CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001506/2022 DEL 08 DE FEBRERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

RECIBIDO ESTADO CIVIL 02 FEB 2024 Cynthia Schick

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Diez

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los dos días del mes de febrero del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** 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° 49 de fecha 10 de mayo 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 LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal César Mongelós, representante de la parte demandada, desistió expresamente del Recurso de Nulidad interpuesto. 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 desistido este Recurso. Es mi voto.----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Al analizar el presente juicio, corresponde referirse a cuestiones previas 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, conforme al art. 113 del Código Procesal Civil.----------

En ese lineamiento, se debe 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.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

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-* de 18 días.----------

En ese lineamiento, como **antecedentes del caso** se advierte que en fecha 10 de setiembre del 2018, la firma Bunge Paraguay S.A. presentó la solicitud de devolución del IVA Exportador, correspondiente al periodo fiscal diciembre del año 2017, por la suma de Gs. 777.203.478 (fs. 21 de los A.A.). **Por Informe de Análisis Nro. 77300010949** (fs. 25/39 de los A.A.) los analistas de la Administración concluyeron que solo se encontraba justificada para la acreditación la suma de Gs. 482.831.636. Seguidamente, por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales Nro. 7930006765 del 06 de noviembre del 2019 (fs. 33 de los A.A.) la SET resolvió determinar como valor cuestionado el monto de Gs. 294.371.842 y debitar de la cuenta del contribuyente el monto de Gs. 138.931.146.----------

La firma accionante interpuso el recurso de reconsideración contra la citada resolución de créditos fiscales en fecha 20 de noviembre del 2019 (fs. 06 de los A.A.) y por **Resolución Particular Nro. 71800001506** de fecha 08 de febrero del 2022, el Viceministro de Tributación resolvió rechazar el recurso de reconsideración interpuesto y ratificar el acto administrativo recurrido.----------

En ese contexto, es importante señalar que el **artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, texto modificado por la Ley Nro. 5061/13**, vigente al momento del inicio del expediente de solicitud de devolución del crédito *-10 de setiembre del 2018, fs. 21 de los A.A.* - se establece que: *"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 citada se concluye que, si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por la firma contribuyente, éste 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.----------

En consecuencia, al no observarse que la firma contribuyente haya solicitado el pedido de instrucción de sumario administrativo sobre la parte cuestionada por la Administración Tributaria, el expediente administrativo debió ser archivado, ante la falta de interés por parte de la firma, de rever las observaciones.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

02 FEB 2024

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001506/2022 DEL 08 DE FEBRERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Diez

Cabe apuntar que, si bien la firma accionante interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución 7930006765/2019, éste trámite no era el correspondiente conforme el mandato legal-*articulo 88 de la Ley Nro. 152/92, modificado por la Ley Nro. 5061/13-*. Por tanto, 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.----------

Por tanto, se llega a la conclusión de que, por imperio del artículo 88 de la Ley Nro. 125/92, modificado por Ley Nro. 5061/13, el rechazo del crédito solicitado quedó consentido por la firma contribuyente, y, en consecuencia, queda vedado al órgano jurisdiccional analizar los créditos cuestionados.----------

En base a las consideraciones expuestas, al constatarse que la firma accionante no agotó la vía administrativa, se llega a la conclusión de 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 en consecuencia, **ANULAR** todo el proceso, ordenando el finiquito y archivo del presente juicio.----------

Al respecto, igual criterio sostuve en la resolución de casos similares, los cuales cito a continuación: **Acuerdo y Sentencia Nro. 383 de fecha 21 de abril del 2021**, en el juicio caratulado *"AGROPECUARIA CAMPOS NUEVOS S.A. C/ RES. NRO. 71800000156/18 DEL 02/05/18 DE LA SET"*, **Acuerdo y Sentencia Nro. 750 de fecha 17 de noviembre del 2022** en el juicio caratulado: *"BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES, NRO. 71800000319/19 DEL 22 DE ENERO DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN*; **Acuerdo y Sentencia Nro. 378 de fecha 01 de setiembre del 2023** en el juicio caratulado: *"BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RESOLUCIÓN NRO. 71800001137/2021 DEL 06 DE ENERO Y OTRA DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"*.---------

Finalmente, en cuanto a las **costas**, teniendo en cuenta el modo en que fue resuelta la cuestión, corresponde sean impuestas, en ambas instancias, en el orden causado en virtud a lo establecido en el artículo 193 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por el Acuerdo y Sentencia N° 49 de fecha 10 de mayo de 2023, apelado por la parte demandada, el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa promovida por la firma BUNGE PARAGUAY S.A. y, en consecuencia; 2) REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Particular N° 71800001506/2019 del 29 de agosto, dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación, ordenando la devolución del Crédito Fiscal IVA tipo exportador en concepto de: E) Diferencia entre el Formulario de Comprobación N° 120-Reliquidación y DJ IVA Formulario N° 120, presentada por el contribuyente, por valor de G.*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

243.826.954, más el pago de los intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria realizada con relación a este concepto, por los fundamentos expresados en el exordio de la presente resolución. 3) IMPONER las costas a la perdidosa. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 162/178 el Abogado Fiscal César Mongelós, en representación de la parte demandada, expresa agravios contra el fallo recurrido. En resumen, sostiene que en el caso concreto la Administración Tributaria rechazó el pedido de repetición de créditos fiscales debido a que desde la fecha de notificación a la SET del Acuerdo y Sentencia N° 1.794 del 26 de diciembre de 2017 dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (lo cual aconteció el 02 de febrero de 2018), la Administración Tributaria estaba obligada a observar el cumplimiento del artículo impugnado en el referido fallo, en relación con el Impuesto al Valor Agregado.----------

Prosigue diciendo que la consecuencia de la sentencia de inconstitucionalidad es que la Corte Suprema de Justicia, a través de la Sala Constitucional, ordena a la Administración que resuelva la petición del particular, absteniéndose de aplicar en lo sucesivo, la norma que fue declarada inconstitucional. Por lo demás, las sentencias declarativas como lo es el Acuerdo y Sentencia N° 1.794 del 26 de diciembre de 2017, responde a la pretensión de dar constancia jurídica de un hecho, un derecho o un deber, de una relación jurídica, etc. y además, la declaración NO es "*erga omnes*", sino "*inter partes*", es decir, solo para el caso concreto y sólo aplicable en favor de la persona física o jurídica que lo haya solicitado. -------

Agrega que el periodo objeto de análisis abarca solo el mes de DICIEMBRE 2017, es decir, un periodo anterior al Acuerdo y Sentencia N° 1.794 del 26 de diciembre de 2017 dictado por la Sala Constitucional de la Excma. Corte Suprema de Justicia, que recién fue anoticiada a la SET en fecha 02 de febrero de 2018.----------

Dice que la Administración Tributaria verificó que BUNGE PARAGUAY S.A. consignó en la DJ IVA Formulario N° 120, las exportaciones de productos agropecuarios en estado natural que han sido sometidos a procesos básicos, primarios o incipientes de industrialización (harina de soja), en el campo 14 correspondiente a exportaciones de otros bienes, teniendo como base para ese efecto el Acuerdo y Sentencia N° 1794 del 26 de diciembre de 2017 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, considerando que dicho fallo ha declarado la inaplicabilidad de los arts. 13, 14, 15 y 16 del Decreto N° 1029/2013 a las exportaciones realizadas desde el día siguiente de la fecha de notificación del fallo aludido, lo que ocurrió en fecha 2 de febrero de 2018, debido a que la exportación es la que da derecho a la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas a las mismas, tal como lo establece el art. 88 de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 5061/2013.--------

Por otra parte, reclama que el Tribunal de Cuentas en el fallo recurrido condena a la Administración Tributaria a la devolución del crédito fiscal IVA tipo exportador más pago de los intereses y accesorios legales; al respecto señala que la esa determinación agravia a esa

representación en razón de que dicha opinión fue insertada sin analizar las distintas reglamentaciones vigentes en la Administración Tributaria y de contramano al procedimiento establecido para la devolución de los créditos fiscales en general y del contribuyente BUNGE PARAGUAY S.A. en particular. Asimismo, menciona que la Ley N° 125/91 no cuantifica intereses aplicables en la forma como lo hace el fallo impugnado y que no corresponde aplicar multas por supuesta mora en la devolución de créditos tributarios a la Administración, considerando que ello no está tipificado en las disposiciones legales mencionadas.----------

Por último, le agravia la imposición de costas en el fallo recurrido, pues sostiene que las costas debieron ser impuestas en el orden causado, por existir causas de exoneración y porque no se demostró un error grave de interpretación.----------

Culmina su escrito solicitando la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 49 del 10 de mayo de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, y la confirmación en todos sus términos de los actos administrativos impugnados.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 182/184 la Abogada Erika Bañuelos contesta los agravios de la parte demandada. Alega que el Acuerdo y Sentencia del Tribunal de Cuentas dedica cuatro páginas a determinar exclusivamente a partir de cuándo surte efecto el Acuerdo y Sentencia N° 1794/17 dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en la cual se declararon inaplicables los arts. 13, 14 y 15 del Decreto N° 1029/13 "*Por el cual se reglamentan aspectos relativos a la devolución de impuestos y repetición de pago indebido o en exceso*". Dice que es así como, en mayoría absoluta, los Miembros hacen mención de que lo planteado en autos ya tiene un criterio uniforme asumido por la Magistratura y de que esto podemos sacar la clara conclusión de que la Administración Tributaria atendiendo a sus caprichos, utilizó artículos de un decreto declarado inconstitucional para Bunge S.A., a modo de realizar reliquidaciones en el Formulario N° 120.----------

Agrega que la SET cae en una contradicción entre lo solicitado y expuesto en su expresión de agravios, ya que, por un lado, menciona que el *a quo* no realizó un análisis y fundamentación del asunto en autos, y que además Bunge no ha demostrado el derecho o pruebas para que el a quo conceda sus pretensiones, sin embargo, al final de su expresión de agravios solicita que las costas sean impuestas en el orden causado, argumentando algo que es inclusive en detrimento a sus expresiones y que solo dan solidez a lo expuesto por el Tribunal. La Administración Tributaria argumenta que las costas deben ser impuestas en el orden causado ya que a su criterio aplica el artículo 193 del Código Procesal Civil.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dice que, a todas luces, se entiende que la SET está reconociendo que el caso fue interpretado por el a quo, y que, a la vez, Bunge ha expresado en autos principios administrativos y normas legales que tuvieron como consecuencia, de forma correcta, la concesión por parte del Tribunal a sus pretensiones.----------

Sobre la obligación de devolver el capital más los intereses y la multa generada por la mora, menciona que el apartado séptimo del artículo 88 de la Ley 125/91, con sus modificaciones, dispone que la mora en la devolución por parte de la Administración dará lugar a la percepción de intereses moratorios a la misma tasa que aplica la Administración Tributaria en los casos de mora a los contribuyentes y que en concordancia a lo expresado en el artículo antes citado estima conveniente recordar lo establecido en el artículo 171 de la Ley 125/91, que legisla sobre la institución de la MORA, estipulando los porcentajes en base a lo cual deben ser calculados los accesorios legales a) Multa: a calcularse sobre el importe del Tributo no pagado en término, que será del 4% (cuatro por ciento) si el atraso no supera un mes; ... y del 14% (catorce por ciento) si el atraso es de cinco o más meses.----------

Por las consideraciones apuntadas solicita a la Sala Penal que se rechace la apelación confirmando, con costas, el Acuerdo y Sentencia apelado.----------

ANÁLISIS JURÍDICO

Según constancias de autos la contribuyente Bunge Paraguay S.A solicitó a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal IVA exportador correspondiente al periodo fiscal 12/2017. Mediante Informe de Análisis N° 77300010949 de fecha 29/08/2019 (fs. 9 de los antecedentes administrativos) los auditores de la SET cuestionaron la devolución de G. 243.826.954 por "Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120"; la suma de G. 46.370.877 por "comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones pertinentes, no descontados en la certificación" y la suma de G. 4.174.011 por "comprobantes que no cumplen con lo establecido en las reglamentaciones vigentes, que no fueron observados por la certificadora". Posteriormente, por Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006765 notificada el 06/11/2019 la SET cuestionó parcialmente la solicitud de devolución de crédito fiscal IVA tipo exportador, tramitada por el Régimen General.----------

Posteriormente, la firma BUNGE PARAGUAY S.A. interpuso recurso de reconsideración, únicamente en relación a la suma de G. 243.826.954, correspondiente al crédito fiscal descontado por reliquidación. Por Resolución Particular N° 71800001506 de fecha 08/02/2022 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por la firma contribuyente y, en consecuencia, confirmó el acto administrativo recurrido.----------

La firma Bunge Paraguay S.A. planteó demanda contencioso administrativa, solicitando la devolución del crédito fiscal cuestionado, más los accesorios legales correspondientes. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001506/2022 DEL 08 DE FEBRERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

02 FEB 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Diez

El Tribunal de Cuentas Segunda Sala por Acuerdo y Sentencia N° 49 de fecha 10 de mayo de 2023 resolvió hacer lugar a la demanda, revocando el acto administrativo impugnado. El Tribunal consideró que la actora solicitó la devolución del crédito fiscal por la suma de G. 243.826.954, rechazado por la SET debido a lo siguiente: *"Diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y la DJ IVA Formulario N° 120"*. ---------

El Tribunal determinó que el debate se centra en determinar 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, 15 y 16 del citado Decreto N° 1029/13 en relación a la firma contribuyente Bunge Paraguay S.A. En tal sentido, indicó el Tribunal que 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 y que por lo tanto, se concluye que procede la devolución del crédito fiscal, que asciende a la suma de G. 243.826.954, más el pago de intereses y accesorios legales generados a partir de la denegatoria realizada con relación a este punto.----------

Seguidamente, corresponde el estudio de los agravios de la parte apelante, la demandada y determinar si el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió la cuestión conforme a derecho. Por lo tanto, cabe el análisis respecto a la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del crédito fiscal IVA exportador de G. 243.826.954, cuestionado en su momento por la SET debido a "*diferencia entre crédito fiscal según Formulario de Comprobación 120 reliquidación*".----------

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. 243.826.954.----------

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 trate*".----------

En fallos anteriores ya he sostenido que la interpretación literal y taxativa del Art. 555 del Código Procesal Civil cede ante un tipo de interpretación sistemática, más integral y

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel De Jesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

armónica con el sistema de control constitucional vigente, 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 interpretación literal del Art. 555 del CPC lleva a un resultado injusto que debe ser evitado por esta Sala Penal, pues al otorgar a la sentencia de inconstitucionalidad un efecto *ex nunc,* como lo pretende la demandada, estaríamos permitiendo que el transcurso del tiempo durante la tramitación de la acción de inconstitucionalidad perjudique a quien tenía derecho. La consecuencia de la sentencia de inconstitucionalidad es que la Corte Suprema de Justicia - a través de su Sala Constitucional- ordena a la Administración que resuelva la petición del particular, pero absteniéndose de aplicar la norma que fue declarada inconstitucional.----------

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 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 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, 15 y 16 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. 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 G. 243.826.954, que había sido rechazado por diferencia entre el Formulario de Comprobación 120 – Reliquidación y la DJ Formulario N° 120.----------

Por otra parte, la representación fiscal también expresó agravios contra la decisión del Tribunal de Cuentas Segunda Sala de ordenar la devolución con el pago de intereses. En este sentido, el pago de intereses y multas por parte del fisco se fundamenta en las siguientes disposiciones de la Ley N° 125/91: ----------

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"; ----------

Artículo 171: "**Mora.** La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa, a calcularse sobre el importe del tributo no pagado en término, que será del 4% (cuatro por ciento) si el atraso no supera un mes; del 6% (seis por ciento) si el atraso no supera dos meses; del 8% (ocho por ciento) si el atraso no supera tres meses; del 10% (diez por ciento) si el atraso no supera cuatro meses; del 12% (doce por ciento) si el atraso no supera cinco meses y del 14% (catorce por ciento) si el atraso es de cinco o más meses. Todos los plazos se computarán a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación tributaria incumplida. Será sancionada, además, con un recargo de interés mensual a calcularse día por día, que será fijado por el Poder Ejecutivo, el cual no podrá superar el interés corriente de plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales vigente al momento de su fijación, incrementado hasta en un 50% (cincuenta por ciento) el que se liquidará hasta la extinción de la obligación. Cuatrimestralmente el Poder Ejecutivo fijará la tasa de recargos o intereses aplicable para los siguientes cuatro meses calendario. Mientras no fije nueva tasa continuará vigente la tasa de recargos fijada en último término.". ----------

En el Acuerdo y Sentencia N° 49 de fecha 10/05/2023, el Tribunal dispuso la devolución de G. 243.826.954, crédito fiscal IVA cuya devolución fue denegada en virtud a una reliquidación elaborada por la SET, que no se ajustó a derecho. Por lo tanto, corresponde que el fisco cargue con la multa por devolución tardía (mora), debiendo calcularse desde la fecha del acto administrativo que lo rechazó - Resolución de Devolución de Créditos Fiscales N° 7930006765 notificada el 06/11/2019 - hasta la efectiva devolución, aplicándose la tasa

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

del 14% prevista en el art. 171 de la Ley N° 125/91, con intereses diarios calculados de conformidad a la tasa de recargos fijada por el Poder Ejecutivo en último término, como lo dispone la norma citada.----------

Por último, la representación apelante expresó agravios en relación a la imposición de costas, indicando que las mismas debieron ser impuestas en el orden causado de conformidad al artículo 193 del CPC. En tal sentido, se observa que el Tribunal en el Acuerdo y Sentencia N° 49/2023 resolvió hacer lugar a la demanda promovida por la firma Bunge Paraguay S.A., por lo que correctamente impuso las costas a la perdidosa, conforme a lo establecido en el artículo 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"*. Siendo así, corresponde también confirmar lo resuelto por el Tribunal en este punto.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, corresponde confirmar el fallo apelado. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la apelante, la parte demandada, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. a) y el Artículo 205 del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A SU TURNO EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: En atención al modo en que fue resuelta la cuestión anterior, al votar por la nulidad de todo el proceso, resulta 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:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 10

Asunción, 07 de febrero del 2024

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "BUNGE PARAGUAY S.A. C/ RES. N° 71800001506/2022 DEL 08 DE FEBRERO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 02 FEB 2024 Cynthia Scinck

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Diez

R E S U E L V E :

1. **TENER POR DESISTIDO** el Recurso de Nulidad.----------

2. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 49 de fecha 10 de mayo de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. **IMPONER** las costas a la parte demandada.----------

4. **ANOTAR**, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

