CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD OPUESTA POR EL ABOG. JUAN CARLOS BOGGINO EN REPRESENTACION DE ESSENTRA PRODUCTS SOCIEDAD ANONIMA EN LOS AUTOS: "ESSENTRA PRODUCTS S.A. C/ RES. N° 7900006302 DEL 06/AGOS/19 Y RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE RIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA EXP. N° 550 AÑO 2019". Nº 1736. AÑO: 2021.--

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL - 4 -04- 2024 Roque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Trescientos cincuenta y seis.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los tres mes de abril 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 MANUEL DIESEL JUNGHANNS, GUSTAVO SANTANDER DANS y VICTOR RIOS OJEDA,** Ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD OPUESTA POR EL ABOG. JUAN CARLOS BOGGINO EN REPRESENTACION DE ESSENTRA PRODUCTS SOCIEDAD ANONIMA EN LOS AUTOS: "ESSENTRA PRODUCTS S.A. C/ RES. N° 7900006302 DEL 06/AGOS/19 Y RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE RIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA EXP. N° 550 AÑO 2019",** a fin de resolver la Excepción de Inconstitucionalidad opuesta por el Abogado **JUAN CARLOS BOGGINO** en 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 O N:

¿Es procedente la Excepción de inconstitucionalidad opuesta?----------

A la cuestión planteada, el Doctor **DIESEL JUNGHANNS,** dijo: La presente excepción de inconstitucionalidad es opuesta por el Abg. Juan Carlos Boggino, en representación de la firma ESSENTRA PRODUCTS S.A., ante el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, mediante escrito obrante a fs. 64/77 de autos, contra el Art. 221 de la Ley Nº 125/92 "*Que establece el nuevo régimen tributario"*, y contra la Resolución N° 7930006302 de fecha 06 de agosto de 2019.----------

El excepcionante, 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., fue rechazada por la Administración Tributaria a través de la Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006302 en fecha 6 de agosto de 2019, 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, 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.----------

Abg. Julio C. Martínez Secretario

Corrido el traslado pertinente, la contraparte solicita el rechazo de la excepción. Manifiesta que el excepcionante confunde las figuras de la caducidad y prescripción. La PRESCRIPCION (extingue la acción de reclamo de la Administración Tributaria) y la CADUCIDAD (extingue el derecho a solicitar

Gustavo E. Santander Dans Ministro — César M. Diesel Junghanns Ministro CSJ. — Dr. Víctor Ríos Ojeda Ministro

repetición del contribuyente), no son sinónimos, ni quisiera similares ni tampoco tienen los mismos efectos jurídicos. (f. 78/90).----------

Por su parte, el Ministerio Público contestó el traslado en los términos del Dictamen Nº 1292 de fecha 25 de junio de 2020, obrante a fs. 115/117 de autos, mediante el cual recomendó hacer lugar a la excepción de inconstitucionalidad.----

La norma impugnada -Art. 221 de la Ley Nº 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".*----------

En esencia, la excepcionante 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 atención a la libertad de configuración del legislador, nada obsta a que el mismo establezca plazos distintos pues, efectivamente, se trata de situaciones diferentes. Ello, pues, las figuras de caducidad y prescripción son esencialmente distintas, más allá de las discusiones doctrinarias respecto a qué 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 la Resolución de la Administración Tributarias N° 7930006302, cabe mencionar que contra las resoluciones administrativas que son equiparables a actos jurisdiccionales por ser recurribles ante la justicia

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL - 41-04- 2024 Roque López Franco Asistente

ordinaria, como la del caso de marras, en cuanto a control de constitucionalidad se refiere, procede únicamente la acción de inconstitucionalidad, siempre y cuando se cumplan con los requisitos pertinentes. ----------

En efecto, el Artículo 538 del Código Procesal Civil establece: *"La excepción de inconstitucionalidad deberá ser opuesta por el demandado o el reconvenido al contestar la demanda o la reconvención, si estimare que éstas se fundan en alguna ley u otro instrumento normativo violatorio de alguna norma, derecho, garantía, obligación o principio consagrado en la Constitución. También deberá ser opuesta por el actor, o el reconviniente, en el plazo de nueve días, cuando estimare que la contestación de la demanda o la reconvención se funda en una Ley u otro acto normativo inconstitucional por las mismas razones…".* Por tanto al no darse los presupuestos establecido en el presente articulado la excepción intentada contra la resolución administrativa deviene improcedente.----------

Por los fundamentos que anteceden, considero que corresponde rechazar la excepción de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar la constitucionalidad del Art. 221 de la Ley Nº 125/92. Costas a la perdidosa. **Voto en ese sentido.**----------

A su turno, el Doctor **RIOS OJEDA,** dijo: El profesional abogado *JUAN CARLOS BOGGINO* en nombre y representación de la firma *ESSENTRA PRODUCTS S.A,* se presentó ante el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, a impugnar por la vía de la excepción de inconstitucionalidad el **Articulo 221 de la Ley N° 125/92** y la **Resolución de devolución de créditos fiscales N.° *7900006302 DEL 06/08/19*** dictada por la SUBSECRETARÍA *DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA.*----------

2.- El cuestionado **Artículo 221 de la Ley** N° 125/92 dice: ----------

"Artículo 221: *Caducidad de los créditos contra el sujeto activo: Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo caducaran a los cuatro (4) años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles.*----------

La caducidad operará por períodos 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". ----------

2.- La norma transcripta establece que los créditos y acciones contra el sujeto activo caducan a los *"cuatro (4) años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles".* ----------

3.- *Al* respecto, el excepcionante manifiesta la inconstitucionalidad de la norma transcripta, así como de la resolución administrativa ajustada a dicha norma, por la supuesta transgresión de principios constitucionales como la igualdad y la supremacía de la Constitución, alegando que el Estado, a través del Art. 221 ha creado un sistema injusto de reclamo en detrimento del contribuyente, al establecer una desigualdad de trato entre el Estado y el contribuyente para el reclamo de sumas vinculadas a una relación jurídica tributaria.----------

4.- Cabe resaltar que, en materia tributaria el constituyente dejó en exclusiva potestad del Poder Legislativo su configuración. Si éste Poder del Estado sanciona una ley dentro del ámbito discrecional de la competencia conferida por el constituyente, no podemos nosotros como intérpretes jurisdiccionales declarar su inconstitucionalidad. ----------

Abg. Julio C. Pavón Martínez Secretario

Cesar M. Diesel Junghanns Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans Ministro

Dr. Víctor Ríos Ojeda Ministro

5.- Es así que toda determinación de la obligación tributaria (hecho imponible, quantum del tributo, sujeto pasivo, sujeto activo, **ámbito temporal)** debe ser fijada por el Legislativo. El instituto es de natural a "restrictiva", por lo que discutir el contenido de la norma impugnada, implicaría afectar la intervención del Poder Legislativo en esta materia de su exclusiva competencia. ----------

6.- La norma impugnada no es contraria al orden constitucional, muy por el contrario, se encuentra provista de razonabilidad y legitimidad, por lo tanto, no existe un trato desigual entre el Estado y el contribuyente, como alega el excepcionante. La desigualdad de trato no supone discriminación si se encuentra fundada en criterios objetivos, razonables y legítimos de diferenciación.----------

7.- Por tanto, en atención a las consideraciones vertidas y entendiendo que la norma atacada no vulnera el orden prelativo enunciado en la Constitución (Articulo *137),* opino que corresponde ***rechazar con costas la excepción de inconstitucionalidad.*** Es mi voto. ----------

A su turno, el Doctor **SANTANDER DANS,** dijo: Que, primeramente corresponde realizar algunas acotaciones respecto a la excepción opuesta por el Abg. JUAN CARLOS BOGGINO en representación de ESSENTRA PRODUCTS. ----------

Primeramente, debemos recordar que la excepción de inconstitucionalidad tiene un carácter preventivo, es decir, que el mecanismo de la excepción está previsto para que la máxima instancia judicial (Sala Constitucional) declare la inaplicabilidad de una determinada norma para que el Juez que atiende el caso se abstenga de utilizar dicha norma para resolver el conflicto, de ahí que la excepción queda reservada a la impugnación de leyes u otros instrumentos normativos invocado por cualquiera de las partes que a su parecer sean útiles para la resolución de una controversia y a contrario censu, si la norma atacada no es cuestionada de inconstitucional la misma será aplicable. ----------

Es por ello que se habla del carácter preventivo de la excepción de inconstitucionalidad, pues como se dijo lo que se pretende es la abstención de aplicación de una determinada norma que resulta contrario a la carta magna. -------

Ahora bien, la excepción de inconstitucionalidad resultaría inconducente, si se opone contra una norma ya aplicada, en estos casos ya procedería la vía de la acción que es de carácter correctivo. ----------

Entonces, bajo lo expuesto debemos verificar que se encuentren cumplidos todos los requisitos para así estudiar la procedencia de lo solicitado (declaración de inaplicabilidad de una norma específica). ----------

Que, de las constancias de autos, se desprende que el excepcionante en sede administrativa solicitó la devolución del crédito fiscal el cual fue rechazado por imperio del art. 221 de la Ley 125/91, ante esto el representante legal de la empresa afectada plantea su demanda ante el Tribunal Contencioso Administrativo Primera Sala. ----------

Ante la demanda promovida por la Abg. Juan Carlos Boggino, se corre traslado a la Sub Secretaria del Estado de Tributación, los mismos a través de la Abogacía del Tesoro se presentan a contestar la demanda e invocan el art. 221 de la Ley 125/91 para solicitar el rechazo de la demanda. ----------

Una vez contestado el traslado, el representante legal de ESSENTRA PRODUCTS plantea excepción de inconstitucionalidad contra el art. 221 de la Ley 125/91, solicitando su inaplicabilidad. ----------

Ahora bien, tomando en cuenta estos antecedentes, se aprecia que la excepción de inconstitucionalidad debe ser rechazada, debido a que la norma atacada de inconstitucional ya ha sido aplicada en sede administrativa durante el proceso sumarial correspondiente; por tanto, el carácter preventivo de la misma a todas luces resulta extemporánea, -presupuesto vital para tramitar la excepción de inconstitucionalidad-, ya que esta vía (excepción) solo procede en los casos en que una de las partes pretenda utilizar la norma cuya constitucionalidad se cuestiona, situación que no acontece en autos; por lo que, resulta inoportuno continuar con el estudio de la procedencia de la excepción.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD OPUESTA POR EL ABOG. JUAN CARLOS BOGGINO EN REPRESENTACION DE ESSENTRA PRODUCTS SOCIEDAD ANONIMA EN LOS AUTOS: "ESSENTRA PRODUCTS S.A. C/ RES. N° 7900006302 DEL 06/AGOS/19 Y RES. FICTA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE RIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA EXP. N° 550 AÑO 2019". Nº 1736. AÑO: 2021.--

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL - 4 -04- 2024

Siendo criterio de este Ministro que contra las resoluciones administrativas procede la acción de inconstitucionalidad, conforme lo dispone el art. 550 del C.P.C., que en lo pertinente dice: *"...Toda persona lesionada en sus legítimos derechos por leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas municipales,* ***RESOLUCIONES U OTROS ACTOS ADMINISTRATIVOS*** *que infrinjan en su aplicación.../////... ",* (la negrita nos pertenecen). ----------

Por tanto, ante todo lo expuesto corresponde rechazar la excepción de inconstitucionalidad opuesta y en cuanto a las costas procesales deben ser impuestas a la vencida, de conformidad a lo establecido en el art. 192 del C.P.C. --

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:

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí:

Abg. Julio C. Pavón Martínez

SENTENCIA NÚMERO: 366.

Asunción, 3 de abril de 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

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

PODER JUDICIAL SECRETARIA JUDICIAL I CORTE SUPREMA JUSTICIA

NO HACER LUGAR a la excepción de inconstitucionalidad opuesta por el **ABOG. JUAN CARLOS BOGGINO** en representación de la Firma **ESSENTRA PRODUCTS SOCIEDAD ANONIMA.** ----------

COSTAS a la perdidosa, conforme a los términos establecidos en el Art. 192 del C.P.C. ----------

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

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Gustavo E. Santander Dans
Ministro

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí: Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario