CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "DESARROLLOS MADEREROS S.A. C/ EL ART. 14°, NUMERAL 1), INC. A) DE LA LEY N° 125/91". AÑO: 2014. N°: 1887. ----------

RECIBIDO - 6 - 2024 ESTADÍSTICA CIVIL Roque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Novecientos nueve.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los cuatro días del mes de septiembre del año dos mil veinticuatro estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **CÉSAR DIESEL JUNGHANNS, VICTOR RIOS OJEDA** y **MANUEL DE JESÚS RAMÍREZ CANDIA**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al Acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "DESARROLLOS MADEREROS S.A. C/ EL ART. 14°, NUMERAL 1), INC. A) DE LA LEY N° 125/91",** a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por la Abg. Nora Lucía Ruoti Cosp, en representación de la firma Desarrollos Madereros S.A. ----------

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

C U E S T I Ó N:

¿Es procedente la Acción de Inconstitucionalidad deducida?----------

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de votación, dio el siguiente resultado: **DIÉSEL JUNGHANNS, RAMIREZ CANDIA y RIOS OJEDA.** ----------

A la cuestión planteada, el Ministro **Doctor CÉSAR DIÉSEL JUNGHANNS**, dijo: Se presenta ante esta Corte, Sala Constitucional, la Abg. Nora Lucia Ruoti Cosp, en nombre y representación de la firma DESARROLLOS MADEREROS S.A., conforme al testimonio de Poder que acompaña, a promover acción de inconstitucionalidad contra la última parte del Art 14°, num. 1), inc. a) de la Ley N° 125/91, texto modificado por la Ley N° 2421/04. ----------

El Fiscal Adjunto, Federico Espinoza, conforme al Dictamen Fiscal N° 257/2015 (fs. 41/43), recomienda hacer lugar a la presente acción de inconstitucionalidad. Para arribar a esta conclusión, señaló que: *"...Dicha disposición previsto por el legislador se constituye en un típico mecanismo para evitar la doble imposición interna, a través de la exoneración de los dividendos y utilidades en cabeza de los accionistas, considerando que dicha rento ya fue objeto de imposición a nivel de la sociedad distribuidora de los dividendos y utilidades (...). Sin embargo, la última parte del Art. 14 num. 1) inc. a) de la Ley N° 125/91, texto modificado por la Ley 2421/04 contraria la finalidad perseguida por la norma de evitar la doble imposición, habida cuenta de que en el caso de que los dividendos y utilidades superen el 30% de los ingresos brutos serían nuevamente gravados, ésta vez en cabeza del accionista (...). Esta representación considera que la norma hoy impugnada colisiona con el principio de la prohibición de doble imposición, previsto expresamente en el artículo 180 de la Constitución Nacional, habida cuenta que con la redacción dada con la Ley 2421/04 se habilitaría a gravar dos veces la misma renta, tanto en cabeza de la sociedad que la distribuye como en cabeza del accionista que la recibe".* ----------

Antes de examinar y dar respuesta a las razones aducidas por la accionante en defensa de su tesis, bueno será recordar la literalidad del Art. 14, num. 1º, inc. a) de la Ley N°125/1991, y las respectivas modificaciones introducidas por la Ley N° 2421/2004. ----------

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

En su redacción originaria, el Art. 14, num. 1°, inc. a) de la Ley N° 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° 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. 20°"*. Éste último artículo fue modificado nuevamente por la Ley N° 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). ----------

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 transcendencia de los fallos de esta Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, situación que impone -necesariamente- expedirnos sobre todos los argumentos vertidos por la accionante, aun cuando bastaría uno solo de ellos para declarar la inconstitucionalidad del Art.14, num.1° inc. a) de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley 2421/04. ----------

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 las 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 derechos consagrados constitucionalmente. ----------

Sentado lo anterior, pasamos a continuación a exponer sumariamente la tesis sostenida por la accionante. Al respecto, menciona que representa a la sociedad anónima DESARROLLOS MADEREROS, cuya actividad principal consiste en importación y exportación de materiales y equipos forestales, madera y derivados, forestación y reforestación, así como la comercialización de derivados de la madera. También realiza inversiones en el Paraguay, como accionista de otras sociedades. Es así que DESARROLLOS MADEREROS SA es accionista de las sociedades V y T FARMA S.A. y LABORATORIOS DE PRODUCTOS ÉTICOS CEISA, siendo propietaria del cincuenta por ciento (50%) de las acciones en cada firma. Sin embargo, con la modificación realizada por la Ley N° 2421/04, al condicionar la exención a que los dividendos no superen el 30% de los ingresos brutos gravados por el IRACIS, la doble imposición se evita solo parcialmente, pues siempre que los dividendos obtenidos superen el 30 % de los ingresos brutos gravados por el IRACIS, deben volver a tributar nuevamente el IRACIS sobre una renta que ya fue objeto de imposición del mismo impuesto. En suma, sostienen que tal situación viola el (i) principio constitucional de la prohibición de la doble imposición, de los (ii) principios de igualdad -no discriminación- y de la imposición con respeto de la capacidad contributiva, el (iii) principio de legalidad y de reserva legal, entre otros. ----------

Respecto a la primera cuestión planteada por la accionante, violación del principio constitucional de la prohibición de la doble imposición, resulta conveniente recordar que el Art. 180 de la Constitución Nacional establece "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" (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 periodo 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 (V y T FARMA S.A. y LABORATORIO DE PRODUCTOS ÉTICOS CEISA), quienes fueran sujetos del IRACIS; pues, la firma accionante (DESARROLLOS MADEREROS S.A.) sería en carácter de accionista, 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 es socia accionista, el hecho de distribuir utilidades constituye *base imponible* para el pago del IRACIS adicional (Art. 20, Num, 2) de la Ley Nº 125/91), mientras que para las firma DESARROLLOS MADEREROS S.A., que recibe 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 Art 14, num.1°, inc. a) de la Ley N° 125/91, texto modificado por la Ley N° 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

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Car.
MINISTRO

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

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 Art. 46 y 47 en un precepto (Art. 181) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. Así, la igualdad ante la ley tributaria resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia v progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado. ----------

A este respecto, debemos comenzar consignando que el Art. 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 Art. 14 num. 1º, inc. 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 propiedad, esto es, que la respete y, aunque afectándola, no la niegue. Lo razonable, entonces, implica que la imposición se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad. Contrariamente, el diferente régimen jurídico que el Art. 14, num. 1º, inc. 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 supera. ----------

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 dicha escala, tendría alguien de 1% (uno por ciento) o 29% (veinte y nueve por ciento) de dividendos; lo que derivaría sin más 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

RECIBIDO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CIVIL
- 8 SET. 2021
Roque López Ramírez
Asistente

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 Art. 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 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 (dispares), los dividendos obtenidos por cada una de las sociedades, 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 Art. 14 num. 1°, inc. 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 tributara 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 Arts. 46°, 47° y 181° de la Constitución Nacional. Pues, las utilidades percibidas por las Sociedades B y C, son

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

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: *"(...) 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 Nº 216/13 - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: AUSBURG CONTROL S.A. C/ LA ÚLTIMA PARTE DEL ART. 14 NUM. 1) INC. A) DE LA LEY No. 125/91, MODIFICADA POR LA LEY Nº 2421/2004". AÑO 2011-Nº 405). ----------

Por otra parte, conforme sostiene la 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, establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos 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 trascripto, 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 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 obtengo lo sociedad y su relación con los dividendos obtenidos".*----------

En este 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 Art. 14 num. 1º, inc. 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 resguardar 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 al 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

RECIBIDO - 6 -05- 2024 EXPEDIENTE CIVIL Enrique López Asistente

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 - sino más garantista - 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) (Ac. y Sent Nº 665/2011 - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "ABC TELECOMUNICACIONES S.A. C/ LA ULTIMA PARTE DEL ART. 14 NUM. 1) INC. A) DE LA LEY N° 125/91, MODIFICADA POR LA LEY N° 2421/2004". AÑO: 2008- Nº 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.----------

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*

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

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 esto, 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 todo lo expuesto, advirtiéndose contraposición al ordenamiento constitucional, corresponde hacer lugar a la presente acción de inconstitucionalidad promovida por la Abg. Nora Lucía Ruoti Cosp, en nombre y representación de la firma DESARROLLOS MADEREROS S.A., contra el Art. 14, num. 1º, inc. a) de la Ley Nº 125/91, texto modificado por la Ley N° 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, el Ministro **Doctor RAMIREZ CANDIA** dijo: En el presente caso, se promueve acción de inconstitucionalidad contra el Art. 14, inciso a) de la ley Nro. 125/92, modificada, con especialidad la disposición que excluye la exoneración cuando los ingresos brutos no superen el 30%. ----------

Se alega que la citada norma tributaria viola los principios de: 1) prohibición de la doble imposición, 2) de igualdad, 3) capacidad contributiva y 4) de legalidad tributaria. ----------

Efectivamente, el ejercicio del poder tributario del Estado se halla limitado jurídicamente por los principios constitucionales referidos por la parte accionante, por lo que corresponde verificar la concurrencia o no de los vicios de inconstitucionalidad de referencia.----------

En cuanto a la violación del principio de prohibición de la doble imposición que alega la accionante, por el hecho de que la exoneración sólo alcanza a los socios o accionistas que no superan el límite del 30% de los ingresos brutos gravados por el IRACIS, corresponde señalar cuanto sigue.----------

El principio de la prohibición de la doble imposición, se establece en el Art. 180 de la Constitución y la doctrina tributaria[1] señala que para la concurrencia de la doble imposición o imposición múltiple, deben concurrir los presupuestos siguientes: 1) Existencia de dos órganos con poder tributario, 2) un mismo contribuyente afectado por la obligación tributaria y 3) por la realización de un mismo hecho generador. ----------

El primer requisito señalado no concurre, pues, en el Paraguay existe solamente un órgano publico competente para el ejercicio del poder tributario que es el Congreso Nacional. Esta situación no desconoce la hipotética situación de una sobreimposición en los términos de B, Griziotti, pero que tampoco se da en el presente caso. ----------

En cuanto al segundo requisito que debe concurrir para la existencia de la doble imposición y que se refiere a un mismo contribuyente afectado por la misma obligación

---

[1] ROSS BRAVO, JAIME, Derecho Tributario Sustantivo, 2° edición, CAPGEFI, Santo Domingo, pág. 125, 2009

tributaria, cabe señalar que en el caso impugnado, el primer pago lo realiza una empresa que realiza las actividades generadoras del Impuesto a la Renta y el pago exento de exoneración por superar el 30% lo debe realizar la persona física que recibe dividendos o utilidades en su calidad de socio o accionista.----------

En relación al presupuesto de que debe tratarse de un mismo hecho generador, cabe señalar que este presupuesto tampoco concurre porque el primer pago de la obligación tributaria lo realiza la empresa contribuyente del Impuesto a la Renta por el resultado de sus actividades económicas, sea industrial, comercial o servicios que se constituyen en el hecho generador y el segundo pago que afecta a las personas físicas es por renta de capital. Es decir, en el primero el hecho generador es una renta del trabajo empresarial y en el otro es una renta de capital de una persona física. ----------

Por consiguiente, la norma legal cuestionada no afecta el principio de la prohibición de la doble imposición. ----------

En relación a la afectación del principio de igualdad, por el hecho de que la exoneración no alcanza a las utilidades o dividendos que superan el 30% de los ingresos brutos gravados, cabe señalar que el principio general de la igualdad se traduce en el ámbito tributario en el brocardo "a igual riqueza igual tributación", por lo que la igualdad tributaria se da en función de la riqueza del contribuyente y en este caso, el principio de la igualdad tributaria no se halla afectado porque toda persona con ingreso superior al límite establecido en la norma tributaria impugnada estará afectada por el impuesto y los otros no, pero la discriminación está en función a la riqueza de cada uno de ellos, por lo que no existe violación de la igualdad tributaria pues cada contribuyente soportará la carga tributaria en función de su capacidad contributiva.----------

En relación a la afectación del principio de legalidad tributaria, corresponde señalar que el principio de legalidad tributaria, conforme con los arts. 44 y 179 de la Constitución, se proyecta en las dimensiones siguientes: 1) competencia exclusiva del legislador para establecer los tributos (requisito formal), 2) determinación legal del hecho generador, 3) determinación legal del sujeto contribuyente, 4) determinación legal del sistema tributario, que se traduce en la cuantía del tributo. Estos últimos constituyen requisitos materiales de la legalidad tributaria.----------

En relación a la violación del principio de legalidad tributaria que se alega es por la supuesta falta de determinación del sujeto contribuyente, corresponde señalar que el vicio invocado no concurre en el presente caso, pues el Art. 14, inciso a), determina con precisión que no se halla exonerado por el impuesto a la renta empresarial, las utilidades o dividendos que obtengan los socios o accionistas de estas empresas, por lo que resulta claro quien son los sujetos contribuyentes que no se encuentran alcanzados por la exoneración establecida.-

Es decir, de la norma citada resulta clara la determinación del sujeto contribuyente no exonerado: socio o accionista de empresa contribuyente de renta empresarial que perciben dividendos o utilidades y se encuentre dentro del límite legal establecido.----------

Se concluye, entonces, que no existe violación del principio de legalidad tributaria, pues el sujeto contribuyente se halla debidamente determinado en la norma tributaria impugnada.-

En cuanto a la supuesta afectación del principio de la capacidad contributiva, corresponde señalar que la capacidad contributiva es sinónimo de riqueza; es decir, el impuesto debe tener como hecho generador una manifestación de riqueza del contribuyente y en el caso de la norma impugnada, se justifica en la riqueza obtenida en calidad de socio o accionista de una empresa e incluso, en una manifestación de riqueza cuantitativamente elevada, pues estará excluido de la exoneración cuando supera el límite del 30% del ingreso bruto de la empresa que le asigna utilidades o dividendos. ----------

Por consiguiente, no existe afectación del principio de la capacidad contributiva del sujeto contribuyente, pues la exclusión de la exoneración se justifica en un ingreso cuantitativamente importante en su calidad de socio o accionista de la empresa afectada por el impuesto a la renta. ----------

En base a las consideraciones que anteceden, emito mi voto por el rechazo de la presente acción de inconstitucionalidad.----------

A su turno, el Ministro **Doctor VICTOR RIOS OJEDA** manifestó que, se adhiere al voto del Ministro **RAMIREZ 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: ----------

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí:

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

SENTENCIA NÚMERO: 909

Asunción, 4 de septiembre de 2.024.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
R E S U E L V E:

RECHAZAR la Acción de Inconstitucionalidad promovida por la Abg. **NORA LUCÍA RUOTI COSP**, en representación de la firma **DESARROLLOS MADEREROS S.A.**, de conformidad a lo establecido en el exordio de la presente Resolución. ----------

ANOTAR, registrar y notificar.----------

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí:

PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SECRETARIA JUDICIAL I
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario