

# LA ILEGALIDAD EN LA REGLAMENTACIÓN IMPOSITIVA EN EL DERECHO PARAGUAYO.

Por

**Ruperto Maciel Ortiz\*** y **Rodney Maciel Guerreño\*\***

## SUMARIO

1. Introducción. 2. El Tributo. 2.1. Delimitación en su terminología. 2.2. El Tributo en la Constitución Nacional Paraguaya. 2.2.1. La clasificación constitucional del tributo. 3. El principio de Legalidad en el sistema Tributario. 4. La Ley N° 125/91 y la Ley N° 2421/04, como normas creadoras de impuestos. 5. La ilegalidad en la reglamentación impositiva. 5.1. El Decreto N° 6359/05, como norma reglamentaria del Impuesto a la Renta de las actividades industriales, comerciales y de servicios (IRACIS). 5.2. El Decreto N° 6806/05, que reglamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA). 6. Conclusión. 7. Bibliografía.

### Referencia:

**MACIEL ORTIZ, Ruperto y MACIEL GUERREÑO, Rodney (2007). La ilegalidad en la reglamentación impositiva en el derecho paraguayo. [En línea] Disponible en [www.rmg.com.py](http://www.rmg.com.py) (Fecha de consulta)**

---

\*Procurador Judicial, Abogado, Notario y Escribano Público por la Universidad Nacional de Asunción. Miembro del Tribunal de Apelación en lo Civil, Comercial, Laboral y Penal, de la Circunscripción Judicial de Amambay. Profesor encargado de cátedra de la materia Derecho Tributario en la carrera de Derecho de la Universidad Católica con sede en Pedro Juan Caballero, año 1997 al 2005. Profesor encargado de cátedra de la materia Legislación Tributaria en la carrera de Ciencias Contables y Administrativa de la Universidad Católica, sede Pedro Juan Caballero, año 1997 al 2005. Curso de Doctorado en Derecho Notarial y Registral, por la Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción. Especialista en Derecho Notarial y Registral, por la Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción. Miembro de la comisión de evaluación de la Carrera de Derecho, por la Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción, de la unidad pedagógica de Pedro Juan Caballero. Representante de la Circunscripción Judicial de Amambay como Delegado Titular del Grupo Consultivo del Anteproyecto del Código Procesal General de la República del Paraguay. Integrante del Grupo de Magistrados para el Estudio y Análisis del Código de Ética Judicial de la República del Paraguay.

\*\* Abogado por la Universidad Católica de Asunción, año 2004. Asesor Impositivo por la Organización para el Desarrollo Sustentable del Sur – ODESSUR, año 2004. Doctorando en Derecho por la Universidad Católica de Asunción, año 2005 y 2006. Profesor encargado de cátedra de la materia Derecho Tributario en la carrera de Derecho de la Universidad Católica con sede en Pedro Juan Caballero. Profesor encargado de cátedra de la materia Legislación Tributaria en la carrera de Ciencias Contables y Administrativa de la Universidad Católica, sede Pedro Juan Caballero. Curso de Post Grado en Derecho Tributario, por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, año 2007. Socio de la firma RMG Abogados, [www.rmg.com.py](http://www.rmg.com.py)

## 1. Introducción.

El trabajo desarrollado se enfoca en una de las múltiples ramas del derecho, en su caso, al Derecho Tributario. Rama jurídica en la se estudia el origen, la aplicación, los principios y alcance de los denominados *tributos*. En particular, la presente monografía limita el estudio del derecho tributario solamente en su aplicación al derecho paraguayo, pudiendo existir incoherencias o desavenencias con otras normativas jurídicas extranjeras relacionada a los tributos.

Como el título de la obra nos indica, este trabajo tiene como objeto señalar la ilegalidad e inconstitucionalidad de algunas normas reguladoras de las leyes impositivas paraguayas, en particular, aquellos contemplados en los decretos que reglamentan el Impuesto a la Renta de la actividad Comercial, Industrial y de Servicio (IRACIS), y, el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A). Impuestos actualmente vigentes en el Paraguay.

A fin de que el lector pueda comprender con mayor facilidad el tema principal de esta monografía, se realiza un estudio breve del significado y alcance del vocablo *tributo*. Con ello se podrá delimitar aquella terminología muy utilizada en el ámbito del Derecho Tributario. Con ese fin, se podrá apreciar las definiciones de diversos autores abocados al estudio de esta rama, y por ultimo, se podrá estimar una definición sugerida en esta monografía, el que resultará más apropiado y sencillo para que el lector logre un concepto más ajustado a su entender.

Además, la presente monografía, ayudará a comprender la aplicación del tributo y su regulación en la Constitución Nacional Paraguaya, así como sus alcances, destinatarios y contenido. El análisis constitucional del tributo, dará a cada lector una noción del Principio de Legalidad Tributaria, tan hablado como pedestal para la creación, aplicación y exigencia en el cumplimiento de los deberes tributario hacia los destinatarios o contribuyentes.

Asimismo, esta obra citará cuales son los tipos de impuesto que componen el sistema impositivo paraguayo, haciendo un listado de cada uno de ellos acorde a la actual legislación paraguaya. Esta breve mención de los impuestos contribuirá para que el lector de esta monografía conozca los tributos existentes en nuestro país. Por ultimo, se analizará algunas normas reglamentarias de ciertos impuestos citados, a fin de sopesar su (in)coherencia con la ley creadora del impuesto cuyo reglamento es objeto de análisis.

Bajo esta perspectiva, el lector podrá sopesar si las normas reglamentarias de los dos impuestos ya citados, el I.V.A y el Impuesto a la Renta, se hallan ajustan o no a las exigencias constitucionales de este País. El análisis realizado servirá como advertencia para aquellos órganos encargados de reglamentar las normas creadores de impuestos, a fin puedan ajustar la actividad reglamentaria a lo que la ley madre, la Constitución Nacional, manda en la materia.

## 2. El Tributo.

### 2.1. Delimitación en su terminología.

En primer término, partiremos en analizar la palabra *tributo*. Así, esta tiene su origen en el idioma latín, *tributum*, cuya traducción al idioma español significa “contribución”. A través de un análisis semántico de tal vocablo, podemos afirmar que el tributo, conforme a su etimología lingüística, se trataría de una contribución. La contribución en nuestro vocabulario común u ordinario, es aquella acción de hacer o dar algo para una ayuda, auxilio, aporte, etc., y que esté dirigido a una persona determinada.

Ahora bien, el derecho como ciencia, se limitan a aquellas normas escritas, coactivas, prohibitivas o facultativas, que van dirigidas a determinados destinatarios. Estas normas, por lo común, en la mayoría de los casos, los destinatarios de ellas se ven afectados con las terminologías utilizadas en la redacción de leyes y normas, pues no son realizados en el vocabulario común u ordinario ya señalado. A raíz de ello, nada impide a que una norma puede ser entendida en dos aspectos, por un lado, en su significado común u ordinario, y por el otro, en un sentido netamente jurídico. En este supuesto, se encuadraría el lenguaje utilizado por los jueces, fiscales, abogados, profesores de derecho, procuradores, y en general, por todas aquellas personas que se identifican con dicho código lingüístico.

Por tratarse de una monografía jurídica dirigida a los destinatarios del segundo grupo, trataremos de exponer qué nuestros juristas entienden por la terminología *tributo*. En este sentido, Fleiner, citado por el jurista paraguayo Carlos A. Mersan<sup>1</sup>, en su obra *Derecho Tributario*, define al tributo como: “...prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas.”. Concluye el ilustre autor afirmando que el tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional. Así también, Ángel Schindel<sup>2</sup>, afirma que el tributo, desde su punto de vista jurídico, es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente aquella prestación que el Estado u otro ente, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines.

Siguiendo con la búsqueda de otra definición del tributo, el profesor paraguayo Manuel Peña Villamil<sup>3</sup> en su obra *Derecho Tributario*, al explicar el tributo, manifiesta que son aquellas prestaciones de carácter económico exigidas por el Estado a los particulares en virtud del poder de imposición a fin de cubrir las necesidades del Estado.

Pues bien, existen varias otras definiciones del tributo sustentadas por otros estudiosos del Derecho Tributario, como ser la realizada por Giuliani Fonrouge, citado por Nora Lucía Ruoti<sup>4</sup> en su obra *Lecciones para Cátedra de Derecho Tributario*. Al respecto, el citado autor define al

<sup>1</sup> MERSAN, Carlos A. “*Derecho Tributario*”. Octava edición. Editora Litocolor. Asunción, 1997. pag. 27

<sup>2</sup> SCHIDEL, Angel. “*Concepto y especies de tributo*”. Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen 2. Derecho Tributario. Director Horacio A. García Belsulce. Astrea. Buenos Aires, 2003. pag. 564

<sup>3</sup> PEÑA VILLAMIL, Manuel. “*Derecho Tributario*”. Tomo II. Editora Litocolor. Asunción, 1995. pag. 38

<sup>4</sup> RUOTI COSP, Nora Lucía. “*Lecciones para cátedra de Derecho Tributario*”. Editora Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L. Asunción, 2006. pag. 63

tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de carácter público.

Como se pudo observar, las definiciones doctrinarias del tributo mayormente no sufren variaciones en ciertos caracteres. Ante tales semejanzas, podemos resumir que el *tributo* es una contribución pecuniaria, o mejor dicho en dinero, que es debida a una persona, quien generalmente es el Estado u otro organismo con similares características, cuya fuente de la contribución deriva de una disposición normativa llamada ley. Esta ley generalmente recae sobre ciertos ciudadanos del mismo Estado exigente, a fin de que lo recaudado sea utilizado para el desarrollo o crecimiento de aquel. Esta definición un poco extensa, explicativa, pero menos jurídica, es la sugerida en esta obra para una sencilla comprensión del vocabulario *tributo*.

Por otro lado, doctrinariamente el tributo soporta una clasificación. Al respecto, para la mayoría de los estudios del Derecho Tributario, lo clasifican en los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones especiales*. Para no dejar pasar por alto los conceptos de tal clasificación, podemos resumir que el *Impuesto* es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes, quienes por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por el mero imperio de la ley, sin que ello proporcione una obligación como contraprestación por el Estado y, exigible por parte del contribuyente.

La *Tasa*, como otra clasificación, es a la vez una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes. El contribuyente, si no recibe el servicio, se encuentra facultado a no realizar el pago al Estado u organismo requirente. Por lo tanto, cuando hablamos de esta tipo de clasificación, necesariamente debe existir una contraprestación por parte del Estado, caso contrario, no sería una tasa.

Por ultimo, nos queda en conocer el alcance de las *Contribuciones Especiales*. Entendemos a estas, como sumas de dinero que el Estado o el ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente. Así, el costo de la obra construida, lo debe soportar el contribuyente y el Estado, conjuntamente. Por ejemplo, en el supuesto de la realización de un asfalto, de una plaza o de un viaducto, cercanos a la residencia del contribuyente, dichas infraestructuras indudablemente proporcionarán un aumento económico en el inmueble de propiedad del contribuyente. Esta circunstancia, generará la obligación del pago de la contribución especial, pues existe un aumento patrimonial.

Estas definiciones que hemos formulado, resultan más explicativa y menos jurídica, tanto el *Tributo* en sí, como el *Impuesto*, las *Tasas* y las *Contribuciones Especiales* no cuentan con una definición legal en el sistema impositivo paraguayo. Cabe resaltar que el cabal conocimiento del tributo y de su clasificación resulta sumamente importante para todas aquellas personas públicas o privadas que puedan verse afectadas en su aplicación. Dicha importancia deriva de la Constitución Nacional Paraguay, pues en varios de sus artículos, regula la aplicación y alcance del tributo, conforme se expondrá a continuación.

## 2.2. El Tributo en la Constitución Nacional Paraguaya.

Como bien sabemos, la Constitución de un país es aquel conjunto de normas que, de cierta forma, trata de materializar los derechos fundamentales de sus connacionales y ciudadanos. En él se pretende delimitar las facultades de los órganos públicos que componen los poderes de un determinado Estado. Esta definición resulta sumamente sencilla, pues servirá de introducción a este punto, dado que trataremos del vocablo *tributo* cuya regulación se encuentra en la actual Constitución Nacional del Paraguay, sancionada en el año 1992.

Con este fin, analizaremos cuales son las normativas constitucionales en la cual se hace alusión a los *tributos*. El sistema para el análisis será el siguiente. Primeramente se transcribirá el texto constitucional y, seguido, irá el correspondiente análisis de las normas transcritas.

El primer artículo a ser observado es el 44, puesto que en el acápite de dicha norma constitucional se hace referencia al tributo. La redacción de tal norma, inserta en la Constitución paraguaya es la siguiente:

### **Artículo 44. DE LOS TRIBUTOS.**

Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas.

Como se verá, en el acápite de la norma transcrita se utiliza el vocablo tributo. En la descripción de dicha norma, se prescribe en forma impersonal que nadie está obligado al pago de tributos que no tenga su origen en la ley. En palabras más sencillas, la norma sugiere que ninguna persona, sea ella física o jurídica está obligado al pago de impuesto, tasas y contribuciones especiales, que no estén expresamente establecidas en una ley. Esta exigencia, para que sea válida, debe cumplir con todos los pasos previos para que una ley sea considerada como tal y, por tanto, válida dentro del Paraguay. Para ello, la ley debe ser aprobada por la Cámara de Diputados y Senadores, a fin de que sea una norma sancionada. Por último, debe estar aprobada por el Poder Ejecutivo, quien lo promulga y ordena su posterior publicación. Cumplido estos pasos<sup>5</sup>, una ley en la que se determine el pago de un tributo, sea impuesto, tasa o contribución especial, generará la obligación de su pago al contribuyente, caso contrario, dicha prescripción no podrá ser exigida por el Estado o ente recaudador, en su caso. En la normativa de rango constitucional analizada, se materializa el Principio de Legalidad Tributaria o de reserva de ley. Tal exigencia es condición *sine qua nom* para la exigencia de cualquier tributo en el Paraguay, lo que generará la obligación en su pago, si así fuere.

