



c) Aranceles aduaneros, adicionales y recargos, por la importación de bienes de capital destinados al cumplimiento del objeto social, los que no podrán ser transferidos sino después de cinco años de haber ingresados al país; d) El Impuesto a la Renta, sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de lo dispuesto en los incisos a), b) y f) del Artículo 42 y sobre los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de más o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de ésta con aquel.”-----

El Agente Fiscal Adjunto, en virtud del Dictamen N° 1070 del 29 de julio de 2016, consideró que corresponde el rechazo de la presente acción de inconstitucionalidad.-----

Cabe recordar que la acción instaurada posee un carácter excepcional, por lo tanto corresponde analizar previamente si se han observado los requisitos para su procedencia, es decir si se han observado las disposiciones de los Arts. 550, 551 y 552 del Código Procesal Civil, las cuales respectivamente establecen: “Art.550.- *Procedencia de la acción y juez competente. Toda persona lesionada en sus legítimos derechos por leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas municipales, resoluciones u otros actos administrativos que infrinjan en su aplicación, los principios o normas de la Constitución, tendrá facultad de promover ante la Corte Suprema de Justicia, la acción de inconstitucionalidad en el modo establecido por las disposiciones de este capítulo. Art.551.- Imprescriptibilidad de la acción y su excepción. La acción de inconstitucionalidad contra actos normativos de carácter general es imprescriptible, sea que la ley, decreto, reglamento u otro acto normativo de autoridad, afecte derechos patrimoniales, tenga carácter institucional o vulnere garantías individuales. Cuando el acto normativo tenga carácter particular, por afectar solamente derechos de personas expresamente individualizadas, la acción prescribirá a los seis meses, contados a partir de su conocimiento por el interesado. Art.552.- Requisitos de la demanda. Al presentar su escrito de demanda a la Corte Suprema de Justicia, el actor mencionará claramente la ley, decreto, reglamento o acto normativo de autoridad impugnado, o, en su caso, la disposición inconstitucional. Citará además la norma, derecho, exención, garantía o principio que sostenga haberse infringido, fundando en términos claros y concretos la petición. En todos los casos la Corte Suprema examinará previamente si se hallan satisfechos estos requisitos. En caso contrario, desestimará sin más trámite la acción.*”-----

Refiere el citado profesional que en virtud del Art. 1 de la Ley N° 5.501/15 se modificó el catálogo de exenciones tributarias a favor de las cooperativas, previstas en el Art. 113 de la Ley N° 438/94 “De Cooperativas”, suprimiendo la exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de manera arbitraria e inconstitucional porque la misma había sido establecida originalmente para fomentar los actos entre las cooperativas y sus socios. Por lo tanto, al dejar de incluirse el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el catálogo de exenciones impositivas previstas en la Ley N° 5501/15, el Estado allanó el camino para la exigibilidad de este tributo a las cooperativas, atentando de esta manera directamente contra la norma constitucional que la obliga a fomentarlas (Art. 113). Arguye el accionante que la obligación del Estado Paraguayo es fomentar a las mencionadas asociaciones, por lo que en tal sentido debe impulsar políticas de asistencia técnica, crediticia y exenciones tributarias, pues de lo contrario se estaría atentando contra la propia existencia de las mismas. A partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 5501/15, se han afectado indebidamente los intereses patrimoniales de las cooperativas, generándose un acontecimiento inconstitucional el cual debe ser reparado por la Corte, ya que de no hacerlo motivaría la desaparición paulatina de las asociaciones cooperativas de nuestro país. Concluye solicitando se haga lugar a la presente demanda de inconstitucionalidad.-----

Cabe señalar que la Sala Constitucional ante similares planteamientos se ha pronunciado de la siguiente manera: “*Es cosa sabida que los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (inafectación, la inmunidad, y la exoneración).*”-----

*Esta capacidad de beneficiar a determinado sector de la sociedad se origina en la propia potestad tributaria que tiene el Estado, facultad que debe ser ejercida de conformidad con los principios establecidos en la Constitución Nacional. Así, la imposición de los beneficios tributarios debe hacerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección*

12 OCT. 2010  
Rosa López  
S.P.D.E.J.

de los derechos fundamentales. Más aún, siendo estos beneficios auténticos privilegios tributarios, es evidente que pueden generar afectaciones al principio de igualdad tributaria. Y es que con tales beneficios se configura una excepción al deber de contribuir con los gastos públicos, lo cual es una regla de orden público tributario, a más de ser una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en el artículo Constitucional que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho.---

Históricamente, el principio de reserva de ley se ha establecido como una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo. Así, lo que se tutela con ello es el principio de autoimposición, mediante el cual solo la misma sociedad puede imponerse obligaciones tributarias o de cualquier otra índole que impliquen una exacción al patrimonio de los ciudadanos. De tal modo, al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente, pero siempre respetando los mandatos constitucionales.---

En suma, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establecen beneficios tributarios también deben hacerlo. Por lo que debe establecerse expresamente en qué consiste el beneficio tributario, a fin de no permitir que se delegue a la Administración la facultad de determinar ello.---

Bien es cierto, también, que las Cooperativas presentan una faceta o dimensión de notable importancia en cuanto a la planificación y ordenación económica, así como una dimensión social que otorga a estas entidades una innegable especificidad que trasciende el título referente a la ordenación del crédito. Especificidad, en fin, que resulta del hecho de que en el régimen jurídico de estos intermediarios financieros confluyen aspectos crediticios y cooperativos, en los que, a su vez, inciden componentes laborales y mercantiles.---

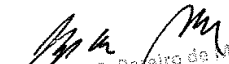
La doctrina nos permite asentar, como premisa de nuestro enjuiciamiento, la constatación de la doble naturaleza de las cooperativas de crédito: a un tiempo entidades crediticias y a otro sociedades cooperativas. Esta doble naturaleza se proyecta sobre el sistema de fuentes que rige su régimen jurídico (Ley N.º 438/94 y su modificatoria la Ley N.º 5.501/15).---


Advertidos estos extremos, examinaremos a continuación el reproche dirigido contra el precepto legal cuestionado por la representación procesal de las cooperativas accionantes, individualizadas líneas más arriba, consistente en la aplicación del impuesto al valor agregado a los actos cooperativistas contrario al mandato dispuesto en el artículo 113 de la Constitución Nacional.---

A este respecto, debemos comenzar consignando que, resulta pertinente hacer referencia a lo que ordena el texto constitucional sobre las Cooperativas, así hallamos una mención específica al fenómeno cooperativo, en virtud de la cual se manda al Estado fomentar "la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basadas en la solidaridad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía" (artículo 113 de la Constitución Nacional).---

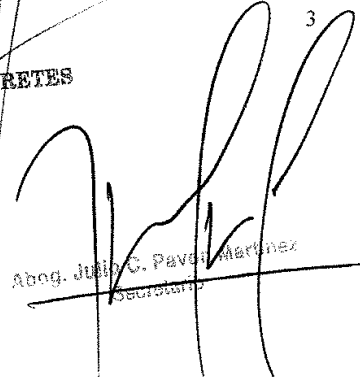
Por su parte, la aplicación legal del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), en este caso, recae sobre ciertos y limitados actos como contratos de enajenación de bienes; los servicios y los intereses de los préstamos y las financiaciones; y, el pago de los intereses moratorias y punitivos correspondientes, los cuales pueden ser considerados como eje funcional de una empresa cooperativa, al punto cierto de entender su aplicación como el desaliento de toda la actividad o defunción de la empresa cooperativista.---

Surge así, claramente y ab initio, la improvisación, o por lo menos la no planificación, de un sistema tributario cooperativo conforme lo exige la norma Constitucional (artículos 113 y 178). De manera que las cooperativas están insertas, por medio de la impugnada norma, en el sistema tributario general en

  
Dra. Gladys E. Balleiro de Médica  
Ministra

  
Miryam Peña Candia  
MINISTRA C.S.J.

  
ANTONIO FRETES  
Ministro

  
Abog. Julio C. Paves Martínez  
Secretario

el cual sólo son beneficiarias de algunas exoneraciones básicas, y nada alentadoras, como límites superfluos al impuesto al valor agregado, de conformidad con lo establecido en el artículo 83 de la Ley N.º 125/1991; por ejemplo, se encuentran exonerados los pagos en concepto de solidaridad o las actividades de carácter recreativo, social, cultural, deportivo, artístico, literario, asistencia médica y educativa (cursos, congresos, charlas, seminarios y similares) realizadas por las cooperativas, siempre que sean gratuitas y estén dirigidas a los socios, o en caso de que existiere contraprestación de parte de los socios.-----

Por otra parte, y como es sabido, las cooperativas pertenecen al sector social de la economía (o tercer sector) lo cual denota una clara diferencia con las sociedades comerciales, como bancos y financieras, que se manejan en otro sector de la economía, no pudiendo ser consideradas, contrariamente a lo sostenido por los legisladores como fundamento y eje principal de la impugnada norma, en un plano de igual conforme a lo dispuesto en el artículo 46 de la Carta Magna.-----

A su vez, en las cooperativas se conjugan dos elementos insoslayables: el asociativo (personal, humano) y el empresarial. La propia definición de la Alianza Cooperativa Internacional incluye estos dos elementos: "Una Cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada."-----

Todo ello lleva a importantes autores a observar a las cooperativas como entidades con características propias y específicas, diferentes de otros tipos de asociaciones y de las sociedades comerciales o civiles. Asimismo, se destaca reiteradamente el fin de servicio y no de lucro de las cooperativas, y la predominancia, por ende, de su componente "personal" sobre el aspecto del "capital" (lo que se refleja en los principios cooperativos que regulan la organización y funcionamiento de las cooperativas).-----

Teniendo en cuenta tales características es de toda evidencia que las cooperativas merecerían un tratamiento tributario diferenciado, o cuanto menos no equiparable a las demás sociedades comerciales, como bancos y financieras.-----

En la impugnada ley no se percibe una política de Estado respecto de las cooperativas conforme a los mandatos Constitucionales. En consecuencia tampoco existe técnicamente el fomento cooperativo, quedando las referidas exoneraciones tributarias dependientes en mayor o menor simpatía que tenga hacia el movimiento cooperativo el gobierno del momento.-----

De otro lado, es también relevante referirnos al artículo 178 de la Constitución Nacional, el cual reza: "Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recursos; explota por sí, o por medio de concesionarios los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, "royalties", compensaciones u otros derechos, en condiciones justas y convenientes para los intereses nacionales; organiza la explotación de los servicios públicos y percibe el canon de los derechos que se estatuyan; contrae empréstitos internos o internacionales destinados a los programas nacionales de desarrollo; regula el sistema financiero del país, y organiza, fija y compone el sistema monetario" (Subrayado es mío); contraviniendo así la referida ley el fomento de las cooperativas, puesto que es innegable la trascendencia de las empresas cooperativa para los intereses nacionales.-----

En cualquier caso, para regular el sistema cooperativo en general y el tributario en particular, la ley debe tener en cuenta los caracteres específicos de las cooperativas, su incidencia en la economía y en la solución de la problemática socio-económica de la población (satisfacción de necesidades básicas, fomento del empleo, etc.), y los aspectos socio-culturales, en tanto las cooperativas coadyuvan a fortalecer el sistema democrático representativo al constituir verdaderas escuelas de participación, solidaridad y fortalecimiento de la ciudadanía.-----

Por su parte, la Constitución Nacional, en el artículo 113 establece que el Estado fomentará la empresa cooperativista entendiéndose por tal mandato el de excitar, promover, impulsar o proteger a la empresa cooperativista, de acuerdo al significado de "fomentar"<sup>1</sup>, lo cual requiere la declaración explícita de la inafectación del pago del impuesto al valor agregado de las cooperativas, o cualquier otro tipo de impuesto que lo desaliente en su promoción.-----

---

<sup>1</sup>Real Academia Española, fomentar 1. tr.



RECEBIDO  
12 DE SET. 2018  
Roberto López

Conforme a lo apuntado, resulta evidente que la denuncia de vulneración al fomento de la empresa cooperativa por la norma impugnada y por tanto declarada inconstitucional...". (Acuerdo y Sentencia N° 1723 del 11 de diciembre de 2017)

Por los motivos expuestos precedentemente, y visto el parecer del Ministerio Público, considero que corresponde hacer lugar a la presente acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado RUBEN ANTONIO GALEANO DUARTE, representante convencional de la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE AHORRO, CREDITO, PRODUCCION, CONSUMO Y SERVICIOS CAPIATA LIMITADA, contra el artículo 1° de la Ley N.º 5.501/15 "QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N.º 438/94 DE COOPERATIVA", en lo que refiere a la modificación del artículo 113. Es mi voto.

A su turno la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Rubén Antonio Galeano Duarte, en nombre y representación de la Cooperativa Multiactiva de Ahorro, Crédito, Producción, Consumo y Servicios Capiatá Ltda., conforme al testimonio de Poder Especial que acompaña, promueve acción de inconstitucionalidad contra el Art. 1° de la Ley N° 5501/15 "Que modifica varios artículos de la Ley N° 438/94 "De Cooperativas" en lo que se refiere específicamente al texto del Art. 113.

En cuanto a la nueva redacción del Art. 113 de la Ley N° 438/94 determinada por la Ley N° 5501/15 sostiene el accionante que el Art. 113 de la Constitución Nacional destaca la importancia del rol cooperativo, y por ello imponen al Estado "el fomento a la empresa cooperativa", relacionándolo a la producción de bienes y servicios, fuentes de trabajo y de diversa índole, y a innumerables beneficios que redundan en la satisfacción de las necesidades de quienes componen la sociedad paraguaya. Que en la redacción actual del Art. 113 de la Ley N° 438/94 se ha omitido la exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los actos entre la cooperativa y sus socios, contradiciendo frontalmente a la Constitución Nacional, ya que las cooperativa están basadas en la solidaridad y rentabilidad social y no en el lucro como en las empresas mercantiles.

También manifiesta el recurrente que el acto cooperativo, entendido este como el acto entre socios y su cooperativa, se encuentra por su propia naturaleza fuera de la égida de influencia del hecho generador del IVA definido en el Art. 77 de la Ley N° 125/91, que establece el "Sistema Tributario de la República del Paraguay".

**Ley N° 5501/15 QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N° 438/94 "DE COOPERATIVAS".**

**Artículo 1°.-** Modifícanse los Artículos 2°, 3°, 4°, 5°, 8°, 29, 37, 38, 42, 45, 46, 49, 50, 51, 52, 59, 62, 69, 72, 74, 75, 76, 77, 107, 113, 126 y 130 de la Ley N° 438/94 "DE COOPERATIVAS", los cuales quedan redactados de la siguiente manera:

**"Art. 113.- Exenciones Tributarias.** Cualquiera sea la clase o el grado de la cooperativa, queda exenta de los siguientes tributos:

a) Todo impuesto que grave su constitución, reconocimiento y registro, incluyendo los actos de transferencia de bienes en concepto de capital;

b) Todo impuesto municipal o departamental, con excepción del Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a la Patente de Rodados y el Impuesto a la Construcción;

c) Aranceles aduaneros, adicionales y recargos, por la importación de bienes de capital destinados al cumplimiento del objeto social, los que no podrán ser transferidos sino después de cinco años de haber ingresados al país;

Dra. Gladys E. Bareiro de Modica  
Ministra

Miriam Cecilia Candia  
Ministra

Dr. ANTONIO BRETES  
Ministro

Abog. Julio C. Pavon Martinez  
Secretario

d) El Impuesto a la Renta, sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de lo dispuesto en los incisos a), b) y f) del Artículo 42 y sobre los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de más o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de ésta con aquel.”---

Así las cosas, en lo que respecta a la eliminación de la exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los actos de los socios con su cooperativa, prevista en la anterior redacción del Art. 113, Inc. c) de la Ley N° 438/94 “De Cooperativa” es oportuno desentrañar en primer lugar si la Constitución Nacional efectivamente otorga dicha inmunidad tributaria a las cooperativas o solamente contempla un “fomento” a las mismas. Para ello, traemos a consideración el Art. 113 de nuestra Ley Fundamental que señala: *Del fomento de las Cooperativas: “El Estado fomentará la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y servicios, basadas en la solidaridad y rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía.*-----

*Los principios del cooperativismo, como instrumento del desarrollo económico nacional, serán difundidos a través del sistema educativo”.*-----

A fin de conocer cuál ha sido el espíritu de los Convencionales Constituyentes al momento de analizar la norma relativa a las “Cooperativas” procedimos a investigar el Diario de Sesiones, encontrando que en la Sesión Ordinaria N° 21, del 11/05/92, habían dos proyectos que se transcriben seguidamente:-----

Propuesta N° 1: “*El Estado fomentará la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basadas en la solidaridad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía. Los principios del cooperativismo como instrumento del desarrollo económico nacional serán difundidos a través del sistema educativo*”.-----

Propuesta N° 2: “*El Estado reconoce a las cooperativas y otras formas asociativas sin fines de lucro, como empresas de interés público, con naturaleza jurídica propia, a las cuales garantiza un tratamiento tributario diferente, su libre organización y autonomía.*-----

*Los principios del cooperativismo, como instrumento del desarrollo económico nacional serán difundidos a través del sistema educativo. La ley precautelará que, bajo estas formas asociativas, no se encubran actividades económicas con fines de lucro”.*-----

La propuesta N° 1 obtuvo 84 (ochenta y cuatro) votos y la Propuesta N° 2: 56 (cincuenta y seis) votos. Como vemos, la Propuesta N° 1 es el texto actual del Art. 113 de nuestra Constitución Nacional, con lo cual se puede afirmar que los Convencionales Constituyentes no aprobaron un tratamiento tributario diferente (exoneración) a las Cooperativas sino simplemente un “fomento” por parte del Estado a las mismas. En ese sentido, a continuación se cita lo expuesto por los Ciudadanos Convencionales Evelio Fernández Arévalos y Bernardino Cano Radil:-----

Ciudadano Convencional Evelio Fernández Arévalos: “*Consiguientemente, para mí la propuesta N° 2 no está redactada adecuadamente. Por una parte, no tiene por qué el Estado garantizar un tratamiento tributario diferente. ¿Por qué? Porque precisamente, bajo el rubro de actividad de cooperativas, se incluyen cooperativas que están enormemente desarrolladas en su economía, que tienen un potencial muy grande, y el Estado no tiene por qué en esos casos garantizarles un tratamiento tributario diferente. Porque eso sería una discriminación en una circunstancia en que no se requiere un apoyo del Estado*”.-----

Ciudadano Convencional Bernardino Cano Radil: “*En primer lugar, estamos cambiando el régimen tributario en el país, y el gran porcentaje de nuestros impuestos va a ser indirecto. Y si los impuestos son indirectos, ¿cómo va a haber una excepción a las cooperativas en el IVA?, por ejemplo, cuando es un impuesto al consumo, es realmente grave pretender, señores, pretender eso con una garantía constitucional. Porque se tienen que estudiar con meticulosidad absoluta los impuestos que pueden ser eximidos o diferenciados y cuáles no. Pero desde el momento que hay una cláusula constitucional, donde se le pide un tratamiento diferencial, sin especificar si son directos o indirectos al capital o no, ahí estamos entrando en una fuente de conflictos. Por qué? Porque se va a romper la igualdad de competencia en el mercado. Eso está claro*”. (Convención Nacional Constituyente- Diario de Sesiones- Sesión Ordinaria N° 21, 11-05-92).-----



RECIDADO  
12 de Julio de 2018

Además, nuestra Constitución Nacional cuando otorga las inmunidades tributarias lo hace expresamente tal como podemos ver por ejemplo en los Arts. 83 (De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos) y 84 (De la promoción de los deportes), delegando la reglamentación de dichas exoneraciones al Poder Legislativo, situación que no se vislumbra en el Art. 113 de las Cooperativas, ya que como vimos anteriormente los Convencionales Constituyentes no quisieron otorgarle el tratamiento tributario diferente sino un "fomento" por parte del Estado, y de hecho en la redacción actual del Art. 113 de la Ley N°438/94 (modificado por Ley N° 5501/15) se siguen manteniendo algunos beneficios impositivos para las Cooperativas.

Finalmente, en cuanto al argumento expuesto por la Cooperativa accionante de que no se configura el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por la naturaleza del acto cooperativo, debemos mencionar que el 78, Num. 2) de la Ley N° 125/91 establece que por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho, tales como: los préstamos y financiaciones, los seguros, etc, servicios que brinda la cooperativa recurrente. Siendo así, resulta evidente que en el caso de los servicios prestados por las Cooperativas existen dos partes, considerando que cada Cooperativa es una persona jurídica, distinta a los socios, que presta servicios a los mismos en forma individual, por lo que se proporciona una ventaja o provecho configurándose de esta manera el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA) señalado en el Art. 78, Num. 2) de la Ley N° 125/91.

Por todo ello, considero que la redacción dada por la Ley N 5501/15 al Art. 113 de la Ley de Cooperativas no viola ningún mandato constitucional, por lo que corresponde **rechazar** la presente Acción de Inconstitucionalidad. Es mi voto.

A su turno la Doctora **PEÑA CANDIA** dijo: Se presenta ante esta Corte, Sala Constitucional, el abogado Rubén Antonio Galeano Duarte, en nombre y representación de la Cooperativa de Ahorro, Crédito, Producción, Consumo y Servicios Capiata Limitada, a promover acción de inconstitucionalidad contra el artículo 1° de la Ley N.° 5501/2015 "QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N°438/1994 DE COOPERATIVA", en lo que refiere al texto del artículo 113.

Sostiene el accionante que: "(...) VV.EE. Podrán percatarse claramente que, la redacción original del art. 113 de la Ley 438/94, en su inciso c), establece a favor de las Cooperativas – y específicamente a favor del acto cooperativo – la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Dicha exención, responde expresa y claramente al imperativo constitucional de fomentar las cooperativas (art. 113); y, por lo mismo, en base al orden de prelación dispuesto por el art. 137 de nuestra carta magna, resulta – en dicha redacción original – coherente con y ajustada al texto constitucional. La redacción original de la Ley 438/94, estableció de manera coherente y por sobre todo ajustada al texto constitucional, en qué condiciones tributan las entidades cooperativas; y, en tal sentido, han excluido expresamente al IVA de los tributos que pudieran gravarla, esto, por no resultarles aplicables; puesto que, el acto cooperativo, entendido este como el acto entre socios y su cooperativa, se encuentra – por su propia naturaleza – fuera de la égida de influencia del hecho generador del IVA definido en el art. 77 de la Ley 125/91. Recordemos que las actividades de las Cooperativas y los ciudadanos y ciudadanas que las integran, general bienes y servicios que reproducen la cadena de ingresos y gastos originados y repercutidos por los tributos dispuestos por la ley. Dicho de otro modo, sin las Cooperativas no se hubiese generado un importantísimo volumen de ingresos para la Administración Tributaria, que son consecuencia de las actividades de las mismas, de las actividades de los cooperativistas gracias a sus Cooperativas. No en vano la Constitución paraguaya reconoce en términos claros y contundentes a los principios del cooperativismo como instrumento del desarrollo económico nacional (vide art. 113, 2do pfo); por mismo, mal podría pretenderse

Dr. Secretario de Justicia

**Miryam Peña Candia**  
MINISTRA C.S.J.

**Dr. ANTONIO FRETES**  
Ministro

Abog. Pablo B. Favon Marañón  
Secretario

desalentarlos (como de manera inconstitucional lo hace la Ley 5501/15), al gravar los actos cooperativos con impuestos como el IVA, tributo este que nació con el propósito de afectar a las ventas que hacen a la existencia de las empresas mercantiles de las que son diametralmente diferentes a las empresas cooperativas, pues estas – por el contrario a las primeras – se hallan basadas en la solidaridad y rentabilidad social y no en el lucro. (ver fs. 161/162) (...)”.

El Fiscal Adjunto, Marcos Antonio Alcaraz Recalde, conforme al Dictamen Fiscal N.º 1070 de fecha 29 de julio de 2016, recomienda rechazar la presente acción de inconstitucionalidad. Para el efecto, señaló que: “(...) a criterio de esta representación fiscal, no cabe lugar a dudas que el artículo 1 de la Ley 5501/05 no vulnera el artículo 113 de la Ley Fundamental, ya que el precepto constitucional no dispone una exoneración de tributos a las cooperativas – ni mucho menos una exoneración total de tributos –, sino únicamente el fomento de las mismas, el que, como se expuso acabadamente, puede materializarse de distintas formas, como de hecho se da con los beneficios impositivos que continúan vigentes con la disposición legal impugnada”.

Antes de examinar y dar respuesta a las razones aducidas por el accionante en defensa de su tesis, bueno será recordar la literalidad del artículo 113 de la Ley N.º 438/1994 de Cooperativas, y las respectivas modificaciones introducidas por la Ley N.º 5501/2015:

En su redacción originaria, el Art. 113 disponía lo siguiente: “**Artículo 113.- Exenciones Tributarias.** Cualquiera fuera la clase o grado de la cooperativa, queda exenta de los siguientes tributos: a) Todo impuesto que grave su constitución, reconocimiento y registro, incluyendo los actos de transferencia de bienes en concepto de capital; b) El Impuesto a los Actos y Documentos que graven los actos de los socios con su cooperativa; c) El Impuesto al Valor Agregado que grave los actos de los socios con su cooperativa, con exclusión de las adquisiciones y enajenaciones realizadas por la cooperativa con terceros; d) El Impuesto a la renta sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de lo dispuesto en los literales a), b) y f) del Art. 42 y sobre los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de mas o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de esta con aquel; y, e) Aranceles aduaneros, adicionales y recargos por la importación de bienes de capital destinados al cumplimiento del objeto social, los que no podrán ser transferidos sino después de cinco años de ingresados al país”(subrayado es mío).

A su vez, el mencionado artículo 1º de la Ley N.º 5501/2015 “QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N.º 438/1994 DE COOPERATIVAS”, del 14 de setiembre, dio al precepto en cuestión la redacción actualmente vigente y cuya constitucionalidad se discute en este proceso: “**Art. 113 – Exenciones Tributarias.** Cualquiera sea la clase o el grado de la cooperativa, queda exenta de los siguientes tributos: a) Todo impuesto que grave su constitución, reconocimiento y registro, incluyendo los actos de transferencia de bienes en concepto de capital; b) Todo impuesto municipal o departamental, con excepción del Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a la Patente de Rodados y el Impuesto a la Construcción; c) Aranceles aduaneros, adicionales y recargos, por la importación de bienes de capital destinados al cumplimiento del objeto social, los que no podrán ser trasferidos sino después de cinco años de haber ingresados al país; d) El Impuesto a la Renta, sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de lo dispuesto en los incisos a), b) y f) del Art. 42 y sobre los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de más o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de ésta con aquel”.

Respecto a la cuestión planteada por el accionante, es cosa sabida que los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (inafectación, la inmunidad, y la exoneración).

Esta capacidad de beneficiar a determinado sector de la sociedad se origina en la propia potestad tributaria que tiene el Estado, facultad que debe ser ejercida de conformidad con los principios establecidos en la Constitución Nacional. Así, la imposición de los beneficios tributarios debe hacerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección de los derechos fundamentales. Más aún, siendo estos beneficios auténticos privilegios tributarios, es evidente que pueden





RECEBIDO  
12 OCT. 2018  
López

generar afectaciones al principio de igualdad tributaria. Y es que con tales beneficios se configura una excepción al deber de contribuir con los gastos públicos, lo cual es una regla de orden público tributario, a más de ser una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en el artículo Constitucional que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho.

Históricamente, el principio de reserva de ley se ha establecido como una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo. Así, lo que se tutela con ello es el principio de autoimposición, mediante el cual solo la misma sociedad puede imponerse obligaciones tributarias o de cualquier otra índole que impliquen una exacción al patrimonio de los ciudadanos. De tal modo, al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente, pero siempre respetando los mandatos constitucionales.

En suma, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establecen beneficios tributarios también deben hacerlo. Por lo que debe establecerse expresamente en qué consiste el beneficio tributario, a fin de no permitir que se delegue a la Administración la facultad de determinar ello.

Bien es cierto, también, que las Cooperativas presentan una faceta o dimensión de notable importancia en cuanto a la planificación y ordenación económica, así como una dimensión social que otorga a estas entidades una innegable especificidad que trasciende el título referente a la ordenación del crédito. Especificidad, en fin, que resulta del hecho de que en el régimen jurídico de estos intermediarios financieros confluyen aspectos crediticios y cooperativos, en los que, a su vez, inciden componentes laborales y mercantiles.

La doctrina nos permite asentar, como premisa de nuestro enjuiciamiento, la constatación de la doble naturaleza de las cooperativas de crédito: a un tiempo entidades crediticias y a otro, sociedades cooperativas. Esta doble naturaleza se proyecta sobre el sistema de fuentes que rige su régimen jurídico (Ley N.º 438/1994 y su modificatoria la Ley N.º 5501/2015).

Advertidos estos extremos, examinaremos a continuación el reproche dirigido contra el precepto legal cuestionado por la representación procesal de las cooperativas accionantes, individualizadas líneas más arriba, consistentes en la aplicación del impuesto al valor agregado a los actos cooperativistas contrario al mandato dispuesto en el Art. 113 de la Constitución Nacional.

A este respecto, debemos comenzar consignando que, resulta pertinente hacer referencia lo que ordena el texto constitucional sobre las Cooperativas, así hallamos una mención específica al fenómeno cooperativo, en virtud de la cual se manda al Estado *fomentar* "la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basados en la solidaridad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía" (Art. 113 de la Constitución Nacional).

Por su parte, la aplicación legal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en este caso, recae sobre ciertos y limitados actos como contratos de enajenación de bienes; los servicios y los intereses de los préstamos y las financiaciones; y, el pago de los intereses moratorios y punitivos correspondientes, los cuales pueden ser considerados como eje funcional de una empresa cooperativa, al punto cierto de entender su aplicación como el desaliento de toda la actividad o defunción de la empresa cooperativista.

Surge así, claramente y ab initio, la improvisación, o por lo menos la no planificación, de un sistema tributario cooperativo conforme lo exige la norma Constitucional (Arts. 113 y 178). De manera que las cooperativas están insertas, por medio de la impugnada norma, en el sistema tributario general en el cual solo son beneficiarias de algunas exoneraciones básicas, y nada alentadoras, como límites superfluos al

Gerardo Caicedo  
Ministro

Juan José Candia  
Ministro

Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

Abog. Julio C. Heron Martínez  
Secretario

impuesto al valor agregado, de conformidad con lo establecido en el Art.83 de la Ley N.º 125/1991; por ejemplo, se encuentran exonerados los pagos en concepto de solidaridad o las actividades de carácter recreativo, social, cultural, deportivo, artístico, literario, asistencia médica y educativa (cursos, congresos, charlas, seminarios y similares) realizadas por las cooperativas, siempre que sean gratuitas y están dirigidas a los socios, o en caso de que existiere contraprestación de parte de los socios.-----

Por otra parte, y como es sabido, las cooperativas pertenecen al sector social de la economía (o tercer sector) lo cual denota una clara diferencia con las sociedades comerciales, como bancos y financieras, que se manejan en otro sector de la economía, no pudiendo ser consideradas, contrariamente a lo sostenido por los legisladores como fundamento y eje principal de la impugnada norma, en un plano de igual conforme a lo dispuesto en el Art. 46 de la Carta Magna.-----

A su vez, en las cooperativas se conjugan dos elementos insoslayables: el asociativo (personal humano) y el empresarial. La propia definición de la Alianza Cooperativa Internacional incluye estos dos elementos: *“Una Cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada”*.-----

Todo ello lleva a importantes autores a observar a las cooperativas como entidades con características propias y específicas, diferentes de otros tipos de asociaciones y de las sociedades comerciales o civiles. Asimismo, se destaca reiteradamente el fin de servicio y no de lucro de las cooperativas, y la predominancia, por ende, de su componente “personal” sobre el aspecto del “capital” (lo que se refleja en los principios cooperativos que regulan la organización y funcionamiento de las cooperativas).-----

Teniendo en cuenta tales características es de toda evidencia que las cooperativas merecerían un tratamiento tributario diferenciado, o cuanto menos no equiparable a las demás sociedades comerciales, como bancos y financieras.-----

En la impugnada ley no se percibe una política de Estado respecto de las cooperativas conforme a los mandatos Constitucionales. En consecuencia tampoco existe técnicamente el fomento cooperativo, quedando las referidas exoneraciones tributarias dependientes en mayor o menor simpatía que tenga hacia el movimiento cooperativo el gobierno del momento.-----

De otro lado, es también relevante referirnos al Art. 178 de la Constitución Nacional, el cual reza: *“Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recursos; explota por sí, o por medio de concesionarios los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, “royalties”, compensaciones u otros derechos, en condiciones justas y convenientes para los intereses nacionales; organiza la explotación de los servicios públicos y percibe el canon de los derechos que se estatuyan; contrae empréstitos internos o internacionales destinados a los programas nacionales de desarrollo, regula el sistema financiero del país, y organiza, fija y compone el sistema monetario”*(Subrayado es mío); contraviniendo así la referida ley el fomento de las cooperativas, puesto que es innegable la trascendencia de las empresas cooperativas para los intereses nacionales.-----

En cualquier caso, para regular el sistema cooperativo en general y el tributario en particular, la ley debe tener en cuenta los caracteres específicos de las cooperativas, su incidencia en la economía y en la solución de la problemática socio-económica de la población (satisfacción de necesidades básicas, fomento del empleo, etc), y los aspectos socio-culturales, en tanto las cooperativas coadyuvan a fortalecer el sistema democrático representativo al constituir verdaderas escuelas de participación, solidaridad y fortalecimiento de la ciudadanía.-----

Por su parte, la Constitución Nacional, en el Art.113 establece que el Estado fomentará la empresa cooperativista entendiéndose por tal mandato el de excitar, promover, impulsar o proteger a la empresa cooperativista, de acuerdo al significado de “fomentar”, lo cual requiere la declaración explícita de la inafectación del pago del impuesto al valor agregado de las cooperativas, o cualquier otro tipo de impuesto que lo desaliente en su promoción.-----

Conforme a lo apuntado, resulta evidente que la denuncia de vulneración al fomento de la empresa cooperativa por la norma impugnada deviene inconstitucional y por tanto debe declararse su inconstitucionalidad.-----



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

12 SET. 2018  
Rodríguez López  
S.A.D.E.P.J.

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:  
"COOPERATIVA MULTIACTIVA DE AHORRO,  
CREDITO, PRODUCCION, CONSUMO Y SERVICIOS  
CAPIATA LTDA. C/ ART. 1 DE LA LEY N° 5501/155".  
AÑO: 2016 - N° 258.**

Por todo lo expuesto, advirtiéndose contraposición al ordenamiento constitucional, corresponde hacer lugar a la presente acción de inconstitucionalidad promovida por el abogado Rubén Antonio Galeano Duarte, en nombre y representación de la Cooperativa de Ahorro, Crédito, Producción, Consumo y Servicios Capiata Limitada, contra el artículo 1° de la Ley N.º 5501/2015 "QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N°438/1994 DE COOPERATIVA", en lo referente a la/modificación del artículo 113. Es mi voto.

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:

*[Signature]*  
Dra. Gladys Elvira de Rodríguez  
Ministra

*[Signature]*  
Miryam Peña Candia  
MINISTRA C.S.J.

*[Signature]*  
Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

Ante mí:

*[Signature]*  
Abog. Julio C. Pavón Martínez  
Secretario

**SENTENCIA NÚMERO: 821**

Asunción, 10 de setiembre de 2018.-

**VISTOS:** Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
Sala Constitucional  
RESUELVE:**

**HACER LUGAR** a la acción de inconstitucionalidad promovida, y en consecuencia, declarar la inaplicabilidad del artículo 1° de la Ley N.º 5.501/15 "QUE MODIFICA VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY N.º 438/94 DE COOPERATIVA", en lo que refiere a la modificación del artículo 113, con relación al accionante.

**ANOTAR,** registrar y notificar.

*[Signature]*  
Dra. Gladys Elvira de Rodríguez  
Ministra

*[Signature]*  
Miryam Peña Candia  
MINISTRA C.S.J.

*[Signature]*  
Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

Ante mí:

*[Signature]*  
Abog. Julio C. Pavón Martínez  
Secretario

