CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" **Nro. 932; Año 2023.**

RECIBIDO 27-11-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. cuatrocientos sesenta y dos. -

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los veintiséis días del mes de noviembre del año dos mil veinticuatro estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria SACI, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 169 de fecha 28 de agosto del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida?**

2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho?**

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: La **Abg. Nora Ruoti**, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto; por otra parte, en la resolución impugnada, tampoco se observan vicios o defectos procesales que ameriten la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 169 de fecha 28 de agosto del 2023,** el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió*: "1-NO HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I., en consecuencia; 2- CONFIRMAR la Resolución Denegatoria Ficta del Recurso de Reconsideración Nro. 72600003641 de fecha 22 de junio de 2021, interpuesta contra la Comunicación de Ejecución de Garantía Bancaria Nro. 75500002246 del 08 de junio de 2021, dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, en base a los argumentos expuestos en el considerando de la presente resolución; 3- IMPONER las costas en el orden causado; 4- ANOTAR, registrar, notificar…".-*

El **Tribunal de Cuentas al momento de resolver la controversia** suscitada en el presente juicio, por decisión mayoritaria, determinó, en primer lugar, que la Comunicación de Ejecución de Garantía recurrida plasmó una decisión adoptada por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) con referencia a una solicitud efectuada por el contribuyente y, por tanto, reúne los requisitos para ser recurrida ante la máxima autoridad institucional, tal como lo hizo la contribuyente, por ende, agotó la instancia administrativa. En segundo lugar, estableció que no hubo defectos en las notificaciones practicadas a la contribuyente, pues en virtud a la RG Nro. 52/2011, artículo 7, se infiere que la comunicación entre la Administración Tributaria (AT) y el contribuyente, es vía electrónica, a través de los portales habilitados a tal efecto. Ahora bien, los **fundamentos para el rechazo de la demanda**, consistieron en que, la contribuyente no solicitó la instrucción del sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la AT, tal como establece el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/2013, por ende, ante la inacción en la instancia administrativa, se debió proceder al archivo definitivo del expediente. ----------

La **Abg. Nora Ruoti**, **al momento de fundamentar el recurso apelación** interpuesto, expresó, en resumen, que; **1)** el Tribunal de Cuentas aplicó erróneamente lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/1992, texto modificado por la Ley Nro. 5061/2013, llegando así a la errónea conclusión de que su representada debió solicitar la apertura de un sumario administrativo ante la Administración Tributaria (AT); pues en el presente caso, se encontraba vigente lo dispuesto por la Ley Nro. 6380/19, al tratarse de una devolución de los créditos fiscales, afectados a la exportación, del periodo fiscal febrero/2020. Enfatizó que se dio cumplimiento estricto de las disposiciones legales vigentes relativas al proceso de devolución de crédito fiscal del exportador, por lo que no quedan dudas que se agotó la instancia administrativa; **2)** manifestó que la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales se encuentra facultada a determinar rechazos y devoluciones de los créditos solicitados y que esto lo hace mediante la ejecución de garantía bancaria, por ello, dicha ejecución, es en efecto una resolución administrativa. Por consiguiente, no quedan dudas referentes al cumplimiento del requisito de agotamiento de instancia, considerando que fue interpuesto el recurso de reconsideración contra dicha ejecución; **3)** en cuanto a los créditos fiscales reclamados en la demanda, indicó, que corresponde la devolución de Gs. 1.324.578 más intereses y accesorios legales, pues la AT no puede disponer de manera arbitraria cuales son los gastos que se encuentran relacionados a la actividad de la firma y cuáles no; por otra parte, en el Informe de Análisis no se expuso la base legal del rechazo. Asimismo, alegó que es improcedente el rechazo del crédito de Gs. 76.501.578 más intereses y accesorios legales, pues la contribuyente no es responsable por los incumplimientos de los proveedores y carece de facultades para fiscalizar y mucho menos compeler a sus proveedores a ingresar sus tributos. Por otra parte, solicitó la devolución de intereses y multa por mora sobre los créditos rechazados y; **4)** manifestó que de manera incorrecta el Tribunal resolvió imponer las costas en el orden causado, pues en el presente caso corresponde la devolución de los créditos fiscales; en consecuencia, deben imponerse a la parte demandada, en ambas instancias, en virtud al artículo 192 del Código Procesal Civil. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

El **Abg. Walter Canclini**, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de **contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, manifestó, en resumen, que solicita que el rechazo del recurso interpuesto, pues en sede administrativa se procedió a una verificación formal de los comprobantes y se estableció que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, no dando lugar al crédito solicitado. ----------

En ese contexto, a los efectos de abordar el tema en cuestión, es preciso citar brevemente los **antecedentes del caso**. ----------

En sede administrativa la firma Cargill Agropecuaria SACI solicitó a la AT, la devolución del IVA, crédito fiscal de exportación, bajo el régimen acelerado, por la suma de Gs. 3.094.594.570, correspondiente al periodo fiscal febrero/2020, presentando a dicho efecto, la garantía bancaria correspondiente. ----------

Dicha solicitud fue concedida en su totalidad por medio de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007683 de fecha 05 de febrero del 2021. Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300013061 de fecha 03 de junio del 2021, los analistas de la AT concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 3.016.768.644 y recomendaron ejecutar la garantía bancaria por la diferencia resultante de Gs. 77.825.926. La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002246 fue realizada en fecha 08 de junio del 2021. ----------

En fecha 22 de junio del 2021 la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002246/2021 y seguidamente, ante la falta de resolución del recurso interpuesto por parte de la Administración, entabló una demanda contenciosa administrativa en los términos del escrito obrante a fs. 64/90 de autos, por considerar que se configuró la resolución denegatoria tácita del recurso. -------

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde pasar al análisis del ***primer agravio*** expuesto por la Abg. Nora Ruoti, referente a la incorrecta aplicación del artículo 88 de la Ley Nro. 125/1992, texto modificado por la Ley Nro. 5061/2013. ----------

27 -11- 2024

En ese sentido, al examinar la cuestión planteada, se denota que efectivamente el Tribunal de Cuentas incurrió en un error en cuanto a la normativa aplicable para la resolución del caso, ya que la Ley Nro. 6380/2019 entró en vigencia –*en la parte referente al IVA*-, el 01 de enero del 2020, conforme estipula el Decreto 2787/2019, artículo 1, numeral 6[1]. ----------

Asimismo, mediante el Decreto Nro. 3108/2019, artículo 21[2], se estableció que, en cuanto al régimen aplicable a la generación del IVA crédito del exportador, éste se regirá por las normas vigentes al momento en que se hayan devengado los créditos pertinentes. ----------

Por lo tanto, considerando que el crédito fiscal solicitado por la contribuyente, corresponde al periodo fiscal febrero del 2020, se concluye que la Ley Nro. 6380/2019 era la vigente a la resolución del caso, y no la Ley Nro. 5061/2013 aplicada por el Tribunal. En consecuencia, no era procedente el pedido de instrucción de sumario. ----------

Prosiguiendo con el análisis del ***segundo agravio***, referente al agotamiento de la instancia administrativa, corresponde indicar, en primer lugar, 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 (*artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35*), en razón de que, en puridad constituye una simple notificación a la firma contribuyente. ----------

En efecto, para que un acto administrativo sea recurrible en lo contencioso administrativo, éste debe consistir en una decisión unilateral

Abg. Norma Domínguez V. Secretaria

Luis María Benítez Riera

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O. Ministra

[1] **Decreto Nro. 2787/2019, artículo 1**- Establécese la vigencia de las disposiciones de la Ley Nro. 6380/2019, «De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional», de acuerdo con el siguiente cronograma: (…) **6.** El Libro II - Título I - Impuesto al Valor Agregado (IVA), entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2020.

[2] **Decreto Nro. 3108/2019, artículo 21 -** Aplicación Temporal de las Normas. En cuanto al régimen aplicable a la generación del IVA Crédito del exportador se regirá por las normas vigentes al momento en que se hayan devengado los créditos pertinentes. Sin embargo, los requisitos, trámites y procedimientos de las solicitudes que se presenten con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto, se adecuarán a las disposiciones contenidas en éste. Aquellos procesos de devolución que a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto se encuentren en trámite, serán sustanciados y finiquitados de acuerdo con las disposiciones vigentes al momento de su inicio. Por ende, los sumarios administrativos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2019 seguirán su curso hasta su culminación.

emitida por la máxima autoridad administrativa, en ejercicio de sus funciones, que produzca efectos jurídicos individuales, lo cual, no ocurre con una Comunicación de Ejecución de Garantía. ----------

Al respecto, el autor Gordillo (2003) expone 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)[3]. 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. ----------

Sumado a todo lo expuesto, es importante indicar que la Ley Nro. 6380/2019, en el artículo 101[4], parte final, dispone que el rechazo total o parcial podrá ser objeto del recurso de reconsideración y en el presente caso, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía, la cual, como se expuso precedentemente, no constituye un acto administrativo, sino una simple comunicación. ----------

En segundo lugar, es importante destacar que en el presente caso la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930007683/2021 concedió en su totalidad el crédito solicitado y no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que dicha decisión administrativa, fue modificada a la fecha; por consiguiente, tampoco se verifica una vulneración de derechos administrativos de la firma contribuyente accionante (*artículo 3, inciso d) de la Ley Nro. 1462/35*). ----------

En base a las condiciones expuestas, no se debió abrir la instancia contenciosa administrativa, pues no se han impugnado actos

---

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

[4] **Ley Nro. 6380/19, 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".

administrativos cuya regularidad puedan ser objeto de verificación en este proceso, la acción insaturada no reúne los presupuestos de admisibilidad (*artículo 3, incisos a) y d) de la Ley Nro. 1462/35*), debiendo por ello, ordenarse el finiquito y archivo del presente juicio. ----------

En lo que respecta al análisis del ***tercer agravio***, referente a los créditos fiscales reclamados en la demanda, éste análisis resulta inoficioso, por la forma en la que quedó resuelto el agravio precedente. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***cuarto agravio***, referente a las costas impuestas por el Tribunal, considero que este agravio debe ser rechazado, pues, en definitiva, no se dan las condiciones establecidas en el artículo 192 del Código Procesal Civil para la imposición de costas a la Administración Tributaria. ----------

Por tanto, del análisis realizado, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de Cargill Agropecuaria SACI, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 169 de fecha 28 de agosto del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. ----------

En lo que respecta a las **COSTAS** de esta instancia, corresponde sean impuestas al apelante, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 169 de fecha 28 de agosto de 2023 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió no hacer lugar a la demanda promovida por Cargill Agropecuaria SACI, confirmando el acto administrativo recurrido. En voto en mayoría, el Tribunal consideró imperante la obligación de la accionante de peticionar sumario administrativo por el crédito fiscal cuya devolución fue cuestionada, de conformidad al art. 3° de la Ley N° 5061/2013, que modifica el art. 88 de la Ley N° 125/91. Asimismo, en el voto se mencionó que la interposición del recurso de reconsideración ante la SET no puede suplir la negligencia de la firma Cargill Agropecuaria SACI

Luis María Benítez Riera
MINISTRO

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

la que estaba obligada a peticionar sumario administrativo con relación a la parte cuestionada y, al no proceder conforme a la ley, consintió el acto administrativo que resolvió la devolución del IVA crédito fiscal tipo exportador.----------

Sobre el punto, corresponde primeramente mencionar que la firma contribuyente reclama la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador del periodo fiscal **febrero/2020**. De los antecedentes administrativos se extrae que por **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930007683 de fecha 05/02/2021** la SET resolvió aprobar la solicitud de devolución IVA exportador, por el régimen acelerado. Luego, por **Informe de Análisis N° 77300013061 de fecha 03/06/2021**, los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 1.324.578, por estar justificado con comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador y G. 76.501.348, por estar justificado con comprobantes emitidos por proveedores que registran en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal. En fecha 08/06/2021, mediante **Comunicación de Ejecución de Garantía**, la SET comunica que el valor cuestionado, a ejecutar en Guaraníes, es de G. 77.825.926. Cabe destacar que al pie de dicho documento dice, textualmente, que *"en caso de recurrir la presente disposición, deberá hacer referencia puntual al número del Comunicado de Ejecución de Garantía".* Así, en fecha 22/06/2021 la firma contribuyente, a través de su representante, interpuso **recurso de reconsideración** contra la Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002246, relacionada al proceso de recupero del crédito fiscal periodo fiscal febrero/2020. No habiéndose pronunciado la SET respecto a este recurso, operó **denegatoria tácita** en los términos del art. 234[5] de la Ley N° 125/91.----------

[5] Ley N° 125/91, artículo 234. **Recurso de reconsideración o reposición**. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. Si no se emitiere resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso.

Teniendo en cuenta que la contribuyente solicita la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador del periodo fiscal febrero 2020, el marco normativo a aplicar en el presente caso es la Ley N° 6380/19 "De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional", que en su art. 101, en la parte pertinente, prescribe: *"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".*----------

Como he mencionado anteriormente, el Tribunal fundamentó el rechazo de la demanda en que la firma Cargill Agropecuaria SACI no solicitó la instrucción de sumario administrativo en relación al crédito fiscal cuestionado, conforme a lo que dispone la Ley N° 5061/13. No obstante, al tratarse el presente expediente de la devolución del crédito fiscal febrero/2020, es aplicable la Ley N° 6380/19, que ya no prevé la instrucción de sumario administrativo, sino que establece el recurso de reconsideración, interpuesto en tiempo y forma por la firma Cargill Agropecuaria SACI. Siendo así, lo resuelto por el Tribunal no se ajusta a derecho, por lo que los agravios de la actora son procedentes.----------

Por otra parte, me permito disentir respetuosamente del criterio expuesto por el Ministro preopinante en relación a la Comunicación de Ejecución de Garantía, y al recurso de reconsideración interpuesto por Cargill Agropecuaria SACI en contra de tal actuación administrativa.----------

La devolución del crédito fiscal IVA exportador se encuentra reglamentada en el Decreto N° 3108/2019 "POR EL CUAL SE

Luis María Benítez Riera

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

REGLAMENTA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA CRÉDITO ESTABLECIDA EN LA LEY N° 6.380/2019 «DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL", que 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. El monto de la garantía se calculará en función al promedio de los créditos rechazados a los contribuyentes en este Régimen, más los accesorios legales que correspondan sobre dicho monto, calculados hasta la fecha del vencimiento de la garantía. Cuando el contribuyente solicite por primera vez la devolución del IVA Crédito del exportador por el régimen acelerado, la garantía deberá cubrir el ciento por ciento (100%) del monto solicitado más los accesorios legales. Este requisito se mantendrá hasta tanto se finiquiten las tres (3) primeras solicitudes. En caso de que la garantía ofrecida no cumpla con las condiciones establecidas en la Ley, el interesado tendrá un plazo de cinco (5) días para subsanar la observación. De no presentarse la garantía en el plazo previsto o que no sean subsanadas las observaciones efectuadas a la misma, la solicitud se tramitará conforme a las reglas previstas para el régimen general. 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 7, 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 bancaria, 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".*----------

27 -11- 2024

Es decir, 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. Por ende, 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. Corresponde decir, entonces, 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[6], 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,

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

Luis María Benítez Riera
MINISTRO

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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 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° 75500002246 de fecha 08/06/2021, 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 ya transcripta.----------

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…".*----------

27 -11- 2024

En las condiciones apuntadas, corresponde el estudio de la cuestión de fondo, la procedencia de la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador del periodo fiscal 02/2020.----------

Según Informe de Análisis N° 77300013061 de fecha 03/06/2021, la devolución solicitada por la firma Cargill Agropecuaria SACI fue rechazada parcialmente, siendo cuestionado el crédito fiscal de G. 77.825.926, según el siguiente detalle: a) G. 1.324.578, por estar justificado con comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por el certificador y; b) G. 76.501.348, por estar justificado con comprobantes emitidos por proveedores que registran en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal. Por ello, se procede seguidamente al estudio de la procedencia de la devolución solicitada: ----------

Con respecto al primer punto, a fs. 16 vlto. consta el detalle de las facturas observadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación. Se observa que las facturas contemplan gastos tales como consumición, remera polo con logo, cinta para caminar, reimpresión de tarjeta y un televisor. Cabe mencionar que la Ley Nº 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.------

Por ende, corresponde confirmar el rechazo de la devolución de G. 1.324.578 (Guaraníes un millón trescientos veinticuatro mil quinientos setenta y ocho).----------

Luis María Benítez Riera

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Siguiendo con el análisis, tenemos que la SET cuestionó la devolución de G. 76.501.348, por estar justificado con comprobantes emitidos por proveedores que registran en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal.----------

Sobre el punto ésta Sala Penal se ha expedido en reiteradas ocasiones en fallos que hacen jurisprudencia, destacando que la contribuyente solicitante de devolución de IVA crédito fiscal tipo exportador no es responsable de los incumplimientos de sus proveedores.----------

En tal sentido, la Ley Nº 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*". La solidaridad no se presume, debe estar expresa en la ley, con mayor rigor jurídico para el supuesto de la obligación tributaria y, para los actos jurídicos, resultar de términos inequívocos.----------

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.----------

Por lo tanto, 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 o de presentación de declaraciones juradas 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.----------

En virtud a los fundamentos expuestos, corresponde la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador de G. 76.501.348 (Guaraníes setenta y seis millones quinientos un mil trescientos cuarenta y ocho), más intereses y accesorios legales correspondientes calculados en proporción al crédito fiscal a devolver y de conformidad al art. 103[7] de la Ley N° 6380/19.----------

Corresponde así hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocando el Acuerdo y Sentencia N° 169 de fecha 28 de agosto de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala y revocando parcialmente el acto administrativo impugnado, ordenando además la devolución G. 76.501.348 (Guaraníes setenta y seis millones quinientos un mil trescientos cuarenta y ocho), más intereses y accesorios legales.----------

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.**----------

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

Luis María Benítez Riera
MINISTRO

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

[7] **Ley N° 6380/19. Art. 103. Plazo y Requerimientos para la Devolución.** El Poder Ejecutivo establecerá el plazo para la devolución, los requerimientos para la presentación de la solicitud, incluyendo la certificación de un auditor externo impositivo, y el procedimiento a ser aplicado. Dicho plazo no podrá exceder de noventa días hábiles contados a partir de la fecha de la aceptación de la solicitud, salvo que se hayan ordenado medidas para mejor proveer, en cuyo caso, las medidas para mejor proveer podrán ser hasta un máximo de dos y los plazos hasta diez días hábiles cada uno. La mora en la devolución dará lugar a la percepción de interés mensual a calcularse día por día, que será coincidente con el fijado por el Poder Ejecutivo en los casos de atraso en el pago por parte de los contribuyentes, vigente a la fecha de la acreditación del capital devuelto, el que se calculará a partir del día siguiente de cumplido el plazo establecido en la reglamentación. En los casos en que la devolución fuere dispuesta por resolución judicial, el interés se calculará a partir de la fecha en que se dictó el acto administrativo impugnado o desde la fecha de vencimiento del plazo en el que debió haberse dictado el acto administrativo, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo.

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 462.-

Asunción, 26 de noviembre del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de Cargill Agropecuaria SACI, por los fundamentos expuestos en la resolución. ----------

2. **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en representación de Cargill Agropecuaria SACI, y, en consecuencia; **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 169 de fecha 28 de agosto del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado, ordenando además la devolución G. 76.501.348 (Guaraníes setenta y seis millones quinientos un mil trescientos cuarenta y ocho), más intereses y accesorios legales, por los fundamentos expuestos en la resolución.----------

3. **IMPONER** las costas en proporción al éxito obtenido, de conformidad al artículo 195 del Código Procesal Civil, correspondiendo imponer el 90% de las costas a la parte demandada, en ambas instancias.-------

4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA