CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001524/2022 DEL 17 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 13-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cincuenta

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los trece días del mes de septiembre 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, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y,** 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° 151 de fecha 16 de agosto de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal Marcos Morínigo, representante de la parte demandada, desistió expresamente del Recurso de Nulidad interpuesto; igualmente, la Abogada Erika Bañuelos, representante de la actora, desistió del recurso de nulidad.----------

Por otro lado, no se observan en la Resolución recurrida vicios o defectos que ameriten la declaración de oficio de su nulidad en los términos autorizados por los arts.113 y 404 del C.P.C. Corresponde en consecuencia tener por desistidos los recursos. Es mi voto.----------

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

A SU TURNO EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: El Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Marcos Morinigo, y la Abg. Erika Bañuelos, en representación de la firma accionante, desistieron expresamente del recurso de nulidad interpuesto; sin embargo, conforme dispone el artículo 405 del Código Procesal Civil, dicho recurso, se encuentra implícito en el recurso de apelación, por ende, es viable su análisis.------

En ese sentido, en virtud a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Procesal Civil, corresponde referirse a ciertas cuestiones que hacen a la admisibilidad de la acción interpuesta y que conllevan a la existencia de vicios de nulidad que deben ser analizados.----------

En ese contexto, se debe verificar si la acción interpuesta cumple con los presupuestos de admisibilidad que se deben cumplir para que la instancia judicial sea habilitada. Dichos presupuestos se encuentran señalados en los artículos 3 y 4 de la Ley Nro. 1462/35 "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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

administrativo definitivo, es decir, que cause estado (art. 3 inc. a); que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas (art. 3 inc. b); que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto (art. 3 inc. c); que la resolución vulnere un derecho administrativo (art. 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. 4046/10-que modifica el artículo 4 de la Ley Nro. 1462/35- de 18 días.----------

Al examinar los **antecedentes del caso** se advierte que en fecha 28 de marzo del 2019, la firma Bunge Paraguay S.A. presentó la solicitud de devolución del IVA, crédito fiscal de exportación, correspondiente al periodo fiscal agosto 2018, por la suma de Gs. 1.354.955.514. Por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930005852 de fecha 22 de abril del 2019, la Administración Tributaria (AT) concedió la totalidad de la suma solicitada. Posteriormente, mediante el Informe de Análisis Nro. 77300010957 de fecha 06 de setiembre del 2019, los analistas de la AT concluyeron que solo se encontraba justificada la suma de Gs. 658.417.067, recomendando ejecutar la garantía por la diferencia resultante. La Comunicación de Ejecución de Garantía Nro. 75500001820fue realizada en fecha 12 de setiembre del 2019.---------

Bunge Paraguay S.A. interpuso recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300010957/2019; dicho recurso, resulto parcialmente favorable a su parte, conforme se observa en la Resolución Particular Nro. 71800001524 de fecha 17 de febrero del 2022.----------

Seguidamente, la firma contribuyente promovió demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Particular Nro. 71800001524/2022 y el Informe de Análisis Nro. 77300010957/2019.----------

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, es importante señalar que el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13**, vigente al momento del inicio del expediente de solicitud de devolución del crédito -*28 de marzo del 2019*- establece que: *"Si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por el contribuyente por irregularidad en la documentación, deberá devolver la parte no objetada,* ***debiendo a pedido de parte iniciar el sumario administrativo respecto a la parte cuestionada,*** *siempre y cuando sea solicitado este procedimiento por el contribuyente, dentro de un plazo perentorio de 10 (diez) días hábiles computados a partir del día siguiente de la comunicación del cuestionamiento efectuado,* ***caso contrario, se procederá al archivo definitivo del expediente. (...)".***----------

De la norma transcripta se advierte que, si la AT cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma contribuyente por irregularidad en la documentación, ésta puede solicitar el inicio del sumario administrativo de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario en la cual se establezcan los fundamentos de hecho y derecho para las conclusiones del proceso. Cabe destacar, que la apertura y tramitación de un sumario administrativo, es de suma importancia en el proceso de devolución, pues permite al contribuyente desvirtuar los motivos del rechazo que fueron esgrimidos por la AT, mediante el ofrecimiento de pruebas que considere relevantes a la solución del caso.----------

Por consiguiente, si la firma contribuyente no se encontraba conforme con la decisión de la Administración, debió solicitar la apertura del sumario administrativo conforme lo dispuesto en la norma antes mencionada, de manera a culminar con una Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario, la cual, es recurrible por vía del recurso de reconsideración ante la autoridad administrativa que dictó el acto administrativo, conforme dispone el artículo 234[1] de la Ley Nro. 125/92.----------

[1] **Ley N° 125/92, 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

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 13-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cincuenta

Cabe señalar, que, si bien, la firma contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300010957/2019, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal-*articulo 88 de la Ley Nro. 152/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13.* El curso de la acción a seguir debió ser otro, a los efectos de que pueda considerarse como agotada la vía administrativa y así tener habilitada la instancia jurisdiccional.----------

En las condiciones apuntadas, por imperio del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por Ley Nro. 5061/13, el rechazo del crédito solicitado quedó consentido por la firma contribuyente, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados. En consecuencia, corresponde; **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.----------

Finalmente, en cuanto a las **COSTAS**, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en ambas instancias, en el orden causado en virtud a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 151 de fecha 16 de agosto de 2023, apelado por la parte actora y la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente acción contencioso administrativa promovida en autos, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE los actos administrativos y DISPONER la devolución de la suma de G. 51.272.095 más las multas e intereses previstos en el art. 171 de la Ley N° 125/1991, la Resolución N° 711800001524/22 del 17 de febrero dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación - SET. 3) IMPONER las costas en el orden causado. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 161/167 el Abogado Fiscal Marcos A. Morínigo expresa agravios en representación del Ministerio de Hacienda. En resumen, alega que la exigibilidad de los créditos solicitados por el contribuyente nacerá una vez que el citado crédito ingrese a la Hacienda pública por los sujetos obligados del crédito reclamada, pues de esa manera se estaría cumpliendo el recaudo de la existencia y disponibilidad del crédito por parte del Estado.----------

Continúa diciendo que cumplida la condición (ingresados los impuestos a las arcas públicas) nace la obligación del Estado de devolver o repetir sumas de dinero al contribuyente.

---

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 interposición de este recurso debe ser en todo caso previo al recurso administrativo de apelación o alzada, y suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Reitera, en cuanto a las porciones no acreditadas en los conceptos mencionados, que en los casos en que procede la devolución de créditos, las sumas debitadas por el Estado deben referirse a montos que efectivamente han ingresado a las arcas del Fisco y que mal podría la Administración Tributaria devolver sumas que no haya percibido. Por esta razón, dice que cuando procede la devolución de créditos fiscales, es postura de la SET que estos montos sean devueltos en la medida que ingresen, es decir cuando se encuentren disponibles.----------

Sostiene que la pretensión de la actora al compeler a la Administración Tributaria en la devolución de sumas de dinero que no han ingresado al fisco, contiene un alto grado de ilegalidad pues va en contra de lo normado en el bloque de legalidad tributaria antes citado y obligaría a la propia Administración a ir contra el orden jurídico vigente, produciéndose así situaciones de gravedad impredecibles.----------

Culmina su escrito solicitando la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 151 del 16 de agosto de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, y la confirmación en todos sus términos de los actos administrativos impugnados.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 171/174 la Abogada Erika Bañuelos contesta los agravios de la parte demandada. Alega que la SET, por un criterio arbitrario y antijurídico, sanciona con la no devolución del impuesto a aquellos contribuyentes a los cuales la Ley Tributaria reconoce el derecho a la devolución del crédito fiscal por ser exportadores, crédito fiscal amparado en documentos fiscales válidos.----------

Menciona que en cuanto al principio de legalidad de la Administración, la doctrina expresa: "la legalidad exigida para los actos de las autoridades administrativas es más estricta que la "licitud" de los actos jurídicos privados, en el sentido de que para éstos basta que no estén prohibidos, en tanto que para los actos administrativos se requiere que estén autorizados expresa o implícitamente en la ley o reglamento fundado en la misma". Sin embargo, dice que la Administración Tributaria olvida que su decisión debe estar fundada en una norma jurídica y no puede ser sujeta a los caprichos del Administrador de turno y que si bien la Autoridad Administrativa tiene la potestad de fiscalizar todas las declaraciones juradas de impuestos formalizadas por los contribuyentes, no puede fundar la denegatoria de la devolución del crédito fiscal en la excusa de que no se han ingresado los montos solicitados del crédito fiscal, como bien lo determinó el Tribunal de Cuentas.----------

Considera que sin lugar a duda, aquellos contribuyentes que no cumplen con su obligación deberían ser perseguidos y sancionados por la SET, pero ésta no puede violar los términos establecidos por la Ley Tributaria con la excusa de que estos contribuyentes no cumplieron con su obligación. La Administración Tributaria cuenta con hasta cinco años, que resultan ser seis, para la revisión total de las documentaciones tributarias del contribuyente si devinieren dudas o sospechas sobre alguna alteración indebida en sus registros contables.-----

Bunge no puede aceptar que recaiga sobre sus espaldas la responsabilidad de terceros y proveedores en lo que respecta a las declaraciones juradas y pago de impuestos, ingreso de las retenciones, cumplimiento de sus obligaciones formales, ni mucho menos actuar de policía fiscal en el cumplimiento de obligaciones tributarias ajenas a la suya.----------

Por las consideraciones apuntadas solicita a la Sala Penal que se rechace la apelación confirmando, con costas, el Acuerdo y Sentencia apelado.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001524/2022 DEL 17 DE FEBRERO Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cincuenta

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

A fs. 175/184 la Abogada Erika Bañuelos expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido. En síntesis, argumenta que el Miembro del Tribunal de Cuentas, Edward Vittone Rojas, si bien reconoce a Bunge el derecho a la devolución del importe de G. 51.272.095 relacionado a proveedores omisos e inconsistentes, niega la devolución de la suma de G. 614.499.484, importe que fue rechazado debido a la aplicación por parte de la SET de las disposiciones del Decreto N° 9100/2018, las cuales no debía ser aplicado a Bunge, pues la Sociedad contaba con una resolución judicial que declaraba su inconstitucionalidad.----------

Al respecto, dice que el Magistrado Edward Vittone sostiene irracionalmente que confirma la aplicación del decreto inconstitucional por qué el no encontró en el expediente la resolución que declara la inconstitucionalidad de esta norma. Pone de resalto que, la SET, al aplicar un criterio que va contra el efecto declarativo de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia dictada a favor de Bunge, empleó un razonamiento que va en contra de los principios fundamentales establecidos por la Constitución.----------

En este contexto, el Auto Interlocutorio N° 2.001/18 (el "Auto Interlocutorio" o el "A.I. N° 2001/18") invocado en estos autos por Bunge, resolvió "HACER LUGAR a la suspensión de efectos del Art. 1° del Decreto N° 9100/18 de fecha 22 de junio de 2018 ..... dictado por el Poder Ejecutivo; en relación a la parte accionante, ADM Paraguay SRL: Alberto Giles Agroexportadora Comercial & Industrial S.A. (ALGISA); Base Industrial Salinas SA (BISA SA): BUNGE PARAGUAY S." Agrega que la inconstitucionalidad del Decreto N° 9100/2018, declarada por el Al N° 2001/18 implica que dicha norma no puede ser válidamente aplicada a Bunge desde el momento en que la norma fue dictada, es decir, el A.I. N° 2001/18 posee efectos retroactivos, pues de lo contrario se violarían los derechos y garantías fundamentales de Bunge y esto así fue reconocido por la Corte Suprema de Justicia.----------

En consecuencia, si el magistrado Edward Vittone respalda este procedimiento Irregular de la Autoridad Tributaria y omite no solo reconocer el efecto de la inconstitucionalidad sino su mera existencia, basándose únicamente en la aplicación estricta de la agregación de pruebas en el expediente, estaría incurriendo en la misma infracción legal que la Administración Tributaria. Señala además que omitir el análisis por la ausencia de la constancia de la sentencia judicial (aun cuando la existencia de ésta fue también reconocida por la propia Autoridad Tributaria) trae aparejada la violación del principio de interpretación de las normas, que busca armonizar la aplicación de estas con la Constitución. Por lo tanto, dice que la persistencia en la aplicación de una norma declarada inconstitucional es irracional e infringe los Principios de Razonabilidad y Proporcionalidad, aun cuando el Magistrado pretenda que la sentencia "no existe", porque no se encuentra agregada al expediente.----------

Sostiene que en el presente caso la devolución del crédito fiscal se ve afectada por la aplicación de un criterio legal que previamente fue declarado inconstitucional para Bunge y el cual posee efectos declarativos.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Culmina su escrito solicitando la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 151 de fecha 16 de agosto de 2023 y que en consecuencia, se ordene la devolución a Bunge de la totalidad del monto reclamado en la demanda planteada.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 188/193 el Abogado Fiscal Marcos Morínigo contesta los agravios de la actora. Rechaza lo afirmado por la adversa y sostiene que al momento en que se realizaron las exportaciones cuyo crédito fiscal vinculado se peticionó (08/2018) aún se encontraba vigente lo establecido en el Decreto N° 9100/2018, el contribuyente estuvo obligado a su cumplimiento, en consecuencia, corresponde la reliquidación de las DDJJ conforme a lo establecido en el Decreto.-

Según su interpretación, la suspensión de los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 9100/2018 no alcanza al periodo fiscal 08/2018, razón por la cual la SET procedió a reliquidar, desafectando del campo 14 (exportación de otros bienes) y consignado al campo 13 de la DJ IVA Formulario 120, el importe que corresponde a la exportación de productos agropecuarios en estado natural (harina de soja y aceite de soja desgomado).----------

Solicita que se tenga por contestado el traslado y se desestime por improcedente el recurso incoado por la adversa. Protesta costas.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

Según constancias de autos la contribuyente Bunge Paraguay S.A solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador, por el régimen acelerado, correspondiente al periodo fiscal 08/2018. Mediante Informe de Análisis N° 77300010957 de fecha 06/09/2019 (fs. 27 de los antecedentes administrativos) los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 614.499.484, debido a *"D. Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 - Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente"*; G. 29.721.596 por *"E. Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que no fueron cuestionados por la certificadora"*; G. 480.727 *"F. Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que fueron observados por la certificadora"*; G. 51.272.095 por *"G. Proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal"*; G. 564.545 *"H. Proveedor que no presentó su respectiva DJ"*. Este Informe fue notificado a la contribuyente en fecha 12/09/2019. Por Resolución Particular N° 71800001524 de fecha 17/02/2022 el Viceministro de Tributación resolvió hacer lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por la firma BUNGE PARAGUAY S.A. y acreditar la suma de G. 564.545. Asimismo, ratificó en cuanto a los demás cuestionamientos el Informe de Análisis N° 773000010957/2019.----------

La firma Bunge Paraguay S.A. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado, más los accesorios legales correspondientes. ----------

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 151 de fecha 16 de agosto de 2023 resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado. El Tribunal ordenó la devolución de la suma de G. 51.272.095, crédito fiscal cuestionado por la SET debido a que proviene de *"proveedores que registran en sus DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal"*. En cuanto a los créditos especificados en los ítems E y F, de G. 29.721.596 y G. 480.272, cuestionados debido a que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, el Tribunal -en voto en mayoría- determinó que la accionante no ofreció pruebas que puedan refutar las observaciones que realizó la SET contra los documentos presentados. Por otra parte, en relación al ítem D, (G.

614.499.484, cuestionados por reliquidación efectuada por la SET), el Tribunal mencionó sobre los efectos del A.I. N° 2001/2018 de la Sala Constitucional de la CSJ, que ante la orfandad probatoria atribuida a la representante convencional de la parte actora y luego del análisis de la reliquidación del Formulario 120, no encuentra argumentos válidos para revocar el referido ítem D. ----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió la cuestión apelada conforme a derecho. Por lo tanto, cabe el análisis respecto a la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito fiscal IVA exportador de G. 51.272.095, cuestionado en su momento por la SET debido a "*proveedores que registran en las DDJJ ingresos inferiores a las ventas realizadas a la solicitante del crédito fiscal*".----------

En cuanto al rechazo de la devolución del crédito fiscal IVA exportador por provenir de operaciones realizadas por la firma contribuyente solicitante de la devolución con proveedores que son denominados por la SET como "omisos e inconsistentes", que no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, esta Sala Penal ha venido sosteniendo el mismo criterio en relación al caso planteado en estos autos, en cuanto a que la responsabilidad de ingresar los impuestos corresponde a cada contribuyente. Es decir, la obligación tributaria recae en cada sujeto pasivo o deudor (contribuyente) ante el sujeto activo o acreedor (fisco) en la relación jurídica tributaria, salvo que la ley disponga expresamente la solidaridad en la obligación tributaria.----------

La Ley N° 125/91 en su art. 180 determina que la responsabilidad por infracciones tributarias es "personal del autor", cuando dice: "*Infractores: La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta Ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*".----------

Por todo lo expuesto, cabe concluir que la contribuyente Bunge Paraguay S.A. 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.----------

En estas condiciones, no son procedentes los agravios de la demandada y, en consecuencia, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por esa representación y confirmar la devolución del crédito fiscal IVA exportador de G. 51.272.095 y accesorios legales correspondientes.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En otro orden de ideas, corresponde el estudio de los agravios de la parte actora. En concreto, la representante de la firma Bunge Paraguay S.A. impugna el rechazo por parte del Tribunal de Cuentas de la devolución de G. 614.499.484. Este monto resulta de una reliquidación del Formulario 120, efectuada por la SET sobre la base del Decreto N° 9100/18. La representante de la firma Bunge alega que tal decreto no es aplicable, en razón de que sus efectos están suspendidos por resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, específicamente el A.I. N° 2001 de fecha 03/09/2018.----------

El Tribunal de Cuentas en el fallo recurrido argumentó que ninguna de las partes ha presentado copia del mencionado interlocutorio, por lo tanto *"lo que no obra en el expediente no existe en el proceso"*, motivo por el cual determinó que no encontraba argumentos válidos para revocar el ítem D, referente a la reliquidación. En tal sentido, corresponde decir que la existencia del A.I. N° 2001 de fecha 03/09/2018 no fue discutida en autos; es más, la resolución judicial fue mencionada por la Administración Tributaria en el acto administrativo recurrido y en la contestación de la demanda. Lo que fue objeto de debate, es decir, el *thema decidendum*, es si el A.I. N° 2001 de fecha 03/09/2018, que suspende los efectos -hasta tanto se resuelva la acción- del art. 1° del Decreto N° 9100, que modificó los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013, surte efectos en relación al IVA periodo fiscal 08/2018. La parte actora alegó que la suspensión alcanza a dicho periodo fiscal, por lo que se abstuvo de aplicar las referidas normativas en su declaración jurada. Por otra parte, la SET es del criterio de que la suspensión de los efectos ordenada por A.I. N° 2001 fecha 03/09/2018, no es aplicable al IVA periodo fiscal 08/2018.-------

Como puede observarse en los actos administrativos impugnados, la Subsecretaría de Estado de Tributación efectuó una reliquidación de montos afectados al Formulario N° 120, en atención a que Bunge Paraguay S.A. declaró los productos agropecuarios incipientes de industrialización (harina de soja y aceite de soja desgomado) como exportación industrializada, en el campo 14, considerando lo expuesto en el A.I. N° 2001 del 03/09/2018 de la Sala Constitucional, por el cual concedió la suspensión de los efectos del Art. 1° del Decreto N° 9100 del 22/06/2018, que modificó los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013, a favor de Bunge Paraguay S.A. En este sentido, el criterio de la SET es que la suspensión es provisional y que por lo tanto, al momento en que se realizaron las exportaciones cuyo crédito fiscal vinculado se peticionó (08/2018) aún se encontraba plenamente vigente lo establecido en el Decreto N° 9100/2018, por lo que el contribuyente estuvo obligado a su cumplimiento.----------

En casos anteriores ésta Sala Penal ha determinado que la *sentencia* que hace lugar a la pretensión de inconstitucionalidad no podría tener efectos solo para el futuro, ya que se trata de una sentencia declarativa y como tal sus efectos se proyectan al pasado. No obstante, cabe mencionar que en el caso de autos se da la particularidad de que la firma Bunge Paraguay S.A. no cuenta con sentencia de inconstitucionalidad favorable, sino que formalizó su declaración jurada con base en lo dispuesto en el A.I. N° 2001 del 03/09/2018 de la Sala Constitucional, por el cual se concedió la suspensión de los efectos del Art. 1° del Decreto N° 9100 del 22/06/2018, que modificó los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013, a favor de Bunge Paraguay S.A. Vale decir, la cuestión en estudio se circunscribe en determinar si el *auto interlocutorio* de fecha 03/09/2018, que suspende provisoriamente los efectos de las normativas citadas, alcanza retroactivamente al IVA periodo fiscal 08/2018.----------

Sobre el punto, el art. 553 del Código Procesal Civil establece: *"Efectos* ***de la demanda.*** *La interposición de la demanda no suspende los efectos de la ley, decreto, reglamento, acto normativo o disposición impugnada, salvo cuando la Corte Suprema así lo dispusiere, a petición de parte, porque su cumplimiento podría ocasionar al reclamante un perjuicio irreparable. Dicha resolución, se dictará de inmediato y sin sustanciación. En los mismos términos podrá*

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos cincuenta

conceder medidas cautelares, de acuerdo con las disposiciones de este Código". El interlocutorio de fecha 03/09/2018, que suspende provisoriamente los efectos del Art. 1° del Decreto N° 9100 del 22/06/2018, que modificó los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013, no puede alcanzar retroactivamente al periodo fiscal 08/2018, en razón de que no se constituye en una *sentencia declarativa*, sino en un interlocutorio con vigencia provisoria, hasta tanto se resuelva el fondo de la cuestión, es decir, hasta que se determine si las normativas impugnadas se encuentran o no acordes a lo establecido en la Constitución Nacional.----------

En estas condiciones la reliquidación efectuada por la Subsecretaría de Estado de Tributación se encuentra ajustada a derecho, por lo que no corresponde la revocación de lo resuelto por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que no corresponde hacer lugar a los recursos interpuestos por ambas partes y, en consecuencia, corresponde confirmar el fallo apelado. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas en el orden causado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. d) y el Artículo 195 del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

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

A SU TURNO EL MINISTRO RAMÍREZ CANDIA DIJO: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso, resulta inoficioso el estudio del recurso de apelación. **Es mi voto.**----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE todo por ante mí, que lo certifico quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue: ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 350

Asunción, 13 de setiembre del 2024.

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

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. TENER POR DESISTIDOS los recursos de nulidad.----------

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, por los motivos expuestos en el Considerando de la presente resolución.----------

3. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, por los motivos expuestos en el Considerando de ésta resolución y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nº 151 de fecha 16 de agosto de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

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

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA