CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCION FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 27; Año 2024.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL - 5 -11- 2024 Raquel López Franco Abogada

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Cuatrocientos cuarenta

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los cuatro días del mes de noviembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los excelentísimos señores Ministros, 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 DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Cargill Agropecuaria S.A.C.I., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 249 de fecha 09 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera 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 interpuesto. **Es mi voto.**

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 249 de fecha 09 de octubre del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: *"1. HACER LUGAR a la EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN interpuesta por la Abogacía del Tesoro y, en consecuencia; 2. RECHAZAR la presente demanda contencioso administrativa instaurada "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCION FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN", por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución; 3. IMPONER las costas, a la perdidosa; 4. NOTIFICAR DE OFICIO, anotar, registrar…".*

El **fundamento –*por decisión mayoritaria*- del Tribunal para hacer lugar a la excepción de falta de acción** interpuesta por la Abogacía del Tesoro y en consecuencia, **rechazar la demanda** instaurada por la firma contribuyente, se basó, en resumen, en que la Comunicación de la Ejecución impugnada por Cargill Agropecuaria SACI no reúne las condiciones para considerarla un acto administrativo, pues simplemente hace saber la aplicación de caución requerida para la devolución acelerada, la que queda supeditada al análisis posterior que determinará el resultado del procedimiento y su motivación, la que contendrá la aplicación de la norma por parte de la Administración Tributaria (AT), determinando la devolución o rechazo, total o parcial. Resulta necesario, para promover una acción contencioso administrativa (artículo 3 de la Ley Nro. 1462/1935), no solo invocar una lesión, sino que esa lesión, sea producida por un acto administrativo. Por otra parte, la Comunicación de Ejecución de Garantía es un título 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, entre otras cosas, **en lo que respecta a la excepción de falta de acción, resuelta por el Tribunal**, que es falso que la Comunicación de Ejecución de Garantía 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. Resalta que de no ser recurrible en reconsideración la Comunicación de Ejecución de Garantía y su posterior impugnación

judicial, se estaría ante un estado de indefensión manifiesta del contribuyente. Asimismo, manifiesta que la Comunicación de Ejecución de Garantía no es un título ejecutivo, pues no cumple con los requisitos establecidos en la Ley Nro. 125/1992, artículo 229. Por otra parte, **en lo que respecta al fondo de la cuestión**, indica que corresponde hacer lugar a la demanda, pues son improcedentes los rechazos efectuados por la AT, ya que las facturas de cancelación de anticipo requerida por el funcionario analista, corresponde a un periodo posterior al periodo julio/2020, que no forma parte del análisis. Igualmente, señala que han presentado como prueba instrumental los comprobantes cancelatorios, 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. Concluye señalando 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. 125/1992, texto modificado y el artículo 171 de la Ley Nro. 125/1992.

El **Abg. Walter Canclini, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, señaló, en resumen, que la falta de acción resuelta por el Tribunal se encuentra ajustada a derecho, pues la contribuyente no agotó la instancia administrativa. Expresa que, tanto el informe de análisis, como la ejecución de garantía bancaria, son procedimientos resultados de la resolución que aprobó la solicitud de devolución de IVA exportador, por tanto, de ahí salta la necesidad que la contribuyente agote la vía administrativa, para demostrar o rebatir los cuestionamientos efectuados por la AT sobre las documentaciones presentadas. De no hacerlo, se trasladaría al Tribunal Contencioso Administrativo funciones que no le corresponde. Así la comunicación y ejecución de la garantía bancaria, no constituyen ningún acto administrativo sino hechos administrativos resultantes de la resolución que aprobó la solicitud presentada. Por otra parte, en lo que respecta al

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

fondo de la cuestión, indicó que las impugnaciones realizadas por la AT en el Informe de Análisis, se ajustaron a derecho, pues se tratan de créditos suspendidos, por provenir operaciones con proveedores inconsistentes, otros créditos fueron rechazados por no cumplir con los requisitos reglamentarios, tales como: no presentar el comprobante original, no consignar el bien o servicio adquirido y falta de presentación de factura final de anticipos. Concluye solicitando el rechazo del recurso de apelación interpuesto por su contraparte.

En ese contexto, para una mejor ilustración de caso, corresponde 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, por el régimen acelerado, por la suma de Gs. 3.506.904.167, correspondiente al periodo fiscal julio 2020. Dicha solicitud fue concedida por medio de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930008053 de fecha 28 de marzo del 2021. Seguidamente, por Informe de Análisis Nro. 77300013259 de fecha 26 de julio del 2021, los analistas de la AT concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 3.309.836.727 y recomendaron ejecutar la garantía bancaria por la diferencia resultante. La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500002290 fue realizada en fecha 29 de julio del 2021.

Seguidamente, en fecha 12 de agosto del 2021 la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la citada Comunicación de Garantía y seguidamente, ante la falta de resolución del recurso interpuesto por parte de la Administración, la firma contribuyente entabló una demanda contenciosa administrativa en los términos del escrito obrante a fs. 28/37 de autos, por considerar que se configuró la resolución denegatoria tácita del recurso.

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde pasar al ***análisis de los agravios de la Abg. Nora Ruoti***, para lo cual, es necesario realizar, las siguientes puntualizaciones:

Es importante señalar que la acción contenciosa administrativa, debe cumplir con ciertos presupuestos de admisibilidad, a los efectos de que la instancia judicial sea habilitada. Dichos presupuestos se encuentran señalados en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/1935 *"Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo"* y deben de ser verificados de oficio, al ser presentada la demanda, pudiendo acarrear la nulidad de todo el proceso la falta de uno de ellos.

Los mencionados artículos disponen que la acción debe ser interpuesta contra un acto administrativo definitivo, es decir, que cause estado (artículo 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (artículo 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (artículo 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (artículo 3 inc. d), y finalmente que sea interpuesta la acción dentro del plazo establecido por la Ley, el cual es, según lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Nro. 4046/2010 *(vigente al momento de presentación de la acción 06 de octubre del 2021*), que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/1935, de 18 días.

En el caso examinado, el Tribunal resolvió hacer lugar a la excepción de falta de acción interpuesta por la Abogacía del Tesoro, por considerar que la acción instaurada no cumplía con los presupuestos de admisibilidad, al no accionarse contra un acto administrativo que cause estado (Comunicación de Ejecución de Garantía).

En ese sentido y adentrándose al análisis de las disposiciones legales y reglamentarias que rigen la materia tributaria, cabe destacar, que la Ley Nro. 6380/2019, en el artículo 101[1], 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.

La decisión adoptada por la Administración, conforme dispone la reglamentación tributaria, en todos los casos, se expedirá mediante resolución administrativa (RG Nro. 78/2020, artículo 21[2]); y finalmente, dicha resolución administrativa, puede ser recurrible en reconsideración, conforme dispone el texto legal antes mencionado.

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[1] **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".

[2] **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.

Habiendo aclarado lo anterior, resulta que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Comunicación de Ejecución de Garantía, no produce una resolución denegatoria tácita, como lo plantea la firma contribuyente accionante, pues en efecto, la referida 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. 6380/2019. Lo expuesto, se debe a que, la referida comunicación, constituye una simple notificación y no una declaración unilateral, efectuada por la autoridad administrativa en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos.

Asimismo, cabe resaltar que 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. 6380/2019, artículo 102[3]; Anexo del Decreto Nro. 3108/2019, artículo 8[4] y RG Nro. 78/2020, artículo 22[5]. Es decir, la ejecución de garantía, no consiste en una declaración de voluntad de la administración, sino una

---

[3] **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 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.

[4] **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 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.

[5] **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 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 días (...).

actividad material, la cual, tampoco 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)[6]. 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.

Por otra parte, en lo que respecta a la supuesta indefensión del contribuyente, que se daría en el procedimiento de devolución del IVA exportador, de no considerar a la Comunicación de Ejecución de Garantía como un acto administrativo que cause estado y por ende sea recurrible, alegada por la abogada recurrente; cabe señalar que existen mecanismos legales, previstos para provocar el pronunciamiento de la Autoridad Administrativa por medio del "*Amparo de Pronto Despacho*", 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. 1462/1935; por consiguiente, no se constata la indefensión invocada.

En las condiciones señaladas y considerando que, en la presente fecha, no se encuentran constancias arrimadas por las partes, que corroboren que la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930008053/2021 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, 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

---

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Acuerdo y Sentencia Nro. 249 de fecha 09 de octubre del 2023, 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**.

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me permito disentir del voto del Ministro preopinante, por los siguientes argumentos:

La representante de la parte actora argumenta, entre otras cuestiones, 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 citada y por lógica común, dicho acto es en efecto un acto administrativo. Sostiene que el recurso de reconsideración es procedente contra dicto acto administrativo y de dicho recurso de reconsideración nace la denegatoria ficta, la cual es pasible de reclamo judicial, conforme a la Ley N° 1462/35. Asimismo, niega que la Comunicación de Ejecución de Garantía sea un título ejecutivo, por no reunir los requisitos del art. 229 de la Ley N° 125/91.

Analizando las constancias de autos encontramos que en sede administrativa la firma contribuyente Cargill Agropecuaria SACI interpuso recurso de reconsideración contra la Comunicación de Ejecución de Garantía N° 75500002290 de fecha 29/07/2021 cuya copia obra a fs. 07 de autos. Al pie de la misma, textualmente dice: *"En caso de recurrir la presente disposición, deberá hacer referencia puntual al número del Comunicación de Ejecución de Garantía".*

En este punto corresponde determinar 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 estableció 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 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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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[7], 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 contribuyente 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. Del mismo modo, entiendo que al negar la impugnabilidad vía recurso de reconsideración del acto administrativo por el cual la Administración Tributaria determina y hace saber el rechazo de la devolución se estaría produciendo una grave indefensión del contribuyente, puesto que, a pesar de haberse interpuesto el recurso establecido en la Ley, la decisión de la Administración Tributaria quedaría firme sin posibilidad de recurrir ante el fuero contencioso administrativo, vulnerándose su derecho al acceso a la justicia.

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).

---

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

Según consta en autos la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual 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 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…".*

Por lo expuesto anteriormente, la excepción de falta de acción planteada por la demandada debió ser rechazada, por su notoria improcedencia. Entonces, seguidamente corresponde el estudio del fondo de la cuestión, el cual versa sobre la procedencia de la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador solicitada por la contribuyente Cargill Agropecuaria SACI.

Según consta en el Informe de Análisis N° 77300013259 de fecha 26/07/2021, los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 197.067.440 por los siguientes motivos: 1) G. 99.411.705, por comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes que no fueron observados por el certificador: 2) G. 97.655.735, por proveedores que registran en las DDJJ IVA

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

montos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal. A su vez, en el primer ítem, la SET rechazó la devolución de G. 37.377.391, por considerar que no se presentó factura original, G. 1.501.389 por estar respaldado en facturas "sin detalle del adjunto o del bien o servicio" y G. 60.532.925, por no haber presentado los documentos que descuentan a las facturas por los anticipos.

Respecto al rechazo de la devolución del crédito fiscal sustentado en comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes (no se presentaron los comprobantes originales y no contemplaban el detalle del bien o servicio), recordemos que el artículo 89 de la Ley N° 6380/19 *"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.

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, en el Anexo de la Resolución General 78/2020, se exige la presentación de documentación original para gestionar la devolución de crédito fiscal, en los siguientes términos: *"DOCUMENTACIÓN INICIAL REQUERIDA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA CRÉDITO. Consideraciones Generales: ...La documentación presentada tendrá carácter de declaración jurada, y cuando corresponda su presentación en forma física, deberá estar foliada de manera correlativa.:... Original de los documentos que respaldan los créditos fiscales (Facturas, Notas de Créditos, Notas de Débitos 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, 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. Corresponde confirmar en consecuencia el rechazo de la devolución de los créditos de G. 37.377.391, por considerar que no se presentó factura original, G. 1.501.389 por estar respaldado en facturas "sin detalle del adjunto o del bien o servicio".

Con respecto al cuestionamiento de la devolución de crédito fiscal por la falta de presentación de factura de cancelación, por anticipos de mercaderías, corresponde decir lo siguiente:

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

final; del mismo modo, otorgó un plazo para la emisión de la última factura que corresponda a la finalización de una determinada zafra, previendo que en ningún caso podrá ser posterior al siguiente 30 de junio, para el caso de la soja. Así, deviene improcedente el argumento de la SET, que rechaza la devolución alegando la no presentación de las facturas de cancelación, cuando tal resolución otorga un plazo posterior para la emisión de la última factura. Por lo tanto, el rechazo por este motivo carece de asidero legal. Corresponde así ordenar la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador, de G. 60.532.925, más los intereses y accesorios legales correspondientes calculados conforme a lo establecido en el art. 103 de la Ley N° 6380/19.

En conclusión, considero que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocando el Acuerdo y Sentencia N° 249 de fecha 09 de octubre de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala. Asimismo, corresponde revocar parcialmente los actos administrativos impugnados, ordenando la devolución de G. 60.532.925 (Guaraníes sesenta millones quinientos treinta y dos mil novecientos veinticinco), más intereses y accesorios legales correspondientes. En cuanto a las costas, corresponde imponerlas en el orden causado, conforme al art. 203 inc. c) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Manifiesto mi adhesión al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, por compartir los mismos fundamentos.

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo, firman los excelentísimos 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 Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CARGILL AGROPECUARIA S.A.C.I. C/ RESOLUCION FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 27; Año 2024.**

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 440

Asunción, 04 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, por los fundamentos expuestos en el considerando.

2. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti, en consecuencia; **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 249 de fecha 09 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala y, por tanto: **REVOCAR PARCIALMENTE** los actos administrativos impugnados, ordenando la devolución de Gs. 60.532.925, más intereses y accesorios legales correspondientes, por los fundamentos expuestos en el considerando.

3. **IMPONER** las costas, en el orden causado, en virtud al artículo 203, inciso c) del Código Procesal Civil.

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

Ante mí:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA