



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "PROMOVIDA POR COMERCIAL YOYI S.A. C/ ART. 4 DEL DECRETO N° 6359/05". AÑO: 2018 - N° 1327.-----

RECIDADO
26 SET. 2018
SALA DE ACUERDOS
C.S.J.

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: *ochocientos noventa y cinco.*

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los ~~veintinueve~~ *veintinueve* días del mes de ~~septiembre~~ *septiembre* del año dos mil diez y ocho, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **MIRYAM PEÑA CANDIA, ANTONIO FRETES y GLADYS BAREIRO DE MÓDICA**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: "PROMOVIDA POR COMERCIAL YOYI S.A. C/ ART. 4 DEL DECRETO N° 6359/05"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Julio Fernando Samaniego, en nombre y representación de la Empresa Comercial Yoyi 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 **FRETES** dijo: El Abog. Julio Fernando Samaniego, con Matrícula N° 2162, en nombre y representación de la **Empresa Comercial Yoyi S.A.**, bajo patrocinio de abogado, promueve acción contra el artículo 4 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", dictado por el Poder Ejecutivo, alegando la conculcación de los artículos 179 y 44 de la Constitución de la República.

El articulado impugnado dispone cuanto sigue: "**Art. 4° COMPRAVENTA DE INMUEBLES:** *Parc 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*".

El accionante manifiesta que el Decreto en el artículo impugnado se aparta de lo dispuesto por la Ley N° 125/91 en lo que hace a la imposición sobre la venta de inmuebles, ya que mientras la ley ordena gravar con el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios la venta de inmuebles realizada en forma ocasional, el Decreto amplía su espectro de acción incluyendo las ventas ocasionales. Expresa igualmente que su representada, cuya actividad habitual es la cría o engorde de ganado vacuno con destino a consumo, en el año 2017 procedió a vender un inmueble de su propiedad en un solo acto, según surge de la Escritura Pública de fecha 27 de octubre de 2017, pasada ante la Escribana Pública Susana Emilce Molinas Fabio (fs.10/14), situación por la cual, en base a la disposición impugnada, se encontraría obligada al pago del tributo.

Debido a que nos encontramos ante la reglamentación de una disposición impositiva correspondiente a colación lo expresado por la normativa reglamentada, en este caso el artículo Art. 2° de la Ley 125/91 ya modificada por la Ley N° 2421/04 que reza: "**Hecho Generador.** *Estarán gravadas las rentas 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 forma habitual, de acuerdo con lo que se establezca en la reglamentación*"

Asimismo es oportuno traer a colación la disposición reglamentaria (Decreto N° 6359/05) referente al criterio de habitualidad remitido por la norma: **Art. 5° HABITUALIDAD:** *Se considera que exi*

Dr. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra

Dr. ANTONIO FRETES
Ministro

Abog. Julio Fernando Martínez
Secretario

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.-----

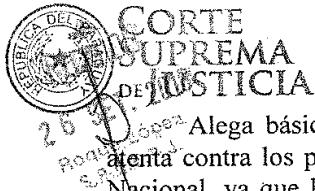
La presente disposición comprende la enajenación o promesa de venta de inmuebles, con o sin construcciones, así como de unidades integrantes de inmuebles amparados en el régimen legal de propiedad horizontal.-----

Tal y como lo expone la disposición legislativa transcrita, amen del acápite, la condición establecida para entender como alcanzada una renta por la compraventa de inmuebles es la habitualidad, nótese que planteada esta como único requisito 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.

Tratándose de una cuestión ya resuelta en anteriores oportunidades en esta Sala, me remito a los razonamientos y motivaciones expuestos en el Acuerdo y Sentencia N° 478 de fecha 8 de junio de 2012, los cuales mantengo. Así, de la mera lectura del artículo impugnado, esto es, del 4° del Anexo del Decreto 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 realizadas en forma no habitual, siendo que la Ley establece tal exigencia, y es justamente el artículo 5 del anexo del decreto reglamentario el que establece los parámetros dentro de los cuales se considerará habitual la compraventa de inmuebles, este marco jurídico resulta como consecuencia directa, legal y constitucional de la derivación que realiza el artículo 2° de la ley N° 125/91 para tales situaciones. Como se señaló con anterioridad, el citado precepto legal al establecer la habitualidad como único requisito a efectos de gravar la actividad en cuestión, remite directamente a la Administración a tarea de definir esa habitualidad y que efectivamente es lo que esta hace en los términos del artículo impugnado, vale decir, cuando señala: *“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...”*. Por tanto, es en la disposición impugnada donde efectivamente se constata una conculcación al precepto constitucional contenido en el artículo 179 *“De la reacción 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 en 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 cuarto del anexo del citado decreto reglamentario resulta inconstitucional.

Por lo precedentemente expuesto, en atención a las consideraciones legales citadas, las disposiciones constitucionales y en concordancia con el parecer del Ministerio Público, considero que responde hacer lugar a la presente acción y en consecuencia declarar la inconstitucionalidad del artículo 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”*, en relación a la Empresa Comercial Yoyi S.A., de conformidad al artículo 555 del Código Procesal Civil. ES MI VOTO.---

A su turno la Doctora **BAREIRO DE MÓDICA** dijo: El Abogado Julio Fernando Samaniego, nombre y representación de la Empresa Comercial Yoyi S.A., según testimonio de Poder General : 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”* dictado por el Poder Ejecutivo.



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:
"PROMOVIDA POR COMERCIAL YOYI S.A. C/ ART.
4 DEL DECRETO N° 6359/05". AÑO: 2018 - N° 1327.-----

Alega básicamente que la disposición impugnada pretende ampliar la base tributaria lo cual ~~afecta~~ ^{viola} contra los principios consagrados en los Arts. 44, 46, 137, 179, 181 y 202 de la Constitución Nacional, ya que la firma Comercial Yoyi S.A. de acuerdo al objeto de sus estatutos sociales puede realizar una serie de actividades, pero el giro habitual de su negocio o actividad principal ha sido la cría o engorde de ganado con destino a consumo y no la compra venta de inmuebles. Que la firma ha realizado la venta ocasional de un inmueble en el año 2017 y sostiene que la operación realizada se adecua a actividades no habituales al hecho generador previsto en el Art. 2 de la Ley N° 125/91.-----

La disposición reglamentaria impugnada en esta acción señala lo siguiente: -----

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.-----

Así las cosas, si bien el Art. 2 Inc. a) ¹ 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 consagran 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.-----

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

A su turno la Doctora PEÑA CANDIA manifestó que se adhiere al voto del Ministro proponente, Doctor FRETES, por los mismos fundamentos.-----

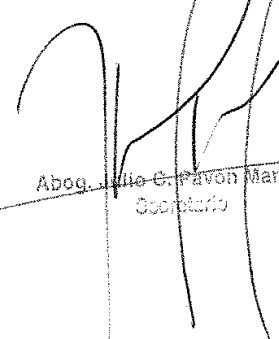

Dra. Gladys E. Bareiro de Médica
Ministra


Mision Peña Candia
Ministra
DE ANTONIO FRETES

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.


Abog. Julio G. Pavon Martinez
Secretario

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

~~Dra. Gladys E. Barreto de Mónica
Ministra~~

~~Maryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.~~

~~Dr. ANTONIO FRETES
Ministro~~

Ante mí:

~~Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario~~

SENTENCIA NÚMERO: 184.

Asunción, 21 de Setiembre de 2018.-

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 inconstitucionalidad del artículo 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, con relación al accionante.-----

ANOTAR, registrar y notificar.-----

~~Dra. Gladys E. Barreto de Mónica
Ministra~~

~~Maryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.~~

~~Dr. ANTONIO FRETES
Ministro~~

Ante mí:

~~Abog. Julio C. Pavón Martínez
Secretario~~

