

**CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS.
LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS EN LAS SOCIEDADES, LA
PROHIBICIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN Y LA GARANTÍA DE IGUALDAD.
LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL CDI DEL MODELO OCDE.**

Rodney Maciel Guerreño*

RESUMEN

La resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en la causa: “Acción de Inconstitucionalidad c/ la última parte del art. 14 num. 1) inc. a) de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 2421/2004” (Ac. y Set. N° 216 del 25/IV/2013) afronta la interpretación de la garantía constitucional de la doble imposición y la igualdad tributaria entre los contribuyentes del Impuesto a la Renta en Paraguay. Lo juzgado por la Sala Constitucional abarca el alcance del hecho generador en la distribución de dividendos de las sociedades y el hecho generador en la percepción de dividendos y utilidades en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a la Renta.

ABSTRACT

The resolution of the Constitutional Chamber of the Suprema Court of Justice in the case: “Action of Unconstitutionality c/ the last part of art. 14 No. 1) inc. a) of Law No 125/91, modified by Law Nro. 2421/2004” (Ac and Set Nro. 216 of 25/IV/2013) covers the interpretation of the constitutional warranty of double taxation and tax equality between the taxpayers of the Income Tax in Paraguay. The resolved by the Chamber Constitutional Court covers the scope of the generating event in the distribution of dividends of the companies and the operative event in the perception of dividends and profits as shareholders or partners of entities that carry out activities included in the Income Tax.

* Abogado. Postgraduado en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca. Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica, Unidad Académica de Pedro Juan Caballero. Colaborador de la revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, sección *Ressegna di fiscalità Sudamericana*. (Italia) www.dpti.it. Colaborador de la Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil (Ecuador) www.revistajuridicaonline.com

1. La Causa.

1.1. Argumentos del contribuyente.

El contribuyente acciona ante la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia impugnando de inconstitucional la norma contemplada en la última parte del art. 14 núm. 1) inc. a) de la Ley N° 125/91, modificada por la Ley N° 2421/2004 alegando que la citada normativa lesiona derechos y garantías de rango constitucional en abierto perjuicio de los intereses del contribuyente que tendrían al mismo al borde de medidas confiscatorias por parte del Estado, por el cobro de un impuesto que no solo es injusto, sino también inconstitucional.

En la petición del contribuyente concreta su pretensión alegando que las disposiciones impugnadas son contrarias a las normas constitucionales que consagran los principios de irretroactividad de la Ley (art. 14), de legalidad en materia tributaria (art. 179), de la prohibición de doble imposición (art. 180), de la igualdad del tributo (art. 181), de la igualdad en dignidad y derechos (art. 46), de la igualdad antes las leyes (art. 47 inc. 2), y supremacía de la Constitución (art. 137). Finalmente solicita a la Corte Suprema de Justicia que declare la inaplicabilidad al caso concreto de la norma impugnada por ser inconstitucional.

1.2. La decisión.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, mediante el fallo individualizado como Ac. y Set N° 216 de fecha 25/IV/2013, resuelve hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad instaurada por el contribuyente declarando la inaplicabilidad del art. 14 num. 1) inc. a) de la Ley 125/91, modificada por Ley N° 2421/2004 en relación a la accionante. La máxima instancia alegó que dicha norma lesiona la garantía constitucional de la prohibición de doble imposición en materia tributaria, además de quebrantar el principio de igualdad de las personas y la no discriminación, pues mantiene la exoneración tributaria respecto de unos sujetos y no respecto de otros, ante circunstancias exactamente idénticas pero diferenciadas por el porcentaje de sus utilidades según las reglas de las normas impugnadas.

La Corte afirmó que la norma cuestionada señala que cuando los dividendos y las utilidades que obtengan los accionistas o socios de entidades sometidas al Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y las Rentas de las Actividades Agropecuarias, los mismos deberán tributar nuevamente dicho impuesto, cuando sus ganancias o dividendos superen el 30 % de los mismos. Esto obviamente representa una doble imposición, puesto que con el mismo impuesto, se está grabando más de una vez el mismo hecho generador, pretendiendo crear dicha normativa una diferencia al establecer un porcentaje de exceptuación que de superarse dicho porcentaje de 30%, deberá pagarse más de una vez el mismo impuesto por el mismo hecho generador; situación que no sólo viola la prohibición de doble imposición tributaria, sino lesiona de manera grave y contundente la garantía de igualdad y no discriminación, que también tienen rango constitucional. La garantía constitucional de la igualdad ante la Ley supone fundamentalmente un trato igual ante la Ley en similares condiciones, lo que conlleva 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. Del análisis de la norma impugnada la Corte Suprema de justicia entendió que existió violación de garantías constitucionales y declaró la inaplicabilidad de la ley impugnada.

2. Temas controvertidos.

La máxima instancia, al resolver el caso mediante el Ac. y Set. N° 216/2013, en resumen realiza una interpretación de los *artículos 46, 47 inc.2), 180 y 181* de la Constitución paraguaya, donde se establecen el *principio de igualdad entre los habitantes, la igualdad ante la ley, la prohibición de la doble imposición* y de la *igualdad del tributo*. Sobre los principios constitucionales citados, la Sala Constitucional interpreta las normas tributarias atacadas de inconstitucional, en particular sobre las que disponen la distribución de dividendos y la percepción de los mismos por los socios o accionistas de una empresa contribuyente del Impuesto a la Renta.

2.1. El impuesto a la Renta en la distribución de dividendos.

En el artículo 14, num. 1, inc. a) de la Ley 125/91, con el texto actualizado por la Ley 2421/04 (Ley tributaria paraguaya), se determina que: *Están exoneradas las rentas: 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 y de Servicios y las Rentas de las Actividades Agropecuarias, siempre que el total de los mismos no supere el 30% (treinta por ciento) de los ingresos brutos gravados por el presente impuesto en el ejercicio fiscal.*

Sin embargo, en el fallo objeto de análisis, la Sala Constitucional de la Corte Suprema dijo de entre sus argumentos, que: *“...que la norma cuestionada señala que cuando los dividendos y las utilidades que obtengan los accionistas o socios de entidades sometidas al Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y las Rentas de las Actividades Agropecuarias, los mismos deberán tributar nuevamente dicho impuesto, cuando sus ganancias o dividendos superen el 30 % de los mismos. Esto obviamente representa una doble imposición, puesto que con el mismo impuesto, se está grabando más de una vez el mismo hecho generador...”*. Con esta interpretación, la máxima instancia consideró que existe doble imposición cuando una empresa contribuyente del Impuesto a la Renta cuando distribuye sus utilidades tiene la carga tributaria del adicional del impuesto del 5%, con lo cual los socios y accionistas al percibir los dividendos ya no pueden volver a tributar impuestos sobre tal circunstancia, siempre que los dividendos acreditados o percibidos superen el porcentaje de ley (30% de los ingresos brutos). Con esta postura, concluye la Sala Constitucional que existe una doble imposición, además de evidenciarse un tratamiento desigual entre los contribuyentes que superan el porcentaje del 30% (en los dividendos recibidos) de aquellos que no lo superan (los exentos).

De la interpretación transcrita precedentemente, se puede notar una errónea interpretación de los juzgadores en relación al hecho generador previsto en la norma tributaria mediante el cual se grava la distribución de dividendos. Según la ley tributaria, el artículo 20, num 2) de la Ley 125/91 determina con claridad que el hecho

de distribuir utilidades constituye base imponible para el pago del Impuesto a la Renta (tasa adicional del 5%), ajustándose de esa forma al principio de legalidad tributaria prevista en la Constitución Nacional. Según el análisis de los argumentos sostenidos en el fallo, la máxima instancia judicial consideró que el artículo señalado implica una doble imposición al determinar que *la distribución de los dividendos estará gravada por la tasa del 5% sobre los importes netos pagados o acreditados, el que fuere anterior*. Esto obviamente implica que la distribución de los dividendos también está gravada por el Impuesto a la Renta, debiendo en consecuencia soportar la carga tributaria el contribuyente (la sociedad) que así lo haga según las reglas impositivas introducidas en el Impuesto a la Renta.

Según las normas que regulan el Impuesto a la Renta, en primer término el contribuyente deberá soportar el impuesto cuando obtenga rentas derivadas de una actividad comercial, industrial o de servicio que no sean de carácter personal. (aquí se abona el impuesto con la tasa general). Además y según el artículo 20, num 2) de la ley tributaria, el contribuyente deberá abonar una tasa adicional del 5% cuando decida abonar o acreditar los dividendos a sus socios y accionistas (aquí se soporta el adicional del impuesto). De esta forma, se evidencia que las normas tributarias previeron dos circunstancias distintas para el contribuyente, una aplicable al hecho de la renta de la empresa y otra derivada de la distribución de dividendos, con lo cual no puede existir una doble imposición o un tratamiento desigual según lo señalado por los juzgadores.

2.2. El hecho generador en la percepción de dividendos y su interpretación de las garantías constitucionales de la prohibición de la doble imposición y del principio de igualdad tributaria.

En base a los argumentos sostenidos en el fallo dictado por la Sala Constitucional, la máxima instancia consideró que la hipótesis prevista en *artículo 14, num. 1, inc. a) de la Ley 125/91*, con el texto actualizado por la Ley 2421/04 se estaría violando la garantía de la prohibición de la doble imposición y de la igualdad del tributo prevista en la Constitución Nacional. Así y para llegar a estas conclusiones la máxima instancia afirmó en su fallo que mediante el mismo impuesto se estaría grabando más de

una vez el mismo hecho generador. Además la Corte señaló que al determinar una diferencia de tratamiento impositivo en cuanto al porcentaje señalado en la norma impugnada (menos del 30%) se está lesionando de manera grave y contundente la garantía de igualdad y no discriminación (de rango constitucional) que deben gozar todos los habitantes.

Sin embargo y analizando la norma impugnada el hecho generador en la percepción de dividendos precisa otra hipótesis fáctica distinta y prevista en el *artículo 2 inc. g) de la Ley 125/91 y sus modificaciones por la Ley 2421/04* donde claramente se dispone que: “*Estarán gravadas las rentas de fuentes paraguayas que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal. Se consideran comprendidas: g) Los dividendos y utilidades que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a la Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias.*” Con esta norma se grava con el impuesto a los dividendos y utilidades que reciban los socios y accionistas, con lo cual no se puede concluir que exista una doble imposición sobre el mismo hecho generador según el dispone el artículo 180 de la Constitución Nacional.

Atendiendo al texto constitucional de la prohibición de la doble imposición prevista en el artículo 180 de la CN, la misma prohíbe la doble imposición de un mismo hecho generador (doble imposición jurídica¹) y no la doble imposición económica cuando el tributo es abonado más de una vez por el mismo sujeto cuyas rentas provienen de una sola fuente. Al respecto la máxima instancia incurrió en equivocado criterio doctrinario al considerar que la norma atacada de inconstitucional violaba el artículo 180 de la CN. Por el contrario y según la norma prevista en el *artículo 20, num 2 de la Ley 125/91* en realidad la normativa determina el rango porcentual para aplicarse una exención al hecho generador previsto *artículo 2 inc. g) de la Ley 125/91 y sus modificaciones por la Ley 2421/04* siendo esta última la norma que definitivamente

¹, Rodney Maciel Guerreño. “*Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición Internacional. Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?*” Revista Jurídica N° 25. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Pag. 446/449. Extraído en línea en fecha 10/junio/2015 en la pag web: <http://www.revistajuridicaonline.com/>

grava a los dividendos y las utilidades percibidas por los socios y accionistas. Con ello se evidencia la existencia de dos etapas distintas donde repercuten el tributo, por un lado la persona jurídica que paga el impuesto por las rentas y por otro lado la distribución de los dividendos a sus socios o accionistas reconociendo así el principio de la doble imposición económica y no jurídica. De hecho si una persona jurídica tributa el impuesto al tener renta y por otro lado la mis ley le impone que debe abonar el impuesto cuando distribuye a sus socios o accionistas los dividendos o utilidades, en realidad se está ante una doble imposición económica, por más que el ingreso tenga la misma fuente. Ambos tributos derivan de una misma fuente lo que no equivale decir que exista una doble imposición jurídica (la prevista en el art. 180 de la CN) como erróneamente lo consideró la Sala Constitucional.

El razonamiento al que llegó la Sala Constitucional sería aplicable incluso a un profesional abogado, quien por prestar el servicio jurídico debe abonar el IVA (10%). Y si sobrepasa el rango de no incidente que dispone la Ley del Impuesto a la Renta Personal (IRP) debe de igual forma abonar el 10% sobre la renta que obtenga durante el año gravado. Aquí, tanto el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como el Impuesto a la Renta Personal (IRP) provienen de una misma fuente, que no es otra cosa que el ejercicio de la profesión de abogado. Si tomáramos en cuenta el razonamiento de la Corte Suprema, entonces existiría una doble imposición en el supuesto del abogado quien obtiene sus ganancias de fuente única.

En otro orden, y analizando otro aspecto del fallo analizado, la Corte entendió que la garantía constitucional de la igualdad ante la Ley fue quebrantada al suponer un trato desigual entre los socios y accionistas cuyos dividendos o utilidades superen el 30% de los ingresos brutos gravados en el ejercicio fiscal. De esa forma sostuvo la Corte que los contribuyentes deben gozar del mismo tratamiento para 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. Sin embargo y atendiendo al Principio de Igualdad Tributaria consagrado en el art. 181 de la CN, en ella se obliga a que la Ley trate de igual forma a los iguales y en forma desigual a los desiguales, tal como lo aconsejaba la justicia aristotélica; clasificando a los

contribuyentes y a la materia imponible sobre criterios razonables, en proporción a la desigualdad, esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

La igualdad tributaria en ningún caso apunta a una igualdad matemática en el entendimiento que todos los sujetos o contribuyentes paguen la misma cantidad por concepto de tributos, sino que se impondrán tributos iguales cuando concurra igual capacidad contributiva, por lo que cabe admitir diversas clasificaciones o categorías de contribuyente entre las personas llamadas a tributar, como lo hace válidamente la disposición legal analizada por la Corte. De hecho, la Ley dispone que estarán exonerados los dividendos y utilidades que obtengan todos los contribuyentes del IRACIS domiciliados en el país en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en este impuesto, siempre que el total de los mismos no superen el 30% de los ingresos brutos gravados por dicho impuesto en el ejercicio fiscal. Es decir, la norma no hace distinción entre contribuyentes, puesto que todos aquellos contribuyentes que reciban utilidades que no superen el 30% de sus ingresos brutos no estarán obligados a abonar el impuesto².

3. *La doble imposición en el CDI del modelo OCDE.*

Si bien en el fallo objeto de análisis la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia juzgó el fenómeno de la doble imposición en su faz interna, el modelo de la OCDE con claridad regula la doble imposición jurídica en su aspecto internacional, en razón de la posibilidad de que existan una colisión de principios jurisdiccionales de imposición tributaria (principio de la fuente vs. renta mundial) adoptados por leyes internas de los Estados para establecer el punto de conexión con sus contribuyentes. Este modelo, cuya finalidad era atenuar o prevenir la doble imposición internacional

² A modo de comentario, de admitirse la interpretación sostenida por la Sala Constitucional en el fallo, el tratamiento tributario vigente aplicable al Impuesto a la Renta Personal en Paraguay de igual forma implicaría una desigualdad según el argumento de la Corte. Pues según este impuesto (IRP) se determina el rango de no incidencia del impuesto para aquellos contribuyentes cuyos ingresos no superen los tres salarios mínimos mensuales o su equivalente a treinta y seis salarios mínimos mensuales en el año calendario.

entre los Estado, sin lugar a dudas se ha convertido, desde su publicidad, en el modelo base para suscribir tratados entre los países miembros de tal organización, y por supuesto, utilizado con terceros países no miembros de la OCDE.

El modelo de tratado OCDE, parte del carácter subjetivo, o sea, primeramente determina quienes son las personas sometidas a las normas del modelo, en este caso, los llamados *residentes* de uno u otro de los Estados contratantes. Esta adhesión al principio de la residencia, es la que determina la potestad tributaria para que un país sometido a un tratado pueda imponer su potestad impositiva en las rentas generadas en más de un Estado. Esta regla, en su aplicación no resulta absoluta, pues el modelo OCDE, incorpora la figura del *establecimiento permanente*, el que se encuentra definido como tal y se precisa el alcance para que tal circunstancia sea un establecimiento permanente. En definitiva, el alcance interpretativo del principio previsto en el artículo 180 de la Constitución Nacional (la prohibición de la doble imposición en su fas interna) será delineado tomando en cuenta los fallos dictados por los juzgadores (en este caso por la Sala Constitucional en su rol interpretativo de la CN³) en vista a que no se cuenta con un modelo que regule con mayores precisiones el fenómeno de la doble imposición en el ámbito interno.

En la actualidad, la República del Paraguay, posee dos convenios para prevenir la doble imposición (CDI), uno suscripto con la República de China en el año 1994, el cual, no ha sido aprobado por el Congreso de este país, por ende, no vigente. El otro, suscripto con la República de Chile, en el año 2005 y vigente desde agosto/2006, respondiendo al modelo de la OCDE, pero debido a su desconocimiento y su reciente aprobación por Chile (2008), en la práctica, el citado convenio es de casi nula aplicación en la actualidad, a pesar de resultar un instrumento interesante como estímulo para la inversión chilena en el territorio paraguayo.

4. *Posturas encontradas.*

³ **Art. 260. Constitución Nacional. De los deberes y de las atribuciones de la Sala Constitucional:** 1) conocer y resolver sobre la inconstitucionalidad de las leyes y de otros instrumentos normativos, declarando la inaplicabilidad de las disposiciones contrarias a esta Constitución en cada caso concreto y en fallo que sólo tendrá efecto con relación a ese caso,...

Si bien la Sala Constitucional de la Corte Suprema de justicia, mediante el fallo individualizado como Ac. y Set N° 216 de fecha 25/IV/2013 sostuvo que la norma impugnada de inconstitucional lesionaría la garantía constitucional de la prohibición de doble imposición y el principio de igualdad de las personas y la no discriminación, sin embargo en el Ac. y Set N° 1077 de fecha 08/VIII/2012 la misma Sala Constitucional ante idéntico planteamiento mantuvo una postura contraria al afirmar entre sus argumentos que “...en definitiva lo que nuestra Constitución Nacional prohíbe son las *“discriminaciones arbitrarias”*, esto es, todas aquellas distinciones inspiradas en propósitos manifiestos de favor o de hostilidad para determinadas personas, instituciones o clases y que suponen establecer diferencias o privilegios que destruyen la igualdad comentada, situación tampoco relacionada con las normas objetadas.” Con ello sentó el criterio de que la ultima parte del art. 14 num. 1) inc. a) de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 2421/2004 no implica ningún trato discriminatoria entre los contribuyentes.

Por otro lado se vislumbra otra postura encontrada en el Ac. y Set N° 1077 de fecha 08/VIII/2012 cuando en el mismo falló la Corte Suprema estudió la doble imposición de la norma impugnada, a saber la Sala Constitucional sostuvo en el fallo lo siguiente: “En cuanto a la doble imposición interna, surgirá cuando un mismo sujeto pasivo es gravado doblemente por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, en un mismo periodo de tiempo y por dos entes públicos territoriales pertenecientes a un mismo Estado. En nuestro país la Administración Tributaria es la única institución competente de materia de impuestos internos, por lo que no se configura la concurrencia de varios sujetos activos.” Con este argumento la máxima instancia afirmó que la doble imposición implica la concurrencia de sujetos pasivos que abonen impuestos por el mismo presupuesto de hecho de un tributo por obligaciones tributarias por el mismo periodo impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado.

Finalmente la Sala Constitucional con el Ac y Set N° 1077 de fecha 08/VIII/2012 resolvió que la ultima parte *del art. 14 num. 1) inc. a) de la Ley N° 125/91,*

modificado por la Ley N° 2421/2004 no implicaba ningún trato discriminatoria entre los contribuyentes ni tampoco una violación al principio de la prohibición de la doble imposición entre los sujetos pasivos. Sin embargo esta postura fue cambiada por la Sala Constitucional al sostener lo contrario mediante Ac. y Set N° 216 de fecha 25/IV/2013 tal como fuera señalado en la presente obra.