CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR ESSENTRA PRODUCTS S-A C/ EL ART. 221 DE LA LEY 125/91 "QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO" Y C/ EL ART. 88 DE LA MISMA LEY MODF POR EL ART. 3° DE LA LEY N°5061/13 Y EL ART. 101 DE LA LEY N°6380/19. AÑO: 2020 N°:1290.--- ---

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 11-09-2024 Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Novecientos treinta y tres

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los diez días del mes de septiembre del año dos mil veinticuatro, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **CÉSAR DIESEL JUNGHANNS, GUSTAVO SANTANDER DANS, ALBERTO MARTÍNEZ SIMÓN** ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al Acuerdo el expediente caratulado: **"ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR ESSENTRA PRODUCTS S-A C/ EL ART. 221 DE LA LEY 125/91 "QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO" Y C/ EL ART. 88 DE LA MISMA LEY MODF POR EL ART. 3° DE LA LEY N°5061/13 Y EL ART. 101 DE LA LEY N°6380/19",** a fin de resolver la Acción de Inconstitucionalidad promovida por el Abg. Carlos Boggino en nombre y representación de la firma Essentra Products S.A.----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, resolvió plantear y votar la siguiente: ----------

C U E S T I Ó N:

¿Es procedente la Acción de Inconstitucionalidad deducida?----------
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de votación, dio el siguiente resultado: **DIESEL JUNGHANNS, SANTANDER DANS, MARTÍNEZ SIMÓN**.----------

A la cuestión planteada, el **Doctor DIESEL JUNGHANNS** dijo: El Abg. Juan Carlos Boggino, en nombre y representación de la firma ESSENTRA PRODUCTS S.A., contra el Art. **221 de la Ley N° 125/92** *"Que establece el nuevo régimen tributario"*, el Art. 88 de la misma ley, modificada por el art. 3 de la Ley 5061/2013; *el Art. 101 de la Ley 6380/2019" De modernización y simplificación del sistema tributario nacional"*, contra los A**rt. 24 y 25 del** Decreto N° **1029/13** *"Por el cual se reglamenta aspectos relativos a la devolución de impuestos y petición de pago indebido o en exceso, establecidos en la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 y sus modificaciones"* y contra la Resolución General 15/2014, Art. 13, y la Resolución General /2019 en sus Arts. 15 y 16 ambas dictadas por la Secretaria de Estado de Tributación.- -------- ---------- ----------

El accionante, como fundamento de su presentación, sostiene la inconstitucionalidad de la norma por vulnerar los Arts. 46, 47, 137 y 181 de la Constitución Nacional. Manifiesta que la solicitud de devolución de créditos fiscales iniciada por su representada Essentra Products S.A., fueron rechazadas por la Administración Tributaria, en virtud a lo dispuesto en el artículo 221 de la Ley 125/1991. Menciona que dicha disposición legal es inconstitucional al establecer un plazo de cuatro (4) años para la caducidad del crédito a favor de la Administración Tributaria,

Alberto Martinez Simon
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Julio C. Payón Martínez
Secretario

Abg. Julio C. Payón Martínez
Secretario

entretanto el artículo 164 de la Ley 125/91, acuerda un término de cinco (5) años para prescripción del cobro de los tributos, atentando contra el principio de igualdad, ya que el fisco goza de un sistema más flexible y un plazo más extenso y, el contribuyente para reclamar su crédito tributario derivado del IVA del exportador tiene sistema más rígido y de menor plazo.—

Por su parte, el Ministerio Público contestó el traslado en los términos del Dictamen N° 254 de fecha 3 de Marzo de 2021, obrante a fs. 219/225 de autos, mediante el cual recomendó hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad.----------

Las normas impugnadas prescriben:----------

Art. 221 de la Ley N° 125/92- prescribe: **Caducidad de los créditos contra el sujeto activo.** *"Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo caducarán a los cuatro (4) años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles. La caducidad operará por periodos mensuales y su curso se suspenderá por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o pago de una suma determinada".*—

Art. 88.- Crédito fiscal del exportador. *La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones de exportación. El crédito del exportador será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el mismo realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada mensual, y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal, a petición de parte, conforme lo establezca la reglamentación. En las operaciones de exportación de productos agropecuarios en estado natural, y en las operaciones de exportación de productos agropecuarios en estado natural y sus -derivados, que han sido sometidos a procesos básicos, primarios o incipientes de industrialización, la devolución del crédito fiscal será del 50% (cincuenta por ciento) del impuesto consignado en las facturas de compra de los bienes y servicios que estén afectados directa o indirectamente a dichas operaciones. Se faculta al Poder Ejecutivo a reglamentar y determinar cuáles son los procesos de industrialización, así como los productos y contemplados en párrafo.*----------

El Poder Ejecutivo establecerá el plazo para la devolución y los requerimientos para la presentación de la solicitud, cuya aceptación estará condicionada a que la misma, esté acompañada de las facturas justificativas del crédito solicitado, la declaración jurada y la certificación del auditor independiente. La falsa declaración del contribuyente y de su auditor será tipificada como defraudación fiscal y delito de evasión fiscal. La solicitud de devolución será procedente a partir del día siguiente al vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal en que se configura la exportación, y podrá ser realizada dentro del plazo previsto en el Artículo 221 de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO" y SUS modificaciones.----------

Los exportadores podrán solicitar la devolución acelerada del crédito presentando una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros, conforme al texto redactado por la Administración Tributaria con el asesoramiento del Banco Central del Paraguay. En éste sistema, plazos serán fijados por reglamentación. 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. La Administración Tributaria establecerá criterios o canales de selectividad que

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 11-09-2024

permitan disponer la devolución fluida de los créditos fiscales. En el caso que el solicitante cumpla con los requisitos previstos para acceder a los beneficios de los canales de selectividad, el plazo para devolver el monto que corresponda se establecerá por reglamentación, sin perjuicio que dentro del período de prescripción, se realicen los controles o verificaciones.----------

La mora en la devolución dará lugar a la percepción de un recargo o interés mensual a calcularse día por día, que será coincidente con el fijado por el Poder Ejecutivo conforme a lo establecido en el tercer párrafo del Artículo 171 de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO" y sus modificaciones, vigente a la fecha de la acreditación o pago del capital devuelto. El recargo o interés se calculará a partir del día siguiente de cumplido el plazo que establezca el Poder Ejecutivo. Transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá denunciar el hecho al Ministro de Hacienda, debiendo disponerse, dentro de los 10 (diez) días de presentada la misma, la instrucción de sumario administrativo a los funcionarios actuantes para la investigación y determinación de sus responsabilidades, si las hubiere. La denuncia infundada será sancionada con una multa equivalente a 10 (diez) salarios mínimos mensuales vigentes para actividades diversas no especificadas en la capital de la República, pagadera dentro de los 5 (cinco) días de haberse dictado la Resolución correspondiente. Los bienes ingresados al país bajo el régimen de admisión temporaria con el objeto de ser transformados, elaborados, perfeccionados y posteriormente re-exportados tendrán el mismo tratamiento fiscal de los exportadores. De igual forma, serán considerados aquellos bienes extranjeros destinados a ser reparados o acabados en el país, que ingresen por el mencionado régimen.----------

Los fabricantes de bienes de capital tendrán el mismo trato previsto en este artículo para los exportadores por las ventas realizadas en el mercado interno durante el ejercicio fiscal y por los saldos no recuperados del crédito fiscal afectado a la fabricación de dichos bienes, cuando los mismos sean vendidos en los términos de la exoneración contemplada en el Artículo 83 numeral 1), inciso d de la presente Ley.".----------

Art. 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 articulos 88 y de la presente ley.----------

Dicho IVA Crédito deberá ser imputado en primer término contra el IVA Débito, para el caso que e ortador también realice operaciones gravadas en el mercado interno. Realizada dicha imputaci´ , de existir un excedente, el exportador podrá requerir su devolución o utilizarlo para la li idación de este impuesto en los periodos fiscales siguientes.----------

n las operaciones de exportación de productos agricolas en estado natural, incluidos lo ivados del primer proceso de elaboración o industrialización, tales como la elaboración de harinas, de aceites crudos o desgomados, expellers, pellets y similares, no procederá la devolución del IVA Crédito consignado en la facturas que documentaron la adquisición de

Alberto Martinez Simon
Ministro

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Abg. Julio C. Parón Martínez
Secretario

dichos bienes a ser exportados, incluidas sus materias primas. Sin embargo, podrán obtener la devolución del IVA Crédito consignado en las facturas que documentaron la adquisición de los demás bienes y servicios afectados directa o indistintamente a las operaciones de exportación.----------

La solicitud de devolución será procedente a partir del mes siguiente del vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se configura la exportación y podrá ser realizada dentro del plazo de prescripción, contados partir del mes siguiente a la exportación. Dicha solicitud será gestionada por periodos mensuales en forma cronológica, realizada la presentación de documentaciones correspondientes a un periodo fiscal determinado, no podrán presentarse solicitudes de periodos fiscales anteriores. La presentación de la solicitud de devolución interrumpirá el plazo de prescripción.----------

El IVA Crédito del exportador recuperable de un periodo determinado, será el importe del saldo de este tipo de créditos, del que se deducirán los créditos rechazados y los imputados contra el IVA Débito del mes de liquidación o en periodos fiscales siguientes.----------

Los bienes ingresados al país bajo el régimen de admisión temporaria con el objeto de ser transformados, elaborados, perfeccionados y posteriormente re-exportados, tendrán el mismo tratamiento fiscal de los exportadores. De igual forma serán considerados aquellos bienes extranjeros destinados a ser reparados o acabados en el pais, que ingresen por el mencionado régimen.----------

Asimismo, podrá ser solicitada la recuperación del IVA Crédito relacionado directamente a las operaciones de flete de exportación, por parte de las empresas transportadoras. Entendiéndose como tales, aquellas que emitan la documentación internacional de respaldo de transporte, tales como: Carta de Porte por Carretera, Conocimiento de Embarque, Carta de Porte Aéreo.----------

Los fabricantes de bienes de capital tendrán el mismo trato previsto en este artículo para los exportadores por las ventas realizadas en el mercado interno durante el ejercicio fiscal y por los saldos no recuperados del crédito fiscal afectado a la fabricación de dichos bienes, cuando dichos bienes son vendidos en los términos de la exoneración contemplada en el artículo 100 de la presente ley.----------

La Administración Tributaria realizará la devolución, acreditando e monto justificado en la cuenta corriente tributaria del exportador, quien podrá utilizarlo para abonar otros tributos o transferirlo a otro contribuyente para que éste lo compense con sus deudas tributarias.---------

Al momento de solicitar la devolución del IVA Crédito, el contribuyente deberá presentar la autorización a las entidades bancarias, financieras, casa de cambio y similares con quienes opera, a proveer informes y documentos a la Administración Tributaria, de las transacciones realizadas por intermedio de ellas, a fin de verificar la procedencia de la operación. El hecho de proveer a la Administración Tributaria estas informaciones requeridas y las que obren en entidades con deber de secreto no constituirá un incumplimiento a este deber.----------

EL IVA Crédito del Exportador no podrá ser superior al monto que resulte de aplicar la tasa máxima prevista para el presente impuesto sobre el valor aduanero de exportación. De existir remanente, podrá ser requerido en las solicitudes subsiguientes.----------

El rechazo total o parcial podrá ser objeto del Recurso de Reconsideración.----------

° 1029/2013. Art. 24.- Orden de tramitación *Las solicitudes de devolución las por tipo y en el orden en que fueron presentadas. Cuando dentro de un volución se suspendan los plazos, deberá tramitarse la solicitud inmediata*

Art. 25.- Cantidad máxima de solicitudes de devolución simultáneas *La Subsecretaría de Estado de Tributación reglamentará la cantidad de solicitudes de devoluciones activas con que podrán contar los contribuyentes.----------*

Resolución N° 15/2014. Art. 13.- Recepción de la documentación inicial requerida. *Desde la fecha de recepción de la documentación inicial requerida por parte de la Administración Tributaria, la misma deberá proceder, dentro del plazo de 5 (cinco) días, a la revisión formal de la misma.---------- ---------- ---------- ----------*

Si existieren observaciones a la documentación, la Administración las notificará al interesado, a la dirección de correo electrónico que tenga declarada en el RUC, quien deberá subsanar lo observado dentro de los 5 (cinco) días siguientes a su notificación. Vencido dicho término sin que el contribuyente haya subsanado tales observaciones, se tendrá por desistida la manifestación realizada, debiéndose proceder a su archivo, sin perjuicio del derecho del contribuyente de volver a ingresar este pedido. Cumplido el requerimiento, la Administración contará con otros 5 (cinco) días para proceder conforme al primer párrafo del presente artículo.

Cuando se hayan cumplido los requisitos de forma en la presentación de la documentación inicial requerida, la solicitud podrá ser presentada a partir de la correspondiente aprobación, dentro del plazo de 5 (cinco) días contados desde el día siguiente a la respectiva notificación que la SET realice al contribuyente.----------

Vencido dicho plazo sin que el contribuyente haya presentado la solicitud, la misma se tendrá por desistida, pudiendo en este caso retirarse la documentación presentada, e iniciarse nuevamente el procedimiento.----------

La presentación de la documentación inicial requerida deberá ser ingresada en orden cronológico, es decir, realizada la presentación de documentaciones correspondientes a un pe odo fiscal determinado, no podrán presentarse posteriormente documentaciones de pe o anteriores.---------- ---------- ---------- ----------

Mientra e encuentre pendiente la presentación de una solicitud de devolución, no se podrá presentar documentación inicial requerida correspondiente a pedidos de devolución de periodos poster encionada.----------

Resolución General N° 25/201 . Art.-15 Modificación de las solicitudes y pres ción de declaraciones juradas rectificativas*. Una vez que sea formalmente pres la la solicitud de devolució isma no podrá ser modificada por el solicitante. La presentación de cualquier declaración j rada re tificativa afectada a dicha solicitud deberá*

Alberto Martínez Simon
Ministro

Cesar M. Diesel J ghanns
Ministro CSJ

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

realizarse antes de la conclusión del trámite solicitado, cuando se refiera a un impuesto y/o periodo incluidos en la solicitud, y únicamente mediando comunicación previa a la SET, pudiendo esta última requerir al solicitante que modifique su solicitud, o aplicar la compensación de oficio, según corresponda. ----------

Las solicitudes deberán ser ingresadas cronológicamente, debiendo las mismas ser tramitadas en el mismo orden en que fueron consideradas como formalmente presentadas, salvo que se haya dispuesto la prórroga de los plazos, medidas de mejor proveer, fiscalizaciones o controles motivados por la detección de irregularidades del solicitante o sus proveedores.----------

Art. 16.-Solicitudes de devolución simultáneas. Quienes soliciten la devolución del IVA podrán, indistintamente, hacerlo por el Régimen General o por el Régimen Acelerado y gestionar hasta 15 (quince) solicitudes de devolución de forma anual. Entiéndase como anual, al periodo entre el mes de enero a diciembre.----------

En esencia, la accionante cuestiona la desigualdad de trato entre el sujeto activo -Estado- y el sujeto pasivo -contribuyente- para el reclamo de sumas vinculadas a una relación jurídica tributaria, por lo que cabe traer a colación igualmente el Art. 164 de la Ley N° 125/92. Este dispone: **Prescripción**. *"La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal".*-------- ----------

Como cuestión preliminar, debemos decir que el análisis del principio de igualdad ante la ley, entendida en su primera faceta, es decir, igualdad como trato no discriminatorio, supone la existencia de situaciones iguales, que impone el deber de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, pues no se puede establecer privilegios que concedan a unos lo que se niega a otros bajo las mismas circunstancias. En este aspecto, resulta oportuno traer a colación las palabras de Robert Alexy: "*Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual*" (ALEXY, Robert Teoría de los Derechos Fundamentales. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. España. 1993. Pág. 395).----------

En cuanto al caso sometido a estudio, en primer lugar y a los efectos de evaluar la posible lesión a la garantía constitucional de la igualdad ante la ley, debemos analizar si nos encontramos realmente ante las mismas condiciones y circunstancias, que merezcan la igualdad de trato. Al respecto, cabe delimitar la primera situación, esto es, la de la recurrente quien reclama la devolución del crédito fiscal del exportador ante la Administración, solicitud que le ha sido denegada por aplicación de la norma hoy excepcionada -Art. 221 de la Ley 125/92-, que regula el plazo de caducidad de los créditos y reclamaciones contra el sujeto activo, estableciéndolo en 4 años. Por otro lado, nos encontramos ante un caso abstracto, cual es el supuesto de hecho regulado en el Art. 164 de la Ley 125/92, que establece el plazo de prescripción de la acción para el cobro de tributos por parte de la Administración, estableciéndolo en 5 años.----------

De lo arriba expuesto, podemos concluir que nos encontramos ante situaciones diferentes pues, por un lado, se trata del plazo de caducidad con que cuenta el sujeto pasivo para el reclamo de créditos por pago indebido o en exceso ante el sujeto activo mientras que, por otro, del plazo de prescripción con que cuenta el sujeto activo para reclamar el pago de las obligaciones tributarias a los contribuyentes. Por tanto, en atencion a la libertad de configuración del legislador, nada obsta a que el mismo establezca plazos distintos pues,

efectivam nt , se trata de situaciones diferentes. Ello, pues, las figuras de caducidad y prescripción on esencialmente distintas, más allá de las discusiones doctrinarias respecto a é es lo que caduca o prescribe, lo que implica, necesariamente, la imposición de plazos diferentes. A lo que se suma que, en general, existe un consenso respecto a que los plazos de prescripción son más largos que aquéllos de caducidad. En consecuencia, no se observa vulneración alguna al principio de igualdad ante la ley, entendida como la prohibición de trato discriminatorio, pues nos encontramos ante situaciones desiguales, lo que posibilita un trato desigual.----------

En relación a la impugnación de las demás normas legales; Art. 88 de la misma ley 125/91, modificada por el art. 3 de la Ley 5061/2013; el Art. 101 de la Ley 6380/2019 *"De modernización y simplificación del sistema tributario nacional"*, los **Art. 24 y 25 del Decreto N° 1029/13** *"Por el cual se reglamenta aspectos relativos a la devolución de impuestos y repetición de pago indebido o en exceso, establecidos en la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 y sus modificaciones"*, están directamente relacionadas con el Art. 221 de la Ley 125/92, en consecuencia, tales normativas como son reglamentarias del art. 221 deben seguir igual suerte, en el sentido de que, no se advierte incompatibilidad alguna con los lineamientos constitucionales; por lo que, tampoco deviene inconstitucional.---------- ———

En cuanto a las Resoluciones Administrativas dictadas por la SET cabe mencionar, que el accionante no ha expuesto el agravio concreto que le ocasiona las resoluciones impugnadas, limitándose a la mera enunciación de los principios supuestamente vulnerados, por tanto al no darse los presupuestos establecido en la ley, la acción intentada contra las mismas deviene improcedente.----------

Por los fundamentos que anteceden, considero que corresponde rechazar la acción de inconstitucionalidad promovida por ESSENTRA PRODUCTS S.A. contra el Art. 221 de la Ley N° 125/92, el Art. 88 de la misma ley, modificada por el art. 3 de la Ley 5061/2013; el Art. 101 de la Ley 6380/2019, los Arts. 24 y 25 del Decreto N° 1029/13 y contra las Resoluciones Generales Nro. 15/2014, Art. 13, y N° 25/2019, Arts. 15 y 16, ambas dictadas por la Secretaria de Estado de Tributación. **VOTO EN ESE SENTIDO.**----------

turno, el **Doctor MARTÍNEZ SIMÓN,** dijo: En estos autos se ha promovido una acción de i onstitucionalidad contra diversas leyes, reglamentos y resoluciones que regulan la devolución impuestos en concepto de crédito fiscal de exportadores.----------

Las normas im gnadas son las siguientes:----------

1) **Art. 88 de la Ley N° ción modificada por Art. 3 de Ley N° 5061/13):** que re noce el créd s de exportación y faculta a las personas que realic icha activid inistración dicho crédito fi o del plazo previs el Art. 221 misma --------- ----------

Alberto Martínez Simon
Ministro

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Julia C. Pavón Martínez
Secretaria

2) **Art. 221 de la Ley N° 125/91**: que establece un plazo de 4 años (desde la fecha en que pudieron ser exigibles) para que los particulares hagan efectivo el crédito que pudieran tener contra la Administración, incluyendo el pedido de devolución de impuestos en concepto de crédito fiscal de exportadores.----------

3) Art. 101 de la Ley N° 6380/19: que autoriza la devolución del "IVA crédito" en tanto se cumplan los requisitos de rigor.----------

4) Arts. 24 y 25 del Decreto N° 1029/13 del Poder Ejecutivo: que reglamentan la tramitación simultánea de solicitudes de devolución del "IVA crédito".----------

5) **Art. 13 de la Res. Gral. N° 15/14 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET):** que reglamenta la tramitación de la devolución del "IVA crédi o".----------

6) Arts. 15 y 16 de la Res. Gral. N° 25/19 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET): que deroga las disposiciones de la Res. Gral. N° 15/14 y establece un nuevo marco regulatorio.----------

El accionante fundó la acción de inconstitucionalidad alegando que estas normas vulneran los derechos y garantías constitucionales consagrados en los Arts. 46 y 47 (Igualdad), 137 (Supremacía de la Constitución) y 181 (Igualdad del Tributo) de la Constitución.----------

El argumento central del accionante consiste en que las leyes impugnadas crean una situación de desigualdad ilegítima entre la Administración Tributaria y los administrados en materia impositiva. Más concretamente, el accionante sostiene que mien ras los administrados tienen sólo 4 años para peticionar la devolución de impuestos en concepto de créditos fiscales, la Administración Tributaria tiene 5 años para exigir el cobro de impuestos.----------

Según explica el accionante, esta diferencia de plazos legales le impide ejercer su derecho de obtener la devolución del IVA y oponer el consecuente crédito fiscal en las mismas condiciones que la Administración Tributaria tiene para perseguir el cobro de impuestos.-------

Planteado el problema en estos términos, el Ministerio Público dictaminó que corresponde hacer lugar parcialmente a la acción de inconstitucionalidad, pero únicamente respecto de los Arts. 88 y 221 de la Ley N° 125/91, mientras que recomendó rechazar la impugnación de las demás normas atacadas. Ello se debe a que, según explica el Fiscal Adjunto, sólo los Arts. 88 y 221 se refieren al plazo previsto para solicitar la devolución de impuestos, y que las demás normas sólo regulan la tramitación de la solic tud, por lo que serian ajenas a la cuestión del plazo.----------

Debo adelantar que comparto esta última precisión hecha por el Ministerio Público, específicamente en cuanto a los motivos por los que no procede la acción intentada contra los artículos antes mencionados de la Ley N° 6380/19, el Decreto N° 1029/13 del Poder Ejecutivo, las Res. Grales. N° 1S(14 y N° 25/19 dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET).----------

En efecto, la posición del accionante se centra en atacar la situación de desigualdad que es generada por la diferencia de plazos que tiene, por un lado, el contribuyente para obtener la devolución de impuestos y, por otro, la Administración Tributaria para exigir el cobro compulsivo de impuestos. Luego, no se explica cuál es la relación que tienen las normas que regulan el trámite de la devolución propiamente con los derechos constitucionales que se alegan conculcados. Dicho de otro modo independientemente del plazo aplicable, el trámite de

devoluci permanece invariable. Así pues, corresponde rechazar la acción de inconsti onalidad contra las normas que regulan el trámite o procedimiento de la devolución de stos en este caso concreto, a saber el Art. 101 de la **Ley N° 6380/19**, los Arts. 24 y 5 **Decreto N° 1029/13** del Poder Ejecutivo, el Art. 13 de la **Res. Gral. N° 15/14** dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) y los Arts. 15 y 16 de la **Res. Gral. N° 25/19** dictada por la Subsecretaria de Estado de Tributación (SET).----------

Habiendo delimitado normativamente la presente acción de inconstitucionalidad, seguidamente me ocuparé de analizar si la conculcación de derechos constitucionales denunciada ha ocurrido efectivamente.---- ---------- ---------- ----------

Conviene comenzar por señalar que el accionante identificó concretamente el momento en que le fueron aplicadas las normas impugnadas. Al respecto, el mismo presentó constancias documentales que acreditan el rechazo de diversas solicitudes de devolución de impuestos en concepto de crédito fiscal de exportación (fs. 25, 31, 37, 43, 51, 56, 62, 69, 76 y 83). Las resoluciones que disponen el rechazo de dichas solicitudes fueron fundadas en la extemporaneidad del pedido, como puede observarse en la primera página del informe que le corresponde a cada resolución.---- ----------

Tomemos como ejemplo la Res. N° 7930006011 del 05 de junio de 2019 (f. 25), que rechaza la solicitud de devolución de créditos fiscales por un monto de G.144.246.461 bajo el fundamento del informe contenido a fs. 26/30, que en la parte pertinente dice: *"En virtud a lo expuesto en el Art. 221 de la Ley N° 125/1991, se concluye que el periodo fiscal invocado en la solicitud se encuentra caduco"*, debido a que el plazo para formular el reclamo es de 1460 días (correspondiente a 4 años) y ya había transcurrido un total de 1548 días.----------

Esta misma situación se repite en las distintas solicitudes de devolución de impuestos presentadas por la parte accionante.----------

Por lo tanto, podemos afirmar que el rechazo de las solicitudes de devolución de impuestos ha sido fundado precisamente en el plazo de 4 años que el Art. 221 de la Ley N° 125/91 acuerda a los contribuyentes para solicitar la devolución de impuestos en concepto de crédito scal.----------

Ahora corresponde examinar si esta diferencia de plazos para reclamar la devolución de impuestos y p a perseguir su cobro constituye efectivamente una afrenta al principio constitucional de ualdad previsto en la Constitución, ya sea de forma genérica (Art. 46) o especificamente en acepción tributaria (Art. 181).----------

Sobre el punto, ino señalar lo evidente al recordar ción del ejercicio de derecho, dent argen de tiempo no es inconstitucional. Lóg ente, la pres ia y l idad son nte vigentes en nue rdenami o del derecho

Alberto Martinez Simon
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martinez
Secretario

acarrea consecuencias desfavorables para su titular, quien mediante su actuar negligente o desinteresado las ha consentido.----------

Desde luego que ello no significa que no pueda producirse una situación de desigualdad ilegítima como consecuencia de la aplicación de un plazo de prescripción o caducidad determinado, pero no hará parte de esa desigualdad el hecho de que la ley supedite el ejercicio de una acción o derecho a un factor temporal.----------

En ese sentido, está claro que la ley atacada de inconstitucionalidad acuerda distintos plazos. El contribuyente tiene 4 años para reclamar la devolución de impuestos en concepto de crédito fiscal (Art. 221 de la Ley N° 125/91), mientras que la Administración Tributaria puede exigir el cobro compulsivo de tributos hasta por 5 años (Art. 164 de la Ley N° 125/91). También debo resaltar que la extensión no es la única diferencia que tienen estos plazos, pues también difieren en su cómputo. El plazo del contribuyente inicia desde *"la fecha en que pudieron ser exigibles"* los créditos, mientras que el plazo de la Administración Tributaria comienza a computarse desde *"el 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse"*.----------

La diferencia de plazos aquí apuntada ha sido materializada en el presente caso, ya que la Administración Tributaria rechazó solicitudes de devolución de impuestos formuladas por el contribuyente -hoy accionante- con base en que había transcurrido un plazo mayor a 4 años. Como vimos, esto se desprende de las resoluciones emanadas de dich órgano:----------

RES. Nº	PLAZO DE 4 AÑOS (expresado en días)	DÍAS TRANSCURRIDOS	FOJA
7930006011	1460	1548	25
7930006302	1460	1548	31
7930006418	1460	1533	37
7930006421	1460	1525	43
7930006550	1460	1609	51
7930006559	1460	1627	56
7930007011	1460	1610	62
7930007165	1460	1599	69
7930007021	1460	1593	76
7930007086	1460	1602	83

En el cuadro que antecede se aprecia que el fundamento empleado por la Administración Tributaria para declarar caduco el crédito fiscal del contribuyente peticionante ha sido el vencimiento del plazo de 4 años previsto en el Art. 221 de la Ley N° 125/91.----------

Ahora bien, como fuera anticipado, ni la caducidad de derechos ni la prescripción de obligaciones implican desigualdad alguna. Lo que en realidad debemos examinar es si la aplicación de estos plazos que difieren entre sí produce una situación de desigualdad.----------

A ese respecto, la situación de desigualdad que el accionante pretende presentar dista de ser evidente. En efecto, si bien se ha comprobado que la Administración Tributaria rechazó diversas solicitudes de crédito impositivo bajo el argumento de que había vencido el plazo para efectuar dichas solicitudes, no se puede afirmar razonablemente que el mero vencimiento de un plazo -sea éste de prescripción o caducidad- entraña una situación desigual o injusta.------

11 -09- 2024

Reitero: ncimiento del plazo previsto en la ley para ejercer una acción o derecho no coloca a su ti en una situación injusta.----------

or emás, un plazo de cuatro (4) años para ejercer el derecho de reclamar créditos impositivos por pagos indebidos o saldos a favor no es irrazonable. El contribuyente tiene a su disposición un extenso lapso para iniciar los trámites pertinentes, a lo que debemos sumar que en estos autos no se ha acreditado alguna circunstancia de orden práctico o de tipo administrativo que tenga la virtualidad de obstruir el ejercicio de dicho derecho, lo que daría lugar a construir hipotéticamente una situación de desigualdad.----------

Como último punto, considero prudente agregar que el Art. 181 de la Constitución, que consagra el principio de que *"La igualdad es la base del tributo"* tampoco se ve conculcado por las normas en estudio. Esto se debe a que la igualdad a la que se refiere la norma guarda relación con la discriminación de personas que se encuentran en idéntica situación. A modo de ejemplo, lógicamente no sería constitucional que dos comerciantes que se desenvuelven en el mismo rubro y se rigen por el mismo marco legal sean pasibles de distintas cargas impositivas por la misma actividad. Sin embargo, la desigualdad que existe en este caso en cuanto a los distintos plazos que rigen para el contribuyente y para la Administración Tributaria no presenta las mismas características.----------

El hecho de que existan plazos distintos para el contribuyente y la Administración Tributaria no debe juzgarse como inconstitucional por desigualdad, tanto las situaciones a las que dicho plazo le sea aplicado sean también distintas. Asi pues, el plazo de cuatro años rige para ejercer el derecho de solicitar el reconocimiento de crédito fiscal, mientras que el de cinco años se aplica a la prescripción de la acción de cobro compulsivo de tributos. Ante situaciones diferentes, el legislador optó por establecer plazos distintos, y eso no es inconstitucional.------

En consecuencia, no advirtiéndose en la descripción fáctica del accionante una situación de desigualdad ilegítima como consecuencia de la aplicación de las normas impugnadas, no resta sino rechazar la acción de inconstitucionalidad también en cuanto a los artículos de la Ley N° 125/91.---------- ----------

Por estos motivos, voto por el rechazo íntegro de la acción de inconstitucionalidad promovida por Essentra Products S.A.------ ----------

Asimismo, corresponde levantar las medidas dictadas por el A.I. N° 2257 28 de diciembre de 5030, obrante a f. 138 de autos. **ES MI VOTO**.----------

A su turno, el **Doctor SANTANDER DANS** manifestó, que se adhiere al voto del Ministro **Doctor MARTÍNEZ SIMÓN**, por los mismos fundamentos.-------- -------- ----------

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

Alberto Martinez Simon
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Ante mí:

SENTENCIA NÚMERO: 933

Asunción, 10 de Septiembre de 2024 -

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
R E S U E L V E:

NO HACER LUGAR a la Acción de Inconstitucionalidad promovida por el Abg. Juan Carlos Boggino en epresentación de Essentra Products S.A, de conformidad a lo establecido en el exo o de la presente resolución.----------

ORDENAR el levanta ento de la Medida de Suspensión de efectos, dispuesta por el A.I. N° 2 57 de fecha 28 de dic mbre de 2020, dictado por esta Sala.----------

ANOTAR, registrar y notificar ----------

Alberto Martinez Simon
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Ante mí:

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL I
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA