CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "PUERTO UNIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN FICTA Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 364 – Año 2023.**

30 ABR 2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. ciento veintitres

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de abril del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en 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: "PUERTO UNIÓN S.A. C/ RESOLUCIÓN FICTA Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por la Abg. Nora Ruoti, en representación de la firma Puerto Unión S.A., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 393 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

Practicado el sorteo de la Ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: RAMÍREZ CANDIA, LLANES OCAMPOS y BENÍTEZ RIERA. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: La Abg. Nora Ruoti desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 393/2022 dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme se observa en el escrito obrante a fs. 133/135 de autos. Por otra parte, no se observan vicios o defectos procesales que ameriten -de oficio- la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto. **Es mi voto**. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 393** de fecha 28 de diciembre del 2022, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1- RECHAZAR la excepción de falta de acción opuesta como medio general de defensa por la Abogacía del Tesoro en representación de la Subsecretaría de Estado de Tributación; 2- NO HACER LUGAR a la presente demanda contenciosa administrativa incoada por la firma PUERTO UNIÓN S.A. en contra de la Subsecretaría de Estado de Tributación, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución; 3- IMPONER las costas, a la parte perdidosa, en conformidad al Art. 192 del C.P.C.; 4- NOTIFICAR, anotar, registrar…*". ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para rechazar la excepción opuesta como medio general de defensa** por la Abogacía del Tesoro se basó, en resumen, en que existe un acto administrativo judicializado que lesiona un derecho subjetivo de la firma accionante, pues el Dictamen DANT Nro. 402 del 29 de diciembre del 2020 cuenta con la rubricación del Viceministro de Tributación, en consecuencia, dicho dictamen, constituye un acto administrativo impugnable en lo contencioso. ----------

En cuanto al **fondo de la cuestión**, el Tribunal de Cuentas rechazó la demanda, basado en que la eventual dilación de los tiempos del procedimiento o para el dictado de resolución, no trae apareja la mora automática de la Administración. Conforme el artículo 222 de la Ley Nro. 125/92, solo se podría reclamar intereses a la Administración, si luego de transcurridos 30 días de la resolución firme que conceda la repetición, no pusiera a disposición del requirente los montos reconocidos como ingresados indebidamente o en exceso. ----------

La **Abg. Nora Ruoti**, al momento de **expresar agravios**, señaló –*en resumen*- que lo resuelto por el Tribunal de Cuentas resulta improcedente y arbitrario, pues la mora es una sanción típica que opera de pleno derecho sin necesidad de interpelación, comunicación o gestión alguna, que se produce cuando concluye un plazo sin que se haya cumplido con la obligación. Por otra parte mencionó que el plazo establecido en el artículo 222 de la Ley Nro. 125/92 texto modificado es imperativo y perentorio, no ordenatorio ni discrecional; constituye un plazo legal, por ende, estableciéndose por Ley un plazo dentro del cual la Administración debe actuar, el mismo debe ser cumplido. La consecuencia de incumplir con dicho plazo hace caer en mora a la Administración Tributaria de forma automática y la consecuencia de dicha mora es la aplicación del artículo 223 de la Ley Nro. 125/92, por tanto, la Administración debe devolver la suma reclamada en concepto de intereses o recargos y multa. Señaló que la interpretación literal del artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13 realizada por la Administración resulta lesiva a los artículos 46, 47, 137 y 181 de la Constitución, ya que contraviene los principios de igualdad entre las personas ante la ley, como así también de las garantías de igualdad al tributo que debe reinar entre el Estado y los particulares. Finalmente, mencionó que por las situaciones descriptas se produjo un perjuicio económico para su representada, cual es la falta de disposición del crédito fiscal que le correspondía y por otro lado un enriquecimiento sin causa de la Administración. ----------

El **Abg. Fernando Cubilla**, en representación de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, al momento de **contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, manifestó –*en resumen*- que la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas se ajustó a derecho, pues no se dio ningún tipo de presupuesto que amerite la inclusión de pago, repetición en razón de intereses, cargos y mora. Señaló que emitida la resolución de pago, se procedió inmediatamente a la acreditación en concepto de devolución de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

pago indebido del contribuyente, por lo que concluye solicitando sea rechazado el recurso de apelación interpuesto. ----------

Como **antecedentes del caso**, se advierte que la firma Puerto Unión S.A. solicitó a la Administración la repetición de pago indebido o en exceso por la suma de Gs. 2.377.900.969, monto el cual fue devuelto parcialmente, por medio de la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758 del 05 de noviembre del 2019, concediéndose la suma de Gs. 2.365.822.381. ----------

Posteriormente, la firma Puerto Unión S.A. solicitó el acreditamiento de accesorios legales, en virtud a lo establecido en el artículo 222 de la Ley Nro. 125/92, por la tardanza en la resolución de su pedido de repetición del IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre del año 2017, resuelta a través de la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758/2019. ----------

Por Dictamen DANT Nro. 402 del 29 de diciembre del 2020, acogido por el Viceministro de Tributación, se resolvió rechazar la repetición de intereses o recargos y multas, con relación a la devolución dispuesta por Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758/2019 en base a que el plazo establecido en el artículo 222 de la Ley Nro. 125/92 es solo referente a la denegatoria tácita, a fin de que sea recurrible ante el Poder Judicial. Ahora bien, conforme el artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13 el Fisco recién incurre en mora, cuando dictada la Resolución, no procede a su acreditación en ese mismo día, estando en mora desde el día siguiente. ----------

La firma accionante recurrió en reconsideración la decisión adoptada por el Viceministro de Tributación, dicho recurso no fue resuelto por la Administración, lo cual generó la resolución denegatoria ficta (*artículo 234 de la Ley Nro. 125/92*), quedando agotada de esta forma la instancia administrativa, conforme dispone la Ley Nro. 125/92. ----------

En ese sentido, para resolver la cuestión propuesta, es necesario remitirse al procedimiento de repetición de pago indebido o en exceso, el cual, constituye una serie de actos realizados en sede de la Administración

Tributaria, tendiente a la devolución del pago indebido o en exceso realizado por el contribuyente. ----------

Dicho procedimiento, regulado en el artículo 222 de la Ley Nro. 125/92, se fundamenta en dos razones principales: 1) la prohibición del enriquecimiento ilícito, es decir, la Administración Tributaria no debe obtener beneficio indebido a costa del contribuyente; y 2) el principio de legalidad, el cual, implica que la Administración Tributaria solamente debe cobrar los tributos en las cuantías establecidas en las leyes tributarias. ----------

Habiendo aclarado lo anterior, corresponde mencionar que el trámite del procedimiento de repetición dispone, en lo referente al plazo para efectivizar la devolución, que la devolución autorizada por la Administración Tributaria deberá hacerse efectiva en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de la resolución firme que haga lugar a dicha devolución. ----------

Ahora bien, en lo que respecta al interés por mora, para resolver la cuestión, se debe tener presente el artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13, *vigente a la fecha de solicitud de la repetición 23 de mayo del 2019 –de conformidad al Decreto Nro. 1012/13, artículo 1-* y no el artículo 223[1] de la Ley Nro. 125/92 mencionado por la parte actora, en virtud a la aplicación del criterio cronológico, pues la Ley Nro. 5061/13 es una ley posterior a la Ley Nro. 125/92. ----------

Sobre dicha cuestión, aplicación de la ley en virtud al criterio cronológico, el autor Norberto Bobbio enseña: "*Es regla general del derecho que la voluntad de una misma persona, es válida la última en el tiempo. La regla contraria obstaculizaría el progreso jurídico y la gradual adaptación del derecho a las exigencias sociales*" (ob. cit. p. 192). Es decir, debe primar la

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

[1] **Ley Nro. 125/92, artículo 223** – Contenido y alcance de la resolución. Si se acogiere la reclamación, se dispondrá también de oficio la repetición de los intereses, multas o recargos. Asimismo, se dispondrá de oficio la repetición de los pagos efectuados durante el procedimiento, que tengan el mismo origen y sean de igual naturaleza que los que motivaron la acción de repetición.

última voluntad del legislador, con lo cual la norma anterior debe considerarse abrogada. ----------

Retomando el análisis, el artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13 establece que 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 Nro. 125/92, vigente a la fecha de la acreditación o pago del capital devuelto y que **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**. ----------

En ese contexto, al analizar detenidamente las actuaciones del caso, se advierte que no existió mora en la devolución, pues ésta fue acreditada en la misma fecha en la que se dictó la Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758, 05 de noviembre del 2019. ----------

Igualmente es importante mencionar, con relación al incumplimiento de los plazos dispuestos en el procedimiento de repetición, que la consecuencia jurídica de que la Administración no dicte la resolución en el plazo legal de treinta días, es que se configure la denegatoria ficta del reclamo, lo cual no ocurrió en el presente caso, pues se verifica la emisión de resolución expresa de la Administración, Resolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006758/2019, por lo cual, no es procedente que la parte actora reclame el pago de intereses computados desde el vencimiento del plazo que tenía la Administración para dictar la resolución de repetición. ----------

Finalmente, en lo que respecta al agravio de la apelante, referente a que la aplicación del artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13 a la resolución del presente caso resulta lesiva a los principios constitucionales de igualdad entre las personas ante la ley, como así también de las garantías de igualdad al tributo. ----------

Cabe indicar que existen mecanismos legales establecidos en el Código de Procedimientos Civiles (*artículos 550 al 564*) para lograr la impugnación de dicha normativa y que la misma no sea aplicada por la Administración Tributaria al caso en concreto, sin embargo, dicha circunstancia no aconteció en el presente caso, por lo cual, se concluye que el actuar de la Administración, aplicación del artículo 7 de la Ley Nro. 5061/13, se ajustó a la legalidad.----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas precedentemente, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 393 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas a la parte perdidosa, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 123

Asunción, 30 de abril del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por la Abg. Nora Ruoti contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 393 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Nora Ruoti y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 393 de fecha 28 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos de la presente resolución. ----------
3. **IMPONER** las costas a la parte perdidosa, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. ---
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA