

RECEBIDO
12 SEPT 2013
BOQUE L. 1292

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Ochocientos treinta y cuatro.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los ~~10~~ ¹² días del mes de ~~septiembre~~ ^{septiembre} del año dos mil dieciocho, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **MIRYAM PEÑA CANDIA**, **GLADYS BAREIRO DE MÓDICA** y **SINDULFO BLANCO**, quien integra esta Sala por inhibición del Doctor **ANTONIO FRETES**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "SUNSET S.A. Y OTROS C/ EL ART. 14 INC. A) DE LA LEY N° 125/91 IN FINE Y C/ EL ART. 25 DEL ANEXO AL DECRETO N° 6359/05"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Enrique Zacarías Michelagnoli, en nombre y representación de las Firmas Gaudi S.A., Morgana S.A., Sunset S.A. y Propi S.A.-----

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

CUESTION:

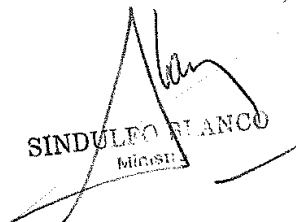
¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?-----

A la cuestión planteada la Doctora **PEÑA CANDIA** dijo: Se presenta ante esta Corte, Sala Constitucional, el Abog. Enrique Zacarias Michelagnoli, bajo patrocinio del Abog. Martín Riera Duarte, en nombre y representación de las firmas **SUNSET S.A.**, **MORGANA S.A.**, **GAUDI S.A.** y **PROPI S.A.**, a promover acción de inconstitucionalidad contra el artículo 14, numeral 1°, inciso a) de la Ley N.º 125/91, texto modificado por la Ley N.º 2421/04 y del artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05.-----

El Fiscal Adjunto, Federico Espinoza, conforme al Dictamen Fiscal N.º 1592 de fecha 13 de noviembre de 2013, recomienda hacer lugar parcialmente a la presente acción de inconstitucionalidad. Para el efecto, señaló que: "(...) *A criterio de esta representación fiscal, las normas cuestionadas por las firmas accionantes, lesionan la garantía constitucional de la prohibición de doble imposición en materia tributaria... En el caso concreto, lo que el art. 14 num. 1 inc. a) de la Ley n.º 2421/04 que modifica la Ley n.º 125/91, y el art. 25 del Decreto n.º 6359/05 pretende es que por un lado la sociedad como sujeto o entidad colectiva, compuesta por socio o accionistas, que opera de manera comercial, industrial o con algún servicio contribuya con el Estado en relación al IRACIS... Estamos en presencia de una doble imposición, cuando la ley establece más de un impuesto sobre la misma fuente. Por otra parte, agrega: "En relación al art. 25 del Anexo al Decreto n.º 6359/05 mencionado por el accionante, el mismo no ha expresado ningún agravio con relación a dicha norma (...)"*-----

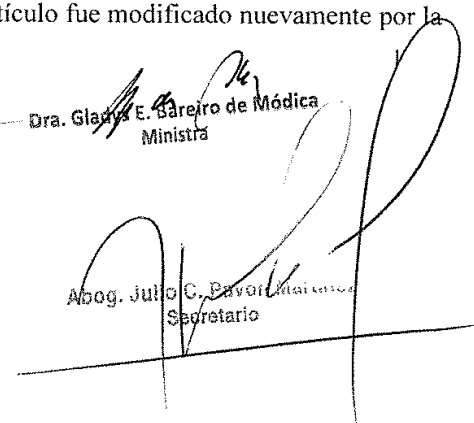
Antes de examinar y dar respuesta a las razones aducidas por el accionante en defensa de su tesis, bueno será recordar la literalidad del (i) artículo 14 numeral 1°, inciso a) de la Ley N.º 125/1991, y las respectivas modificaciones introducidas por la Ley N.º 2421/2004, así como lo establecido en el (ii) artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05:-----

En su redacción originaria, el artículo 14, numeral 1°, inciso a) de la Ley N.º 125/1991, disponía lo siguiente: "*a) Los dividendos y las utilidades que se obtengan en el carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en este impuesto*". A su vez, el mencionado artículo fue modificado por la Ley N.º 210/1993, que disponía: "*a) Los dividendos y las utilidades que se obtengan en el carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen las actividades comprendidas en este impuesto. La exoneración no regirá a los efectos de la aplicación de las tasas previstas en los numerales 2) y 3) del Art. 20º*". Éste último artículo fue modificado nuevamente por la


SINDULFO BLANCO
Ministro


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra


Abog. Julio C. Bayon
Secretario

Ley N.º 2421/2004, ley que dio al precepto en cuestión la redacción actualmente vigente y cuya constitucionalidad se discute en este proceso: “a) *Los dividendos y las utilidades que obtengan los contribuyentes del impuesto a la renta domiciliados en el país en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en este impuesto, cuando estén gravadas por el impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y las Rentas de las Actividades Agropecuarias, siempre que el total de los mismos no superen el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal*”. (las negritas son mías).-----

En cuanto al artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05, se establece: “*DIVIDENDOS Y UTILIDADES. La exoneración a que se refiere el literal a) del numeral 1 del Art. 14º de la Ley, en atención a lo dispuesto por el literal g) del Art. 2º de la misma Ley, será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) que el socio o accionista sea contribuyente del Impuesto y esté domiciliado en el país, b) que las utilidades acreditadas o dividendos pagados provengan de actividades de la entidad acreditante o pagadora gravadas por el Impuesto, y c) que las utilidades y dividendos obtenidos por el socio o accionista no superen el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el Impuesto en el ejercicio fiscal que se liquida. Si el socio o accionista no cumple los requisitos previstos en el literal a) precedente, la entidad acreditante de las utilidades o pagadora de los dividendos deberá retener el importe que corresponda en aplicación del numeral 3 del Art. 20º de la Ley. Si, cumpliéndose los requisitos del literal a) precedente, la entidad no cumple el requisito indicado en el literal b), el total de las utilidades acreditadas o dividendos percibidos será considerado ingreso gravado por el Impuesto para el socio o accionista. Igualmente, si, cumpliéndose los requisitos de los literales a) y b) precedentes, las utilidades y dividendos obtenidos, independientemente de la cantidad de entidades generadoras de estos ingresos, superan el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el Impuesto en el ejercicio fiscal que se liquida, el total de las utilidades acreditadas o dividendos percibidos será considerado ingreso gravado por el Impuesto para el socio o accionista*”.-----

Se hace necesario establecer, previo al estudio de la cuestión, que indistintamente a compartir -- o no-- el criterio aquí sostenido, no podemos desconocer el alcance de lo aquí resuelto y, lógicamente, la trascendencia de los fallos de esta Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, situación que impone --necesariamente-- expedirnos sobre todos los argumentos vertidos por el accionante, aún cuando bastando uno solo de ellos para declarar la inconstitucionalidad del artículo 14, numeral 1º inciso a) y/o del artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05.-----

Dando una respuesta acabada, no solo se daría cumplimiento a los mandatos constitucionales y a las razones aducidas por el accionante, sino también el soporte necesario para la subsanación de la irregularidades constitucionales aquí tratadas que consideramos deben ser tenidas en cuenta en una norma posterior, pues no podemos perder de vista la necesaria integración del plexo jurídico con normas tributarias vigentes conforme a los principios, garantías y derechos consagrados constitucionalmente.-----

Sentado lo anterior, pasamos a continuación a exponer sumariamente la tesis sostenida por el accionante. Al respecto, menciona que representa a las sociedades anónimas SUNSET S.A., MORGANA S.A., GAUDI S.A. y PROPI S.A. y que al finalizar cada ejercicio tienen derecho a participar en las utilidades generadas en otras sociedades de las que forman parte como socios o accionistas, pero se ven obligadas cada año a no percibir prácticamente las utilidades que les corresponden, pues de percibir las se verían obligadas a tributar nuevamente el IRACIS sobre una renta que ya fue objeto de imposición del mismo impuesto. Por otra parte, sostienen que tal situación viola el (i) principio constitucional de la prohibición de la doble imposición, de los (ii) principios de igualdad y capacidad contributiva, el (iii) principio de seguridad jurídica de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, entre otros. -----

Respecto a la primera cuestión planteada por el accionante, violación del principio constitucional de la prohibición de la doble imposición, resulta conveniente recordar que el artículo 180 de la Constitución Nacional establece “No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho”



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "SUNSET S.A. Y OTROS C/ EL ART. 14 INC. A) DE LA LEY N° 125/91 IN FINE Y C/ EL ART. 25 DEL ANEXO AL DECRETO N° 6359/05". AÑO: 2013 - N° 1291".-----

generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales el Estado podrá celebrar convencios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad". (El subrayado es mío).----

Así tenemos que el referido principio de la prohibición de la doble imposición consagrado en nuestro sistema constitucional es jurídico y no económico; vale decir, la doble imposición jurídica 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 ese sentido, 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.-----

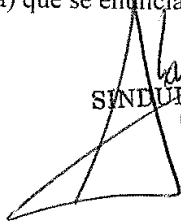
Entrando al análisis del primer requisito, un mismo sujeto pasivo, debemos recordar que el tributo es una institución jurídica, y su aplicación se resuelve en unos deberes jurídicos a cargo de un sujeto que adquiere, con ello, la consideración técnica de sujeto pasivo de la potestad de imposición. Así tenemos que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias.-----

Conforme a lo dicho líneas arriba, notamos que la norma regula la situación de los "dividendos y las utilidades que obtengan los contribuyentes del impuesto a la renta domiciliados en el país en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en este impuesto", sujetos distintos a los de las sociedades primeras, quienes fueran sujetos del IRACIS; pues, los segundos (SUNSET S.A., MORGANA S.A., GAUDI S.A. y PROPI S.A.) serían en carácter de accionistas o socios, situación que elimina la presunción de "mismo sujeto pasivo" y la posibilidad de vulnerar el principio de la prohibición de la doble imposición.-----

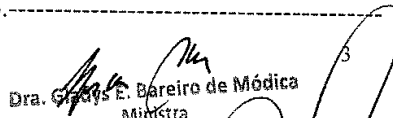
De otra parte, al referir la norma constitucional al "mismo hecho generador de la obligación tributaria", notamos que en la situación fáctica narrada por el accionante no existe la referida "doble tributación del hecho generador", pues para las firmas de las que son socias o accionistas (las aquí impugnantes) el hecho de distribuir utilidades constituye base imponible para el pago del IRACIS adicional (Art. 20, Num. 2) de la Ley N° 125/91 T.A.), mientras que para las firmas SUNSET S.A., MORGANA S.A., GAUDI S.A. y PROPI S.A., que reciben los dividendos, dicha situación constituye el hecho generador del citado impuesto (Art. 2, Inc. g) de la referida ley).-----

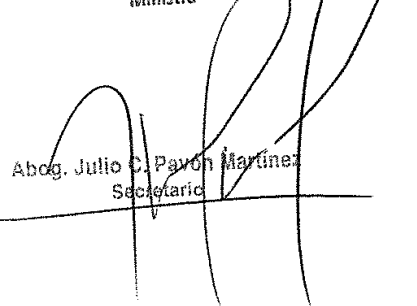
Advertidos estos extremos, examinaremos a continuación el reproche dirigido contra el artículo 14, numeral 1°, inciso a) de la Ley N.º 125/91, texto modificado por la Ley N.º 2421/04, cuyo enjuiciamiento en sede constitucional no habría de ir más allá de la comprobación de su razonabilidad, entendida como suficiente adecuación a los principios constitucionales de capacidad contributiva, progresividad e igualdad.-----

La conformidad a la Constitución del artículo aquí impugnado es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse estrictamente a la luz del principio constitucional de igualdad, pues en una garantía constitucional como la presente nos corresponde garantizar el respeto a los derechos fundamentales - entre los que la igualdad se encuentra- frente a los actos del poder público e, indirectamente, en supuestos como el actual, también frente a las normas que son origen de tales actos. La igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su artículo 46 y 47 en un precepto (artículo 181) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. Así, la igualdad ante la ley tributaria resulta, pues, indisoluble de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado.-----


SINDULFO BLANCO
Ministro


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dra. Gladys E. Bareiro de Módica
Ministra


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

A este respecto, debemos comenzar consignando que el artículo 181 de la Constitución Nacional dispone: “*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*”. Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho - igualdad en la ley- existe una muy amplia doctrina de esta Sala Constitucional, que puede sintetizarse que para que las diferenciaciones normativas pueden considerarse no discriminatorias resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador, con carácter general, la apreciación y tratar desigualmente.-----

Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, el artículo 14 numeral 1º, inciso a) al introducir un mero voluntarismo selectivo como “*que el total de los mismos no superen el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal*”, pues configura un supuesto de hecho sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad.-----

La diferencia de trato por 30% (treinta por ciento) o 10% (diez por ciento) o 15% (quince por ciento), debe guardar una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. A decir de Naviera de Casanova, la razonabilidad aquí importa que el tributo no llegue a constituir un despojo de la propiedad, esto es, que la respete y, aunque afectándola, no la niegue. Lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad (ob. Cit. Pág. 107 – 114). Contrariamente, el diferente régimen jurídico que el artículo 14, numeral 1º, inciso a) dispone para la tributación de los sujetos pasivos, según superen o no el 30% (treinta por ciento), tiende a provocar una mayor carga tributaria sobre el contribuyente que supera dicha barrera respecto del que, con magnitud igual de dividendos, no lo supere.-----

El peculiar tratamiento de los sujetos pasivos que superan el índice porcentual fijado -de los sujetos pasivos que no superan, en este caso- no parece tener otro fin que el expresivo de una capacidad económica superior para quien supere el 30% (treinta por ciento). El legislador habría partido, así, de la presunción de que a partir de dicha situación fáctica, se producen en dichos sujetos una capacidad distinta y superior a la que, de acuerdo con dicho baremo, tendría alguien de 1% (uno por ciento) o 29% (veinte y nueve por ciento) de dividendos; lo que derivaría sin más en una norma arbitraria.-----

Pues, el legislador ha de ordenar la tributación sobre los ingresos gravados obtenidos en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad. Sin embargo, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella persigue. Es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que de tal distinción entre los supuestos fácticos se hacen derivar sean adecuadas a aquel fin y proporcionadas a las diferencias mismas a las que se viene así a dotar de trascendencia por el Derecho. Es preciso, pues, considerar si la acumulación de rentas por razón exclusivamente de superar el **30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal**, se compadece o no con esta exigencia.-----

Además, si el incremento de la capacidad tributaria de los sujetos pasivos del impuesto es superar el rango de 30% (treinta por ciento) ingresos brutos gravados u otro determinado porcentaje, esta circunstancia debería ser el supuesto de la norma reguladora del régimen en cuestión, y ciertamente no lo es.-----

Es cierto que el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el sistema tributario justo que mencionamos más arriba. Pero no es menos cierto que dichos elementos y circunstancias deben responder, en un régimen tributario tal y como viene configurado en el artículo 181 de la Constitución Nacional, a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto. Ahora bien, colocado ante la indudablemente difícil tarea de fijar los índices de la capacidad real de los sujetos pasivos del impuesto en cuestión, el legislador se basa, por una parte, en un solo elemento, a saber, las presuntas ventajas económicas derivadas de superar la

RECEBIDO
12 JUL. 2018
Rogelio Rodríguez
S. de J. P.

barrera del 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal; pero, por otra, no toma en consideración este elemento con carácter general, es decir, aplicándolo a todos los sujetos pasivos del impuesto que lo superen.-----

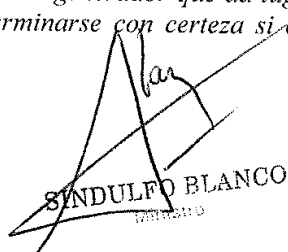
Para corroborar esto, basta con un simple supuesto donde dos sujetos pasivos obtengan iguales dividendos en carácter de accionistas de una empresa X, pero con un total de ingresos gravados distintos obtenidos en el ejercicio fiscal, podemos suponer que conforme a dichos ingresos (dispar), los dividendos obtenidos por cada una de las sociedad, en idéntica situación, pueda superar o no el 30% (treinta por ciento) de ingresos gravados.-----

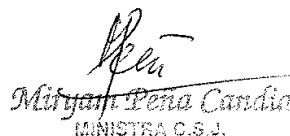
Para una mejor ilustración del supuesto hipotético tenemos que la Sociedad A, que ya abonó el IRACIS por las rentas obtenidas, debe distribuir los dividendos a sus accionistas, en este caso a la Sociedad B y a la Sociedad C. Hemos de suponer que ambas sociedades han de percibir 5.000.000 Gs. (Cinco millones de guaraníes) en concepto de dividendos, pero que la Sociedad B generó ingresos gravados por la suma de 10.000.000 Gs (diez millones) y la Sociedad C generó ingresos gravados por la suma de 40.000.000 Gs. (cuarenta millones). Si aplicamos el supuesto regulado por el artículo 14 numeral 1°, inciso a) tenemos que la Sociedad B ha superado el 30% (treinta por ciento) de ingresos gravados, pues la suma de 5.000.000 Gs sobre 10.000.000 Gs., representa el 50% (cincuenta por ciento) del total de ingresos gravados obtenidos, en consecuencia deberá abonar el IRACIS; mientras que, la Sociedad C, que generó ingresos gravados por el valor de 40.000.000 Gs e ingresó dividendos por la suma de 5.000.000 Gs (de igual manera que la Sociedad B), no supera el 30% (treinta por ciento) dispuesto por la norma y, por consiguiente, no tributará IRACIS, pues dicha suma representa tan solo el 13% (trece por cierto) del total de ingresos gravados obtenidos en un periodo fiscal.-----

Así vemos, claramente, un trato desigual y discriminatorio para idénticas situaciones, inclusive sin previsión de las condiciones económicas, riñendo con los artículos 46°, 47° y 181° de la Constitución Nacional. Pues, las utilidades percibidas por las Sociedades B y C, son exactamente iguales en cuanto al importe y en cuanto al origen, no obstante ello, la Sociedad B deberá volver a tributar el IRACIS, mientras que la Sociedad C no deberá hacerlo.-----

Sobre la cuestión particular, esta Corte se ha expedido en reiteradas oportunidades, y siempre se ha señalado que: (...)sino lesiona de manera grave y contundente la garantía de igualdad y no discriminación, que también tienen rango constitucional. La garantía constitucional de la igualdad ante la ley supone fundamentalmente un trato igual ante la ley en similares condiciones. Exige pues la igualdad, el mismo tratamiento a quienes se encuentran en similares situaciones, de manera que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias(...)", criterio que comparto plenamente. (Acuerdo y Sentencia N.º 216/13 - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: AUSBURG CONTROL S.A. C/ LA ÚLTIMA PARTE DEL ART. 14 NUM. 1) INC. A) DE LA LEY N.º. 125/91, MODIFICADA POR LA LEY N.º. 2421/2004". AÑO: 2011 - N.º 405).-----

Por otra parte, conforme sostiene el accionante que el impugnado artículo violenta el Principio de Legalidad y de Reserva Legal. Al respecto refiere: "el Art. 179°, cuya transcripción realizamos a continuación: "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 acuerdo a la disposición constitucional transcrita, es privativo de la Ley determinar la materia imponible. En el caso planteado la realización o no del hecho generador que da lugar a la doble imposición es de realización impredecible, pues no puede determinarse con certeza si el mismo se produciría o no. Decimos que existe imprecisión e


SINDULFO BLANCO
MINISTRO


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dra. Gladys E. Bayeiro de Mónica
Ministra


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

imprevisibilidad con relación a la materia imponible, ya que una misma renta, incluso para un mismo contribuyente, en algunos ejercicios podrá estar gravada por el impuesto y en otros ejercicios podría estar exonerada. Lo expuesto atenta contra el Principio de Reserva Legal, pues la configuración del hecho generador (materia imponible), no resulta determinado por Ley sino que se halla supeditado al nivel de ingresos brutos que obtenga la sociedad y su relación con los dividendos obtenidos".-----

En éste mismo punto debemos incluir el tratamiento del Principio de Seguridad Jurídica, pues se afirma conjuntamente con el Principio de Legalidad, dado que se considera ligado a los requerimientos de certeza de la norma, claridad, vigencia y, por sobre todo, elementos necesarios para la precisión legal.-----

Reducido esto a términos sencillos tenemos que el sujeto pasivo del IRACIS no resulta definido por el artículo 14 numeral 1º, inciso a), sino por el azar, lo que lleva a suponer que la materia imponible, en lugar de encontrarse definida se halla indefinida y sometida a situaciones fácticas ajenas a la norma, como puede apreciarse del ejemplo citado más arriba. Vale decir, tal irregularidad pone en indefensión al sujeto pasivo en contravención a las disposiciones constitucionales que resguardan la precisión jurídica del hecho imponible generador de la obligación tributaria.-----

En este punto en particular hemos de notar una situación un tanto complicada, al límite de la potestad tributaria normativa del Estado. Si bien nuestra constitución prescribe el deber genérico de todos los paraguayos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se señalan también los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad. En ese sentido, dichos límites – derivados de los principios fundamentales de reserva de ley y capacidad contributiva – se ven, cuanto menos, comprometidos con la norma aquí impugnada.-----

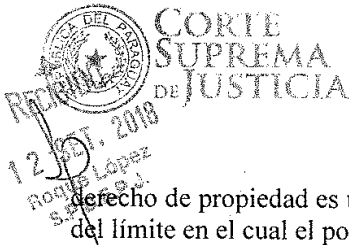
Obviamente al referirnos a principio de reserva de ley no está en discusión la modalidad de acto legislativo primario que consiste en la exigencia de ley para la creación del tributo, en este caso el IRACIS, sino al principio de reserva de ley, propiamente dicho, para regular una situación y materia determinada como es la exoneración y su excepción del IRACIS sobre los dividendos y las utilidades que se obtengan en el carácter de accionistas o de socios de entidades.-----

No podemos desconocer la dinámica tributaria ni caer en el absurdo de exigirse una ley formal para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo, pero cuanto menos sería necesario exigir los elementos fundamentales que sirvan para individualizarlos (sujeto activo y pasivo, hecho imponible, base imponible y porcentual o tarifa) o conformar un concepto más técnico jurídico, que le dé un contenido más certero a la hora de analizar su concreta operatividad y evitar así la discrecionalidad de la Administración.-----

Al respecto, esta Sala Constitucional ya se ha expedido, sosteniendo que: "(...)La obligación tributaria nace de la ley, de forma exclusiva y excluyente de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente sin lesionar la garantía constitucional de la prohibición de doble imposición en materia tributaria, además del principio de igualdad de las personas y la no discriminación (...)" (El subrayado es mío) (Acuerdo y Sentencia N.º 665/2011 - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "ABC TELECOMUNICACIONES S.A. C/ LA ÚLTIMA PARTE DEL ART. 14 NUM. 1) INC. A) DE LA LEY N.º. 125/91, MODIFICADA POR LA LEY N.º. 2421/2004". AÑO: 2008 – N.º 489).-----

Así también, no podemos dejar de mencionar la vulneración del principio de capacidad contributiva o económica, que a diferencia de otras Constituciones, la nuestra alude – expresamente – al principio de la **capacidad contributiva**.-----

Además, debemos dejar claro que no puede soslayarse que el sistema tributario justo que se persigue no puede separarse, en ningún caso, del principio de igualdad. Porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica. A ello se suma, por estrecha relación el principio de no confiscatoriedad, pues – como fuera dicho líneas más arriba – si el poder del Estado para cobrar tributos deriva la Constitución Nacional, y el deber de contribuir también, y el



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "SUNSET S.A. Y OTROS C/ EL ART. 14 INC. A) DE LA LEY N° 125/91 IN FINE Y C/ EL ART. 25 DEL ANEXO AL DECRETO N° 6359/05". AÑO: 2013 - N° 1291".-----

Derecho de propiedad es un derecho fundamental, el principio de no confiscatoriedad se erige en el juez del límite en el cual el poder del Estado se ejerce ilegítimamente con afectación de la propiedad.-----

Para ello resulta necesario recordar que el principio de capacidad económica es considerado conforme al concepto ético económico (sujetos pasivos físicos), vale decir, conforme a la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario del impuesto, aptitud que depende del volumen de recursos que posee el sujeto pasivo para satisfacer el gravamen y la necesidad que de tales recursos tiene, pero también conforme al concepto técnico económico (sujetos pasivos jurídicos), o sea, para sujetos pasivos con una peculiar capacidad de contribuir de acuerdo al empleo de recursos productivos o de riqueza o estar en situación de solvencia suficiente.-----

En este punto, es necesario hacer un paréntesis aquí para despejar posibles dudas que pueda generar el ejemplo citado más arriba cuando se trata de sociedades mercantiles, pues muchos podrían considerar a las sociedades mercantiles, y más en general las personas jurídicas, fuera del principio de capacidad contributiva, por no padecer necesidades personales "humanas", pero consideramos que esta polémica ya ha sido superada - con acierto - por ADAMS, quien ha escrito: "*que existen múltiples variedades del principio de capacidad de pago*", entre ellas considera "*las que contemplan la capacidad productiva del contribuyente, las que examinan al empresario en su ambiente económico y político, las que reconocen la veracidad de que el Estado y la comunidad participan tácitamente en cada empresa, las que crean un lugar permanente en nuestro sistema tributario para un puesto destinado a canalizar hacia la comunidad una parte justa de todos los beneficios que sobrepasan la cantidad exigida para atraer la inversión requerida de capital*".-----

Visto ésto, haciendo una congruencia sistemática con el principio de igualdad tratado más arriba, tenemos que la norma cuestionada no respeta tal capacidad contributiva. Así, un sujeto pasivo con mayores ingresos gravados podría no tributar mientras que otro con menores ingresos gravados sí podría ser sujeto pasivo del gravamen. Lo que evidencia la ausencia de capacidad económica que obliga, lógicamente, a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.-----

Por último, respecto al artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05, de acuerdo con el Dictamen Fiscal, corresponde su rechazo. Si bien el accionante al momento de referirse - en cada acápite - a la inconstitucionalidad del artículo 14 numeral 1º, inciso a) de la Ley N.º 125/91 lo hace en conjunto con el artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05, pero al desarrollar la vulneración constitucional de dicho acápite, centra el agravio y los fundamentos - únicamente-- en el artículo 14 numeral 1º, inciso a) de la Ley N.º 125/91. Al respecto, esta Sala de la Corte Suprema de Justicia sostiene, respecto a la falta de expresión detallada del agravio concreto, que: "*del análisis de las pretensiones canalizadas por la acción de inconstitucionalidad es dable concluir que las mismas no reúnen los requisitos exigidos por la ley para enervar la validez de la disposición que ataca, ello se da en base a la falta de expresión detallada del agravio concreto que le acarrea a la parte actora la aplicación de los textos impugnados, siendo que aquella se centra más bien en una apreciación respecto del encuadre de los mismos en el marco constitucional sin demostrar fehacientemente la existencia de un proceso en el cual se encuentre la posibilidad de verse afectado por la aplicación de la normativa que ataca*". (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA CONSTITUCIONAL. ACUERDO Y SENTENCIA N° 295 del 29/03/2016).-----

Así también, es necesario señalar la obligación de la existencia de un nexo efectivo entre el agravio y la garantía constitucional a invocarse, para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad. Condición no cumplida por el accionante respecto del artículo 25 del Anexo al Decreto N.º 6359/05.-----

Por todo lo expuesto, advirtiéndose contraposición al ordenamiento constitucional, corresponde

SINDULFO BLANCO
Abogado

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dra. Gladys E. Bareyro de Médica
Ministra

Abog. Julio C. Pavo Martínez
Secretario

hacer lugar parcialmente a la presente acción de inconstitucionalidad promovida por el abogado Enrique Zacarias Michelagnoli, bajo patrocinio del abogado Martín Riera Duarte, en nombre y representación de las firmas SUNSET S.A. MORGANA S.A., GAUDI S.A. y PROPI S.A., contra el artículo 14, numeral 1º, inciso a) de la Ley N.º 125/91, texto modificado por la Ley N.º 2421/04, en lo referente a la introducción del texto “*siempre que el total de los mismos no superen el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal*”. Es mi voto.-

A su turno la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El profesional abogado ENRIQUE ZACARIAS MICHELAGNOLI en nombre y representación de las firmas GAUDI S.A., MORGANA S.A., SUNSET S.A. Y PROPI S.A., interpone acción de inconstitucionalidad contra la última parte del **Artículo 14, numeral 1), inciso a) de la Ley N.º 125/92 “QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO”**, modificado por el Artículo 3 de la Ley N.º 2124/2004 “**DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACION FISCAL**”; y contra el **Artículo 25 del Anexo del Decreto N.º 6359/05 “QUE REGLAMENTA EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS**”.

Alega el profesional abogado que se encuentran vulnerados los Artículos 179 (De la Creación de Tributos), 180 (De la Doble Imposición) y 181 (De la Igualdad del Tributo) de la Constitución, y fundamenta la acción refiriendo, entre otras cosas, que: “*resulta aberrante la intención de los legisladores, reforzados por una propuesta de la Administración de gravar el mismo hecho generador en dos ocasiones y por el mismo impuesto, que inclusive ya se encuentra sujeto a una tasa adicional que grava justamente la DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES*”.

Cabe mencionar que estas mismas firmas ya accionaron contra los mismos dispositivos jurídicos en el año 2009, oportunidad en la cual la Corte ha resuelto “**NO HACER LUGAR** a la acción de constitucionalidad promovida”, mediante el Acuerdo y Sentencia N.º 1077 de fecha 8 de agosto de 2012, con voto en mayoría. Habiéndome ya expedido en dicha oportunidad señalando lo siguiente:-----

“*En efecto, y a la luz del Principio de Legalidad imperante en nuestra Constitución Nacional, los artículos de la Ley N.º 125/91 citados más arriba no contravienen en modo alguno este postulado, ya que respetan en todo momento el viejo y conocido adagio “nullum tributum sine lege” (no hay tributos sin ley).*-----

Lo que en definitiva nuestra Constitución Nacional prohíbe son las “*discriminaciones arbitrarias*”, esto es, todas aquellas distinciones inspiradas en propósitos manifiestos de favor o de hostilidad para determinadas personas, instituciones o clases y que suponen establecer diferencias o privilegios que destruyen la igualdad comentada, situación tampoco relacionada con las normas objetadas.

Ahora bien, sobre el aspecto de la supuesta doble imposición invocada, me permito expresar cuanto sigue:-----

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 periodo 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 confluayan un mismo sujeto pasivo, un mismo periodo 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: PRONET S.A por un lado y las firmas GAUDI S.A, MORGANA S.A., SUNSET S.A., y PROPI S.A., por otro lado.

El segundo elemento que debe concurrir para que exista doble imposición, es la identidad del periodo 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) periodo impositivo. Esto tampoco ocurre, pues las rentas sometidas a gravamen una se generó en el año 2008 (caso de

120
12 DE SET. 2010
Rogelio López
S. P. 02/10

PRONET S.A.) y la otra, por la distribución de utilidades en el año 2009.-----

Por lo que respecta al requisito de la concurrencia de impuesto de "naturaleza idéntica o análoga", se estima que la similitud de los impuestos debería realizarse mediante la comparabilidad de los elementos 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 elemento 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 de 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.-----

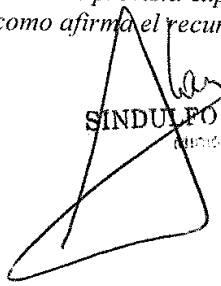
En ese sentido, y a efectos de analizar si en el caso planteado en autos se configura o no la doble imposición prohibida por nuestra Carta Magna, resulta menester definir en primer lugar que entiende por "hecho generador de la obligación tributaria".-----

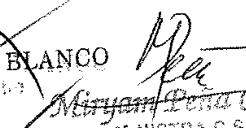
Conforme al Modelo de Código Tributario para América Latina, el hecho generador es el presupuesto establecido por Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.-----

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. 17, Año 2006).-----

Las firmas GAUDI S.A., MORGANA S.A., SUNSET S.A., y PROPI S.A. son accionistas de la firma PRONET S.A. Esta última (PRONET S.A.) en ejercicio fiscal 2008 obtuvo ganancias provenientes de sus actividades comerciales que fueron distribuidas a sus accionistas en el año 2009 conforme a lo resuelto por la Asamblea General Ordinaria de fecha 2 de marzo de 2009. La firma PRONET S.A. abonó en el año 2009, según el abogado Víctor Agüero Halley, el impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) correspondiente al ejercicio fiscal 2008 más la tasa adicional del 5% por la distribución de sus utilidades, en estricto cumplimiento al Art. 20, Nums. 1) y 2) de la Ley N° 125/91 (texto actualizado).-----

Así pues, y aplicando la definición de hecho generador al caso en cuestión, tenemos que por el ejercicio fiscal 2008 constituye hecho generador del IRACIS para la firma PRONET S.A. la realización de actividades comerciales, industriales y 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 firma PRONET S.A. decidió en su Asamblea General Ordinaria distribuir las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2008, es correcta la aplicación de la "tasa adicional" de 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; como está prevista expresamente en la ley, no puede hablarse de violación al "Principio de Legalidad" como afirma el recurrente en su escrito de presentación.-----


SINDULFO BLANCO
Ministro


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dra. Gladys E. Bareño de Médica
Ministra


Abog. Julio C. Payón Martínez
Secretario

En cambio, para las firmas GAUDI S.A., MORGANA S.A., SUNSET S.A. y PROPI S.A. los dividendos y utilidades que obtuvieron en su carácter de accionistas de la firma PRONET S.A. durante el año 2009 constituye hecho generador del IRACIS en virtud a lo establecido en el Art. 2, Inc. g) de la Ley N° 125/91 (texto actualizado), e inclusive si el total de los mismos no superan el 30% de sus ingresos brutos gravados por el IRACIS ni siquiera abonarán dicho impuesto ya que serán rentas exoneradas como se desprende del Art. 14, Num. 1, Inc. a) de la Ley n° 125/91 (texto actualizado).-----

No debemos olvidar que el sujeto obligado al pago del IRACIS en concepto de distribución de utilidades es la empresa PRONET S.A., la cual está compuesta otros accionistas a más de los recurrentes como se puede observar en el Acta de Asamblea General Ordinaria obrante a fs. 22/26, 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 o dueños y que, consecuentemente, es factible considerada contribuyente por sus rentas, en tanto que sus titulares lo serían 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 PRONET S.A. el hecho de distribuir utilidades constituye base imponible para el pago del IRACIS adicional en tanto que para las firmas GAUDI S.A., MORGANA S.A., SUNSET S.A. y PROPI S.A. no reciben dichos dividendos esa situación constituye hecho generador del citado impuesto.-----

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 por improcedente".-----

Cabe mencionar también que, en el caso que nos ocupa, el profesional abogado ha omitido acreditar válidamente la Legitimación Activa de las firmas que representa al no arrimar a autos los instrumentos contables que darían nacimiento a la obligación tributaria prevista en las normas atacadas. Razón suficiente para **rechazar** la presente acción, por ser una presentación incompleta y sin posibilidad de resolverse sobre el fondo de la cuestión por falta de legitimación formal.-----

A su turno el Doctor **BLANCO** manifestó que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, Doctora **PEÑA CANDIA**, por los mismos fundamentos.-----

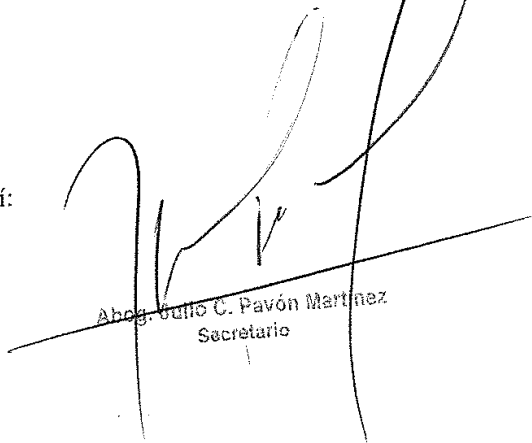
Con lo que se dio por terminado el acto, firmando SS.EE., todo por ante mí, de que certifico, quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:


Dra. Gladys E. Barreiro de Médica
Ministra


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


SINDULFO BLANCO
Ministro

Ante mí:


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

SENTENCIA NÚMERO: 834

Asunción, 12 de septiembre de 2018.-

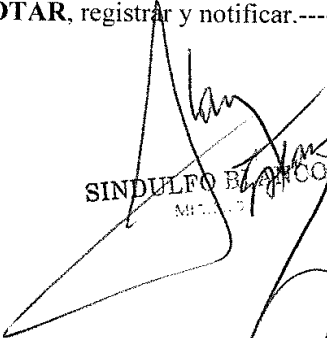
VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

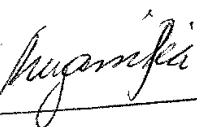
**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
RESUELVE:**

RECORRIDO
12 SET. 2018
RECORRIDO

HACER LUGAR parcialmente a la acción de inconstitucionalidad promovida y, en consecuencia, declarar la inaplicabilidad del Artículo 14, numeral 1°, inciso a) de la Ley N.º 125/91, texto modificado por la Ley N.º 2421/04, en lo referente a la introducción del texto "siempre que el total de los mismos no superen el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal", con relación a las firmas accionantes SUNSET S.A., MORGANA S.A., GAUDI S.A. y PROPI S.A.

ANOTAR, registrar y notificar.


SINDULFO BLANCO
MIEMBRO


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dra. Gladys Barreiro de Mónica
Ministra

Ante mí:


Abog. Julio C. Payón Martínez
Secretario

