CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800000997/2021 DEL 13 DE SETIEMBRE Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN". **N° 124. Año 2024.**----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30/12/2024 Raque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Quinientos veinte dos

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de diciembre 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,** 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° 290 de fecha 30 de noviembre 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 Fernando Cubilla, representante de la parte demandada, desistió expresamente del Recurso de Nulidad interpuesto. Del mismo modo, la Abogada Erika Bañuelos, representante de la actora, desistió de su 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 interpuestos por ambas partes. Es mi voto.----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto que antecede, por los mismos fundamentos.----------

A SU TURNO EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: En autos se observa que el Abg. Fernando Cubilla, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro, Abg. Fernando Benavente y la Abg. Erika Bañuelos, en representación de Bunge Paraguay S.A., desistieron expresamente del recurso de nulidad interpuesto.----------

No obstante, 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 forma oficiosa, en virtud a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Procesal Civil.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En ese lineamiento, cabe 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 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- (vigente a la fecha de la interposición de la demanda, 17 de noviembre del 2021)* de 18 días.----------

Así, como **antecedentes del caso** se advierte que en fecha 14 de agosto del 2018, la firma Bunge Paraguay S.A. inició los trámites, ante la Administración Tributaria (AT), para solicitar la devolución del IVA Exportador, correspondiente al periodo fiscal noviembre 2017, por la suma de Gs. 962.094.232. Por **Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006029 de fecha 06 de junio del 2019** la Dirección de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales resolvió aceptar la suma de Gs. 667.588.482 y cuestionar la suma de Gs. 294.505.750. ----------

El monto cuestionado, emerge de la sumatoria de: Gs. 276.803.129 (*Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120- Reliquidación y la DJ IVA Formulario Nro. 120)*; Gs. 11.792.448 *(Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que no fueron observados por la certificadora*); Gs. 5.534.840 (*Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes y que fueron observados por la certificadora*) y Gs. 375.333 *(Proveedor que registra en la DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante*); conforme se observa el Informe de Análisis Nro. 77300010223 de fecha 09 de mayo del 2019 (fs. 11/17).----------

Seguidamente, en fecha 21 de junio del 2019, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la citada resolución y dicho recurso, fue rechazado por el Viceministro de Tributación, por medio de la **Resolución Particular Nro. 71800000997** de fecha 13 de setiembre del 2021.----------

En ese contexto, es importante destacar, que el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por la Ley Nro. 5061/13**, vigente al momento del inicio del expediente de solicitud de devolución de crédito *-14 de agosto del 2018 (fs. 08)-*, 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*

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Quinientos veintitres

cuestionamiento efectuado, ***caso contrario, se procederá al archivo definitivo del expediente.***

(...)----------

De la norma transcripta, se deduce, que, si la administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma contribuyente, ésta puede *–si lo considera pertinente-* 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. ----------

Por tanto, al observarse en el presente caso, que parte de los cuestionamientos efectuados por el fisco, fueron atinentes a irregularidades en la documentación presentada por la contribuyente y considerando que ésta no solicitó la instrucción del sumario pertinente, se concluye que se debió proceder al archivo definitivo del expediente.----------

Igualmente, cabe destacar, que la Resolución Particular de Devolución de Crédito Tributario, derivada del sumario administrativo *–que, en este caso, no se instruyó-*, es aquella que puede ser recurrida por vía del recurso de reconsideración ante la autoridad administrativa, que dictó el acto administrativo, conforme lo establecido en el artículo 234 de la Ley Nro. 125/92. ----------

Resaltar, que, si bien, la firma contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006029/19, éste no era el trámite pertinente conforme el mandato legal *–artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por la Ley Nro. 5061/13*, pues 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, conforme lo establecido en el artículo 3, inciso a) de la Ley Nro. 1462/35.-------

En atención a lo expuesto, el rechazo del crédito solicitado quedó consentido por la firma contribuyente, al no haber solicitado la instrucción del sumario pertinente, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados.----------

Al constatarse que la firma accionante no agotó la vía administrativa, se determina que la presente acción no cumple con los presupuestos de admisibilidad establecidos en el artículo 3 de la Ley Nro. 1462/35 y, en consecuencia, corresponde **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 290 de fecha 30 de noviembre de 2023, apelado por la parte demandada y la parte actora, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"I) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la presente acción contencioso administrativa presentada por BUNGE PARAGUAY S.A. de RUC N° 800033488-4 contra la Resolución Particular N° 71800000997 del 13 de septiembre de 2021*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

y la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006029 del 06 de junio del 2019, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, conforme con los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución y en consecuencia; 2) REVOCAR en lo pertinente, la Resolución Particular N° 71800000997 del 13 de septiembre de 2019 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda y su confirmatoria, la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006029 del 06 de junio del 2019. 3) ORDENAR, la devolución, por el Fisco a la accionante, de las sumas cuestionadas del Crédito Fiscal IVA tipo exportador del régimen general correspondiente al Periodo Fiscal de noviembre del 2014 en la Resolución Particular N° 71800000997 del 13 de septiembre del 2021, y confirmadas en la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006029 del 06 de junio del 2019 conforme se dispone en el Considerando de éste Acuerdo y Sentencia con los correspondientes intereses y accesorios de ley. 4) COSTAS, en el orden causado. 5) ANOTAR, registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 184/204 el Abogado Fiscal Fernando Cubilla, en representación de la parte demandada, expresa agravios contra el fallo recurrido. En resumen, sostiene que la sentencia emitida por el Tribunal de Cuentas, Contencioso Administrativa, que hace lugar parcialmente a la demanda de BUNGE PARAGUAY S.A. y ordena la devolución de los montos cuestionados en los ítems H y E, presenta varios agravios significativos para la Administración Tributaria, y que estos agravios no solo afectan la correcta la aplicación de las normas fiscales, sino que también sientan un procedente problemático para futuras controversias tributarias.----------

Alega que la decisión de revocar parcialmente el acto administrativo impugnado y ordenar la devolución del monto de G. 375.333, objetado con la definición de "proveedor que registra en las DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal", atenta contra la integridad del sistema de control tributario, y que la Administración Tributaria, en su rol de fiscalizadora, tiene la responsabilidad de verificar la veracidad y consistencia de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y sus proveedores y que al no permitir que la Administración retenga estos montos hasta que se subsanen las inconsistencias detectadas, se debilita el control fiscal y se incentiva la presentación de declaraciones inexactas o incompletas.----------

Por otro lado, dice que la devolución del monto descriptivo en el ítem E, correspondiente a G. 276.803.129, basada en la diferencia entre el formulario de Comprobación 120 Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120, implica una interpretación incorrecta de la legislación tributaria vigente; dice que la SET ha objetado estos montos debido a diferencias justificadas en el proceso de verificación de reglado, y que la sentencia del Tribunal pasa por alto estas justificaciones y establece un precedente que puede ser utilizado por otros contribuyentes para evadir sus responsabilidades fiscales mediante la presentación de documentos inconsistentes o incompletos.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800000997/2021 DEL 13 DE SETIEMBRE Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN". **N° 124. Año 2024.**----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30-12-2024 Roque González de Santa Cruz Teniente Franco

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Quinientos veintitres

Dice que otro agravio significativo es la referencia a la acción de inconstitucionalidad y su efecto retroactivo, aunque la sentencia establece que la inconstitucionalidad de ciertos artículos del Decreto N° 1029/13 debe aplicarse retroactivamente (ex tunc), esta interpretación genera inseguridad jurídica y dificulta la labor de la Administración Tributaria. Menciona que la aplicación retroactiva de sentencias de inconstitucionalidad puede conducir a situaciones donde la Administración se vea obligada a devolver montos significativos sin la posibilidad de realizar las verificaciones necesarias para asegurar la legitimidad de estas devoluciones.----------

Señala que el principal objetivo que persigue una acción de inconstitucionalidad es la no aplicación en lo sucesivo de la norma atacada por este medio, obligación que atañe al órgano encargado de su aplicación, desde el momento en que se cuenta con sentencia definitiva en el caso (efecto ex nunc), y que solo en el caso de que la misma sentencia lo determine, o se halla vigente una medida cautelar decretada por la misma Corte Suprema de Justicia, estos efectos podrán alcanzar a momentos anteriores a dicha resolución judicial (efecto ex nunc), reitera además que de acuerdo a las previsiones constitucionales y legales, las sentencias recaídas en acciones de inconstitucionalidad se limitan en su alcance al caso concreto (Art. 260 de la CN), esto es, efecto *inter-partes.*----------

Solicita que la Corte Suprema de Justicia reconozca estos fundamentos y revoque la sentencia del Tribunal de Cuentas, garantizando así el respeto al principio de legalidad y la protección de la integridad del sistema tributario nacional. Protesta costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 208/213 la Abogada Erika Bañuelos contesta los agravios de la demandada. En síntesis, menciona 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 - Segunda Sala, en innumerables Acuerdos y Sentencias. Dice que la SET se niega a devolver al contribuyente lo que corresponde en derecho.----------

Agrega al respecto que 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 retenciones, cumplimiento de sus obligaciones formales, ni mucho menos actuar de policía fiscal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ajenas a la suya.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En otro orden de ideas, sobre la interpretación de la temporalidad de una norma inconstitucional, dice que tanto el Tribunal de Cuentas como la Sala Penal vienen sosteniendo en fallos constantes y uniformes el efecto declarativo de las sentencias. Asimismo, que el carácter declarativo de las sentencias de inconstitucionalidad posibilita que las mismas tengan un efecto retroactivo, hecho reconocido por jurisprudencia a favor de los contribuyentes que se encontraban en la misma situación. Argumenta que sostener el criterio de que el efecto prospectivo de las sentencias, en materia tributaria, conduce a resultados más positivos que la admisión del efecto retroactivo, por las consecuencias económicas gravosas que le pueden acarrear al Estado la devolución de los impuestos mal habidos, implica la creencia de que esa incidencia económica gravosa para el fisco constituye un hecho que condiciona al juzgador.--

Solicita la confirmación del Acuerdo y Sentencia N° 290 del 30 de noviembre de 2023. Protesta costas.----------

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

La Abogada Erika Bañuelos expresa agravios en representación de la parte actora. Argumenta que en su escrito de demanda solamente solicitó los montos establecidos en los ítems E y H, y el Tribunal de Cuentas les ha otorgado la devolución de los montos establecidos en los puntos mencionados; por ende, los ítems adicionales analizados por los miembros del Tribunal de Cuentas resultan improcedentes, considerando que la devolución por esos puntos no fue solicitada por la sociedad. En consecuencia, considerando que el Tribunal de Cuentas ha concedido la devolución del monto solicitado por Bunge, y que no existen razones para disponer lo contrario, corresponde aplicar las costas a la perdidosa en razón a lo dispuesto en el artículo 192 del CPC.----------

Indica que Bunge se encuentra agraviado respecto a la imposición de las costas en el orden causado, ya que está demostrado fehacientemente que la Autoridad Tributaria ha litigado por litigar y ha expuesto en sus demandas argumentos los cuales ya en innumerables resoluciones judiciales no han sido considerados y aun así, ésta se obstina en mantenerse firmes en ellos.----------

Solicita que la Sala Penal revoque el Acuerdo y Sentencia N° 290 del 30 de noviembre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala y que, en consecuencia, se ordene la disposición de las costas a la perdidosa.----------

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDADA

Manifiesta que su parte se adhiere y comparte la posición del Tribunal de Cuentas Segunda Sala en relación a los ítems que no hizo lugar a la demanda; igualmente, indica que conforme a los términos del escrito de contestación de demanda, nos encontramos ante la causal de *"razón fundada para litigar"*, porque su parte actuó de buena fe, es decir, actuó con razonable convicción sobre el derecho que les amparaba.----------

Subraya que el Tribunal impuso las costas en el orden causado por considera la conducta procesal de esa representación, es decir, la creencia con derecho a litigar pro la complejidad de las cuestiones debatidas en el expediente de autos, y que la imposición de

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30 -12- 2024 Rioquinónez Franco Asistente

costas en el orden causado no se debe poner en discusión pues es una facultad judicial legalmente prevista, y es la autoridad jurisdiccional que analiza las contingencias de la causa.----------

Solicita que la Sala Penal dicte sentencia rechazando con costas las pretensiones de la accionante.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

La firma contribuyente Bunge Paraguay S.A. solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al periodo fiscal 11/2017. Mediante Informe de Análisis N° 77300010223 de fecha 09/05/2019 los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 276.803.129 por *"E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente"*; G. 11.792.448 por *"F) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que no fueron cuestionados por la certificadora"*; G. 5.534.840 debido a *"G) Comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que fueron observados por la certificadora"* y G. 375.333, por *"H) Proveedor que registra en la DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal"* (fs. 17). Por Resolución Particular N° 71800000997 de fecha 13/09/2021 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por la firma Bunge Paraguay S.A., confirmando el rechazo de los créditos mencionados.------

La firma Bunge Paraguay S.A. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal de G. 277.178.462-sumatoria del crédito fiscal de G. 276.803.129 rechazado por haberse constatado una diferencia entre el Formulario 120 del contribuyente y el Formulario de Reliquidación, y el crédito fiscal de G. 375.333, suspendido por haberse verificado que un proveedor declaró montos inferiores a los informados por Bunge- más los accesorios legales correspondientes. ----------

