



RECIBIDO
25 Oct. 2018
Rosa López
Sala de Acuerdos

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: *Noveientos setenta y siete.*

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los *diecinueve* días del mes de *Octubre* del año dos mil diez y ocho, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **MIRYAM PEÑA CANDIA**, **ANTONIO FRETES** y **GLADYS BAREIRO DE MÓDICA**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "CENTRO DE DESPACHANTES DE ADUANAS DEL PARAGUAY C/ ART. 83 NUM. 4 ULTIMO PARRAFO DE LA LEY N° 5061/13"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Luis A. Samaniego Correa, en nombre y representación del "Centro de Despachantes de Aduanas del Paraguay", por sus propios derechos y bajo patrocinio de Abogado.

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 **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Luis A. Samaniego Correa, en nombre y representación del "Centro de Despachantes de Aduanas del Paraguay", conforme al testimonio de Poder General que acompaña, promueve acción de inconstitucionalidad contra el Art. 83 Numeral 4, último párrafo de la Ley N° 5061/13 "Que modifica las disposiciones de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 que establece el nuevo régimen tributario y dispone otras medidas de carácter tributario".-----

Manifiesta el accionante, entre otras cosas, que la disposición legal atacada de inconstitucional ocasiona un agravio irreparable a su representada, quien es una entidad sin fines de lucro, y por tanto, cuenta con lo que se denomina "inmunidad tributaria", exenta del pago del IVA, tanto en las compras de bienes y servicios como en las operaciones de donaciones, cuando la Carta Magna no ha hecho distinción a ese respecto.

En atención al caso planteado, el Art. 550 del Código Procesal Civil dispone: "**Toda persona lesionada en su legítimo derecho por leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas municipales, resoluciones u otros actos administrativos que infrinjan en su aplicación, 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**".-----

Y el Art. 552 del mencionado cuerpo legal establece: "**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, desestimaré sin más trámites la acción". (Negritas y Subrayados son míos).--

Así las cosas, y de la lectura in extensa del escrito presentado se observa que no surge una fundamentación clara y concreta de transgresiones de orden constitucional ni de la norma impugnada.

Al respecto, corresponde mencionar que la Acción de Inconstitucionalidad constituye una vía de carácter excepcional, que se encuentra prevista para salvaguardar los principios y derechos consagrados en la Constitución Nacional.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sostuvo: "El escrito mediante el cual se

Dra. Gladys Bareiro de Módica
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Abog. Julio C. Pavon Martinez
Secretario

promueve la acción de inconstitucionalidad debe contener una adecuada fundamentación, formulada en términos claros y concretos de manera que se baste a sí mismo. La proposición de la cuestión constitucional debe ser inequívoca y específica" (CS, Ac. y Sent. N° 85 del 12 de abril de 1996).-----

El "agravio atendible" por esta vía excluye la consideración de ciertos perjuicios, como los inciertos, los derivados de la propia conducta del recurrente, o los ajenos al promotor del recurso. El agravio que sustenta una acción de inconstitucionalidad deber ser: 1) **propio**: el perjuicio en cuestión debe afectar personalmente a la parte que lo invoca, excluyéndose los agravios ajenos. Solamente el titular del derecho que se pretende vulnerado puede solicitar el ejercicio del control de constitucionalidad; 2) **jurídicamente protegido, concreto, efectivo y actual** (Vide: SAGÜES, Néstor Pedro; *Derecho Procesal Constitucional. Recurso Extraordinario*, 4ta. Edic. actualizada y ampliada, Buenos Aires, Edit. Astrea, 2002, Tomo 1, pág. 488 y ss.).-----

La tesis reiterada en fallos anteriores al presente caso, sostiene lo que considero fundamental respecto a la formalidad que deben reunir las presentaciones de acciones de inconstitucionalidad promovidas ante esta Sala Constitucional, y la misma tiene ocasión en cuanto que la impugnación por la vía de la inconstitucionalidad de una norma debe plantearse haciendo un análisis y aportando argumentación 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.-----

