



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:  
"GANADERA LA ESMERALDA S.A. C/ EL ART.  
4 DEL ANEXO DEL DECRETO  
REGLAMENTARIO N° 6359/05". AÑO: 2013 - N°  
849.

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO: Cuatrocientos treinta y tres.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los ~~veinte~~ <sup>seis</sup> días del mes de ~~mayo~~ <sup>mayo</sup> del año dos mil catorce, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctora **GLADYS BAREIRO DE MÓDICA**, Presidenta y Doctores **VÍCTOR MANUEL NÚÑEZ RODRÍGUEZ** y **ANTONIO FRETÉS**, Miembros, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "GANADERA LA ESMERALDA S.A. C/ EL ART. 4 DEL ANEXO DEL DECRETO REGLAMENTARIO N° 6359/05"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Florentín Céspedes Aguirre, en nombre y representación de la firma GANADERA LA ESMERALDA S.A.

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 **NÚÑEZ RODRÍGUEZ** dijo: Se presenta ante esta Corte el Abg. Florentín Céspedes Aguirre, en nombre y representación de la firma GANADERA LA ESMERALDA S.A., a promover acción de inconstitucionalidad contra el Art. 4 del Anexo del Decreto N° 6359/05 dictado por el Poder Ejecutivo 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° 2421/2004.

Alega el profesional que el artículo impugnado agravia a la firma representada, pues la Ley N° 125/91, modificada por Ley N° 2421/2004, en su artículo 2 determina el hecho generador del pago del impuesto a la renta, específicamente el inc. a) que indica: "*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*", y sin embargo, los artículos impugnados añaden otro hecho generador no previsto en la ley, al encuadrar como sujeto al Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal a los que realicen enajenación de dos o más inmuebles, y por ende obligado al pago del 30 % de renta imponible, a diferencia del 10% fijada para rentas de actividades comerciales. Este nuevo hecho generador los perjudica porque los obliga "a determinar e ingresar el impuesto emergente de dicha operación por tratarse de una sociedad comercial y/o por considerar que podría ser el giro o especialidad de su negocio de acuerdo a lo establecido en su estatuto social".

Afirma el accionante que "a pesar que el legislador ya determinó quiénes serán los contribuyentes del IRACIS y cuál es el elemento objetivo de la obligación, el Poder Ejecutivo, en forma arbitraria y vulnerando las normas constitucionales mencionadas, ha establecido vía Decreto nuevos requisitos para la imposición que no eran reglamentables y que se relacionan con ambos elementos de la presente obligación tributaria...", en detrimento de la igualdad tributaria y de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación. Indicó además que el Poder Ejecutivo reglamentó que las sociedades comerciales, con o sin personería jurídica, computarán la renta proveniente de la compra-venta de inmuebles, sea ésta realizada o no en forma habitual y la habitualidad se define cuando el número de ventas en el ejercicio fiscal sea superior a dos o ese tipo de

VICTOR M. NÚÑEZ RODRÍGUEZ  
MINISTRO

GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA  
Ministra

Dr. ANTONIO FRETÉS  
Ministro

Abog. Arnaldo Levens  
Secretario

operaciones constituya el giro del negocio. Razones por las cuales considera que lesionan derechos y garantías de rango constitucional previstos en los arts. 9 in fine, 39, 40, 46, 47, 101, 127 y 137 de la Constitución.-----

El Art. 4° del Decreto impugnado dispone: “COMPRA VENTA 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”.-----

Hecho el estudio de la acción planteada, y analizados los fundamentos expuestos por el accionante, adelanto mi voto en el sentido favorable a las pretensiones de la firma GANADERA LA ESMERALDA SA, en el sentido de considerar que efectivamente el Poder Ejecutivo, se ha extralimitado en sus funciones al dictar el Decreto N° 6359/05, al ampliar el hecho generador previstos en la legislación vigente, subrogando con ello facultades propias del Poder Legislativo y violando los principios constitucionales establecidos en los Arts. 179 (legalidad tributaria) y 137 (prelación del orden jurídico constitucional).-----

El Art. 2° de la Ley N° 125/91, modificado por Ley N° 2421/2004, dispone: “Hecho Generador. 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”, y podemos observar que el hecho generador es la compraventa de inmuebles cuando se realice de forma habitual, sin embargo, tanto el Decreto (que debe ser reglamentario) y la Resolución ministerial, amplían el hecho a “sea ésta realizada o no en forma habitual”, con lo cual se desnaturaliza la intención originaria dispuesta por Ley.-----

En efecto, el Art. 179 es clarísimo y no admite lugar a dudas al señalar que: “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” (el subrayado es aposta). De lo cual podemos colegir que la determinación de la materia imponible (hecho generador) y de los sujetos obligados es materia exclusiva de la ley y el Poder Ejecutivo con el Decreto y el Ministerio de Hacienda, a través de la Resolución, impugnados han quebrantado el marco constitucional sobre materia impositiva al cargar con obligaciones que la ley tributaria no establece, en concordancia con lo establecido por el Art. 44 de la Constitución que garantiza: “Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley...”.-----

Apoyando esta postura el Prof. Carlos Mersan expresó al respecto en su libro “Derecho Tributario”: “Existe acuerdo en señalar que el poder administrador no puede crear la obligación tributaria, pero se considera de su competencia la organización administrativa de la recaudación, el régimen de los formularios, la forma de llenarlos y la adopción de medidas que hagan efectivo el cobro, pero no puede crear tarifas de la imposición, nuevos “obligados” o “materias imposables” (Mersan, Carlos A. “Derecho Tributario”, Ed. Litocolor, 6ª Edición, Asunción, 1992, Pág. 62).-----

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.-----

En conclusión, si bien la Ley N° 125 en su versión modificada por la Ley N° 2421/04 (art. 3° que modifica el art. 2, inc. a) de la Ley 125/91 autoriza a reglamentar el concepto de “*habitualidad*”, la norma reglamentaria dictada al efecto –*arts. 4° del Anexo del Decreto N° 6359/05 y art. 24° de la Resolución de la SET N° 1346/05* - hoy impugnadas - violan claramente disposiciones y principios constitucionales, ...!!!...