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 290 de fecha 30 de noviembre de 2023 resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda, revocando parcialmente el acto administrativo impugnado. El Tribunal consideró que correspondía la devolución de los siguientes créditos fiscales: *"Ítem H) G. 375.333, objetado con la descripción de "Proveedor que registra en la DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal "e ítem E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente, por G. 276.803.129".*----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

La representación fiscal expresó agravios contra la decisión del Tribunal de Cuentas Segunda Sala. En resumen, el apelante sostiene que la decisión de ordenar la devolución del monto de G. 375.333, objetado con la definición de "proveedor que registra en la DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal", atenta contra la integridad del sistema de control tributario y que al no permitir que la Administración retenga esos montos hasta que se subsanen las inconsistencias detectadas se debilita el control fiscal y se incentiva la presentación de declaraciones inexactas o incompletas. Asimismo, refiere que la devolución del monto de G. 276.803.129 denota una interpretación incorrecta de la legislación tributaria vigente, ya que según su criterio el efecto de las sentencias de inconstitucionalidad implica que la nulidad de la norma comienza a partir del momento en que se dicta la sentencia.----------

Sobre el primer punto, la devolución del crédito fiscal de G. 375.333 cuestionado por *"Proveedor que registra en la DJ ingresos inferiores a las ventas realizadas al solicitante del crédito fiscal"*, la 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.---

En efecto, 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*".-------

La firma 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. Por lo tanto, lo resuelto por el Tribunal de Cuentas en relación a este punto en el fallo recurrido se encuentra ajustado a derecho.----------

Sobre el segundo punto, el Tribunal estableció a partir de cuándo surte sus efectos el Acuerdo y Sentencia N° 1794/17 dictado por la Sala Constitucional de la Excma. Corte Suprema de Justicia, por el cual se declararon inaplicables los arts. 13, 14 y 15 del citado Decreto N° 1029/13 en relación a la firma contribuyente Bunge Paraguay S.A. En tal sentido, indicó el Tribunal que las sentencias de carácter declarativo, que recaen sobre la efectividad de una norma legal, extienden sus efectos retroactivamente, por lo tanto, carecen de validez los rechazos que se basan en la aplicación de los artículos declarados inconstitucionales.-------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 30-12-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: quinientos veintitres

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte apelante, la demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió conforme a derecho el segundo punto impugnado por la representación fiscal.----------

Fue objeto de debate en instancia inferior el momento desde el cual surte efectos el Acuerdo y Sentencia N° 1794 de fecha 26 de diciembre de 2017, por el cual la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia declaró la inaplicabilidad de los artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013 en relación a la firma Bunge Paraguay S.A. Para la Administración Tributaria el fallo de referencia tiene efectos *ex nunc* (sin retroactividad) y justifica con este criterio la procedencia de la reliquidación del formulario N° 120 IVA y el rechazo de la devolución de G. 276.803.129 .----------

Sobre el punto en estudio, el artículo 555 del Código Procesal Civil, que dice: "*Efectos de la sentencia: La sentencia de la Corte Suprema sólo tendrá efecto para el caso concreto. En consecuencia, si se hiciere lugar a la inconstitucionalidad, deberá ordenar a quien corresponda, a petición de parte, que se abstenga de aplicar en lo sucesivo, al favorecido por la declaración de inconstitucionalidad, la norma jurídica de que se trat*e".----------

En fallos anteriores ya he sostenido que la interpretación literal de la mencionada norma cede ante un tipo de interpretación sistemática, en concordancia con el sistema de control constitucional establecido en el Art. 132 de la Constitución Nacional que dice: *" **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: 1. conocer y resolver 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 solo tendrá efecto con relación a ese caso...".*----------

La sentencia que hace lugar a la pretensión de inconstitucionalidad se constituye en una sentencia declarativa y, en tales condiciones, sus efectos se proyectan al pasado. Al respecto el autor Lino Enrique Palacio expresa: *"Llámanse sentencias declarativas, o de mera declaración, a aquellas que eliminan la falta de certeza acerca de la existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación o estado jurídico. La declaración contenida en este tipo de sentencias puede ser positiva o negativa: es positiva cuando afirma la existencia de determinado efecto jurídico a favor del actor; es negativa cuando afirma, ya sea a favor del actor o del demandado, la inexistencia de un determinado efecto jurídico contra ellos pretendido por la contraparte... Como ejemplos de sentencias declarativas cabe*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

mencionar a aquellas que declaran la inconstitucionalidad de una norma, la nulidad o la simulación de un acto jurídico, la falsedad de un documento, el alcance de una cláusula contractual, la adquisición de la propiedad por prescripción, etcétera... EFECTOS 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 (Cód. Civil., arts. 1038 y 1047)"[1].----------

Habiéndose esclarecido el efecto retroactivo de la sentencia declarativa de inconstitucionalidad y determinada la inaplicabilidad de los artículos 13, 14 y 15 del Decreto N° 1029/31, los que califican de estado natural o de básica industrialización los bienes que la firma accionante acreditó haber exportado, resulta improcedente la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria; además, no puede resultar disminuida la alícuota del crédito fiscal recuperable para la firma exportadora, pues la disminución pretendida por la demandada no está prevista en el art. 88 de la Ley N° 125/91 modificada. El Acuerdo y Sentencia N° 1794/17 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, que resolvió la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las citadas normas reglamentarias, logró estado de cosa juzgada, por lo que los cuestionamientos de la representación fiscal ya devienen improcedentes. En estas circunstancias, no proceden los agravios de la apelante y corresponde en consecuencia confirmar la devolución de G. 276.803.129.----------

En otro orden de ideas, la parte actora también interpuso recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia N° 290 de fecha 30 de noviembre de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala. En concreto, la actora expresó sus agravios contra la decisión del Tribunal de imponer las costas en el orden causado.----------

La representante de la parte actora mencionó, en síntesis, que en su escrito de demanda solamente solicitó la devolución de los montos establecidos en los ítems "E" y "H" y que el Tribunal de Cuentas les ha otorgado la devolución de esos montos. Por lo tanto, dice que los ítems adicionales analizados por los Miembros del Tribunal de Cuentas resultan improcedentes, considerando que la devolución de esos puntos no fue solicitada por la Sociedad. En consecuencia, dice que considerando que el Tribunal de Cuentas ha concedido la devolución del monto solicitado por Bunge y que no existen razones para disponer lo contrario, corresponde aplicar las costas a la perdidosa en razón a lo dispuesto en el art. 192 del Código Procesal Civil.----------

A continuación corresponde el análisis del recurso interpuesto por la parte actora. En tal menester, se observa que efectivamente en su demanda (fs. 17) la firma Bunge Paraguay S.A. mediante su representante solicitó la devolución del monto de G. 277.178.462, suma de los siguientes créditos cuya devolución fue cuestionada por la SET: G. 276.803.129, rechazado por haberse constatado una diferencia entre el Formulario 120 del contribuyente y el Formulario de Reliquidación (ítem E del Informe de Análisis), y el crédito fiscal de G.

[1] Citas tomadas de: Palacio, L.E. (2003). *Manual de Derecho Procesal Civil.* 17ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

375.333, suspendido por haberse verificado que un proveedor declaró montos inferiores a los informados por Bunge (ítem H del Informe de Análisis), más los accesorios legales correspondientes. Sin embargo, en el Acuerdo y Sentencia recurrido el Tribunal de Cuentas, además de los créditos mencionados por la actora en su demanda, analizó la procedencia de otros créditos no solicitados en la demanda, resolviendo finalmente hacer lugar parcialmente a la demanda e imponiendo las costas en el orden causado.----------

En atención a lo expuesto, se tiene que el Tribunal hizo lugar a la pretensión de la actora, ordenando la devolución de todo lo solicitado en su demanda. El análisis de los créditos no solicitados devino improcedente, por ende no procede la imposición de costas en el orden causado.----------

Siendo así, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, imponer las costas a la perdidosa, la demandada, por imperio del art. 192 del CPC, que dice: *"Principio general. La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado".*----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada. Asimismo, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar el punto N° 4) de la parte resolutiva del Acuerdo y Sentencia N° 290 de fecha 30 de noviembre de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la apelante, la parte demandada, en ambas instancias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 192 y 203 inc. a) 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 a la forma en la que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso deviene 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:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 523

Asunción, 30 de diciembre 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 DESISTIDO el Recurso de Nulidad interpuesto por la parte actora.--

2. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad interpuesto por la parte demandada.----------

3. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

4. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **REVOCAR** el punto N° 4) de la parte resolutiva del Acuerdo y Sentencia N° 290 de fecha 30 de noviembre de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

5. IMPONER las costas a la parte demandada.----------

6. ANOTAR, registrar y notificar.----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA