


ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA
MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART.
10, INC. "B" DE LA LEY N° 2421/2004
MODIFICADA POR LA LEY N° 4673 Y C/ EL
DECRETO N° 9371". AÑO: 2013 - N° 110.-----

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO: *Dos mil once*

 En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los *veinte* días del mes de *diciembre* del año dos mil dieciséis, en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctora **MIRYAM PEÑA CANDIA**, Presidenta y Doctores **GLADYS BAREIRO DE MÓDICA** y **ANTONIO FRETES**, Miembros, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART. 10, INC. "B" DE LA LEY N° 2421/2004 MODIFICADA POR LA LEY N° 4673 Y C/ EL DECRETO N° 9371", a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Daniel Hidalgo Carrera, en nombre y representación de los Señores Plácido Ruiz Céspedes y María Magdalena Cuenca de Ruiz.-----

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, resolvió plantear y votar la siguiente:-----

CUESTION:

¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?-----

A la cuestión planteada el Doctor **FRETES** dijo: El Abog. Daniel Hidalgo Carrera, en nombre y representación de los Sres. Plácido Ruiz Céspedes y María Magdalena Cuenca de Ruiz, plantea acción de inconstitucionalidad en contra el artículo 10 de la Ley N° 2421/04, modificada por la Ley N° 4673/2012 "Que modifica y amplía disposiciones de la creación del Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal" y contra el Decreto N° 9371/12 "Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal (IRP), creado por Ley N° 2421 del 5 de julio de 2004 "De reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal", alegando la conculcación de los artículos 179, 180 y 181 de la Constitución de la República.-----

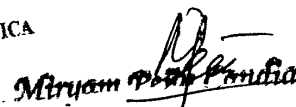
Las disposiciones atacadas expresan cuanto sigue: "Art. 10.-Hecho Generador, Contribuyentes y Nacimiento de la Obligación Tributaria.-----

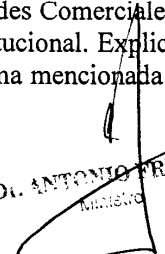
1) *Hecho Generador. Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales. Se consideran comprendidas, entre otras:*

b) El 50% (cincuenta por ciento) de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias, distribuidos o acreditados, así como de aquéllas que provengan de cooperativas comprendidas en este Título".-----

Expresa el accionante que sus poderdantes son propietarios de quince mil acciones de la sociedad Hierropar S.A. y que en base a lo dispuesto por la norma impugnada, se encuentra alcanzado por el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios por el mismo concepto, lo que resulta inconstitucional. Explica que en base a lo establecido por el artículo 20 de la Ley Tributaria, la firma mencionada tributa una tasa


GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA
Ministra


Miryam Peña Candia
Ministra


Dr. ANTONIO FRETES
Ministro


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

del 10% por sus utilidades, las que en caso de ser distribuidas abona un adicional del 5% sobre los importes netos acreditados a los dueños o accionistas. Ante tal situación, luego debe el accionista abonar de nuevo el 10% sobre el 50% de las utilidades en el concepto establecido por el artículo impugnado, configurándose así una doble imposición. Agrega en su fundamentación que doctrinariamente existe un debate respecto de la viabilidad de la idea de separar el capital de los accionistas del de la empresa conformada por estos, a efectos impositivos, y que en base a tal postura no corresponde la creación de una obligación impositiva como la prevista en el artículo atacado ya que las utilidades han cubierto las deudas con el fisco al momento de ser distribuidas, por lo que exige la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del artículo trasuntado.-----

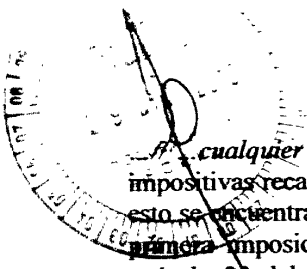
Entrando al análisis de la problemática suscitada en la presente acción, primeramente debemos delimitar el thema decidendum de la misma, el cual versa sobre la posibilidad dentro del marco constitucional, de aplicar tasas impositivas a los ingresos personales por la percepción de utilidades como miembro de una sociedad, al tiempo de haberse abonado las correspondientes por la distribución de la misma. A fin de verificar tal extremo, resulta necesario entonces establecer ciertos conceptos a fin de ir construyendo un razonamiento que permita esclarecer la unidad o diversidad de hechos generadores, lo que permitirá a su vez discernir sobre la constitucionalidad o no del acto normativo impugnado.-----

Así las cosas, corresponde dimensionar cuales son los patrimonios afectados en esta operación, ya que en caso de tratarse de una unidad patrimonial, el hecho generador se repetiría por el mismo concepto, lo que no se daría de existir una diferencia entre ellos. A lo que nos referimos básicamente es a los conceptos de patrimonio social y el de los miembros de ella o accionistas. En cuanto al primero, podemos señalar que representa las obligaciones que la empresa tiene con sus propietarios. Se define como el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos. Está compuesto fundamentalmente por el capital y las utilidades pero puede tener elementos adicionales como superávit por valorizaciones, revalorización del patrimonio y la prima en colocación de acciones. Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y Sociales define simplemente "*En las sociedades civiles o en las compañías mercantiles, el conjunto de sus bienes*". En esencia, no difiere en demasia del concepto aplicable a las personas físicas, las que en palabras del mismo autor "*representa una universalidad constituida por el conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a una persona y que pueden ser apreciables en dinero*". Resalta aquí entonces la posible coexistencia de dos patrimonios, los que como se señalara, incluyen no solo los derechos sino también las obligaciones.-----

Las afirmaciones precedentes no se realizan con el fin de tener certeza de lo obvio, sino para remarcar que, ambos elementos (propiedad tanto de la sociedad como de un particular), conllevan igualmente cargas u obligaciones, dentro de sus respectivas limitaciones legales. Por lo que surge indiscutible que se trata de diferentes patrimonios, más aun en base a lo que señala Fernando Mascheroni en su obra "*Sociedades Anónimas*", pág. 61 cuando expresa respecto al capital social "*Difiere sensiblemente la importancia de este elemento fundamental de la sociedad según los tipos societarios. Es secundaria en los tipos de estructura personal, vale decir, en las sociedades sin limitación de responsabilidad, por cuanto los socios responden a las obligaciones sociales con el patrimonio social y con el particular de cada uno de ellos. Pero adquiere una trascendencia mucho mayor en las sociedades por cuotas y por acciones, caracterizadas en común por la limitación de la responsabilidad de los socios a sus participaciones respectivas en el capital*", señalando así el alcance de las responsabilidades emergentes vinculadas tanto al patrimonio de la sociedad en un caso como al de los socios en el segundo.-----

Específicamente en lo que hace al patrimonio social y sus cargas referente al Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios, prevista en la Ley N° 125/92, tenemos que en su artículo 3° "*Contribuyentes*", expresa: "*Serán contribuyentes: a) Las empresas unipersonales, las sociedades con o sin personería jurídica, las asociaciones, las corporaciones y las demás entidades privadas de ...///...*"

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA
MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART.
10, INC. "B" DE LA LEY Nº 2421/2004
MODIFICADA POR LA LEY Nº 4673 Y C/ EL
DECRETO Nº 9371". AÑO: 2013 - Nº 110.-----**




"cualquier naturaleza", definiendo de esta manera que la carga de las obligaciones impositivas recae sobre el patrimonio social en lo que hace a al cumplimiento de aquellas, esto se encuentra consolidado con lo traído a colación por el accionante al mencionar como primera imposición (en el caso de doble imposición denunciado), lo prescripto por el artículo 20 del mismo cuerpo legal, en su numeral segundo cuando dice: "Cuando las utilidades fueren distribuidas, se aplicará adicionalmente la tasa del 5% (cinco por ciento) a partir del segundo año de la vigencia de la presente Ley, sobre los importes netos acreditados o pagados, el que fuere anterior, a los dueños, socios o accionistas...". Es aquí de notar que cuando la ley habla de un "adicional", se entiende que es un porcentaje que pasa a formar parte uno anterior y preexistente, que en este caso es el del 10% que constituye la tasa general del impuesto en cuestión. En otras palabras, el porcentaje a ser adicionado pasa a formar parte del porcentaje general, el cual como se ve en los términos de la ley, es aplicado al patrimonio social, esto es, al de la empresa.-----

En sustento a lo señalado precedentemente es que financieramente hablando, se distinguen, v.g. como con el concepto de Renta, las facetas bruta y neta, en lo que a utilidades respecta. Siendo la segunda, consecuencia de la primera, se entiende por utilidad neta, la utilidad resultante después de restar y sumar de la utilidad operacional, los gastos e ingresos no operacionales respectivamente, los impuestos y la Reserva legal, siendo la utilidad que efectivamente se distribuye a los socios. Ello se debe a que los ingresos de una empresa se deben depurar para poder determinar la utilidad neta con que pueden contar los socios o dueños de la empresa. Este proceso de depuración inicia con la disminución del Costo de venta a las ventas, para luego determinar la utilidad bruta. A la utilidad bruta se le restan los gastos operacionales lo cual resulta en la utilidad operacional. A ésta última se le suman los Ingresos no operacionales y se le restan los gastos no operacionales para llegar a la utilidad antes de impuestos y reservas. Así, cuando se determina la utilidad de una empresa, el último concepto que se aplica es el de los impuestos, ya que la tributación se hace sobre la utilidad que efectivamente obtiene la empresa, utilidad que es afectada por toda carga procedente según las leyes fiscales.-----

Habiendo dimensionado ya lo referente al patrimonio social y a las utilidades y su afectación, resulta apropiado en consecuencia verificar si se reúnen los requisitos para la doble imposición tal y como lo entiende el accionante. La misma es regulada a nivel constitucional por el artículo 181, que en lo respectivo al caso señala: "No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria", ahora, para llegar a una mayor exactitud sobre qué debe entenderse por doble imposición o cuanto menos cuales son los elementos delatores de tal situación, recurrimos a la doctrina especializada en la materia, específicamente en las palabras del jurista argentino Carlos Giuliani Fonrouge, quien en su obra Derecho Financiero. Vol. I. dice respecto de la doble tributación: "Preferible nos parece el concepto aceptado por la doctrina alemana y por el Tribunal Federal Suizo, que requiere la unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto, y que concreta acertadamente Udina al referirse "al idéntico presupuesto de hecho (que) da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento. Resumiendo tales ideas, puede decirse que existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más sujetos con poder tributario)". Pueden resumirse las características de la doble imposición en: 1) mismo sujeto pasivo o contribuyente 2) mismo hecho generador 3) dos o más sujetos activos.-----


GLADYS E. BAREIRO de MÓNICA
Ministra


Miryam Pizarro
MINISTRA C.S.J.


Dr. ANTONIO FRETES
Ministro


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

En este orden de ideas, se analizará seguidamente la concurrencia de los elementos señalados. Primeramente, en lo que hace a una unidad de sujeto pasivo o contribuyente, en base a lo precedentemente señalado, fundado en disposiciones legales, se colige que no se trata de la misma persona. Partiendo inicialmente de la base diferencial que implican ambos impuestos, mientras el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios, con todo lo concerniente a ella (incluyendo las tasas y sus adicionales) se centra en la empresa, el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal, actúa sobre actividades personales. Esto es verificable en los términos del propio marco legal cuando define a los contribuyentes de ambos impuestos. En lo que hace a la convergencia de los dos impuestos sobre un mismo hecho generador, tenemos igualmente una distinción entre los mismos, nuevamente emergente de la Ley N° 125/92 cuando expresa en su artículo 2°: *“Hecho Generador. Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal”*, mientras que en la Renta personal *“Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales”*. La nota discordante también emerge de lo que se señalara en párrafos precedentes respecto a la distinción entre patrimonio social y personal. Lógicamente no puede unificarse a ambos, teniendo cada uno las cargas impositivas correspondientes, lo que profundiza la brecha que diferencia a ambas personas. No puede entenderse así lógicamente en sentido contrario que una sociedad comercial vaya a responder por las obligaciones tributarias de sus accionistas ni viceversa. Las imposiciones fiscales en el primer caso recaen forzosamente sobre el patrimonio de la empresa, hasta el momento de la liberación de las utilidades que pasaran a formar parte del patrimonio de los accionistas (utilidades netas), claro está, una vez que estas hayan sufrido los descuentos pertinentes por las cargas tributarias, ello con la finalidad obvia de no hacer extensiva la obligación impositiva de la empresa, a los accionistas.-----

Otra prueba de lo antedicho emerge de una de las clasificaciones que el Derecho Tributario hace de los impuestos, cuando expresa que los mismos podrán ser Indirectos o Directos, basándose en una posibilidad de traslación o no a fin de determinar si se trata de los primeros o los segundos, respectivamente. En el caso analizado, el I.R.A.C.I.S. es por excelencia un ejemplo de impuesto directo, ya que no contempla la posibilidad de traslación de la carga tributaria (lo que sí sucede con el Impuesto al Valor Agregado por ejemplo), de lo que se entiende con más claridad que el adicional del 5% contemplado en el artículo 20 de la Ley N° 125/92, no puede ser trasladado a los accionistas, sino que debe ser soportado por la empresa, como se señaló, antes de que las utilidades pasen a formar parte efectiva del patrimonio de los socios, ergo, si no puede la sociedad trasladar la carga a sus accionistas (para lo cual inclusive tendría que ser designada por la autoridad administrativa como Agente de Retención), no existe en el caso analizado, otra obligación que la emergente del Impuesto a la Renta Personal respecto a estos últimos, otro impedimento a la doble imposición aludida en autos.-----

Con relación a la tercera exigencia de dos o más sujetos activos que pretendan percibir un impuesto por el mismo hecho generador, esta deviene claramente incumplida atendiendo a lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley N° 2421/04 “De Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal” que expresa: *“Autorízase a la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes sin excepciones, de todas las obligaciones tributarias establecidas en la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario” y sus modificaciones, en todo el territorio nacional, respecto de sus propias operaciones así como también con respecto a las operaciones de otros contribuyentes, con las limitaciones establecidas en el Artículo 189, numeral 5), de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992. Tratándose de contribuyentes regidos por la Ley N° 861/96 que prevé el deber del secreto, las fiscalizaciones se realizarán en coordinación con la Superintendencia de Bancos, conforme al reglamento a ser dictado conjuntamente por el Ministro de Hacienda y el Banco Central del Paraguay. En los casos de sumarios administrativos abiertos para la investigación de infracciones tributarias y mediante ...///...*



**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA
MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART.
10, INC. "B" DE LA LEY N° 2421/2004
MODIFICADA POR LA LEY N° 4673 Y C/ EL
DECRETO N° 9371". AÑO: 2013 - N° 110.-----**

... resolución fundada, la Subsecretaría de Estado de Tributación queda facultada a fiscalizar a terceros no contribuyentes. Derógase expresamente toda disposición legal anterior en contrario, que hayan sido establecidas en leyes generales o especiales, sin ningún tipo de limitación o excepción", por lo que claramente nos encontramos ante un único sujeto activo.

En conclusión, de los aspectos que rodean a la figura de la sociedad comercial, específicamente lo que guarda relación con su patrimonio social y sus cargas impositivas, vemos que no pueden ser confundidos con lo propio de los accionistas o miembros de esa sociedad comercial, ante tal situación, tenemos entonces dos personas distintas, con patrimonios distintos y obligaciones impositivas distintas, lo que impide, en los propios términos de la ley, la posibilidad de una doble imposición sobre aquellos. Es por ello que cuando el artículo impugnado dispone que se encontrará alcanzado "El 50% (cincuenta por ciento) de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias, distribuidos o acreditados, así como de aquellas que provengan de cooperativas comprendidas en este Título", debe entenderse que se trata de utilidades netas, no utilidades brutas, y siendo así, se trata de un nuevo hecho generador que recae ya sobre la renta del socio accionista, habiéndose procedido en la etapa anterior (adicional del 5% I.R.A.C.I.S.) sobre la renta empresarial, lo que se manifiesta como un hecho generador distinto. Por tal circunstancia es que no se vislumbra conculcación alguna del artículo 180 de la Constitución de la República.

En relación a los artículos 179 y 181 de la Ley Fundamental, los cuales respectivamente establecen "De la creación de tributos. Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario"; "De la igualdad del tributo. La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país"; vemos que el accionante no ha arrojado argumentos que guarden relación con una eventual violación del Principio de Legalidad (en su sentido más amplio) contemplado en el primero de ellos o una eventual conculcación de la Garantía de Igualdad en su faz impositiva, sino que se han centrado en una mal entendida doble tributación, la cual como se ha demostrado, en realidad no es tal.

Pasando a analizar el segundo acto normativo impugnado, esto es, el Decreto N° 9371/12 "Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal (IRP), creado por Ley N° 2421 del 5 de julio de 2004 "De reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal", vemos que el mismo consta de un total de 66 artículos, no especificando el accionante cuál de ellos le causa un agravio.

De las disposiciones que rigen y guardan relación con la acción autónoma de inconstitucionalidad, esto es, de la Constitución Nacional en su artículo 132, del Código de Procedimientos Civiles en su artículo 550 y siguientes; y su complementación en la Ley N° 609/95 "Que organiza la Corte Suprema de Justicia" artículos 11 y 12, emergen los requisitos para la viabilidad de este tipo de acciones los cuales pueden ser resumidos en los siguientes: a) la individualización del acto normativo de autoridad, aquel de carácter general o particular, señalado como contrario a disposiciones constitucionales; b) la

GLADYS E. BAREIRO de MODICA
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Abog. Julio C. Favón Martínez
Secretario

especificación del precepto de rango constitucional que se entienda como vulnerado y c) en lo que hace a la fundamentación de la acción, la demostración suficiente y eficiente de agravios que irán a constituirse en el eje central de la justificación de la inaplicabilidad.-----

En el caso en cuestión es precisamente éste el requisito no observado por el accionante, elemento habilitante que no puede ser desconocido ni pasado por alto en el control de constitucionalidad de las leyes, ello debido a la notable trascendencia que deviene, en caso de ser positivo, del resultado de la acción. Siendo la consecuencia una sentencia que eventualmente haga lugar a un planteamiento constitucional, el efecto inmediato de tal pronunciamiento es la no ejecución de una orden emanada nada más y nada menos que de uno de los poderes del Estado, esto es, una desobediencia autorizada judicialmente a desconocer sobre una persona o personas una disposición que ha recorrido todos los canales legales para su vigencia al tiempo de ser dictada en virtud de la soberanía de un Estado.-----

En prosecución del estudio y analizando las pretensiones del accionante canalizadas por la presente acción es dable concluir que las mismas no reúnen los requisitos exigidos por la ley para enervar la validez de las disposiciones que ataca, ello se da en base a la falta de expresión detallada del agravio concreto que le acarrea a la actora la aplicación del decreto impugnado. En este sentido, esta Sala ha especificado siempre en situaciones similares lo imprescindible de señalar la obligación de la existencia un nexo efectivo entre el agravio y la garantía constitucional a invocarse, en el caso particular ese nexo no se encuentra detallado ni constatado en el escrito de promoción de la acción.-----

El Abog. Daniel Hidalgo Carrera se presenta en estos autos a impugnar en su totalidad un decreto reglamentario alegando la conculcación de disposiciones constitucionales. No puede pretenderse la declaración de inaplicabilidad de un acto normativo de manera general sin argumentación alguna, como muestra de lo afirmado y en concordancia con lo expresado en párrafos anteriores, carece de seriedad una acción que pretende, entre otras cosas, la declaración de inconstitucionalidad de un artículo de estilo que expresa: *“el presente Decreto será refrendado por el Ministro de Hacienda”* (art. 65) alegando la violación de garantías constitucionales con ello; o por otro lado, pretender la inaplicabilidad de una artículo que dispone: *“Las Administración Tributaria está facultada para establecer anticipos a cuenta del impuesto anual, con observancia de lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 16 de la Ley N° 2421/2004”* (Art. 45) sin justificación alguna de la pretensión. Lo que se pretende señalar aquí es que no puede tener cabida favorable una acción como la presentada por el accionante cuando lo hace en forma genérica contra la totalidad del articulado sin expresar los agravios concretos que le acarrearán todos y cada uno de ellos.-----

En doctrina, Néstor Pedro Sagües en *“Derecho Procesal Constitucional. Recurso Extraordinario”*, pág. 488 *mutatis mutandi* expone que: *“Sabido es, dentro de la economía del recurso extraordinario, que no se lo destina para resolver consultas, ni para discutir “cuestiones abstractas”, sino para impugnar decisiones que produzcan agravios atendibles. En resumen, la inexistencia de agravios cancela la competencia de la Corte Suprema, a los fines del recurso extraordinario”* y agrega *“No cualquier agravio o perjuicio, conviene advertirlo, es reparable por medio del recurso extraordinario. El “agravio atendible” por esta vía excluye la consideración de cierto perjuicios, como los inciertos, los derivados de la propia conducta del recurrente, o los ajenos al promotor del recurso”*. Ya a nivel nacional cabe aquí traer a colación lo expresado por el Dr. Casco Pagano en su obra *Código Procesal Civil Comentado y Concordado* cuando en referencia a la declaración en abstracto y el interés legítimo en este tipo de acciones nos dice: *“...debe existir un interés en obtener la declaración por parte del afectado, de modo a tutelar efectivamente un derecho violado. Siendo así, no se concibe la declaración en abstracto de la inconstitucionalidad, vale decir, en el sólo beneficio de la ley, sin un concreto y legítimo interés en su declaración”*.-----

La Corte Suprema de Justicia no se ha mostrado renuente a la adopción del pensamiento jurídico en cuestión, habiéndose pronunciado en anteriores oportunidades en el sentido señalado, así *“La acción de inconstitucionalidad no puede tener por ...///... ”*

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA
MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART.
10, INC. "B" DE LA LEY N° 2421/2004
MODIFICADA POR LA LEY N° 4673 Y C/ EL
DECRETO N° 9371". AÑO: 2013 - N° 110.-----**

...finalidad una decisión en abstracto, ni puede ser promovida por terceros que aleguen intereses ajenos" y agrega "el titular del derecho lesionado debe demostrar de manera fehaciente su legitimación para la promoción de la acción de inconstitucionalidad, el interés debe surgir de manera clara y constituye un requisito habilitante necesario la demostración del gravamen o perjuicio que afecta a ese interés, pues de otro modo no existiría una relación directa que amerite el estudio de la cuestión introductoria con la acción" (Ac. y Sent. 91, 14/03/2005).-----


En esta misma idea se ha pronunciado aún más específicamente al manifestar que "La impugnación por la vía de la inconstitucionalidad de una norma, debe plantearse haciendo análisis y aportando argumentaciones consistentes en relación con la afectación o lesión directa, concreta o visible derivada de la aplicación de la misma, ya que por medio de esta vía legal y de efecto concreto se intenta depurar el ordenamiento jurídico, logrando la ecuanimidad y el equilibrio en el impacto de aplicación de las normas a la sociedad" (Ac. y Sent. 836, 22/09/2005).-----

Como se ve, esta Sala ha sostenido ya la importancia de la identificación, dimensionamiento y comprobación de un agravio, concreto, real y cierto a efectos de la viabilidad de la acción de inconstitucionalidad. El caso sometido a consideración de esta Sala, en lo que hace al Decreto Reglamentario, se encuentra incoado por el accionante sin que se mencione una sola constancia que acredite un agravio entre las disposiciones cuya inaplicabilidad pretende y las constitucionales que denuncia como violentadas. Así, como he mantenido en fallos anteriores y sostengo, los agravios forzosamente debieron emerger trasluciendo a la luz de las garantías o preceptos que se denuncian como violentados, este requisito *sine qua non* ha sido obviado y en este sentido y luego de la lectura de los términos de la acción entiendo que el solicitante no ha enhebrado adecuadamente una mínima exhibición de aquellos incurriendo sus pretensiones en lo que señala Sagües en la obra citada como "*perjuicios inciertos, es decir, los que acrecen de entidad real actual*". En consecuencia, el criterio sostenido en reiteradas ocasiones por esta Sala, ante una circunstancia como la señalada siempre ha sido que la pretensión contenida en la demanda resulta apuntada a un pronunciamiento en abstracto de la inconstitucionalidad, o, en el mejor de los casos planteada en el solo beneficio de la ley, extremo cuya resolución le está vedado a esta Sala decidiendo así la suerte de las acciones presentadas en tal contexto.-

En base a lo precedentemente expuesto, en atención a las disposiciones constitucionales y legales citadas; y visto el parecer del Ministerio Público, considero que en el caso expuesto ante esta no existe conculcación constitucional alguna, por lo que la presente acción no puede prosperar. ES MI VOTO.-----

A su turno la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Daniel Hidalgo Carrera, en nombre y representación de los Señores *Plácido Ruiz Céspedes y María Magdalena Cuenca de Ruiz*, según testimonio de Poder Especial que acompaña, interpone acción de inconstitucionalidad contra el Art. 10, Inc. b) de la Ley N° 2421/04 (modificado por la Ley N° 4673/17) y contra el Decreto N° 9371/12 "POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL (IRP), CREADO POR LEY N° 2421 DEL 5 DE JULIO DE 2004 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL", alegando que supuestamente dichas disposiciones contravienen los Artículos 179 (De la Creación de Tributos), 180 (De la Doble Imposición) y 181 (De la Igualdad del Tributo) de la Constitución Nacional.-----


GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA
Ministra


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


JUAN PAREDES
Ministro


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Manifiesta el accionante que sus mandantes son propietarios de 15.000 (quince mil) acciones de la firma HIERROPAR S.A.C.I., por lo que devienen sujetos alcanzados por el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal (I.R.P.), y en virtud a la nueva legislación tributaria, impugnada por esta vía, serán obligados al doble pago del Impuesto a la Renta por el mismo ingreso.-----

Seguidamente menciona que la firma HIERROPAR S.A.C.I. tributa el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) aplicando una tasa del 10 % por sus actividades comerciales (Art. 20, Inc. 1 de la Ley N° 125/91 texto actualizado), y en caso de distribuir sus utilidades, abona una tasa adicional de 5 % sobre los importes netos pagados o acreditados, a los dueños, socios o accionistas (Art. 20, Inc. 2 de la misma ley). Y que asimismo el accionista vuelve una vez más a abonar el mismo impuesto a la renta, solo que ahora en carácter personal, aplicando la tasa del 10 % sobre el 50 % (cincuenta por ciento) de las utilidades o dividendos recibidos, configurándose así una doble imposición prohibida por nuestra Carta Magna.-----

El Art. 10, Inc. b) de la Ley N° 2421/04 (modificado por Ley N° 4673/12) establece lo siguiente: *“Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales. Se consideran comprendidas, entre otras:-----*

b) El 50% (cincuenta por ciento) de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias, distribuidos o acreditados, así como de aquéllas que provengan de cooperativas comprendidas en este Título”.-----

Así las cosas, y de la lectura del escrito de presentación de esta acción puedo observar en primer lugar que sobre los Artículos 179 (De la Creación de Tributos) y 181 (De la Igualdad del Tributo) de la Carta Magna así como sobre el Decreto N° 9371/12 el accionante no expresó ningún agravio en concreto, centrandó su fundamentación en la supuesta doble imposición que produciría la vigencia del Art. 10, Inc. b) de la Ley N° 2421/04 (modificado por Ley N° 4673/12) lo cual pasaré a analizar en los siguientes términos:-----

De manera amplia, la doble imposición se define como aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado.-----

En base a esta definición, para poder hablar de la existencia de doble imposición, es necesario que confluyan un mismo sujeto pasivo, un mismo período de tiempo, concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga y existencia de varios sujetos activos.-----

Así pues, en primer lugar, tiene que existir un mismo sujeto pasivo sobre el que recaiga la carga tributaria del hecho imponible. Esto no se da en el caso en cuestión, pues existen dos sujetos pasivos: la firma HIERROPAR S.A.C.I. por un lado, y las personas físicas Plácido Ruiz y María Magdalena Cuenca de Ruiz, por otro lado.-----

El segundo elemento que debe concurrir para que exista doble imposición, es la identidad del período impositivo, es decir, que la renta o patrimonio sometido a gravamen por dos legislaciones distintas, debe haberse generado u obtenido en un mismo (o idéntico) período impositivo. Esto tampoco ocurre, pues las rentas sometidas a gravamen una se generó en el año 2011 (caso de la firma HIERROPAR S.A.C.I.) y la otra, por la distribución de utilidades en el año 2012.-----

Por lo que respecta al requisito de la concurrencia de impuestos de *“naturaleza idéntica o análoga”*, se estima que la similitud de los impuestos debería realizarse *“mediante la comparabilidad de los elementos esenciales de los impuestos tales como: hecho imponible, objeto imponible, base imponible, tipo impositivo, etc”*.-----

El cuarto y último requisito exigido para que exista doble imposición, es la concurrencia de varios sujetos activos que graven un mismo hecho imponible. Este...///...

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PLACIDO RUIZ CESPEDES Y MARIA
MAGDALENA CUENCA DE RUIZ C/ EL ART.
10, INC. "B" DE LA LEY N° 2421/2004
MODIFICADA POR LA LEY N° 4673 Y C/ EL
DECRETO N° 9371". AÑO: 2013 - N° 110.-----



El nacimiento puede presentarse tanto dentro de un mismo Estado (doble imposición interna), como entre varios Estados (doble imposición internacional).-----

En cuanto a la doble imposición interna, surgirá cuando un mismo sujeto pasivo es gravado doblemente por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, en un mismo periodo de tiempo y por dos entes públicos territoriales pertenecientes a un mismo Estado. En nuestro país la Administración Tributaria es la única institución competente en materia de impuestos internos, por lo que no se configura la concurrencia de varios sujetos activos.-

Que, el Art. 180 de la Constitución Nacional preceptúa: "*No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad*".-----

En ese sentido, y a efectos de analizar si en el caso planteado en autos se configura o no la doble imposición prohibida por nuestra Carta Magna, resulta menester definir en primer lugar que se entiende por "hecho generador de la obligación tributaria".-----

Conforme al Modelo de Código Tributario para América Latina, el **hecho generador es el presupuesto establecido por Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.**-----

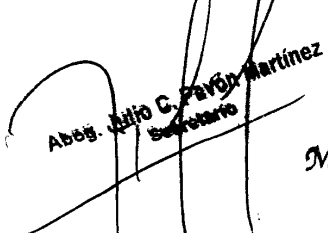
Sainz de Bujanda define al hecho generador como el "*Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta*". Al hecho generador se lo denomina también, "Hecho Imponible". (Lecciones para Cátedra de Derecho Tributario- Nora Ruoti Cosp, Pág. 175, Año 2006).-----

De acuerdo a las instrumentales acompañadas en autos, podemos constatar que la firma HIERROPAR S.A.C.I. en el ejercicio fiscal 2011 obtuvo ganancias provenientes de sus actividades comerciales que fueron distribuidas una parte a sus accionistas en el año 2012 conforme a lo resuelto por la Asamblea General Ordinaria de fecha 30 de abril de 2012 (Fs. 32). En consecuencia, dicha empresa abonó en el año 2012, según Formulario N° 101 (Fs. 33/35) el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) correspondiente al ejercicio fiscal 2011 más la tasa adicional del 5% por la distribución de sus utilidades (Formulario N° 90), en estricto cumplimiento al Art. 20. Nums. 1) y 2) de la Ley N° 125/91 (texto actualizado).-----

Por su parte, los Señores Plácido Ruiz y María Magdalena Cuenca de Ruíz, en su carácter de accionistas de la firma HIERROPAR S.A.C.I., quienes recibieron parte de los dividendos distribuidos, deberán computar el 50 % de dicho monto como ingreso gravado del Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal.-----

Así pues, y aplicando la definición de hecho generador al caso en cuestión, tenemos que en el ejercicio fiscal 2011 constituye hecho generador del IRACIS para la firma HIERROPAR S.A.C.I. la **realización de actividades comerciales, industriales o de servicios** dentro del territorio paraguayo tal como reza el Art. 2, primera parte de la Ley N° 125/91(texto actualizado). Además, debido a que la misma decidió en su Asamblea General Ordinaria del año 2012 distribuir las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2011, es correcta la aplicación de la "tasa adicional" del 5% prevista en el Art. 20., Num. 2) de la citada ley. Nótese que esta tasa adicional del 5% es como su nombre lo indica "adicional" a la tasa principal del IRACIS, es decir, si la empresa no hubiese resuelto distribuir sus utilidades no la hubiera abonado.-----

En cambio, para los Señores Plácido Ruiz y María Magdalena Cuenca de Ruíz el 50 % de los dividendos que obtuvieron en su carácter de accionistas de la firma HIERROPAR


Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


FERNANDO PIRES
Ministro

S.A.C.I. durante el año 2012 constituye hecho generador del IMPUESTO A LA RENTA DE SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL en virtud de lo establecido en el Art. 10, Inc. b) de la Ley N° 125/91 (modificado por Ley N° 4673/12).-----

No debemos olvidar que el sujeto obligado al pago del IRACIS en concepto de distribución de utilidades (5%) es la empresa HIERROPAR S.A., siendo dicho impuesto directo y por tanto no puede ser trasladado a los accionistas, pues el pago del mencionado impuesto por la distribución de utilidades resulta un costo adicional para la empresa. Es lo que en doctrina tributaria se denomina "Sistema del Ente Separado", el cual considera que la sociedad o empresa constituye una persona distinta e independiente de sus accionistas o dueños y que, consecuentemente, es factible considerarla contribuyente por sus rentas, en tanto que sus titulares lo serán en el Impuesto a la Renta Personal por las rentas que perciban en dicho concepto.-----

Por lo expuesto, queda perfectamente demostrado que no existe la tan mentada "doble tributación del hecho generador", pues para la firma HIERROPAR S.A.C.I. el hecho de distribuir utilidades constituye **base imponible** para el pago del IRACIS adicional en tanto que para sus accionistas, que reciben dichos dividendos, esa situación constituye **hecho generador** del IRP (Impuesto a la Renta Personal).-----

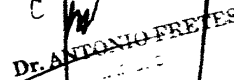
Finalmente, al no haber doble imposición ni quebrantamiento de los principios constitucionales de igualdad tributaria y legalidad, considero que debe rechazarse la presente acción de inconstitucionalidad. Es mi voto.-----

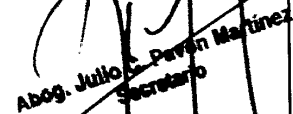
A su turno la Doctora PEÑA CANDIA manifestó que se adhiere a los votos de los Ministros, Doctores FRETES y BAREIRO DE MÓDICA, por los mismos fundamentos.-

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:


GLADYS E. BAREIRO de MÓDICA
Ministra


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dr. ANTONIO FRETES


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Ante mí:

SENTENCIA NUMERO: 2011

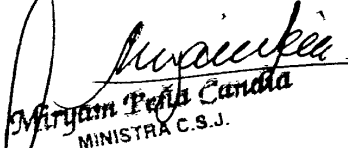
Asunción, 27 de diciembre de 2016.-

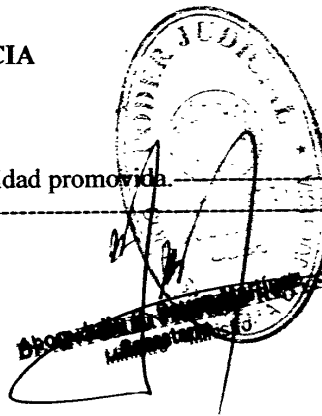
VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
RESUELVE:

NO HACER LUGAR a la acción de inconstitucionalidad promovida.
ANOTAR, registrar y notificar.-----


GLADYS E. BAREIRO de MÓDICA
Ministra


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.



Ante mí:


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario