



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "UNIVERSIDAD DEL NORTE C/ ART. 14 NUMERAL 2 INC. B), ART. 83 NUMERALES 4 SEGUNDO PÁRRAFO Y 5 DE LA LEY 125/91". AÑO: 2016 - N° 1546.

RECIDADO
12 FEB. 2016
Lorena Lopez
S.P.D.P.A.E

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO: sesenta y tres.

Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los diecinueve días del mes de febrero del año dos mil diecinueve, 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 ANTONIO FRETES**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "UNIVERSIDAD DEL NORTE C/ ART. 14 NUMERAL 2 INC. B), ART. 83 NUMERALES 4 SEGUNDO PÁRRAFO Y 5 DE LA LEY 125/91"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por la abogada Nora Lucía Ruoti Cosp, en representación de la Universidad del Norte.

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

CUESTION:

¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?

A la cuestión planteada el Doctor **FRETES** dijo: La Abog. Nora Lucía Ruoti Cosp, en representación de la Universidad del Norte, promueve acción de inconstitucionalidad contra el artículo 14 num. 2) inc. b) de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley 2421/04 y contra el artículo 83 numerales 4) segundo párrafo y 5) de la Ley de la Ley N° 125/91, texto modificado por la Ley N° 5061/13, por entenderlos como contrarios a lo dispuesto por el artículo 83 de la Constitución.

Expone la accionante que la entidad a la que representa fue autorizada a funcionar como Universidad Privada según Decreto del Poder Ejecutivo N° 9.689 de fecha 27 de mayo de 1991. Agrega que la Universidad es una institución sin fines de lucro, que tiene por objeto principal la realización de actividades educativas, culturales y científicas mediante la investigación, la docencia y otros servicios que se prestan a la comunidad nacional. En base a esto, estima que en tal carácter cuenta con inmunidad tributaria, lo cual significa que no puede ser incidida por ningún impuesto fiscal ni municipal ya que la misma se dedica a actividades amparadas por la Constitución, tal como lo establece el art. 83 que dispone: *"De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos: Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero"*.

Así tenemos que la primera de las disposiciones atacadas, el art. 14, numeral 2, dice: *Exoneraciones: ...2) Están exonerados: ... b) Las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva, y de difusión cultural y/o religiosa, así como las asociaciones, mutuales, federaciones, fundaciones, corporaciones, partidos políticos legalmente reconocidos y las entidades educativas de enseñanza escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura, siempre que sean instituciones sin fines de lucro. Se consideran instituciones sin fines de lucro aquellas en las que sus utilidades y excedentes no se distribuyen a sus asociados, siendo aplicadas al fin para el cual han sido constituidos.*

A los efectos de esta Ley, las entidades sin fines de lucro, mencionadas en los incisos a) y b), que realicen alguna actividad que se encuentra afectada por los impuestos vigentes, cuando tales actos

Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

tuviesen carácter permanente, habitual y se encuentren organizados en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, quedarán sujetos a los impuestos que inciden exclusivamente sobre dichas actividades, estando exentas sus restantes actividades. Se considera que la actividad desarrollada tiene carácter permanente, habitual y está organizada en forma empresarial cuando es realizada en forma continuada mediante la complementación de por lo menos dos factores de la producción, de acuerdo con los parámetros que determine la reglamentación. Quedan excluidas de la precedente disposición y consecuentemente exoneradas del presente impuesto, las entidades sin fines de lucro que se dediquen a la enseñanza escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura, así como las que brindan servicio de asistencia médica, cuando dicha prestación tiene carácter social, tomando en consideración la capacidad de pago del beneficiario, o gratuitamente.-----

Las entidades con fines de lucro que se dediquen a la enseñanza escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria quedarán sujetas al pago del Impuesto a la Renta, exclusivamente cuando distribuyan sus utilidades, en cuyo caso deberán aplicar las alícuotas establecidas en el Artículo 20 numerales 1), 2) y 3).-----

Las entidades sin fines de lucro que realicen alguna actividad que se encuentra afectada por los impuestos vigentes, cuando tales actos tuviesen carácter permanente, habitual y estén organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, conforme lo expresado precedentemente, tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto a la Renta y de la Ley del Comerciante, debiendo estar inscriptas en el RUC y presentar balances y declaraciones juradas de impuesto a los efectos del cumplimiento de su obligación tributaria, y en los demás casos, a los fines estadísticos y de control.-----

Las entidades sin fines de lucro exoneradas del presente impuesto tendrán, sin embargo, responsabilidad solidaria respecto de las omisiones o evasiones de impuestos que se perpetren cuando adquieran bienes y servicios sin exigir la documentación legal pertinente".-----

Con relación al primer extracto de la normativa atacada, esto es, el artículo 14, num. 2, inc. b), segundo párrafo, vemos que el mismo, en los párrafos que preceden al atacado, precisan y regulan cuáles instituciones están exoneradas del impuesto en cuestión para luego seguir con la fracción impugnada.

En relación a este artículo y revisadas las afirmaciones y constancias arrojadas por la accionante, entendemos que las actividades de su representada no se encuentran alcanzadas por el gravamen, más cabe destacar que la forma de redacción del mismo puede prestarse a interpretaciones alejadas del sentido que realmente han trazado los legisladores. En efecto, lo que hace la normativa atacada es reafirmar las exoneraciones establecidas en la Norma Fundamental, por ello al inicio del inciso "b" comienza citando las entidades que gozan de la inmunidad fiscal y establece cuáles son las condiciones para que la administración las considere como "sin fines de lucro". No hay más que observar el contexto general del artículo en estudio para percatarse que de sus términos surge la clara intención de allanarse a los preceptos constitucionales aunque haciendo una salvedad orientada a limitar el otorgamiento de exenciones a actividades que efectivamente se encuentren encaminadas a la difusión cultural, independientemente de las instituciones que las realicen por el simple hecho de mencionarlo en sus estatutos. Lo que persigue la modificación realizada por la Ley 2421/04 es la salvaguarda de la correcta aplicación del precepto constitucional que desgrava aquellas actividades y establece los parámetros dentro de los cuales debe operar la institución. En un punto de su exposición la actora manifiesta que la inmunidad constitucional respecto a los gravámenes no solo abarca a la prestación de servicios educativos o culturales sino que se extiende "a todo impuesto sea a las ganancias, al consumo u cualquier otro que recaiga directa o indirectamente sobre la entidad educativa"(sic). A modo de señalar gráficamente que tal situación no condice lógicamente con la protección constitucional imaginemos a modo de ejemplo que la universidad en cuestión decida instalar una cafetería anexo a su sede en donde se vendan productos alimenticios a los estudiantes universitarios. Tenemos que el local pertenece a la universidad, está dirigido a los participantes de los cursos, es legal y obviamente se encontrará alcanzado por el I.V.A. dada la enajenación de ...///...



RECEBIDO
12 FEB. 2019
Rojas López
C.A.E.P.

...enes. Resulta más que obvio que esta actividad no puede estar exonerada de las cargas contables aun tratándose de un local administrado por la universidad ya que tal actividad no guarda relación alguna con la difusión cultural. Es por ello que yerra la actora al afirmar que inclusive los impuestos que caigan indirectamente sobre la entidad (v.g. eventual venta de alimentos) deberán estar exonerados. El ejemplo se da a los efectos de señalar que existen ciertas circunstancias que si bien quizá por una circunstancia administrativa estén ligadas al ente universitario no gozarán de la exoneración constitucional señalada en el artículo 83. Es entonces cuando la ley establece que quienes realicen este tipo de actividades "...quedarán sujetos a los impuestos que inciden exclusivamente sobre dichas actividades, estando exentas sus restantes actividades". Y obvia resulta esta conclusión al contemplar los términos del mismo inciso en su penúltimo párrafo cuando expresa que "...Las entidades sin fines de lucro que realicen alguna actividad que se encuentra afectada por los impuestos vigentes, cuando tales actos tuviesen carácter permanente, habitual y estén organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, conforme lo expresado precedentemente, tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto a la Renta y de la Ley del Comerciante, debiendo estar inscriptas en el RUC y presentar balances y declaraciones juradas de impuesto a los efectos del cumplimiento de su obligación tributaria, y en los demás casos, a los fines estadísticos y de control". Así, guiándonos por las afirmaciones de la actora, en que manifiesta en repetidas ocasiones la finalidad educativa de la universidad, la misma no se encontraría incidida por el gravamen en cuestión y, siempre que se mantenga dentro de ese marco de actividades de difusión cultural, tendrá las obligaciones contables con la finalidad mencionada en el *in fine* del inciso.

Siguiendo con el análisis de las normativas impugnadas, en otro punto la accionante se alza contra el artículo 3 de la Ley N° 5061/13, en cuanto modifica el Art. 83 de la Ley 125/91, el cual dispone: "Exoneraciones. 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.

La exoneración prevista en el presente numeral no se aplicará en los casos de enajenaciones de bienes o de prestación de servicios relativos a la realización de las actividades económicas mencionadas en los incisos a), d), e) y f) del Artículo 2° de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO" y sus modificaciones, así como tampoco en las actividades reguladas por la Ley N° 1034/83 "DEL COMERCIANTE", salvo que la enajenación de bienes o la prestación de servicios se realicen de manera gratuita...".

De la lectura de la disposición atacada, nos permite apreciar que la misma diseña el cuadro de exoneraciones objetivas en su artículo 83, numeral 4°, incluyendo expresamente a las entidades educativas en cuanto a la enajenación de bienes y la prestación de servicios, en concordancia con el reconocimiento constitucional del que gozan y por ende, con la inmunidad que precisamente la accionante demanda. En el párrafo segundo de la misma disposición se agrega que el régimen de exoneraciones "no se aplicará en los casos de enajenaciones de bienes o de prestación de servicios relativos a la realización de las actividades económicas mencionadas en los incisos a), d), e) y f) del Artículo 2° de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO" y sus modificaciones, así como tampoco en las actividades reguladas por la Ley N°

Dra. Graciela E. Barreiro de Mónica
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

1034/83 "DEL COMERCIANTE". Ahora bien, en primer lugar, en base a las argumentaciones de la accionante, no surge de manera indiscutible que la Universidad del Norte, genere rentas de actividades de v.g. seguros y reaseguros, compra venta de inmuebles de manera habitual, explotación forestal o construcción, refacción y demolición, por citar algunos. Esto lleva al segundo inconveniente, cual es la imposibilidad por parte del accionante de justificar la forma de afectación de sus actividades por lo que dispone esta excepción, por lo que es dable concluir que en relación a este punto, las pretensiones de la accionante no reúnen los requisitos exigidos por la ley para enervar la validez de las disposiciones que ataca, ello se da en base a la falta de expresión detallada del agravio concreto que le acarrea a la actora la aplicación del texto impugnado siendo que aquella se centra más bien en una apreciación respecto del encuadre de los mismos en el marco constitucional. En este sentido, esta Sala ha especificado siempre en situaciones similares lo imprescindible de señalar la obligación de la existencia un nexo efectivo entre el agravio y la garantía constitucional a invocarse, en el caso particular ese nexo no se encuentra detallado ni constatado en el escrito de promoción de la acción.-----

Por último, en lo que hace a la impugnación del numeral 5) del Art. 83 que textualmente establece: "*Exoneraciones. Se exoneran: ...5) Las enajenaciones e importaciones realizadas a favor de entidades educativas de enseñanza inicial y preescolar, escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria, reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley, consistentes en:*

- a) Equipos e insumos para laboratorios.*
- b) Útiles, muebles y equipamientos para aulas, bibliotecas o salones auditorios.*
- c) Equipos de informática, fotocopiadoras y de telecomunicaciones.*

Para acceder a este beneficio, las entidades educativas deberán presentar al Ministerio de Hacienda un informe pormenorizado de los bienes a ser adquiridos y la unidad responsable expedirá la correspondiente resolución de liberación del Impuesto al Valor Agregado, para su presentación a la Dirección Nacional de Aduanas o al enajenante del bien. El cumplimiento de estos requisitos será de exclusiva responsabilidad de la entidad educativa y su inobservancia no dará lugar al beneficio impositivo previsto.

El servicio de docencia prestado a estas entidades estará exonerado del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes, que enajenen bienes o presten servicios a las entidades educativas beneficiadas con esta exoneración, deberán proceder conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 87 de la presente Ley".-----

En cuanto a las alegaciones de la accionante en contra de la disposición señalada, cabe realizar cierta distinción; aparentemente y acorde a la lectura integral del artículo 83, parecería indicar que la disposición transcrita resultaría contraria a disposiciones constitucionales. Para constatar la veracidad de esta situación y como corresponde en todo control de constitucionalidad de las normas, debe atenderse al mismo tiempo lo que establece la Constitución al respecto, ya que eventualmente podría presentarse, como en cualquier caso, una decantación de atribuciones por parte de aquella en lo que haga a la planificación de las hipótesis legales con sus respectivos efectos jurídicos, o propiamente dicho, si estamos en presencia de una Reserva de Ley.-----

Miguel Carbonell, en su libro "Sobre la reserva de ley y su problemática actual". Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas. N° 42, 2000, pag. 33 encuadra este principio de la siguiente manera: "*La reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico", así, para poner al congreso a trabajar, la Constitución dibuja un sistema de materias reservadas a la ley. Como cuando esta prescribe en su artículo 179, párrafo segundo que "Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario".-----*

Para iniciar la subsunción de la garantía en el marco impositivo cabe resaltar su reconocimiento por parte de la propia Constitución, lo que le da el blindaje normativo que torna tan indiscutible...///...



RECIBIDO
12 FEB. 2019
Roque López
SECRETARIO

... como obligatoria su aplicación. Así en su artículo 44, aquella expresa tajantemente: "*Nadie está obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas*". Seguidamente y en forma todavía más específica, se señala en el artículo 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*". Esto, en concordancia con lo prescripto por el artículo 202 que dispone: "*Son deberes y atribuciones del Congreso: ...4) Legislar sobre materia tributaria*" cierra el círculo de validación normativa del principio con su consiguiente y consecuente incorporación a ordenamiento positivo nacional.

En atención a lo dispuesto tanto por el texto constitucional como por la doctrina, es perfectamente dable entender que si la Ley establece algún tipo de restricciones a la garantía constitucional prevista en el artículo 83 es porque el mismo autoriza esa remisión al texto legal, de hecho en la disposición constitucional se lee expresamente que "*...la ley reglamentará estas exoneraciones*", no siendo esto otra cosa que un ejemplo perfecto de la aplicación del Principio de Reserva de Ley al que se hiciera referencia en líneas anteriores. En líneas generales, el texto constitucional prevé un régimen de incentivos de distinta naturaleza a fin de estimular la difusión cultural, mas delega la limitación de las cuestiones impositivas al marco legal, el cual tiene por derivación suficiente autoridad y legitimidad al momento de disponer las condicionantes al campo de acción de las inmunidades impositivas que ordena la Ley Fundamental. En base a esto no puede hablarse de una extralimitación de la ley ni mucho menos de una conculcación a principios y garantías constitucionales ya que, como se explica, la ley hace lo que hace porque la Constitución se lo permite en forma expresa. Así, cuando la disposición tributaria hace una limitación a las exoneraciones en la importación y en la compra local de bienes y servicios, lo hace en aplicación de las atribuciones que le otorga la Constitución, quedando las restantes operaciones inmunes a la obligación tributaria.

En conclusión, respecto a la impugnación del artículo 83, numeral 5), de la Ley N° 125/91 modificada por la Ley N° 5061/13, surge en evidencia que, al contrastarlo con la disposición constitucional contenida en el artículo 83 referente a la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos, no existe contradicción sino delimitación de lo que guarde relación con beneficios impositivos para tal actividad, siendo ello a su vez consecuencia de lo expresado por la propia Constitución al momento de la delegación a un ordenamiento de menor jerarquía (ley) de cuanto se considere adecuado en tal sentido, siempre en términos impositivos. En base a esto, las argumentaciones del accionante apuntadas a la declaración de inconstitucionalidad del artículo en cuestión resultan claramente erróneas, lo que decide la suerte de las mismas en la presente acción.

En atención a lo precedentemente expuesto, y visto el parecer del Ministerio Público, considero que corresponde no hacer lugar a la presente acción de inconstitucionalidad promovida, de conformidad al exordio de la presente resolución. **ES MI VOTO.**

A su turno la Doctora **PEÑA CANDIA** dijo: Adhiero al voto que precede del Ministro Antonio Fretes, en cuanto rechaza la acción de inconstitucionalidad respecto del Art. 14° Num. 2) Inc. b) de la Ley N°125/1991 modificado por Ley N°2421/2004 y Art. 83° Num. 4) y 5) de la Ley N°125/1991 modificado por Ley N°5061/2013, por los mismos fundamentos y amplio conforme lo expongo seguidamente.

Estima la accionante, que el Art. 83° de la Constitución Nacional consagra la inmunidad fiscal a

Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

la educación, en tanto que los Arts. 14° Num. 2) Inc. b) de la Ley N°125/1991 modificado por Ley N°2421/2004 y Art. 83° Num. 4) y 5) de la Ley N°125/1991 modificado por Ley N°5061/2013 otorgan a la educación tan solo una exoneración parcial, en abierta contradicción con lo establecido en la Carta Magna.-----

En atención a las alegaciones y pretensiones de la accionante con relación a la impugnación del Art. 83° Num. 5) de la Ley N°125/1991 modificado por Ley N°5061/2013 "*QUE MODIFICA DISPOSICIONES DE LA LEY N° 125 DEL 9 DE ENERO DE 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO" Y DISPONE OTRAS MEDIDAS DE CARACTER TRIBUTARIO*", 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. 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...///...

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



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"UNIVERSIDAD DEL NORTE C/ ART. 14 NUMERAL 2 INC. B), ART. 83 NUMERALES 4 SEGUNDO PÁRRAFO Y 5 DE LA LEY 125/91". AÑO: 2016 - Nº 1546.**

12 FEB. 2019
Rogelio López
S.P.J.

Constituir un hecho generador del tributo— o a un determinado sujeto —que en condiciones tales 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 de garantizar obligaciones contractuales ni de ser arrendadas; asimismo, estarán exentas de tributo..."* (lo subrayado es mío).

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 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 las entidades educativas—, ella debe ser estudiada a la luz de lo dispuesto por el Art. 83 de la Constitución Nacional, que prescribe: *"Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero."*

En términos claros y concisos, lo que pretende el accionante es que su mandante —en su carácter de entidad educativa— se vea beneficiada por la exoneración del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) al realizar actividades económicas, concretamente aquellas enunciadas en la Ley Nº125/1991 como actividades comerciales, industriales y de servicios, y en la Ley Nº 1034/1983 "Del Comerciante"

Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

Dr. ANTONIO FRETEL
Ministro

Abog. Julio C. Havon Martínez
Secretario

como actos de comercio.-----

Así, el Art. 3° de la Ley N°5061/2013, que modifica el Art. 83° numeral 5) de la Ley N°125/1991, establece: Artículo 3°.- *Modificanse los Artículos 83, 85, 87, 88 y 91 del Libro III, Título I "Impuesto al Valor Agregado" de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 "QUE ESTABLECE EL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO", modificado por la Ley N° 2421/04, los cuales quedan redactados como sigue:*

"Art. 83.- Exoneraciones. Se exoneran:

... 5) Las enajenaciones e importaciones realizadas a favor de entidades educativas de enseñanza inicial y preescolar, escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria, reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley, consistentes en:

a) Equipos e insumos para laboratorios.

b) Útiles, muebles y equipamientos para aulas, bibliotecas o salones auditorios.

c) Equipos de informática, fotocopiadoras y de telecomunicaciones.

Para acceder a este beneficio, las entidades educativas deberán presentar al Ministerio de Hacienda un informe pormenorizado de los bienes a ser adquiridos y la unidad responsable expedirá la correspondiente resolución de liberación del Impuesto al Valor Agregado, para su presentación a la Dirección Nacional de Aduanas o al enajenante del bien. El cumplimiento de estos requisitos será de exclusiva responsabilidad de la entidad educativa y su inobservancia no dará lugar al beneficio impositivo previsto.

El servicio de docencia prestado a estas entidades estará exonerado del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes, que enajenen bienes o presten servicios a las entidades educativas beneficiadas con esta exoneración, deberán proceder conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 87 de la presente Ley."-----

Esta norma dispone una exoneración objetiva a favor de entidades educativas de enseñanza inicial y preescolar, escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria, reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley, 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 las exoneraciones contenidas en la anterior norma (Ley N°125/1991), han sido consagradas por ley, no existe contradicción sino delimitación constitucional como consecuencia de lo expresado por la propia Constitución al momento de la delegación a un ordenamiento de menor jerarquía (Ley), 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 sometidas 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.-----

Al no existir contradicción sino delimitación constitucional, entra en aplicación la potestad tributaria del Estado, entendida ésta como "*la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*"², hallándose aquellas comprendidas dentro de lo que conocemos como sistema tributario general, en cumplimiento del deber de contribuir que alcanza a todos los miembros de la sociedad (personas físicas y jurídicas).-----

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.-----...///...

² JARACH, Dino. "Curso de Derecho Tributario". P.23

12 FEB. 2019

...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 la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** manifestó que se adhiere al voto del Ministro preopinante, Doctor **FRETES**, por los mismos fundamentos.

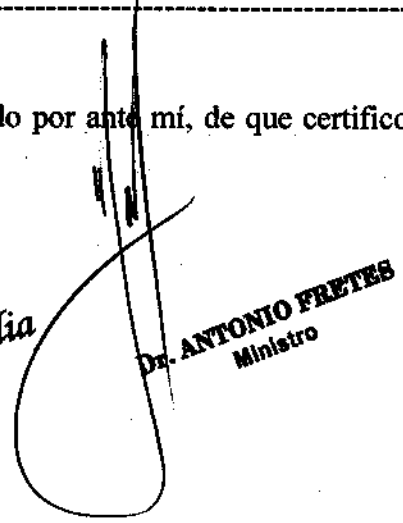
Con lo que se dio por terminado el acto, firmando SS.EE., todo por ante mí, de que certifico, quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra




Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

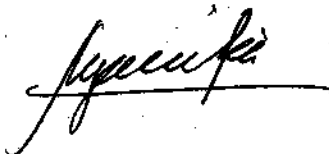

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Ante mí:

SENTENCIA NUMERO: 63
Asunción, 4 de febrero de 2019 .-
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. Bareiro de Mónica
Ministra



Ante mí:


Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.


Dr. ANTONIO FRETES
Ministro


Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