Siguiendo con la búsqueda de otra normativa constitucional, que de algún modo mencione o regule a los tributos, nos encontramos con el artículo 179 de la Constitución de este País. Esta norma se encuentra redactada como sigue:

---

<sup>5</sup> Contemplados en los artículos 203 al 214 de la Constitución Nacional de la República del Paraguay, sancionada el 20 de junio del año 1992.

**Artículo 179. DE LA CREACIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

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.

La norma transcrita determina el modo de creación de los tributos. En este sentido prescribe que mediante una norma legalmente establecida, únicamente se puede crear un tributo, lo que implicaría la obligación de su pago. En otras palabras, se reitera lo ya establecido en el artículo 44 de la Constitución Nacional. Esta exigencia abarca necesariamente a su clasificación, o sea, a los impuestos, a las tasas y a las contribuciones especiales. Así, la interpelación establecida en la norma constitucional comentada, debe ser aplicada con independencia a la naturaleza, el nombre o denominación que se lo pueda dar a los tributos. Por tanto, el nombre que pudiera tener, resultaría irrelevante para la aplicación de la normativa constitucional. Todo tributo debe estar establecido por ley.

Además de dicha prerrogativa legal, el tributo debe responder a principios económicos y sociales justos, y, a políticas favorables al desarrollo nacional. Estas disposiciones, si bien importantes, son complementarias a la legalidad que prescribe la norma constitucional para la creación del tributo. Tales principios económicos y sociales, serán establecidos por el Estado, lo que presupone que la creación del tributo, debe estar justificado en estos principios. También debe responder a políticas que colaboren al desarrollo de la nación, por tanto, si un tributo no cumple con tal finalidad, resultaría inconstitucional.

Ahora bien, siguiendo con el análisis de la normativa, en particular en su último párrafo, el Principio de Legalidad Tributaria se extiende a otras circunstancias reconocidas en la norma analizada. Así, se prescribe que la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario deben incluso, estar establecidos en la misma ley creadora del tributo. En conclusión, lo que la norma constitucional sugiere es que todo tributo, debe ser creado únicamente por la ley, sin importar el nombre que se lo pueda dar. Cualquier institución jurídica cuya definición doctrinaria se adecue al concepto del *tributo*, conforme lo ya desarrollado en el punto 1.1. de esta obra, necesariamente debe ser creada por una ley válida. Así, en la propia ley en la cual se crea al tributo, debe encontrarse descrita la materia imponible, entendida como aquella descripción del hecho hipotético<sup>6</sup>, cuya realización, en principio genera la obligación al pago del tributo. Además, la norma constitucional analizada exige que los sujetos obligados del pago, los comúnmente llamados contribuyentes, deban ser indicados o citados en la ley creadora del tributo. Y por último, la norma constitucional observada determina que se deberá consignar el carácter del sistema tributario. A este último punto, no se realiza ningún tipo de comentario, puesto que no resulta muy claro a qué específicamente hace alusión la normativa constitucional examinada.

---

<sup>6</sup> La mayoría de los doctrinarios, los denominan con el nombre de *Hecho Generador* del tributo.

Resumiendo, todo *tributo*, sea ello un *impuesto*, un *tasa* o un *contribución especial*, deberá ser creado por un ley válida para que pueda ser exigida por el Estado. En la propia ley, además, se deberá describir el hecho generador del tributo e indicarse cuales son los contribuyentes sobre quienes recae la obligación tributaria. Cumpliendo la norma con estos tres caracteres constitucionales, podemos afirmar que un tributo es válido constitucionalmente y, por ende, exigible en su pago. En esta normativa constitucional, el Principio de Legalidad Tributaria se extiende a la creación del tributo, al hecho generador y a la designación de los contribuyentes.

Otras de las normas que hacen alusión de los tributos, es el artículo 180 de la Constitución Nacional. En ella se determina lo siguiente:

**Artículo 180. DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.**

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.

La norma, como se pudo ver, se refiere en particular a la prohibición de la doble imposición. No queda dudas que la prohibición recae sobre el tributo, por lo que necesariamente abarca a los impuestos, a las tasas y a las contribuciones especiales. La relación de esta normativa con los tributos, se da en el sentido de que su creación necesariamente debe describir el hecho generador del mismo. En este sentido, lo que la norma refiere es que un hecho generador previamente descrito debe generar un solo pago, o sea, prohíbe la doble imposición en su sentido jurídico. El hecho generador previamente descrito, genera un solo cumplimiento, trátase de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial. La hipótesis fáctica prevista, ya no puede generar un doble pago por el destinatario o contribuyente, por lo que cada hecho generador permite un solo cumplimiento y nada más.

Si tal prohibición constitucional no existiese, el Estado o el ente recaudador podrían válidamente exigir dos o más veces el pago de un mismo *tributo*, describiendo el mismo hecho generador en una norma posterior, que reuniendo los demás caracteres constitucionales del tributo, en principio sería exigible. Si el Estado llegare a percibir un doble pago por igual tributo, incurriría en un enriquecimiento ilícito, pues se trata de una prohibición de rango constitucional la doble imposición. Por tanto, si en el sistema jurídico paraguayo existiesen dos o más leyes impositivas que graven un mismo hecho generador, ello colisionaría con lo prescripto por la norma constitucional analizada. Esta norma, para una mejor comprensión, podríamos asemejarla al principio consagrado en el derecho penal, que lleva el nombre de *Non bis in idem*<sup>7</sup>.

Por ultimo, en la misma norma analizada, se otorga la facultad al Estado paraguayo para suscribir instrumentos internacionales, a fin de lograr con tal fin, evitar la doble imposición. Esto ayudaría, en principio, a una mayor fluidez para las inversiones hechas por países extranjeros, o de inversiones paraguayas exógenas.

---

<sup>7</sup> Principio del Derecho Penal que consagra que nadie puede ser perseguido ni condenado dos veces por un mismo hecho delictivo o infracción.

Otra norma establecida en la Constitución Nacional, cuyo contenido se refiere a los tributos, es la contemplada en el artículo 181. Esta determina lo siguiente:

**Artículo 181. 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.

La norma incuestionablemente hace alusión a los tributos. En ella se afirma que la igualdad es la base del *tributo*. Además, se aclara que la creación y vigencia de los tributos será determinada en base a la capacidad contributiva de los habitantes, atendiendo a las exigencias económicas. Lo que sugiere esta norma es que la igualdad en los tributos se lograría atendiendo a la capacidad contributiva de los contribuyentes, sin que por ello, se deje de lado las exigencias económica que el país considere primordial al momento de imponer tributos. Esta norma constitucional determina que el tributo podrá ser determinado teniendo en cuenta el potencial económico-patrimonial de cada habitante. La interpretación de la norma lo podemos resumir en forma sencilla. Así, una persona con un patrimonio elevado podría, incluso, pagar un impuesto elevado, pues su potencial económico-patrimonial lo obliga a ello. Por el contrario, otro con una capacidad patrimonial reducida, podría pagar menos impuestos. Si bien estos extremos, en principio quedan como una desigualdad a simple vista, a raíz de la compacidad contributiva de los contribuyentes como pilar de la tributación, no se traducen en desigualdad ante la Ley.

La norma también alude a los tributos, al afirmar que ningún *impuesto* tendrá carácter confiscatorio. Esta negación, recae únicamente sobre el impuesto. Así, prohíbe el carácter confiscatorio de los mismos, en el sentido de que una persona o contribuyente, no puede destinar casi la totalidad de su patrimonio al pago de impuestos. Si el contribuyente destina un porcentaje considerable de sus ganancias al pago de impuestos, este se vuelve confiscatorio, pues absorbe casi la totalidad del patrimonio. Esta prohibición está para proteger el patrimonio de los contribuyentes, caso contrario implicaría una confiscación de bienes a favor del Estado, bajo el ropaje del pago de impuestos, pues la confiscación es la pérdida del patrimonio a favor del Estado. Si bien es cierto, que en nuestra ley impositiva paraguaya no se determina un porcentaje para considerar o no confiscatorio un impuesto, existe una prohibición constitucional al respecto.

En conclusión, la norma al no hacer mención de que la prohibición de confiscación del impuesto alcanzaría a las *tasas y contribuciones*, podríamos afirmar que la confiscación recae únicamente sobre los impuestos, no así a las *tasas y contribuciones especiales*. Esto no fue previsto en la norma analizada.

### **2.2.1.La clasificación constitucional del tributo.**

Sabido es que el tributo tiene una clasificación al menos doctrinal, pues siempre hablamos que abarca a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, cuyas definiciones ya fueron realizadas más arriba. Al respecto, esta clásica clasificación es utilizada por la Constitución Nacional del Paraguay, en especial, por el artículo que se transcribe a continuación:

#### **Artículo 178. DE LOS RECURSO DEL ESTADO.**

Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recurso; explota por sí, o por medio de concesionarios los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, (royalties), compensaciones u otros derechos, en condiciones justas y convenientes para los intereses nacionales, organiza la explotación de los servicios públicos y percibe el canon de los derechos que se estatuyan; contrae empréstitos internos o internacionales destinados a los programas nacionales de desarrollo; regula el sistema financiero del país, y organiza, fija y compone el sistema monetario.

La norma transcripta determina cuales son los recursos con los cuales el Estado podrá hacer cumplir sus fines. Entre ellos se hace mención a los *impuestos*, a las *tasas* y a las *contribuciones*, siendo esta la clasificación tradicional ya señalada. Si bien es cierto que el tributo no se encuentra con una definición legal en la Constitución Nacional paraguaya y mucho menos en la Ley, la misma hace alusión a su clasificación doctrinaria, otorgándole rango constitucional a ello. Si este es el criterio, el alcance de las exigencias contempladas en los artículos comentados más arriba, relacionados al tributo, tendrían una incidencia en tal clasificación, pues con el artículo 178 de la Constitución, se mencionan a los impuestos, tasas y contribuciones, para que el Estado cumpla con sus fines.

Por el contrario, los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones especiales*, tampoco cuentan con definiciones legales dentro del sistema positivo paraguayo, pero al menos, su clasificación es acogida por la Constitución Nacional paraguaya, conforme se desprende del artículo 178. La necesidad de una definición legal del tributo resulta de suma importancia, puesto que se trata de una institución jurídica utilizada y legislada, como fue visto, en varios artículos de la Constitución Nacional del Paraguay. Asimismo, la tradicional clasificación del tributo en *impuestos*, *tasas* y *contribuciones especiales*, no cuenta con definiciones en la ley impositiva paraguaya, vicio que también recae en el *tributo*. En el Paraguay actualmente no existe, como lo tiene España, un Código Tributario que defina tales instituciones que son la base del Derecho Tributario.

### **3. El principio de Legalidad en el sistema Tributario.**

Las normas que fueron objeto de análisis en esta monografía, casi todas intrínsecamente responden a un principio conocido con el nombre de *Principio de Legalidad Tributaria*. Las normas relacionadas a los tributos corresponden al ámbito del derecho público, en la que se determinan aquellas normas que regulan las actuaciones del estado investido de *imperium* con los particulares. La importancia de este principio se debe a que el Estado podrá únicamente canalizar sus actuaciones respetando dicho principio, siendo este el fundamento que algunos juristas otorgan al adagio, “*lo que no le está expresamente permito está prohibido para el Estado*”<sup>8</sup>. El

<sup>8</sup> En el Derecho Paraguayo varios juristas otorgan al susodicho adagio una suerte de jerarquía de rango constitución. Esta afirmación lo sustentan, de la interpretación dada al artículo 9 de la Constitución Nacional Paraguaya. Conforme a nuestro criterio, el alcance de la norma no resulta muy clara para tal interpretación sostenida por ellos,

estado en su actuación, solamente podrá realizar lo que una norma lo faculta o prescribe que haga, caso contrario, se encuentra prohibido de lo que no le está permitido.

Sabido es que los bienes de una persona son violables, este precepto reconocido en casi todas las Constituciones de los países sudamericanos, es acogida también por la Constitución Nacional del Paraguay en su artículo 109. Si nos avocamos nuevamente a la definición del tributo, veremos que se trata de una prestación en dinero, lo que necesariamente afectaría al patrimonio de los individuos una vez realizado el pago. No queda dudas que la prestación a ser efectuada deriva del patrimonio del contribuyente, como bien lo afirma el profesor Dr. Manuel Peña Villamil<sup>9</sup>, al sostener que el tributo constituye en una clase de recurso derivado que el Estado detrae de la economía privada, esto es, de los contribuyentes.

Como consecuencia de la invasión del Estado a la esfera de la economía privada de las personas, este hecho debe materializarse por medio de una Ley válida, con base en normas constitucionales, a las que el Estado debe sujetarse al momento de dictar y exigir tributos, siempre respetando la prelación de las normas<sup>10</sup>.

El Principio de Legalidad, como lo afirma Nora Lucía Ruoti Cosp<sup>11</sup> tiene por objeto asegurar que los tributos no se impongan en forma discrecional y en violación de otras garantías constitucionales, de modo a dar una seguridad jurídica en la relación entre el Estado y el contribuyente.

El *Principio de Legalidad Tributaria*, como fue dicho, consagra que toda obligación consistente en una prestación pecuniaria o en especie, debida al Estado, para su valides, deberá tener sustento legal que así lo disponga. En el mismo orden de cosas, en la misma ley, se deberá especificar el hecho imponible y los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a fin de que cumpla con las exigencias constitucionales consagradas en el artículo 179 de la Constitución Nacional del Paraguay. El alcance de este principio, a la vez, tiene su fuente en el artículo 44 de la Constitución paraguaya, pues conforme al análisis de la esta norma, nadie puede ser obligado al pago de un tributo que no haya sido establecido por la Ley, por lo que cualquier acto de imposición por parte del Estado, que no se ajuste a estas exigencias, colisionarían con normas constitucionales, y por ende, serían actos inválidos por inconstitucional.

#### **4. La Ley N° 125/91 y la Ley N° 2421/04, como normas creadoras de impuestos.**

En Paraguay existen actualmente dos leyes que son creadoras de impuestos aplicados a nivel nacional. Un de ella es la Ley N° 125, sancionada en el año 1991, denominada “*Nuevo Régimen Tributario*”. En este cuerpo legal se crearon 8 (ocho) impuestos cuyos nombres se detallan a continuación:

---

por lo que respetuosamente disetimos de tal postura.

<sup>9</sup> Op. Cit. pag. 88.

<sup>10</sup> Al respecto, el artículo 137 de la Constitución Nacional Paraguaya, consagra la supremacía de las normas constitucionales como cúspide de otras normas.

<sup>11</sup> Op Cip. pag. 129

1. IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS.
2. IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS.
3. TRIBUTO ÚNICO.
4. IMPUESTO INMOBILIARIO.
5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
6. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO.
7. IMPUESTO A LA COMERCIALIZACIÓN INTERNA DE GANADO VACUNO.
8. IMPUESTO A LOS ACTOS Y DOCUMENTOS.

Con la sanción de la Ley N° 2421, en el año 2004, el Paraguay decide realizar una modificación y actualización de su sistema tributario. Con ese fin, algunos de los impuestos contemplados en la Ley N° 125, dejaron de tener vigencia y otros fueron modificados en sus alcances. En la Ley N° 2421, denominada “*De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*” fueron creados otros nuevos impuestos a ser aplicados en el Paraguay. Este acontecimiento limitó prácticamente en dos leyes los impuestos en este país, quedando por tanto los siguientes impuestos que se citan:

1. IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS.
2. IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS.
3. IMPUESTO A LA RENTA DEL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE.
4. IMPUESTO INMOBILIARIO.
5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
6. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO.
7. IMPUESTO A LOS ACTOS Y DOCUMENTOS.
8. IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL.
9. IMPUESTO DE PATENTE FISCAL EXTRAORDINARIO PARA AUTOVEHÍCULOS.

La enunciación de los impuestos realizada en esta monografía, responde a la necesidad de que por lo menos los lectores de esta obra conozcan los nombres de los impuestos vigentes en este país. El desarrollo y análisis de cada uno de ellos no será realizada en esta obra, por no corresponder al objeto principal de este material, puesto que nos limitaremos a citar algunos artículos de dos Impuestos, a fin de cotejar con sus respectivas disposiciones reglamentarias, para juzgar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las mismas.

## **5. La ilegalidad en la reglamentación impositiva.**

Como el título de la monografía lo indica, el tema principal recae sobre la ilegalidad e inconstitucionalidad de las normas reguladoras de algunos de los nueve impuestos existentes en el Paraguay. El análisis se limita a dos normativas. Una de ellas es el Decreto presidencial N° 6359/05, por el cual se reglamenta al **I**. IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES,

COMERCIALES Y DE SERVICIOS. La otra norma a ser analizada es el Decreto Presidencial N° 6806/05, en cual se reglamenta el **2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**.

En el presente punto se tratará de demostrar la inobservancia del *Principio de Legalidad Tributaria* en los dos Decretos citados. Con ello quedará palpable la evidente ilegalidad y su consecuente inaplicabilidad al caso. El análisis será realizado de la siguiente forma. Primeramente se transcribirá algunos artículos previamente seleccionados de los Decretos a ser analizados, para después cotejarla con la norma legal reglamentada por ellos. Esto ayudará al lector para hacer comparaciones textuales entre las normas transcriptas, a fin de demostrar los extremos ya anunciados. Con las aseveraciones hechas, finalmente se podrá concluir y apreciar la visible violación de normas consagradas en la Constitución Nacional del Paraguay.

### 5.1. **El Decreto N° 6359/05, como norma reglamentaria del IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES, COMERCIALES Y DE SERVICIOS. (IRACIS)**

Ya dentro del estudio, iniciaremos con el análisis de algunos artículos contemplados en el Decreto presidencial N° 6359/05, en el cual se evidencian las contradicciones con lo que dispone la Ley creadora de impuesto. Así, se podrá apreciar posiciones opuestas a los preceptos constitucionales relacionados a los tributos, contemplados en nuestra Constitución.

Iniciaremos con el análisis del artículo tercero del Decreto objeto de análisis. En esta norma reglamentaria se determinó lo siguiente:

Decreto

**Art. N° 3°.- Arrendamiento de bienes inmuebles.** A los efectos del inciso f) del artículo N° 2° de la Ley, el arrendamiento de locales correspondientes a un mismo inmueble, se considerará arrendamiento de más de un inmueble y estará gravado.

Las sociedades comerciales con o sin personería jurídica computarán la renta proveniente del arrendamiento de inmuebles, independientemente que la misma sea propietaria o no de más de un inmueble.

La disposición precedente consiste en la reglamentación de la norma contemplada en el inciso f) del artículo 2 de la Ley N° 125/91, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 2421/04. En la norma creadora de impuesto, la ley considera renta gravada aquella proveniente del arrendamiento de bienes inmuebles, con ese fin, determina lo siguiente:

Ley

Las rentas provenientes de las siguientes actividades:

Arrendamiento de bienes inmuebles, siempre que el arrendador sea propietario de más de un inmueble. A los efectos de esta disposición las unidades o departamentos integrantes de las propiedades legisladas en el Código Civil y en la Ley N° 677, del 21 de septiembre de 1960 “Sobre Propiedad por pisos y por departamentos”, serán consideradas como inmuebles independientes.

Avocado al análisis, la reglamentación dispone que el arrendamiento de *locales* que correspondan a un inmueble, será considerado como arrendamiento de más de un inmueble, y por lo tanto, su renta estará gravada. Además, en el segundo párrafo de la norma reglamentaria, se prescribe que

las sociedades que tengan o no personería jurídica y que se dediquen al arrendamiento de inmuebles, sus rentas también estarán gravadas, *con independencia de que sean o no propietarias de un inmueble*.

Lo que dispone la norma reglamentaria, es que cuando la actividad consista en el arrendamiento de *locales*, dando a entender con dicho termino que se trataría de salones, galerías, recintos, habitaciones, etc., pero situados en un solo inmueble, la reglamentación lo considera como arrendamiento de más de un inmueble. Con este criterio, se encuentran gravadas las rentas provenientes de dicha actividad, el arrendamiento de *locales*, con independencia de que el arrendador sea propietario de más de un inmueble, como lo exige la ley. Si una persona alquila varios locales, que estén ubicados en un solo inmueble, estará gravada, conforme a la reglamentación. Aquí se evidencia la ilegalidad con lo que la Ley dice al respecto.

Por otro lado, la reglamentación dispone que las sociedades comerciales deberán computar, en todos los casos, la renta proveniente de la actividad del arrendamiento, independientemente de que dichas sociedades sean o no propietarias de más de un inmueble. Resumiendo, graba la actividad de arrendamiento cuando es realizada por una sociedad comercial con o sin personería jurídica.

De estas explicaciones, salta a la vista la evidente incoherencia con la norma contemplada en el inciso f del artículo 2 de la Ley creadora del impuesto. Ello es así dado que la ley tributaria, al considerar como una renta gravada el arrendamiento de inmuebles, exige que el propietario, sea una persona física o jurídica pues la norma no discrimina, tenga el dominio de por lo menos dos inmuebles. Este requisito, la propiedad de por lo menos dos inmuebles arrendados, es una presunción que la ley realiza para considerar como comercial los arrendamientos, por lo tanto, sujeto al pago del impuesto a la renta.

En conclusión, el hecho de que el arrendamiento de *locales* situados en un solo inmueble, sea considerado como arrendamiento de más de un inmueble, y por otro lado, que el arrendamiento realizado por una sociedad comercial sea considerada una actividad agravada, resulta contradictorio con la norma legal contemplada en el inciso f del artículo 2 de la Ley N° 125 y su modificación por la Ley 2421. Esta falencia ilegalidad resulta incuestionable, pues conforme a las explicaciones realizada, la reglamentación se contradice con la ley. El hecho de tratar de ampliar el alcance del hecho generador de un impuesto, a través de una norma de rango inferior, en este caso un Decreto presidencial, contradice con lo que dispone la Constitución Nacional paraguaya en su artículo 179, en el que se afirma que la materia imponible es privativo de la ley, y de nadie más. Este requisito constitucional fue violado por un Decreto presidencial, como así también, el principio de legalidad en materia impositiva.

Otra norma contemplada en el Decreto, cuya legalidad se cuestiona, es la establecida en el artículo cuarto. Al respecto, la norma reglamentaria determina lo siguiente:

Decreto  
**Art. N° 4°.- Compraventa de Inmuebles.** Para los efectos del inciso a) del Artículo N° 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.

La reglamentación expuesta mas arriba, corresponde al inciso a. del artículo 2, de la Ley creadora de impuesto. Esta norma tributaria considera como renta gravada aquella proveniente de la actividad de compra-venta de bienes inmuebles. Al respecto la Ley dispone que:

Se consideran comprendidas:

Ley 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.

Siguiendo con el mismo criterio de análisis, pasaremos a detallar lo que la normativa reglamentaria pretende lograr. Así, la regulación dispone que las sociedades comerciales, que tengan o no personería jurídica, deberán computar como rentas aquel que provengan de la compraventa de inmuebles, sea esta realizada en forma habitual o no. Lo que sugiere es que, cuando se trate de una sociedad comercial la que realice la compra o venta de un inmueble, la renta que obtenga de ello será considerada como renta gravada, desechando en este caso la habitualidad<sup>12</sup> exigida por la ley. Si bien es cierto que la Ley creadora de impuesto otorga la facultad de que el inciso a. del artículo 2, sea reglamentada, ello no implica una regulación discrecional, como lo ocurrido en el caso analizado.

La contradicción se evidencia de la siguiente forma, por un lado, la ley dispone como hecho generador del impuesto la actividad de compraventa de inmuebles, pero siempre que sea realizada en forma habitual. Esta exigencia es con independencia de que el contribuyente sea una persona física o jurídica. Por otro lado, la reglamentación considera como hecho generador del mismo impuesto un supuesto distinto, pues al pretender considerar como hecho generador la actividad de compraventa de inmuebles realizada por las sociedades comerciales, la reglamentación olvida de la exigencia legal de la habitualidad. Por tanto, la reglamentación determina otra hipótesis fáctica distinta de lo que la Ley dispone. Este hecho, no deja dudas que el Principio de Legalidad Tributaria, nuevamente fue violado por el Decreto presidencial analizado. Tratar de crear un nuevo hecho generador, por una norma que no sea Ley del Congreso, resulta inconstitucional, dado que se trata de una exigencia de jerarquía constitucional.

Siguiendo con los análisis, pasaremos a observar otras normativas reglamentarias que se confrontan con el Principio de Legalidad aplicado en el derecho tributario. Conforme al Decreto, nuevos contribuyentes fueron credos. Esto ocurrió en los siguientes artículos:

**Art. N° 12°.- Sucesiones Indivisas.** Las sucesiones indivisas serán contribuyentes hasta que se produzca la partición.

Decreto **Art. N° 13°.- Consorcios.** Los consorcios o asociaciones de empresas constituidos temporariamente para realizar una obra, prestar un servicio o suministrar ciertos bienes son considerados sujetos pasivos del Impuesto, debiendo aplicar sobre sus ganancias la tasa general del Impuesto.

---

<sup>12</sup> La habitualidad se encuentra definida por el propio Decreto N° 6359/95, en su artículo 5, el que dispone que existe habitualidad en la compraventa de inmuebles, cuando el número bienes vendidos en el ejercicio fiscal sea superior a 2 (dos) o cuando este tipo de operaciones constituyan el giro del negocio.

Conforme lo descrito en los dos artículos del Decreto presidencial, resulta incuestionable que se asignan a las **sucesiones indivisas** y a los **consorcios** la calidad de contribuyentes del impuesto a la Renta comercial. A fin de cotejar con lo que dispone la norma creadora de este impuesto, en el artículo 3 de la Ley 125 y sus modificaciones, se determinan quienes serán los contribuyentes de tal impuesto. Al respecto, en la Ley se citan como contribuyentes a los siguientes:

- Art. N° 3°.- Contribuyentes.** Serán contribuyentes.
- Ley
- a) Las empresas unipersonales, las sociedades con o sin personería jurídica, las asociaciones, las corporaciones y las demás entidades privadas de cualquier naturaleza.
  - b) Las empresas públicas, entes autárquicos, entidades descentralizadas y sociedades de economía mixta.
  - c) Las personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior y sus sucursales, agencias o establecimientos que realicen actividades gravadas en el país. La casa matriz deberá tributar por las rentas netas que aquéllas le paguen o acrediten.
  - d) Las Cooperativas, con los alcances establecidos en la Ley N° 438/94 “De Cooperativas”.

Como fue dicho, el Principio de Legalidad Tributaria implica la designación en la Ley de los sujetos pasivos o contribuyentes, conforme a la exigencia constitucional paraguaya ya mencionada. Al pretender incorporar otros contribuyentes a través de un Decreto presidencial, nuevamente se viola aquel principio. Esto es así, pues las **sucesiones indivisas** y los **consorcios** de empresas, conforme a la lista de contribuyentes transcritos, no son designados como tales en la ley. Estos nuevos sujetos, por tanto, no pueden ser considerados como contribuyentes, caso contrario iría en contra de lo preceptuado por la norma constitucional descripta en la segunda parte del artículo 179 de la Constitución Nacional paraguaya. Esta determina que es privativo de la Ley designar a los sujetos obligados del pago del impuesto, haciendo referencia a los contribuyentes.

Por tanto, conforme a las normativas citadas y analizadas, correspondiente al Decreto N° 6359/05, se evidenciaron violaciones de normas de rango constitucional, por lo que su exigencia y aplicación para los afectados, ameritarían una acción de inconstitucionalidad en contra de ellos. El respeto que el Estado debe tener hacia sus propias normas, es lo anhelado por todos, pues con ello se contribuye a una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, quienes en la mayoría de los países se hallan en desventajas ante el poder de imposición del Estado.

El respeto de los preceptos constitucionales, es la base para que un estado sea considerado como de Derecho. Para que esto se mantenga, el sujeto activo, a través de sus organismos, debe ajustarse a los mandatos legales, y en mayor medida, a lo que ley madre prescribe.

## 5.2. El Decreto N° 6806/05, que reglamente el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (I.V.A)

En el Decreto presidencial N° 6806/05, se ha reglamentado el Impuesto al Valor Agregado, conocido con la sigla I.V.A. En este Decreto, que hora será objeto de análisis, se ha ampliado algunos alcances de la Ley creadora del impuesto reglamentado. Esta afirmación se podrá apreciar a continuación, acorde al mismo sistema ya adoptado para el análisis del Decreto citado más arriba.

En la Ley creadora del impuesto, se determina como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado lo siguiente:

- Art. N° 77.- Hecho Generador.** Crease un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado. El mismo gravará los siguientes actos:
- Ley
- a) La enajenación de bienes.
  - b) La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.
  - c) La importación de bienes.

La norma citada, si bien crea el impuesto, a su vez determina el hecho generador del mismo. La ley, en su artículo siguiente define los actos mencionados como agravados por el I.V.A, por lo que dichas definiciones contempladas en el artículo 78 implica, conforme a nuestro parecer, una extensión del hecho generador del I.V.A. Al respecto, las definiciones son las siguientes:

- Art. N° 78.- Definiciones.**
- 1) Se considerará enajenación a los efectos de este impuesto toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera sus propietario.
- Será irrelevante la designación que las partes confieran a la operación así como las formas de pago.
- Ley
- a) La afectación al uso o consumo personal por parte del dueño, socios, directores y empleados de la empresa de los bienes de ésta.
  - b) Las locaciones con opción de compra o que de algún modo prevean la transferencia del bien objeto de la locación.
  - c) Las transferencias de empresas, cesión de cuotas partes y de acciones de sociedades con o sin personería jurídica sin no se comunica a la Administración Tributaria; adjudicaciones al dueño, socios y accionistas, que se realicen por clausura, disolución total o parcial, liquidaciones definitivas.
  - d) Contratos de compromiso con transferencia de la posesión.
  - e) Los bienes entregados en consignación.
- 2) Por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte un ventaja o provecho, tales como:

- a) Los préstamos y financiaciones.
  - b) Los servicios de obras sin o con entrega de materiales.
  - c) Los seguros.
  - d) Las intermediaciones en general.
  - e) La cesión de uso de bienes tales como: muebles, inmuebles o intangibles.
  - f) El ejercicio de profesiones, artes u oficios.
  - g) El transporte de bienes y personas.
  - h) La utilización personal por parte del dueño, socio y directores de la empresa, de los servicios prestados por ésta.
- 3) Por importación se entenderá la introducción definitiva de bienes al territorio nacional.

En el Decreto N° 6806/05, en su **artículo 4**, vuelve a definir qué se entiende por servicios para el impuesto reglamentado. Tal definición concluye con citar algunos servicios, los cuales no fueron primeramente mencionados en la ley creadora del impuesto. Al respecto el decreto cita como servicios los siguientes:

Se encuentra comprendidos entre ellos los servicios tales como:

- a) El ejercicio de profesiones universitarias y artes, sea de manera directa y/o a través de sociedades simples constituidas para prestar tales servicios o asesorías por medio de dichas entidades.
- b) Las actividades de despachantes de aduana y rematadores.
- c) Las actividades de comisionistas, corretajes e intermediaciones en general.
- d) La cesión de uso de bienes, tales como muebles, inmuebles o intangibles, incluidas las operaciones de arrendamiento financiero.
- e) Reparación de bienes en general.
- f) Carpintería.
- g) Seguros.
- h) Transporte de bienes o de personas.
- i) Intermediación financiera y cualquier otro servicio que presten las entidades que realizan esta intermediación.
- j) Estacionamiento de autovehículos.
- k) Vigilancia y similares.
- l) Alquiler de exhibición de películas.
- m) Discotecas.
- n) Hotelaría, moteles y similares.
- o) Cesión del uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes y privilegios.
- p) Agencias de viajes y turismo.
- q) Pompas fúnebres y actividades conexas.
- r) Lavado, limpieza y teñido de prendas en general.
- s) Publicidad.
- t) Construcción, refacción y demolición.

Decreto

- u) Préstamos de dinero que no constituyan intermediación financiera, conforme a lo dispuesto en la Ley de Bancos.
- v) Emisión de Tarjetas de Crédito y servicios conexos.

Es visible que la Ley creadora de impuesto fue ampliada considerablemente en su alcance con por el artículo del Decreto analizado. Esta técnica reglamentaria es pasible de ocasionar confusión en los destinatarios de la norma, dado que citan otras circunstancias que no fueron citadas en la Ley, por lo que su exigencia resultaría un tanto dudosa. Por otro lado, el hecho de ampliar el alcance de una definición legal, a través de un Decreto, resulta hasta contradictoria a la Constitución Nacional del Paraguay, en la que prescribe que el hecho generado de los Tributos debe ser establecido por la Ley. Pues como fuera dicho más arriba, cuando los hechos generadores son definidos por ley, tal circunstancia, debe ser considerada integrante de aquel, por tanto, se requeriría de una ley.

Por otro lado, el propio **artículo 78** de la Ley, no otorga facultad al órgano encargado de reglamentarla para especificar o ampliar tal concepto. Esto fue lo acontecido en el **artículo 4** del Decreto Presidencial analizado, pues amplía el alcance del artículo reglamentado. Aquellos actos o hechos citados por la norma reglamentaria, ausentes en la definición de servicios contemplado en la Ley del I.V.A, no tiene otra finalidad que ampliar el hecho generador de tal impuesto. Por ende, ilegal.

Este problema, deriva de la propia redacción dada al **artículo 78** de la Ley creadora del Impuesto al Valor Agregado. Así, al tratar de definir los actos gravados por dicho impuesto, no se limitó únicamente a ello, sino que citó algunos actos o hechos que, conforme a la norma, se consideran dentro de tal definición. Esta técnica legislativa acarrea inconvenientes para los destinatarios de ella, puesto que la Ley no especifica si la mención a que hace referencia la norma es de carácter *taxativo* o *enunciativo*, por lo tanto, pasible de confusión para los contribuyentes.

Finalizando ya con el análisis de las normas reglamentarias que colisionarían con el Principio de Legalidad tributaria, creemos conveniente realizar el siguiente análisis del artículo 36 del Decreto aquí comentado. En él se determinó que:

Decreto

**Art. N° 36 Transitorio.** Déjese en suspenso, la aplicación del Impuesto en las operaciones de venta de combustibles derivados del Petróleo en el mercado interno y en las operaciones de importación de estos derivados y de Petróleo Crudo.

Dicha norma reglamentaria transcrita, con el ropaje de un suspenso, lo que pretende es derogar la aplicación del Impuesto al Valor Agredo, para los combustibles derivados del Petróleo, sean en su venta al público o en la importación del mismo. Cabe recordar que, conforme al sistema impositivo paraguayo<sup>13</sup>, las leyes no pueden ser derogadas, sino exclusivamente por otras leyes. Y por otro lado, la remisión en materia tributaria, que no es otra cosa que el perdón de una obligación, contemplado en el artículo 168 de la Ley 125/91, exige que ella sea realizada también

<sup>13</sup> **Artículo 7.** Código Civil Paraguayo.

Las Leyes no pueden ser derogadas, en todo en parte, sino por otras leyes.

Las disposiciones especiales no derogan a las generales, ni éstas a aquéllas, salvo que se refieran a la misma materia para dejarla sin efecto, explícita o implícitamente.

por medio de una ley. Pretender derogar o perdonar un tributo, conforme sea el caso, es requisito *sine qua nom* la existencia de una ley que así lo determine, caso contrario, resultaría ilegal.

Salta a la vista el desconocimiento de la Constitución Nacional Paraguaya y de las leyes por parte de los órganos encargados de reglamentar las mismas en nuestro país, en su caso el Poder Ejecutivo. Este debe adecuar su actuar a las exigencias constitucionales vigentes y no aferrarse únicamente al interés económico del fisco, en directa violación de ellas. Bajo el ropaje de reglamentaciones impositivas, como ser los Decretos o Resoluciones administrativas, no se puede pretender modificar una Ley del Congreso. Este criterio de fácil comprensión, va en contra del orden jurídico paraguayo, pues las leyes en el Paraguay solamente pueden ser derogadas o modificadas por otras de igual jerarquía. El so pretexto del Estado de lograr una mayor recaudación a través de los Impuestos, podría afectar ilegítimamente derechos fundamentales de los individuos, en particular el patrimonio del contribuyente, pues es éste quien se verá perjudicado con tales actos ilegítimos.

## **6. Conclusión.**

El ámbito de aplicación y exigencia de los *tributos*, como fuera dicho, pertenece al Derecho Tributario, rama del Derecho Publico, en el cual se reglamentan las actuaciones del Estado con los particulares. El actuar del Estado debe ajustarse a las exigencias constitucionales y legales, pues de lo contrario el estado de Derecho se vería desfigurado y, porque no, ausente. Los contribuyentes, al momento de abonar sus *tributos* deben estar seguros de que sus actividades profesionales, comerciales, industriales o de servicios se encuentran descriptas como hechos generadores de impuestos, siendo ella la condición *sine qua nom* de la aplicación real del *Principio de Legalidad Tributaria*. Piedra angular de todo sistema jurídico tributario.

Si bien es cierto que la mayor parte de los ingresos del Estado provienen de los *tributos*, en el caso del Paraguay a través del I.V.A, el soberano debe respetar las exigencias legales, limitándose a describir detalladamente la hipótesis fáctica del impuesto a ser exigido en una Ley. Esto otorga seguridad para los contribuyentes, quienes sos los únicos afectados, dado que son ellos los destinatarios de las normas tributarias. El hecho de que el estado exija el pago de impuestos, tiene un impacto en el patrimonio de los contribuyentes. Esta faceta importa una intromisión al ámbito del derecho patrimonial de cada uno de ellos, extremo que a su vez se halla al amparo de la Constitución Nacional paraguaya, en la que se consagra que el patrimonio de las personas es inviolable.

Pretender ampliar o modificar hechos generadores de impuestos creados por Ley, por medio de normas de jerarquía inferior, resultas inaceptables para el orden jurídico paraguayo, e imperdonable para los representantes de los órganos que así lo hagan. El hecho generador y los contribuyentes, deben estar específicamente indicados en la ley, pues de lo contrario, colisionaría con lo que dispone la Constitución Nacional paraguaya.

En fin, con los Decretos presidenciales N° 6359/05 y N° 6806/05, reglamentarias del IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIO; y del IMPUESTO AL VALOR AGRADO, respectivamente, se incurrieron en violaciones de preceptos constitucionales y doctrinarios aplicables al Derecho Tributario. No todo esta perdido, pues tales anomalías, deja

una brecha para que aquellos afectados exijan el cumplimiento de preceptos constitucionales por parte del Estado, a fin de dejar precedentes jurisprudenciales aplicables a la materia. Esto ayudará a una mayor seguridad jurídica, tan anhelada por varios inversionistas y extranjeros que pretenden llevar adelante proyectos económicos en el Paraguay. El primer punto de partida para ello, es una correcta estructura impositiva, y en especial, un ambiente saludable que transmita seguridad jurídica en el ámbito del Derecho tributario.

## 7. Bibliografía.

- BLANCO GARCÍA, Vicente. “*Diccionario Ilustrado Latino – Español y Español – Latino*”. Séptima Edición. Ediciones Aguilar S.A. Madrid, 1968
- CONSTITUCIÓN NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY. Año 1992. Editorial Intercontinental. Asunción, 2003.
- DECRETO PRESIDENCIAL N° 6806/05. Por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado establecido en la Ley N° 125/91, con la redacción dadas por la Ley N° 2421/04. Firmado Nicanor Duarte Frutos – Ernst F. Bergen.
- DECRETO PRESIDENCIAL N° 6359/05. Por el cual se reglamenta el Impuesto a las Rentas de actividades comerciales, industriales y de servicios previsto en el Capítulo T, 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. Firmado Nicanor Duarte Frutos – Ernst F. Bergen.
- GARCÍA BELSUNCE, Horario A. Director. “*Tratado Tributación*”. Derecho Tributario. Tomo I. Volumen 1 y 2. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.
- JARACH, Dino. “*EL HECHO IMPONIBLE*” Teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Editorial Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, 1996.
- JARACH, Dino. “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”. Editorial Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, 2003.
- LEY N° 125/91 – NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO.
- LEY N° 2421/04 – DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL.
- MERSAN, Carlos A. “*Derecho Tributario*”. Octava edición. Editora Litocolor. Asunción, 1997
- PEÑA VILLAMIL, Manuel. “*Derecho Tributario*”. Tomo II. Editora Litocolor. Asunción, 1995
- RUOTI COSP, Nora Lucía. “*Lecciones para cátedra de Derecho Tributario*”. Editora Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L. Asunción, 2006
- RUOTI COSP, Nora Lucía. “*Ley N° 125/91 Nuevo Régimen Tributario – Ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*”. Editora Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L. Asunción, 2006
- ZAINQUI, J.M.<sup>a</sup>. “*Diccionario razonado de sinónimos y contrarios*”. Editorial De Vecchi S.A. Barcelona, 1973