CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800000993/2020 DEL 28 DE OCTUBRE Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN -SET" EXPTE. N° 571/2023.----------

ACUERDO Y SENTENCIA N° Trescientos siete.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintitres días, del mes de agosto, del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800000993/2020 DEL 28 DE OCTUBRE Y OTRA DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN -SET", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos por la abogada Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., contra el Acuerdo y Sentencia N° 50, de fecha 10 de mayo de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.---

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

¿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: **BENÍTEZ RIERA, RAMÍREZ CANDIA Y LLANES OCAMPOS.**----------

CUESTIÓN PREVIA: Se impone con carácter preliminar estudiar cuestiones previas que han sido planteadas, pero que no hacen al análisis en concreto de la resolución impugnada. En ese sentido, corresponde abocarnos al estudio del pedido de deserción de recursos incoado por la parte demandada

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

recurrida.----------

Así, el art. 419 del Cód. Proc. Civ. reza: "*a) Formas de fundamentación: El recurrente hará análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso*".----------

Del escrito de expresión de agravios presentado por la abogada Erika Bañuelos se coligen argumentos jurídicos y fácticos que hacen a la pretensión recursiva. La parte actora recurrente cuestiona la interpretación de la norma realizada por el Tribunal y manifiesta su disconformidad al respecto, pues, arguye que la misma resulta clara en cuanto al procedimiento de devolución de crédito fiscal de tipo exportador y sostiene que en el presente caso no correspondía que su representada inicie un sumario administrativo.--------

Entonces, con o sin razón, lo cual analizaremos más adelante, se ve que la parte actora apelante ha cuestionado la tesis del tribunal, utilizando argumentos puntuales y de contenido, que justifican su análisis en esta instancia, por lo que el pedido de deserción genérica de recursos incoado por la demandada recurrida resulta improcedente y debe ser desestimado, sin perjuicio de un análisis particular de la fundamentación de cada recurso.----------

A SU TURNO EL SEÑOR MINISTRO DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Manifiesta su adhesión a la opinión expresada por el Ministro preopinante, Dr. Luis Maria Benítez Riera, en cuanto a **desestimar el pedido de deserción de recursos** solicitado por la parte demandada, por compartir los mismos fundamentos.----------

A SU TURNO LA SEÑORA MINISTRA DRA. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero a la opinión del Ministro preopinante, por los mismos fundamentos.----------

PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL SEÑOR MINISTRO DR. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA dijo: La abogada Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., desiste

29-08-2024

expresamente del presente recurso a fs. 144. Por lo demás, no se advierten vicios o defectos que autoricen a una declaración oficiosa de nulidad en los términos de los arts. 113 y 404 del Código Procesal Civil; en consecuencia, el recurso debe tenerse, entonces, por desistido.----------

A SU TURNO EL SEÑOR MINISTRO DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Manifiesta su adhesión al voto del Ministro Dr. Luis María Benítez Riera, en cuanto a **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 50/2023 del Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundamentos.----------

A SU TURNO LA SEÑORA MINISTRA DRA. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, por los mismos fundamentos.----------

SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL SEÑOR MINISTRO DR. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 50 de fecha 10 de mayo de 2023, resolvió: *"1.- **NO HACER LUGAR** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma **BUNGE PARAGUAY SOCIEDAD ANONIMA**, en consecuencia; 2.- CONFIRMAR los actos administrativos impugnados, **Resolución Particular N° 71800000993/2020 del 28 de octubre** y **el Informe de Análisis N° 77300009594/2018 del 07 de noviembre**, dictadas por **la SUB SECRETARIA de ESTADO de TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, y conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley N° 125/91, modificado por Ley N° 5.061/2013, disponer el archivo definitivo del expediente administrativo, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente Resolución; 3.- **IMPONER** las costas a la perdidosa; 4.- **ANOTAR**,…".* (fs. 136 vlta.)(sic).----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

De dicha sentencia recurre la Abg. Erika Bañuelos, representante convencional de la parte actora, y al fundamentar su recurso de apelación (fs. 144/145) manifiesta que la resolución recurrida contiene una interpretación incorrecta de la norma utilizada para rechazar la demanda contencioso administrativa iniciada por la actora. Al respecto, trae a colación el art. 88 de la Ley N° 125/91 que fue modificado por la Ley N° 5061/13 y señala que el mismo resulta claro en cuanto al procedimiento de devolución de crédito fiscal tipo exportador, enfatizando que únicamente se debe iniciar sumario administrativo respecto de la parte cuestionada si aquel cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria resulta por irregularidades en la documentación. En tal inteligencia, refiere que a su representada (Bunge Paraguay S.A.) no le correspondía iniciar un sumario administrativo, puesto que, la administración no realizó cuestionamientos por irregularidades en la documentación, sino que las diferencias se dan respecto a la interpretación y el alcance del A. y S. N° 1794/2017 dictado por la Sala Constitucional. A más de ello, menciona los artículos atinentes a los intereses moratorios debidos por la Administración Tributaria al contribuyente por mora en la devolución de los créditos fiscales, por lo cual sostiene que la S.E.T. debe proceder a la devolución de lo solicitado más los accesorios legales correspondientes. Por último, peticiona se revoque el acuerdo y sentencia recurrido.-

A fojas 149/152 contesta el traslado el abogado Marcos Morínigo, Abogado de la Abogacía del Tesoro, y expresa que tanto las actuaciones administrativas como la resolución apelada reúnen los fundamentos básicos y esenciales de regularidad y validez. En lo atinente al art. 88 de la ley N° 125/91 apunta que el mismo no admite otra interpretación por aplicación expresa de normas positivas vigentes. En consecuencia, solicita se confirme la sentencia recurrida.---

En autos se discute si el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala resolvió conforme a derecho al no hacer lugar a la demanda

presentada por la firma Bunge Paraguay S.A., confirmando los actos administrativos impugnados Resolución Particular N° 71800000993/2020 del 28 de octubre y el Informe de Análisis N° 77300009594/2018 del 07 de noviembre, dictados por la S.E.T.-

A tal efecto, realizaremos un breve recuento de las actuaciones relevantes que hacen al caso.----------

Del estudio de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos que obran por cuerda separada, se advierte que la firma Bunge Paraguay S.A. presentó la solicitud de devolución del IVA Exportador, correspondiente al periodo fiscal agosto del 2017, por la suma de G. 1.589.168.710 (fs. 20/21 de los A.A.).----------

Ante el mentado pedido la S.E.T. dictó el Informe de Análisis N° 77300009594/2018 el cual da cuenta del monto solicitado por el contribuyente y apunta que el total del crédito fiscal susceptible de devolución deviene la suma de G. 1.589.168.710, es decir, el mismo monto solicitado. Ahora bien, luego de un exhaustivo estudio dicha entidad concluyó que ciertos comprobantes no cumplen con las reglamentaciones vigentes, por tanto, declara que la suma de G. 2.258.161 no se encuentra justificada y por ende no resulta susceptible de devolución. Ante esta situación, determinó que el monto justificado luego del análisis resulta la suma de G. 1.586.910.549.----------

Ahora bien, aquí cabe aclarar que con base a dicho informe la entidad también procedió a realizar una reliquidación sobre el saldo técnico de la firma, obrante en su DD.JJ., en atención a que consideró que el contribuyente si bien solicitó la inaplicabilidad de los arts. 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/13, lo cual tuvo dictamen favorable en virtud del Acuerdo y Sentencia N° 1794/2017 dictado por la Sala Constitucional de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

la Corte Suprema de Justicia, la S.E.T. concluyó que tal inaplicabilidad resulta vigente recién desde la efectiva notificación de la resolución, en fecha 02 de febrero de 2018, de conformidad a dictámenes referenciados sobre el alcance de la resolución, los efectos irretroactivos de la declaración de inconstitucionalidad e irretroactividad de las normas jurídicas. En tal menester, habida cuenta que el periodo fiscal en cuestión corresponde a agosto de 2017, la S.E.T. determinó que resulta procedente la reliquidación de los valores declarados en dicho periodo fiscal, consignando en el rubro 13 y no en el rubro 14 los productos en cuestión. En tal sentido, corresponde señalar que el contribuyente declaró, G. 7.960.621.879 en concepto de saldo técnico a su favor; y la Administración, luego de la reliquidación mencionada, reconoció –como saldo técnico- G. 7.427.116.402, arrojando una diferencia de G. 533.505.477. En apretada síntesis, la S.E.T. consideró que la inaplicabilidad de los arts. 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/13 declarada por A. y S. N° 1794/2017 rige únicamente para el futuro, y que, por tanto, corresponde la reliquidación realizada.----------

