateral e ilegítima, pues la sociedad no ha

RECIBIDO ESTADÍSTICA PENAL 15 -10- 2024

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** cuatrocientos uno.

recibido ninguna documentación adicional que acredite la legitimidad de la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria.

En relación a la reliquidación practicada por la Administración Tributaria, ya en otros juicios he mencionado que ésta se encuentra dentro de sus facultades como acto previo a la determinación tributaria, conforme a lo que establece en la Ley N° 125/91 en sus artículos 209[2] y 210[3], siempre y cuando la reliquidación se encuentre debidamente fundada.

En el caso de autos, la SET se limitó a mencionar que se realizó una reliquidación de montos afectados al Formulario N° 120 por variación en el Rubro 1 del periodo fiscal enero/2020, sin explicar las motivaciones de tal decisión; vale decir, no explicó el porqué de la modificación de lo declarado por la contribuyente y la variación del Rubro, privándola de conocer el fundamento de la decisión. Por ello corresponde la revocación de este ítem y, en consecuencia, la devolución a la actora del crédito fiscal IVA de G. 8.900.

Siguiendo con el análisis, la SET cuestionó la devolución de G. 541.551.680 debido a que éste crédito fiscal proviene de comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador. En el Informe de Análisis se observa que no se presentaron comprobantes para respaldar los créditos contenidos en las facturas, algunas no contaban con el detalle del bien adquirido y otras avalan gastos que no se encuentran relacionados con la actividad de la empresa Cargill Agropecuaria SACI (ejemplo, canasta básica naranja, biberón, calienta biberón, pañales, kit de mate, cinta para caminar, etc.), así como la no presentación de la factura de cancelación de anticipo.

Sobre el punto, el artículo 89 *"Requisitos para la Deducción del IVA Crédito"* prescribe que la deducción del IVA Crédito sólo podrá efectuarse cuando: 1. El mismo provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indistintamente a las operaciones gravadas por el impuesto; 2. Representen una erogación real; 3. El comprobante que lo respalde identifique el nombre o razón social, su identificador RUC, la indicación precisa y detallada del bien o servicio adquirido y los demás requisitos legales y reglamentarios, y que no se podrá invocar el IVA Crédito respaldado con documentos visiblemente adulterados, o cuando los datos consignados en los mismos no reflejen la realidad de los hechos o sujetos en ellos consignados, salvo prueba en contrario. Asimismo, la Resolución General N° 89/16, exige la presentación de documentación original para gestionar la devolución del crédito fiscal, en los siguientes términos: *"Artículo 7°: DOCUMENTACIÓN INICIAL REQUERIDA (DIR): La Documentación Inicial Requerida a ser*

---

[2] Artículo 209-Determinación tributaria - La determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria

[3] Artículo 210-Procedencia de la determinación. La determinación procederá en los siguientes casos: a) Cuando la ley así lo establezca. b) Cuando las declaraciones no sean presentadas. c)Cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas. d)Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud. e) Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

*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".*

Entonces, si los comprobantes cuestionados por la Administración Tributaria no reúnen los requisitos dispuestos en la Ley para la deducción como IVA crédito, pues no detallan el bien adquirido, no se consigna el RUC o no se presentan los comprobantes originales, el cuestionamiento se halla ajustado a derecho, considerando que la actora no probó en sede jurisdiccional la ilegalidad de tal decisión.

Con respecto a los gastos que no se encuentran relacionados con la actividad de Cargill Agropecuaria SACI, la Ley N° 6380/19 es clara 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 impugnadas por la SET 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.

Corresponde destacar que en este ítem la Administración Tributaria cuestiona la devolución de crédito fiscal por la falta de presentación de factura de cancelación, por anticipos de mercaderías.

En tal sentido, la Resolución General N° 39/2020 "Por la cual se reglamenta el Decreto N° 3.107/2019 Por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) establecido en la Ley N° 6.380/2019, "De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional", en su art. 12 establece en la parte pertinente: *"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: Las facturas deberán ser emitidas en la misma fecha de cierre del precio pactado entre las partes, ya sea por la cantidad parcial o total de los bienes enajenados. Cuando se reciban anticipos en dinero por los productos a ser entregados, se deberá emitir la factura correspondiente por el monto recibido, aun cuando no se hubiere cerrado o pactado el precio final. En caso que se acuerde o se cierre el precio, se deberá realizar la liquidación final y emitir la factura correspondiente por la diferencia, si existiere. 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 y TRIGO 31 de Diciembre. La presente disposición no será aplicable en los casos en que los bienes se encuentren en poder o disposición plena del propietario, por no haber sido comprometidos los mismos en un contrato de enajenación".*

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. Asi, deviene improcedente el argumento de la SET, que rechaza la devolución alegando la no presentación de las facturas de cancelación, cuando tal resolución otorga un plazo posterior para la emisión de la última factura. Siendo así, el rechazo por este motivo carece de asidero legal

**ACUERDO Y SENTENCIA Nº:** cuatrocientos uno.

15 -10- 2024

En relación al rechazo de la devolución de G. 541.551.680, corresponde entonces disponer la devolución de G. 470.991.214, monto que surge de la sumatoria de los montos cuestionados debido a la no presentación de facturas de anticipos, que constan en el Informe de Análisis, y confirmar el rechazo del crédito fiscal restante.

La Administración Tributaria también cuestiona la devolución de G. 483.003.901, debido a que tal crédito fiscal proviene de operaciones realizadas con proveedores que registran en las DDJJ IVA montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal.

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 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 esta razón corresponde ordenar la devolución del crédito fiscal IVA de G. 483.003.901.

De acuerdo a las consideraciones expuestas corresponde **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma CARGILL AGROPECUARIA SACI y, en consecuencia, corresponde revocar el Acuerdo y Sentencia Nº 95 de fecha 30 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala. Asimismo, corresponde hacer lugar parcialmente a la demanda promovida por Cargill Agropecuaria SACI, ordenando la devolución de G. 8.900 (Guaraníes ocho mil novecientos), G. 470.991.214 (Guaraníes cuatrocientos setenta millones novecientos noventa y un mil doscientos catorce) y G. 483.003.901 (Guaraníes cuatrocientos ochenta y tres millones tres mil novecientos uno) en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más intereses y accesorios legales correspondientes.

En cuanto a las costas, deben imponerse en proporción al éxito obtenido, de conformidad al art. 195 del CPC que dice: *"**Vencimiento parcial y mutuo**: Si el resultado del pleito o incidente fuere parcialmente favorable a ambos litigantes, las costas se compensarán, o se distribuirán por el juez, en proporción al éxito obtenido por cada uno de ellos"*, correspondiendo imponer el 90% de las costas a la parte demandada, en ambas instancias. **Es mi voto.**

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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

**A SU TURNO EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO:** El **fundamento del Tribunal para rechazar la demanda** interpuesta por la firma contribuyente, se basó, en resumen, en que la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria Nro. 75500002272/21 impugnada por Cargill Agropecuaria S.A.C.I. no reúne las condiciones dispuestas en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35, para ser recurrible en el fuero contencioso administrativo, pues se trata de un titulo ejecutivo de adeudo tributario y no un acto administrativo definitivo suscrito por la máxima autoridad y que cause estado, por ende, no es susceptible de ser objeto de impugnación ante la jurisdicción contencioso administrativa, en razón de ser una materia propia del proceso. civil y comercial.

La **Abg. Nora Ruoti al momento de fundamentar el recurso de apelación**, señaló, en lo que refiere a la admisibilidad de la demanda, que es falso que la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria no es un acto administrativo, ya que por la misma se procede a ejecutar de manera inmediata la garantía bancaria presentada, es decir, tiene efecto directo e inmediato. Argumentó que es procedente el recurso de reconsideración contra la referida comunicación y que de ahi nace la obligación constitucional de la Administración Tributaria (AT) de responder en tiempo y forma y si ello no sucede, se configura la denegatoria ficta, la cual deja expedita la vía para la promoción de la demanda contencioso administrativa. Igualmente, mencionó que la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria no es un título ejecutivo, pues no cumple con los requisitos establecidos en la Ley Nro. 125/1992, articulo 229. Por otra parte, en lo que refiere al fondo de la cuestión, indicó que corresponde hacer lugar a la demanda, a la cual, se le deben adicionar los intereses y recargos ejecutados ilegítimamente, pues son improcedentes los rechazos efectuados por la AT, ya que la reliquidación efectuada fue unilateral y, por ende, ilegitima; los comprobantes presentados por la firma (copias autenticadas por escribanía de las facturas originales) acreditan que la operación fue real; los gastos señalados por la AT, como "gastos no relacionados con la actividad" si se encuentran relacionados a la actividad de la firma, pues son a favor los trabajadores de la empresa, las facturas de cancelación de anticipo, requeridas por el funcionario analista, han sido presentadas como prueba instrumental, por lo que no quedan dudas, referente a la devolución del crédito afectado a dicho ítem más sus intereses y accesorios legales, habiendo subsanado el defecto alegado por la AT: Del mismo modo, señala que es improcedente el rechazo efectuado por la AT, con relación a la existencia de proveedores omisos e inconsistentes, ya que la firma contribuyente no cuenta con facultades de fiscalización, que son propias de la AT, por lo que corresponde la devolución de la suma afectada en dicho concepto más sus intereses y accesorios legales. Concluyó manifestando, que corresponde la devolución de los montos, ejecutados indebidamente más los intereses y accesorios legales, calculados desde la fecha del acto administrativo que denegó el crédito, hasta su efectiva acreditación, en virtud a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado.

En ese sentido, adentrándose al análisis de la cuestión de admisibilidad de la demanda, corresponde realizar las siguientes puntualizaciones:

En primer lugar, es importante señalar, que la cuestión en estudio se rige por lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley Nro. 6380/19, ya que se trata de un procedimiento de devolución del IVA, crédito fiscal de exportación.

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** cuatrocientos uno

15-10-2024

La Ley Nro. 6380/19, en el artículo 101[4], parte final, dispone que el rechazo total o parcial, en el procedimiento de devolución del IVA del exportador, podrá ser objeto del recurso de reconsideración.

Cabe destacar que la decisión adoptada por la Administración, conforme dispone la reglamentación tributaria, en todos los casos, se expedirá mediante resolución administrativa (RG Nro. 78/20, articulo 21[5]); y finalmente, dicha resolución administrativa, puede ser recurrible en reconsideración, conforme dispone el texto legal antes mencionado.

Habiendo aclarado lo anterior, resulta que el recurso de reconsideración interpuesto por la firma contribuyente, contra la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria, no produce una resolución denegatoria tácita, como lo plantea la firma contribuyente, pues en efecto, la mencionada comunicación no constituye una resolución administrativa y, por ende, no es recurrible en reconsideración con los alcances establecidos en el artículo 101 de la Ley Nro. 6380/19, ya que en puridad, constituye una simple notificación y no una declaración unilateral, efectuada por la autoridad administrativa en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos.

Así, es pertinente señalar, que si bien, la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria obrante a fs. 07 de autos indica en la parte final "*En caso de recurrir la presente disposición, deberá hacerse referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía", también señala en la línea precedente "Así mismo, el valor cuestionado implica la aplicación de sumario administrativo bajo las condiciones establecidas en el Art. 88 de la Ley Nro. 125/91"* por lo expuesto, dicha comunicación, además de no contener una decisión unilateral emitida por la máxima autoridad, tampoco se encuentra actualizada con las normas que rigen la devolución del IVA de exportador, pues la aplicación del sumario, en caso de cuestionamiento de la suma requerida por el exportador, no se halla contemplada en la ley vigente (Ley Nro. 6380/19) y por consiguiente, no implica la afectación del derecho administrativo del contribuyente.

---

[4] **Ley Nro, 6380/2019, Artículo 101- IVA Crédito del Exportador**. La Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la presente Ley (...) El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración"

[5] **RG Nro. 78/2020, Artículo 21- Resolución administrativa**. Para la aceptación o rechazo de las solicitudes presentadas para aplicar cualquiera de los regímenes indicados en los numerales 1 y 2 del artículo 1° de la presente Resolución, la SET, a través de la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales, se expedirá en todos los casos mediante Resolución administrativa. En los procesos de devolución de impuestos, la aprobación de la solicitud puede ser total o parcial.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Por otra parte, la ejecución de garantía, tampoco debe ser considerada como un acto administrativo, pues se trata de una actuación administrativa, empleada en los trámites previstos para el recupero de crédito otorgado de forma indebida, en el procedimiento de devolución de IVA exportador, por el régimen acelerado, conforme se infiere del análisis de las disposiciones contenidas en la Ley Nro. 6380/19 articulo 102[6]; Anexo del Decreto Nro. 3108/19 artículo 8[7] y RG Nro. 78/20 artículo 22[8]. Es decir, la ejecución de garantía, consiste en una actividad material, la cual, no es objeto de impugnación en lo contencioso administrativo.

En el lineamiento planteado, el autor Gordillo (2003) enseña que es impugnable por vía judicial el acto que sea producto de una *"declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata"* (p.267[9]). Igualmente, el citado autor, refiere que la impugnación, en sede judicial, debe fundarse en la ilegitimidad del acto administrativo; además, para que cause agravio y sea susceptible de revisión judicial, la máxima autoridad debe intervenir en su dictado o bien que haya participado en su revisión posterior, lo cual, en definitiva, no ocurre con la comunicación de ejecución de garantía.

Finalmente, es importante recordar a la firma accionante, que de considerarse lesionada en su derecho, por la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria, existen los mecanismos legales, previstos para provocar el pronunciamiento de la Autoridad Administrativa por medio del "*Amparo de Pronto Despacho"* y de esta forma quedaría expedita la vía judicial conforme a la Ley Nro. 1462/1935, pues el objeto del proceso contencioso administrativo es verificar la regularidad de un acto administrativo, que cumpla con los presupuestos establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35.

---

[6] **Ley Nro. 6380/2019, Artículo 102-Canales de Selectividad y Régimen Acelerado de Devolución. (...)** Los exportadores podrán igualmente solicitar, la devolución acelerada del crédito presentando garantía bancaria, financiera o póliza de seguro, suficiente a criterio de la Administración Tributaria. El plazo límite de la garantía será de noventa días hábiles contados a partir de la fecha de la aceptación de la solicitud y el valor limite será fijado por la Administración Tributaria, en función del promedio del monto de los créditos rechazados de los contribuyentes que soliciten por este régimen, correspondiente a los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal anterior.

[7] **Anexo del Decreto Nro. 3108/2019, Artículo 8-Requisitos.** El exportador que desee acogerse al Régimen Acelerado deberá presentar una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros, con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, contados desde la fecha en que la solicitud sea presentada. (..) A partir de la Resolución que dispone la devolución acelerada, la Administración Tributaria dispondrá de los mismos plazos establecidos en el Régimen General para confirmar la consistencia de los créditos devueltos, en su caso, ejecutar la garantía. El promedio del monto de los créditos rechazados a los contribuyentes, que será utilizado para la garantía, será publicado en la página web de la Administración Tributaria. En los casos que la garantía bancaría, financiera o póliza de seguros resulte inferior al monto rechazado, el contribuyente deberá abonar de manera inmediata la diferencia a favor del fisco más los accesorios legales que serán calculados hasta la cancelación de la misma.

[8] **RG Nro. 78/2020, Artículo 22- Garantía bancaria, financiera o póliza de seguros.** En el Régimen Acelerado, el solicitante deberá presentar dentro de los cinco (5) días siguientes del ingreso de su solicitud de devolución, una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros con un plazo de vigencia no inferior a noventa (90) días hábiles, computado desde la fecha en que la referida Solicitud sea presentada. (...) Cuando con posterioridad a la verificación del IVA Crédito surja una diferencia a favor del Fisco, la misma será cobrada por la SET mediante la ejecución de la garantía bancaría, financiera o póliza de seguro, en cuyo caso deberá notificar al solicitante a través del Buzón Tributario Marandú y a la entidad garante a través del correo institucional, para que ingrese dicha diferencia en un plazo no mayor a cinco días (...).

[9] Gordillo, A. (2003). Procedimiento Administrativo. Serie de Legislación Comentada. Buenos Aires: Lexis Nexis - Depalma.

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** cuatrocientos uno

En las condiciones señaladas y considerando que, a la presente fecha, no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007977/21 haya sido modificada; se concluye que la acción instaurada por la firma contribuyente, no reúne los requisitos de admisibilidad, pues no se han impugnado actos administrativos cuya regularidad puedan ser objeto de verificación en este proceso; la acción no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3[1], incisos a) y d) de la Ley Nro. 1462/35).*

Por tanto, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 95/23, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.

En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas a la parte apelante, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **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:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 15 de octubre del 2024.

**ACUERDO Y SENTENCIA N°:** 401

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

[1] Ley Nro. 1462/35, articulo 3-"La demanda contencioso administrativa podrá deducirse por un particular o por una autoridad administrativa, contra las resoluciones administrativas que reúnen los requisitos siguientes: a) Que causen estado y no haya por consiguiente recurso administrativo contra ellas: (...) d) Que la resolución vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante; y

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

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

**2. HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia N° 95 de fecha 30 de mayo de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los motivos expuestos en el Considerando de la presente resolución.

**3. HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la demanda promovida por la firma Cargill Agropecuaria SACI y, en consecuencia, **ORDENAR** la devolución a la accionante de la suma de G. 8.900 (Guaraníes ocho mil novecientos), G. 470.991.214 (Guaraníes cuatrocientos setenta millones novecientos noventa y un mil doscientos catorce) y G. 483.003.901 (Guaraníes cuatrocientos ochenta y tres millones tres mil novecientos uno), en concepto de crédito fiscal IVA tipo exportador, más intereses y accesorios legales correspondientes, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.

**4. IMPONER** las costas de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente resolución.

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CORTE SUPREMA DE JUSTICIA