Por ello, es carga del recurrente no sólo la de abrir la vía para que la Corte pueda pronunciarse sobre los agravios que pudiere manifestar el mismo, sino también la de colaborar con la justicia en un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se susciten y que generen conculcación de derechos o garantías de rango constitucional. Nada de esto se observa en el caso en particular, porque el accionante no llegó a identificar cuáles son las normas constitucionales supuestamente infringidas por la ley impugnada, limitándose a explicar por qué su representada no debe pagar el IVA por las compras de servicios que realiza pero sin mencionar específicamente cuáles son los artículos de la Constitución Nacional quebrantados.-----

Que, en consecuencia, al no haberse dado cumplimiento a los requisitos exigidos por las normas legales citadas con anterioridad, oíno que corresponde rechazar la presente acción. Es mi voto.-----

A su turno la Doctora **PEÑA CANDIA** dijo: Comparto la conclusión a la que ha arribado la Ministra Gladys Bareiro de Módica pero con fundamento distinto conforme paso a exponer.-----

El profesional accionante expresa que su mandante, como entidad civil sin fines de lucro, cuenta con lo que se denomina "inmunidad tributaria", y está exenta del pago del IVA, tanto en las compras de bienes y servicios como en las operaciones de donaciones. Afirmo que la normativa es inconstitucional al declarar inaplicables las exoneraciones impositivas previstas por ella en el caso en que las instituciones realicen actividades reguladas por la Ley N°1034/83 "Del Comerciante". Agrega que su mandante ha donado a la Dirección Nacional de Aduanas la implementación del Sistema denominado SOFIA, para el procedimiento informático (automatización) de los procesos aduaneros mediante acuerdo firmado por las Aduanas Francesa y Paraguaya, concluyendo de que la misma como entidad civil gremial sin fines de lucro, es sujeto exento del IVA y no puede actuar como consumidor final, por ello, le corresponde la devolución del IVA compra.-----

En atención a las alegaciones y pretensiones del accionante con relación a la impugnación del citado Art. 83° numeral 4) último párrafo de la Ley N°5061/2013 "Que modifica las disposiciones de la Ley N°125/1992", en primer lugar, debemos estudiar la cuestión con miras a los Principios Constitucionales de la Tributación.-----

Al respecto, y de previo al estudio de fondo de la cuestión particular, tenemos que las principales normas constitucionales que delimitan la potestad tributaria del Estado son las contenidas en los Arts. 44, 179, 180 y 181, que establecen respectivamente: Art. 44 "*Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley.*

RECEBIDO
25 Oct. 2018
Roque Sáenz
S.F. D.

“No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas”; Art. 179 *“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”*; Art. 180 *“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”*; y el Art. 181 *“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”* (lo subrayado es mío).-----

Es sabido que el Derecho Tributario se ubica, en el ordenamiento jurídico, dentro del Derecho Público, en el cual la máxima vigente es que el interés general prima sobre el de los particulares (Art. 128 C.N.).-----

El deber de contribuir –dispuesto por las normas constitucionales arriba transcriptas– está dirigido al objetivo de proporcionar ingresos económico-financieros al Estado, y se fundamenta en la constitucionalización de ese deber. Es así que el deber de los habitantes de la República de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es más que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento jurídico. Los tributos, por tanto, derivan de un vínculo obligacional de Derecho Público. Al decir de García Añoveros *“Cuando se establece el deber de contribuir en una Constitución se está estableciendo unas limitaciones al ejercicio del poder tributario del Estado. Limitaciones que tienen su base en la idea de capacidad contributiva”*¹.-----

En consecuencia, la regla es que todos los habitantes contribuyan al Fisco sobre la base de la igualdad (Art. 181 C.N.); por lo que la exoneración es siempre una excepción a la regla y responde a diferentes razones, ya sea a mecanismos para garantizar la igualdad de las personas al exonerar del tributo a aquellas que no posean capacidad económica, o bien a políticas de Estado de diversa índole. --

El deber de contribuir es configurado, en lo tocante a la materia imponible, a los sujetos obligados y al carácter del sistema tributario, por medio de la ley ordinaria, de acuerdo a la capacidad contributiva y dentro de los límites constitucionales de un sistema tributario justo (Arts. 44 y 179 C.N.). El Principio de Legalidad es, pues, el eje cardinal y el soporte de todo el sistema tributario, al determinar el sujeto acreedor, los sujetos obligados o deudores, el hecho imponible y el objeto de la obligación tributaria. De allí que, en materia tributaria, la Constitución Nacional establece los principios rectores estáticos del sistema tributario, pero deja reservada a la ley, que es dinámica y eminentemente modificable, la regulación del mismo.-----

En efecto, cuando la Constitución Nacional pretende establecer un blindaje tributario o inmunidad fiscal a una respectiva actividad –que en condiciones ordinarias estaría gravada, por constituir un hecho generador del tributo– o a un determinado sujeto –que en condiciones normales sería contribuyente o sujeto obligado al pago del tributo–, lo establece en sus propias disposiciones.-----

Constituye un ejemplo de ello el Art. 64 de la Ley Suprema, que estatuye: *“Los pueblos indígenas tienen derecho a la propiedad comunitaria de la tierra, en extensión y calidad suficientes para la conservación y el desarrollo de sus formas peculiares de vida. El Estado les proveerá gratuitamente de estas tierras, las cuales serán inembargables, indivisibles, intransferibles, imprescriptibles, no susceptibles, no susceptibles de garantizar obligaciones contractuales ni de ser arrendadas; asimismo, estarán exentas de tributo...”* (lo subrayado es mío).-----

¹ GARCÍA AÑOVEROS, J. “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales”. P. 220.

Dra. *[Firma]* Bareiro de Mónica
Ministra

[Firma]
Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Abog. *[Firma]* Julio C. Favre
Secretario

Ahora bien, cuando en el sistema tributario se desea establecer una exoneración de determinados tributos a favor de una actividad o persona, para su fomento y desarrollo, la norma constitucional deja este mecanismo reservado a la ley. Cabe en este punto recalcar que las leyes tributarias son modificables conforme la política económica-financiera que se persiga.-----

Una manifestación del principio de reserva de ley con relación a las exoneraciones, lo encontramos en el Art. 84 de la Carta Magna, que dispone: “*El Estado promoverá los deportes, en especial los de carácter no profesional, que estimulen la educación física, brindando apoyo económico y exenciones impositivas a establecerse en la ley. Igualmente, estimulará la participación nacional en competencias internacionales*” (lo subrayado es mío).-----

Ahora bien, profundizando en lo relativo a de las exoneraciones tributarias, los beneficios en materia tributaria constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcial, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación.-----

Esta capacidad de beneficiar a determinados sujetos o situaciones con la exoneración del pago de uno o varios tributos 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, el otorgamiento 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 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, como ya se ha dicho.-----

En suma, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establezcan 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.-----

Con respecto al fondo de la cuestión particular debatida en la presente acción –exoneración del pago del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en las enajenaciones de bien y prestación de servicios a favor de entidades con personería jurídica sin fines de lucro–, es decir, pretenden que la accionante se vea beneficiada por la exoneración del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) al realizar actividades económicas, concretamente aquellas enunciadas en la Ley N° 125/91 como actividades comerciales, industriales y de servicios, y en la Ley N° 1034/83 “Del Comerciante” como actos de comercio.-----

Al respecto, es el Art. 83° numeral 4) último párrafo de la Ley N°5061/2013 “Que modifica las disposiciones de la Ley N°125/1992” el que establece una exención tributaria a su favor y bajo ciertos requisitos, al establecer que: “*Se exoneran: ...4) Las enajenaciones de bienes y los servicios prestados por las asociaciones, federaciones, fundaciones, mutuales y demás entidades con personería jurídica que se dediquen a la asistencia médica, social, caridad, beneficencia, literaria, artística, gremial, deportiva, científica, religiosa, educativa, reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley y los partidos políticos reconocidos legalmente, siempre que no persigan fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados o integrantes, **los que deben tener como único destino los fines para los que fueron creadas**” (las negritas son mías).-----*

Esta norma dispone una exoneración objetiva a favor de entidades sin fines de lucro, siempre que las enajenaciones de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate estén destinados únicamente al cumplimiento de los fines para los cuales fueron creadas. No obstante, ello no implica que las operaciones de inversión realizadas por tales entidades estén beneficiadas con las mismas exenciones, puesto que la norma es clara al disponer que no se exonera del tributo al sujeto obligado sino en cuanto realice ciertas actividades en particular.-----

En este punto vale recordar que dichas exoneraciones genéricas, contenidas en la anterior norma (Ley N°125/1991), han sido consagradas por ley y no tienen rango constitucional, por lo que cualquier ley posterior puede derogarlas o modificarlas como ha ocurrido con la ley impugnada –que discrimina qué actividades estarán exoneradas y qué otras no–. Ello permite al Estado que las exoneraciones sean

RECEBIDO
25 OCT 2018
Rocío López
S.P.D.E.

cometidas a revisión periódica, si se quiere, para constatar si cumplen sus propósitos, y si siguen siendo necesarias o si se transformaron en simples e injustificados privilegios. -----

Respecto a los alcances de la exención del Impuesto al Valor Agregado, establecido por la Ley N° 5061/2013, con relación a las inversiones lucrativas realizadas por la accionante, debemos decir que la duda interpretativa que propone y que pretende despejar por esta vía se plantea a nivel infraconstitucional, sin que pueda inferirse siquiera una posible afectación de normas, principios o garantías de rango constitucional, por lo que no aparece así ser de competencia de esta Sala dilucidar el posible conflicto interpretativo.

La cuestión así planteada no involucra la interpretación o aplicación de preceptos constitucionales, y en definitiva, no reviste trascendencia a nivel constitucional. En efecto, el accionante únicamente plantea un supuesto conflicto de aplicación de ley, sin que aparezca comprometida la supremacía constitucional.-----

No está demás recalcar, que cuando la situación de duda o incertidumbre se plantea a nivel infraconstitucional, en relación a la interpretación de normas ordinarias, son los juzgadores ordinarios los que tienen competencia para ejercer la labor de exégesis y aplicación de una u otra al caso concreto sometido a su decisión. Ello, salvo que involucre algún posible conflicto entre la norma ordinaria y un precepto de rango constitucional, en cuyo caso es competente esta Sala para ejercer el control de constitucionalidad. Se habilita igualmente la competencia de esta Sala cuando la cuestión hermenéutica involucra cláusulas constitucionales, de conformidad con lo que prescribe el Art. 542 in fine del C.P.C. Ninguna de estas situaciones se presenta en este caso.-----

Por tanto, de conformidad a los fundamentos expresados, considero que la presente acción de inconstitucionalidad debe ser rechazada. Es mi voto.-----

A su turno el Doctor **FRETES** manifestó que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, Doctora **BAREIRO DE MÓDICA**, por los mismos fundamentos.-----

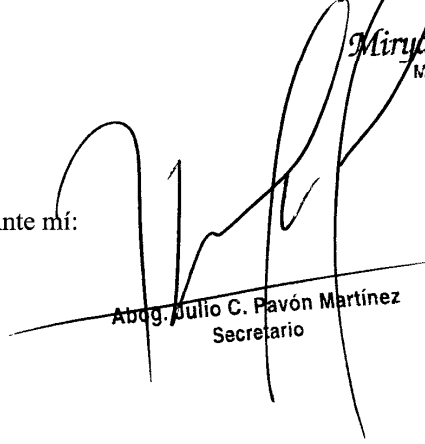
Con lo que se dio por terminado el acto, firmando SS.EE., todo por ante mí, de que certifico, quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra


Miryam Peña Candía
MINISTRA C.S.J.


Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Ante mí:


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

SENTENCIA NÚMERO: 977


Asunción, 19 de octubre de 2018.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

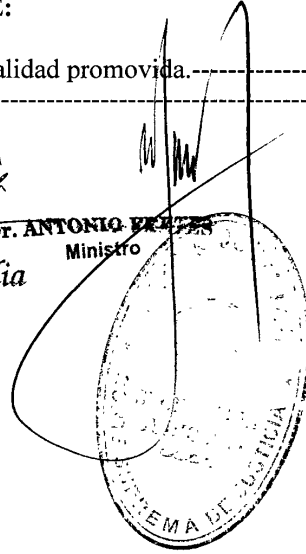
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
RESUELVE:

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


Dra. Gladys E. Barreto de Mónica
Ministra


Dr. ANTONIO FERRER
Ministro

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.



Ante mí: