

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:**  
**"AGROGANADERA POZO ALICE S.A. C/ ARTS. 4 Y 5 DEL DECRETO N° 6359; ART. 24 DE LA RESOLUCION N° 1346/05 Y ART. 13 DE LA RESOLUCION N° 449/05". AÑO: 2012 - N° 1273.**



**ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO:** Seiscientos veinte.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintinueve días del mes de junio 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, Doctora **MIRYAM PEÑA CANDIA**, Presidenta y Doctores **GLADYS BAREIRO DE MÓDICA** y **ANTONIO FRETES**, Miembros, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "AGROGANADERA POZO ALICE S.A. C/ ARTS. 4 Y 5 DEL DECRETO N° 6359; ART. 24 DE LA RESOLUCIÓN N° 1346/05 Y ART. 13 DE LA RESOLUCION N° 449/05"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Luis Alberto Cuevas, en nombre y representación de la firma **AGROGANADERA POZO ALICE S.A.**

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

**CUESTIÓN:**

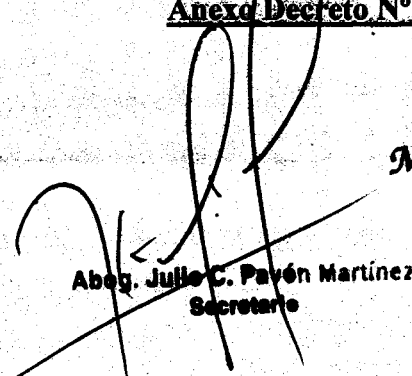
¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?

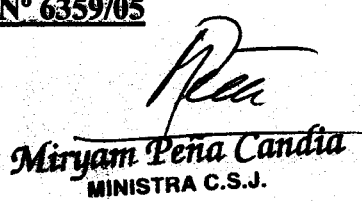
A la cuestión planteada la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Luis Alberto Cuevas, en nombre y representación de la firma **AGROGANADERA POZO ALICE S.A.**, según testimonio de Poder General que acompaña, bajo patrocinio del Abogado Manuel Enrique Radice, presenta Acción de Inconstitucionalidad contra los Arts. 4 y 5 del Anexo del Decreto N° 6359/05 "**POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO A LAS RENTAS DE ACTIVIDADES COMERCIALES INDUSTRIALES O DE SERVICIOS PREVISTO EN EL CAPÍTULO I DEL LIBRO I DE LA LEY N° 125/91, ADECUÁNDOLO A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY N° 2421 DEL 5 DE JULIO DE 2004**"; contra el Art. 24 de la Resolución N° 1346/05 "**POR LA CUAL SE REGLAMENTA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS PREVISTO EN EL LIBRO I, TÍTULO 1, CAPÍTULO I DE LA LEY N° 125/91, MODIFICADO POR EL ART. 3° DE LA LEY N° 2421/2004 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL", REGLAMENTADO POR EL DECRETO No. 6359 DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 2005**" y contra el Art. 13 de la Resolución N° 449/05 "**POR LA CUAL SE REGLAMENTA DIVERSOS ASPECTOS VINCULADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS. ANEXOS AL FINAL DE LA RESOLUCION**", dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

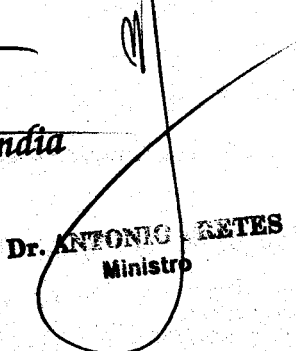
Manifiesta el citado profesional que su representada ha realizado una venta de un inmueble rural de su propiedad. La Administración Tributaria pretende la aplicación de los instrumentos normativos impugnados por la presente acción, que pudieran causar gravámenes irreparables a la economía y crédito de la empresa. Alega que se encuentran vulnerados los Arts. 9, 44, 46, 47, 137, 179 y 181 de la Constitución Nacional.

Las disposiciones reglamentarias impugnadas en esta acción señalan lo siguiente:---

Anexo Decreto N° 6359/05

  
Abog. Julio C. Pavón Martínez  
Secretario

  
Miryam Peña Candia  
MINISTRA C.S.J.

  
Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

  
GLADYS E. BAREIRO de MÓDICA  
Ministra

Art. 4° COMPRAVENTA DE INMUEBLES. Para los efectos del inciso a) del Art. 2° de la Ley, las sociedades comerciales con o sin personería jurídica computarán la renta proveniente de la compraventa de inmuebles, **sea ésta realizada o no en forma habitual.** -

Art. 5° HABITUALIDAD. Se considera que existe habitualidad en la compraventa de inmuebles, cuando el número de ventas en el ejercicio fiscal sea superior a 2 (dos) o cuando este tipo de operaciones constituyan el giro del negocio.-----

La presente disposición comprende la enajenación o promesa de venta de inmuebles, con o sin construcciones, así como de unidades integrantes de inmuebles amparados en el régimen legal de propiedad horizontal.-----

#### **Resolución N° 1346/05**

Art. 24°.- ENAJENACIÓN DE INMUEBLE. Aclárase que la enajenación de 2 (dos) o más inmuebles realizada por una persona física en una sola operación de venta y a un mismo comprador, se considerará ocasional y por tanto sujeta al Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal.-----

En cambio, en los casos que el giro del negocio del vendedor sea la compra-venta de inmuebles o si los inmuebles están dentro del activo de la empresa unipersonal, las operaciones de transacción de estos bienes estarán gravadas por el Impuesto a las rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios.-----

#### **Resolución N° 449/05**

Art. 13°.- Sociedades. *“Las sociedades comerciales definidas en el Art. 1° del Decreto N° 14.002/92, que obtengan rentas provenientes exclusivamente de las actividades agropecuarias, quedan eximidas de la obligación formal de presentar declaraciones juradas, cuadro de revalúo y depreciaciones y estados financieros y sus anexos por el Impuesto a la Renta Comercial previsto en el Capítulo I de la Ley N° 125/91.-----*

*No obstante, dichos contribuyentes deberán realizar el cambio de información, de tal manera a dar de baja dicha situación.-----*

*Cuando las citadas sociedades obtengan ocasionalmente ingresos gravados por aquel impuesto, determinarán su renta neta aplicando el 30% (treinta por ciento) sobre el monto de los ingresos brutos devengados, salvo que determinen el impuesto por el régimen contable, en cuyo caso podrán optar por el procedimiento previsto en el Art. 7° Inc. a) de la norma legal de referencia, debiendo acreditar ante la Administración el resultado obtenido. Igual tratamiento aplicarán las demás personas. En cualquiera de los casos el pago del impuesto correspondiente se efectuará por medio del formulario N° 828 “Comprobante de Pago”, la presentación y pago del impuesto se deberá efectivizar dentro de los 60 (sesenta) días hábiles siguientes al mencionado acto.-----*

Así las cosas, me permito manifestar cuanto sigue:-----

1) Si bien el Art. 2 Inc. a)<sup>1</sup> de la Ley N° 125/91 en su versión modificada por la Ley N° 2421/04 autoriza a reglamentar el concepto de “habitualidad”, la norma reglamentaria dictada al efecto –Art. 4° del Anexo del Decreto N° 6359/05- hoy impugnada, viola claramente disposiciones y principios constitucionales, específicamente los que...///...

1

Art. 2 de la Ley N° 125/91 (texto actualizado)- Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal.

Se consideran comprendidas:

a) Las rentas provenientes de la compra-venta de inmuebles cuando la actividad se realice en forma habitual, de acuerdo con lo que se establezca en la reglamentación.



**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:  
"AGROGANADERA POZO ALICÉ S.A. C/  
ARTS. 4 Y 5 DEL DECRETO N° 6359; ART. 24  
DE LA RESOLUCION N° 1346/05 Y ART. 13 DE  
LA RESOLUCION N° 449/05". AÑO: 2012 - N°  
1273.**



conservan la legalidad en materia tributaria y la supremacía de la Constitución.-----  
En efecto, la norma reglamentaria no puede crear ni alterar los aspectos  
estructurales, ni ampliar el espíritu de la ley. Menos aún lo puede hacer el órgano  
administrativo mediante una resolución ministerial, a pesar de contar con la delegación o  
autorización en la misma ley. La reglamentación no puede ampliar ni deformar la voluntad  
del legislador, la cual debe servir como marco dentro del cual debe establecerse y limitarse  
la reglamentación respectiva.-----

Dada la redacción del Artículo 4 del Decreto impugnado, efectivamente, el  
contenido sustancial de la ley ha sido alterado, abusando de la delegación encargada a  
órganos administrativos inferiores, por lo que se termina creando tributos o, como mínimo,  
ampliando su incidencia en los contribuyentes, sin ninguna base legal formal, condición  
constitucional básica en la materia *-no hay tributo sin ley que lo establezca, Art. 179 C.N.*,  
por lo que considero que esta disposición resulta inconstitucional.-----

2) Por otro lado, en lo que respecta al Art. 5 del Anexo del Decreto N° 6359/05 y el  
Art. 24 de la Resolución N° 1346/05, entiendo que no existe conculcación de norma  
constitucional. En efecto, la doctrina moderna considera que se ha cumplido con el  
**Principio de Legalidad** estableciendo por Ley el hecho generador de la obligación  
tributaria, pudiendo delegar en el Poder Ejecutivo o en otras instituciones la fijación de los  
demás elementos que configuran la obligación tributaria.-----

El fundamento de esta doctrina es la necesidad de dar flexibilidad a la Ley para  
adaptarla a las diferentes situaciones que tienen relación con el desarrollo económico y  
social de una nación.-----

De acuerdo con dicho criterio **"El principio de legalidad de la imposición"** debe ser  
formulado en los siguientes términos:-----

Sólo en virtud de la Ley se puede:-----

1. Crear obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas;  
modificarlas o suprimirlas; -----
2. Establecer las bases imponibles y las alícuotas o tasa aplicables; -----
3. Otorgar exenciones y otros beneficios; -----
4. Tipificar infracciones, establecer las respectivas sanciones y conceder  
amnistías;-----
5. Conceder privilegios y preferencias para los créditos tributarios; establecer  
garantías para éstos o facultad para exigirlos;-----
- 6 Establecer los procedimientos administrativos. -----

Respecto de los casos señalados en los números 2, 3, 4 y 6, la Ley podrá disponer  
las condiciones, requisitos, criterios, plazos, formas, márgenes, índices o límites dentro de  
los cuales el Poder Ejecutivo puede establecer, aumentar, disminuir, eliminar, actualizar o  
especificar las bases imponibles de los tributos, tasas o alícuotas, exenciones,  
procedimientos, la graduación de las infracciones y sanciones aplicables.-----

En ese sentido, la Ley N° 125/91 dispone la creación del Impuesto a la Renta de las  
Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios en su Artículo 2°; en él se dispone su  
hecho generador y en los siguientes artículos establece, los contribuyentes o sujetos pasivos  
del impuesto, el nacimiento de la obligación, la base imponible, las alícuotas a ser  
aplicadas, y el detalle de los bienes gravados entre otros.-----

*GLADYS E. BAREIRO de MODICA*  
Ministra

*Miryam Peña Candia*  
MINISTRA C.S.J.

*Abog. Julie C. Pavón Martínez*  
Secretario

*Dr. ANTONIO FORTES*  
Ministro

Ahora bien, la Ley expresamente delega al Poder Ejecutivo algunas atribuciones o facultades para la percepción y administración de este tributo, dentro de márgenes bien delimitados por la propia Ley, como son:-----

a. Definir el criterio de habitualidad en las operaciones de compra-venta de inmuebles (Art. 2 Inc. "a" de la Ley N° 125/91, texto actualizado).-----

b. Exigir anticipos del Impuesto (Art. 23 Ley N° 125/91, texto actualizado).-----

c. Establecer la forma de liquidación, declaración jurada y pago de este impuesto (Art. 21 Ley N° 125/91, texto actualizado).-----

d. Determinar Rentas netas sobre base presuntas a contribuyentes que carezcan de registros contables. (Art. 11 Ley N° 125/91, texto actualizado), etc.-----

En ese orden de ideas, el Art. 5 del Anexo del Decreto N° 6359/05 al definir cuándo se configura la "habitualidad" en la compraventa de inmuebles para el pago del Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) está cumpliendo un mandato legal (Art. 2, Inc. "a" de la Ley N° 125/91 texto actualizado), lo cual resulta perfectamente válido ya que obviamente una situación es habitual cuando se realiza más de una vez o cuando constituye el giro de un negocio.-----

Por su parte, el Art. 24 de la Resolución N° 1346/05, que aclara que la enajenación de 2 (dos) o más inmuebles realizada por una persona física en una sola operación de venta y a un mismo comprador, se considerará ocasional y por tanto sujeta al Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal también resulta legítima, ya que así lo dispone expresamente el Art. 10 Num.1, Inc "c"<sup>2</sup> de la Ley N 2421/04, es decir, existe armonía entre ambas legislaciones, lo que bajo ningún sentido puede ser considerado inconstitucional, caso contrario las personas físicas también podrían alegar que existe "desigualdad" al pagar el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal por la enajenación ocasional de inmuebles, ya que las personas jurídicas no son contribuyentes de este impuesto.-----

Así también, el último párrafo del Art. 24 de la Resolución citada señala que cuando el giro del negocio del vendedor sea la compra-venta de inmuebles las operaciones de transacción de estos bienes estarán gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS), es perfectamente legal ya que las operaciones de compra-venta de inmuebles realizadas en forma habitual constituyen hecho generador de dicho impuesto conforme al Art. 2 Inc. a) de la Ley N° 125/91 (texto actualizado).-----

3) Finalmente, el Art. 13 de la Resolución N° 449/05 reglamenta el Art. 5 del Decreto N° 4305/04, al establecer que las sociedades comerciales que ocasionalmente obtengan ingresos gravados por el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) estarán eximidas de la obligación formal de presentar declaraciones juradas pero si obtienen ocasionalmente ingresos gravados por dicho impuesto determinarán su renta neta aplicando el 30% sobre el monto de los ingresos brutos devengados. Sobre el punto, cabe señalar que dicha disposición solamente deberá ser aplicada en caso de obtener una renta gravada por el IRACIS, por lo que no se observa que sea contraria a la Constitución Nacional.-----

En consecuencia, y por lo expuesto en los párrafos precedentes, opino que corresponde hacer lugar parcialmente a la presente acción declarando inaplicable el Art. 4 del Anexo del Decreto N° 6359/05 en relación con la firma **Agroganadera Pozo...//...**

---

<sup>2</sup> Art. 10, Num. 1), Inc. "c" de la Ley N° 2421/04. Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales. Se consideran comprendidas, entre otras:

c) Las ganancias de capital que provengan de la venta ocasional de inmuebles, cesión de derechos y la venta de títulos, acciones y cuotas de capital de sociedades.



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:**  
"AGROGANADERA POZO ALICE S.A. C/  
ARTS. 4 Y 5 DEL DECRETO N° 6359; ART. 24  
DE LA RESOLUCION N° 1346/05 Y ART. 13 DE  
LA RESOLUCION N° 449/05". AÑO: 2012 - N°  
1273.



A.- Es mi voto.-----  
A los turnos los Doctores FRETES y PEÑA CANDIA, manifestaron que se  
adhieren al voto de la Ministra preopinante, Doctora BAREIRO DE MÓDICA, por los  
mismos fundamentos.-----

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

*GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA*  
Ministra

*Miryam Peña Candia*

*Dr. ANTONIO FRETES*  
Ministro

Ante mí:

*Abog. Julio C. Pavón Martínez*  
Secretario

*Miryam Peña Candia*  
MINISTRA C.S.J.

SENTENCIA NÚMERO: 620

Asunción, 19 de junio de 2017.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

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

**HACER LUGAR** parcialmente a la acción de inconstitucionalidad promovida y, en  
consecuencia, declarar la inaplicabilidad del Artículo 4 del Anexo del Decreto N° 6359/05,  
en relación con la firma Agroganadera Pozo Alice S.A.-----

ANOTAR, registrar y notificar.  
SE: *Abog. Julio C. Pavón Martínez*  
Secretario

*GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA*  
Ministra

*Miryam Peña Candia*

*Dr. ANTONIO FRETES*  
Ministro

Ante mí:

*Abog. Julio C. Pavón Martínez*  
Secretario

*Miryam Peña Candia*  
MINISTRA C.S.J.