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:  
"GANADERA LA ESMERALDA S.A. C/ EL ART.  
4 DEL ANEXO DEL DECRETO  
REGLAMENTARIO N° 6359/05". AÑO: 2013 - N°  
849.

...///...específicamente los que consagran la legalidad e igualdad en materia tributaria; por tanto; la Corte Suprema de Justicia debe declararlas inconstitucionales, puesto que, 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.

Por tanto, considero que el artículo impugnado, tanto del Decreto N° 6359/2005 dictado por el Poder Ejecutivo como la Resolución N° 1346/2005 dictada por la Sub-Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, deben ser declarados inconstitucionales desde el momento que vulneran garantías de rango constitucional al ser resultado de la extralimitación de sus funciones en materia de determinación tributaria, vulnerando los principios constitucionales de la legalidad tributaria y de la prelación del ordenamiento positivo, en relación al accionante. ES MI VOTO.

A su turno la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Florentín Céspedes Aguirre en nombre y representación de la firma **GANADERA LA ESMERALDA S.A.**, según testimonio de Poder General que acompaña, presenta Acción de Inconstitucionalidad contra el Art. 4° 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*".

Alega básicamente que del análisis de la norma impugnada se evidencia la extralimitación en las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo, lo cual atenta contra los principios consagrados en los Arts. 9, 39, 40, 44, 46, 137, 179 y 181 de la Constitución Nacional.

**Anexo Decreto N° 6359/05**

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.**

Debido a que nos encontramos ante la reglamentación de una disposición impositiva corresponde traer a colación lo expresado por la normativa reglamentada, en este caso el Artículo 2° de la Ley N° 125/91 ya modificada por la Ley N° 2421/04 que reza: "*Hecho Generador. 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". (Subrayados y Negritas son mías).

Tal y como lo expone la disposición *ut supra* transcrita, amén del acápite, la condición establecida para entender como alcanzada una renta por la compraventa de inmuebles es la habitualidad, nótese que planteada ésta como único requisito

GLADYS BAREIRO DE MÓDICA  
Ministra

inmediatamente delega a la reglamentación la delimitación de esa habitualidad sin otro miramiento ni limitación alguna. Lo que se pretende señalar con esto es que el *thema decidendum* en la presente acción radica en la constatación de una extralimitación o no por parte de la reglamentación de aquel requisito.

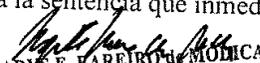
Así, de la mera lectura del primer artículo impugnado, esto es, el 4º del Decreto N° 6359/05 se constata ya una evidente irregularidad al señalar el mismo que se encontrarán gravadas las rentas provenientes de la compraventa de un inmueble "sea ésta realizada o no en forma habitual" (sic). No pudiendo extenderse a operaciones no realizadas en forma habitual siendo que la Ley establece tal exigencia. En este punto efectivamente se constata una conculcación al precepto constitucional contenido en el Artículo 179 "De la creación de Tributos", cuando se establece que "Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley... Es también privativo de la ley determinar la materia imponible...". Ya que al no contemplar la ley como hecho imponible la generación de renta por la compraventa de un inmueble de manera no habitual, no puede exigirlo la reglamentación sin contradecir con ello al mandato constitucional trasuntado así como también al contemplado en el Artículo 44 "De los tributos" el cual refiere que "Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley...". De esta manera, se comprueba con claridad que el Artículo 4º del citado Decreto reglamentario resulta inconstitucional.

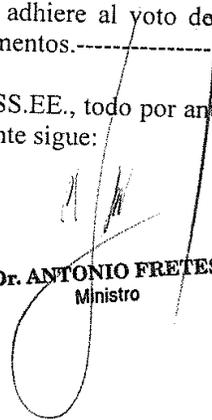
En consecuencia, y por lo expuesto en los párrafos precedentes, opino que corresponde hacer lugar a la presente acción declarando inaplicable el Art. 4º del Anexo del Decreto N° 6359/05 en relación con la firma **GANADERA LA ESMERALDA S.A.** Es mi voto.

A su turno el Doctor **FRETES** manifestó que se adhiere al voto de la Ministra, 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:

VICTOR M. ...

  
GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA  
Ministra

  
Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

Ante mí:

  
Abog. Arnaldo Lovena  
Secretario

SENTENCIA NUMERO: 433. -

Asunción, 26 de mayo de 2014.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

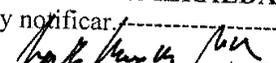
**Sala Constitucional**

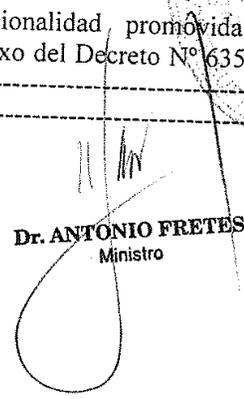
**RESUELVE:**

**HACER LUGAR** a la acción de inconstitucionalidad promovida y, en consecuencia, declarar la inaplicabilidad del Art. 4º del Anexo del Decreto N° 6359/05, en relación a la firma **GANADERA LA ESMERALDA S.A.**

**ANOTAR**, registrar y notificar.

VICTOR M. ...

  
GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA  
Ministra

  
Dr. ANTONIO FRETES  
Ministro

Ante mí:

  
Abog. Arnaldo Lovena  
Secretario