Ante tal informe, la firma Bunge Paraguay S.A. en fecha 19 de febrero de 2019 interpuso un recurso de reconsideración contra el mismo (fs. 12/14 de los A.A.), el cual fue resuelto por Resolución Particular N° 71800000993 del 28 de octubre de 2020 que dispuso: "No hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por BUNGE PARAGUAY SOCIEDAD ANÓNIMA con RUC 80033488-4, y en consecuencia, ratificar el Acto Administrativo recurrido." (sic.)(fs. 18/20). Ante esa situación, la aludida firma inició la presente acción contencioso administrativa ante el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Ahora, entrado en el análisis del caso, corresponde analizar la decisión del Tribunal de Cuentas que no hizo lugar a la demanda incoada en atención a que la accionante no habría dado estricto cumplimiento al art. 88 de la ley N° 125/91, modificado por Ley N° 5061/2013, al no haber iniciado sumario

26 08 2024

administrativo dentro de los diez días hábiles desde el día siguiente de la comunicación del cuestionamiento efectuado, por lo cual, el Tribunal sostiene que ante la inacción en la instancia administrativa por parte de la accionante, ésta ha consentido el acto administrativo en cuestión.----------

En orden a dilucidar aquello, deviene menester traer a colación el art. 88 de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 5061/13 que dispone: "[…]*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 lectura y análisis de la normativa transcripta, surge que no todos los cuestionamientos efectuados por la Administración pueden ser susceptibles de ser discutidos en un procedimiento sumarial, en vista de que la normativa requiere que estos versen necesariamente sobre supuestas irregularidades en la documentación.----------

Cabe recordar que el procedimiento sumarial es una vía habilitada -a favor del contribuyente y/o responsable- destinado a otorgar la posibilidad de probar que los gastos efectuados -detallados en las facturas observadas- se encuentran vinculados a la actividad desarrollada o que estén acordes a las normativas reglamentarias, pudiendo para ello ofrecer y practicar las pruebas necesarias.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En el presente caso, se observa que la Administración Tributaria cuestionó la suma de G. 2.258.161 en base a los siguientes conceptos: "Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que no fueron cuestionados por la certificadora" y "Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que fueron observados por la certificadora". Sin embargo, del escrito inicial presentado por la actora ante el Tribunal de Cuentas (fs. 78/86), se colige con meridiana claridad que la aludida parte no cuestionó las irregularidades en la documentación señaladas por la Administración, sino que la pretensión expresada en el mentado escrito y ahora también en su escrito de expresión de agravios, refiere solo respecto a la reliquidación practicada por la Administración, en base a la interpretación y alcance dado sobre el Acuerdo y Sentencia N° 1794/2017, dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, que declaró -favor de la de firma- la inconstitucionalidad de ciertos artículos del Decreto de Poder Ejecutivo N° 1029/13 y, por ende, su inaplicabilidad al presente caso.----------

En esta tesitura, se advierte entonces que no resulta óbice en el presente caso que la actora no haya cuestionado las irregularidades en las documentaciones observadas por la Administración de Tributación mediante sumario administrativo, pues, el único efecto que se produce al no hacerlo es que tal punto ha quedado consentido. Dicho de otra manera, el hecho de que la parte interesada no inicie sumario administrativo en orden a cuestionar las irregularidades en la documentación no impide que ésta cuestione otros aspectos no contemplados por la vía contencioso administrativa.----------

Por lo expuesto, corresponde ahora pasar al estudio del fondo de la cuestión propuesta por la parte actora recurrente. Para ello, deviene imperioso delimitar el asunto que será materia de estudio en esta Alzada. Así pues, en virtud de los agravios vertidos por la actora recurrente cabe determinar

26-08-2024

desde cuándo surte efectos el fallo de la Sala Constitucional y por ende, si corresponde -o no- la revocación de la reliquidación realizada por la S.E.T.----------

Hemos de acometer el análisis en cuanto respecta determinar desde cuando produce efectos el fallo dictado por la Sala Constitucional que declara la inconstitucionalidad de un acto normativo. En ese sentido, deviene menester señalar que si bien el art. 555 del Código Procesal Civil contempla "**efectos de la sentencia**" al establecer lo siguiente: "*La sentencia de la Corte Suprema sólo tendrá efecto para el caso concreto. En consecuencia, si hiciere lugar a la inconstitucionalidad, deberá ordenar a quien corresponda, a petición de parte, que se abstenga de aplicar en los sucesivo, al favorecido por la declaración de inconstitucionalidad, la norma jurídica de que se trate.*", no obstante, dicha norma no refiere a los efectos propios producidos con el dictado de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de cierta norma jurídica, pues, no hace referencia a los efectos *ex nunc* ni *ex tunc*, nada más indica que dicha norma ya no será aplicable en lo sucesivo, lo cual cae de maduro como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad. De aquí se sigue que debemos realizar una interpretación sistemática e integral con el sistema de control constitucional vigente, establecido en el art. 132 de la Constitución Nacional que reza: "*De la inconstitucionalidad: La Corte Suprema de Justicia tiene facultad para declarar la inconstitucionalidad de las normas jurídicas y de las resoluciones judiciales, en la forma y con los alcances establecidos en esta Constitución y en la ley*", y el art. 260 del mismo cuerpo constitucional: "*De los deberes y atribuciones de la Sala Constitucional: Son deberes y atribuciones de la Sala Constitucional: conocer y resolver*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

sobre la inconstitucionalidad de las leyes y de otros instrumentos normativos, declarando la inaplicabilidad de las disposiciones contrarias a esta Constitución en cada caso concreto y en fallo que sólo tendrá efecto con relación a ese caso.".----------

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. Al respecto, el reconocido jurista Néstor Sagues enseña: "*Para atender el asunto en el derecho argentino, debe tenerse presente que el tema de la retroactividad del fallo se vincula con el del carácter de la sentencia (declarativa, de condena, constitutivamente de puede asumir. En principio, las sentencias puramente declarativas tienen efectos retroactivos de "una retroactividad que podría considerarse total" y "proyectan sus efectos hacia el momento en que tuvieron lugar los hechos sobre los cuales versa la declaración de certeza*" y "*Declarada una norma inconstitucional, pues, habría que considerarla como no sancionada, con relación a la cuestión debatida en el caso de los autos*" (SAGUES, Néstor. Derecho Procesal Constitucional. Recurso extraordinario. Buenos Aires, Astrea, tomo 1, págs. 177-197). Asimismo, el aludido jurista trae a colación jurisprudencia atinente al tema en cuestión y expresa: "*En nuestro país, la norma reputada inconstitucional por la justicia se considera como derecho no válido, ex tunc, con efecto retroactivo (CSJN, SA Unión Cañeros Azucarera Villa Alberdi Ltda. Fallos, 202:184); El efecto preciso en el juicio donde se declara la inconstitucionalidad de una norma, consiste en que el juez debe resolver la causa como si la norma no existiera. (Gregolinsky Y Cia). Desde esta perspectiva, el efecto de la declaración es retroactivo (ex tunc)*" (SAGUES, Néstor. Manual de derecho constitucional. Buenos Aires, Astrea, Año 2012, págs. 90 y 148). En esta misma línea se ha pronunciado el autor Lino Enrique Palacio que expresa: "*EFECTOS*

26 -08- 2024

TEMPORALES. a) La clase de sentencia de que se trate determina el alcance temporal de sus efectos. Las sentencias declarativas, como principio, proyectan sus efectos hacia el momento en que tuvieron lugar los hechos sobre los cuales versa la declaración de certeza: declarada, por ejemplo, la nulidad absoluta de un acto jurídico, la declaración judicial se retrotrae a la fecha en que aquél se celebró" (PALACIO, Lino Enrique. Manual de Derecho Procesal Civil. Abeledo- Perrot Décimo Séptima Edición. Pág. 532)----------

En estas condiciones, surge que la sentencia dictada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia que declara la inconstitucionalidad de un acto normativo, ordena consecuentemente a la Administración resolver las peticiones del particular con la singularidad que ésta debe abstenerse de aplicar la norma declarada inconstitucional.----------

En este hilo argumentativo, se advierte que la S.E.T. erróneamente procedió a la reliquidación del saldo técnico, habida cuenta que aplicó los arts. 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013 ya declarados previamente inconstitucionales por la Corte Suprema de Justicia. Si bien es cierto la inconstitucionalidad de los mentados artículos fue dictada recién por Acuerdo y Sentencia N° 1794 en fecha 26 de diciembre de 2017 y el periodo fiscal reliquidado data de agosto 2017, ya hemos explicitado *supra* que las sentencias declarativas -como la dictada aquí por la Sala constitucional- posee efectos retroactivos, es decir, se proyecta además hacia el pasado. Entender que la sentencia de inconstitucionalidad proyecta sus efectos solo para el futuro implicaría que el transcurso del tiempo durante la tramitación de la acción de inconstitucionalidad perjudique a quien tenía derecho. De todo ello, se colige entonces que la reliquidación realizada por la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

S.E.T. resulta improcedente. Por lo que corresponde reestablecer los valores declarados por la firma contribuyente -en concepto de saldo técnico- en sus declaraciones juradas y su contabilidad.----------

Por otro lado, cabe analizar en cuanto atañe al reclamo esgrimido por la recurrente respecto de los intereses moratorios debidos por la Administración Tributaria. Que de la verificación del escrito de demanda, surge que tales rubros no fueron reclamados por la firma accionante, por lo que no se dan los presupuestos exigidos en el art. 420 del Cod. Proc. Civ.----------

No obstante, meramente *obiter*, consideramos pertinente realizar ciertas consideraciones atinentes a dicho pedido de cobro de intereses moratorios. Para ello, resulta útil mencionar las normativas que regulan dicha cuestión. Así pues, el art. 7 de la Ley N° 5061/13 en su parte pertinente establece: "[…] ***En los casos de repetición por pago indebido o en exceso de tributos,*** *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* […] *El recargo o interés se calculará a partir del día siguiente en que se dictó la Resolución que haya resuelto la solicitud de repetición de pago.*" Por otra parte, el art. 88 de la Ley N° 125/91 modificado por Ley N° 5061/13 instituye: "*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.* […]*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.[…]".----------

De un análisis pormenorizado de ambas normativas, se colige que el caso en cuestión no se subsume en los presupuestos establecidos en los arts. 7 y 88 de los cuerpos legales aludidos *supra*. Ello, en razón de que ambos artículos prevén la percepción de intereses moratorios únicamente para los casos descriptos en la propia norma; a saber, se deberán intereses a causa de la mora en la devolución de tributos en los casos de repetición por pago indebido o en exceso de tributos, como así también por la mora en la devolución de crédito fiscal correspondiente a bienes o servicios afectados a las operaciones de exportación. Ahora bien, en el caso en estudio surge que la recurrente no reclama la devolución del crédito fiscal como tal, sino que solicita que el monto afectado en la reliquidación (G.533.505.477) retorne a su contabilidad en concepto de saldo técnico, ergo, la norma no contempla tal situación como generador de intereses moratorios.----------

Que, de acuerdo con todo lo analizado precedentemente y de conformidad con las disposiciones legales citadas, corresponde, hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la abogada Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., y, en consecuencia, REVOCAR el Acuerdo y Sentencia N° 50 de fecha 10 de mayo de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas en el orden causado, debido al modo como se han resuelto los recursos interpuestos, con vencimientos recíprocos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 193 del Código Procesal Civil. ES MI VOTO.--------

A SU TURNO EL SEÑOR MINISTRO DR. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Disiente respetuosamente del voto del Ministro

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dr. Luis María Benítez Riera, pues considera que era necesario el pedido de instrucción de sumario administrativo, respecto a los cuestionamientos practicados por la Administración Tributaria (AT), conforme dispone el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, a los efectos de agotar la instancia administrativa y dar así cumplimiento al presupuesto de admisibilidad de la acción contenciosa, establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35.----------

En efecto, el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13, dispone lo siguiente: "*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, éste puede solicitar el inicio del sumario administrativo de manera a culminar con una Resolucion Particular de Devolución de Crédito Tributario en la cual se establezcan los fundamentos de hecho y derecho para las conclusiones del proceso.----------

Es importante 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 Administración Tributaria, 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 transcripta, 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.----------

Por lo expuesto, al no observarse que la firma contribuyente haya solicitado el pedido de instrucción de sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la Administración, se concluye que el expediente administrativo debió ser archivado, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados, pues han quedado consentidos por la firma contribuyente, en virtud a lo establecido en el artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por Ley Nro. 5061/13.----------

Es importante mencionar, que, si bien, la firma contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra el Informe de Análisis Nro. 77300009594/2018, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal -*artículo 88 de la Ley Nro. 152792*, 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

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand.
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

[1] Ley Nro. 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 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."

administrativa y así tener habilitada la instancia jurisdiccional.----------

En base a las consideraciones expuestas, al constatarse que la firma accionante no agotó la vía administrativa, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A. y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 50/2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

En cuanto a las COSTAS corresponde sean impuestas a la parte recurrente, firma contribuyente Bunge Paraguay S.A., en virtud al artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

A SU TURNO LA SEÑORA MINISTRA DRA. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante en lo que respecta a la decisión de hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora. No obstante, me permito realizar las siguientes acotaciones:----------

En primer punto, respecto a la falta de solicitud de sumario administrativo, como ya expuse en casos análogos a este, corresponde tener en cuenta que la Subsecretaría de Estado de Tributación dio trámite al recurso administrativo; del mismo modo, tampoco en el presente juicio contencioso administrativo la parte demandada cuestionó la vía utilizada por la contribuyente para expresar su disconformidad respecto al rechazo de la devolución de los créditos. Cabe tener en cuenta que en el Derecho Administrativo impera el "Principio del informalismo a favor del administrado" por el cual, en palabras del autor Agustín Gordillo, "los recursos administrativos han de interpretarse no de *acuerdo a la letra de los escritos que los expresan, sino conforme a la intención del recurrente, inclusive cuando éste los haya calificado erróneamente usando términos técnicos inexactos*".----------

Si la firma contribuyente expresó su discrepancia con el rechazo del crédito fiscal mediante la interposición del

recurso de reconsideración -resuelto posteriormente por el Viceministro de Tributación- entiendo que en virtud al Principio aludido en el párrafo anterior no puede tenerse por consentido el contenido el rechazo de la devolución, como lo determinó el Tribunal de Cuentas.----------

En cuanto a la devolución del crédito fiscal reclamado, encuentro que la misma es procedente por los mismos fundamentos expuestos por el Ministro preopinante, pues la sentencia que hace lugar a la pretensión de inconstitucionalidad, en este caso, el Acuerdo y Sentencia N° 1794/2017 de la Sala Constitucional, 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, por lo que la reliquidación efectuada por la SET carece de sustento legal.----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmado S.S.E.E. todo por ante mí que lo certifica quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 23 de agosto de 2024.-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1) TENER POR DESISTIDO del recurso de nulidad interpuesto

por la abogada Erika Bañuelos, en representación de la firma Bunge Paraguay S.A., de conformidad con lo expuesto en el exordio de la presente resolución.----------

2) HACER LUGAR PARCIALMENTE el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y, en consecuencia; REVOCAR el A. y S. N° 50 de fecha 10 de mayo de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, de conformidad con lo expuesto en el exordio de la presente resolución.----------

3) COSTAS, en el orden causado.----------

4) ANOTAR, registrar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA