

# TRIBUTARIO

LECCION Nº 1.

EL DERECHO TRIBUTARIO. CONTENIDO Y UBICACIÓN EN LA CIENCIA DEL DERECHO. El derecho Tributario como rama del Derecho Público, del derecho Financiero y del Derecho Fiscal. Autonomía Científica y Didáctica del Derecho Tributario. Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas. Concepto del Tributo.

El Derecho Tributario. Contenido y ubicación en la ciencia del derecho.

El derecho tributario aparece en la obra como parte del Derecho Financiero o de la Ciencia de la Hacienda Pública o Finanzas.

El Derecho Financiero comprende la legislación presupuestaria, la de contabilidad pública, el régimen de las erogaciones y el de los ingresos.

El Derecho Tributario se ocupa solamente de los ingresos de fuente tributaria, que es una parte de los ingresos o recursos financieros del Estado

El Derecho Tributario. Contenido y ubicación en la ciencia del derecho.

El derecho Financiero comprende toda la actividad económica financiera del Estado dirigida a la captación de los ingresos fiscales, su administración y aplicación a través del presupuesto y el gasto público a las funciones y objetivos propios del Estado y los órganos que lo conforman, a lo cual hay que agregar, finalmente, el control a través de la contabilidad fiscal y la ejecución presupuestaria, a más de las que se realizan por otras instituciones, tales como el Congreso y la Contraloría General de la República.

El Derecho Tributario. Contenido y ubicación en la ciencia del derecho.

El derecho tributario se ocupa solamente de una parte de los ingresos públicos y que son los que se refieren, en exclusividad, a los ingresos tributarios, provenientes de los impuestos, las tasas y las contribuciones que nítidamente aparecen dentro del esquema que informa el contenido del Derecho Financiero como ingresos de derecho público.

El derecho Tributario es parte del Derecho Financiero, siendo este último de más amplio y extenso contenido.

El derecho Tributario como rama del Derecho Público, del derecho Financiero y del Derecho Fiscal.

Es eminentemente de Derecho Público. Derecho Constitucional: se registran una veintena de disposiciones constitucionales referidas directamente a la tributación.

Deviene también de que la fuente de los ingresos tributarios corresponde a ingresos de Derecho Público del Estado, esto es, a las aportaciones que como prestación pecuniaria el Estado exigen en virtud de su poder de imperio a las personas y entidades alcanzadas por el tributo, en ejercicio y expresión de su soberanía.

El derecho Tributario como rama del Derecho Público, del derecho Financiero y del Derecho Fiscal.

El Derecho financiero tiene un contenido más amplio y general. Es un naturaleza heterogénea, es un conjunto de disposiciones de contenido vario, ora de Derecho Público, ora de derecho Privado, relativas a los ingresos, los gastos y el presupuesto.(Dino Jarach)

El derecho fiscal, comprende a toda la actividad estatal dirigida a la captación de los ingresos fiscales, sean estos provenientes del Derecho privado así como del Derecho Público.

Comprende al Estado perceptor y recaudador, en la gestión dirigida a la captación de todos los ingresos de cualquier fuente y su administración.

El derecho Tributario como rama del Derecho Público, del derecho Financiero y del Derecho Fiscal.

El derecho tributario es parte del derecho financiero y parte del Derecho Fiscal, que comprende el conjunto de ingresos fiscales del Estado de cualquier fuente sea actuando en el campo del Derecho Público o del Derecho Privado.

El derecho tributario se limita a los ingresos de derecho público del Estado.

Definición de Derecho Tributario:

*“Es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del estado dirigida a la obtención y recaudación de los tributos y los derechos y obligaciones que de ello resultan en la vida de relación de una sociedad determinada.”*

Autonomía Científica y Didáctica del Derecho Tributario.

En sus principios aparece dentro de la Economía Política y luego de las Finanzas Públicas.



En Paraguay mucho tiempo dentro de las Finanzas Públicas o formando parte de un capítulo del Derecho Administrativo.

La Facultad de Ciencias Económicas incorpora la materia en el año 1948 con la denominación de Legislación Fiscal del Paraguay.

En el año 1967 integra el programa de estudio de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción con lo cual se consolida definitivamente su autonomía científica y didáctica.

Autonomía Científica y Didáctica del Derecho Tributario.

*“Es una disciplina científica de materia más limitada, que tiene como característica la homogeneidad de las instituciones que de ella forma parte” (Dino Jarach, Derecho Tributario)*

Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas.

Con el derecho Constitucional:

Con el derecho Administrativo: los órganos facultados por ley para la aplicación del sistema tributario y la recaudación de los tributos, así como dirimir las controversias en sede puramente administrativa, se halla a cargo de órganos de la administración del Estado.

Con el Derecho Civil y Comercial: Varios actos, contratos, actuaciones y actividades propios se hallan alcanzadas por el tributo como materia imponible. Ejemplo: compraventa, préstamos, hipoteca, prenda, transferencias de dominio, arrendamiento de muebles e inmuebles, el desarrollo de actividades comerciales e industriales, la prestación de servicios y otros.

Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas.

Con el Derecho Penal: un capítulo dedicado a las infracciones y sanciones que regula la violación de las normas tributarias. Castiga además, la evasión de impuestos con la pena privativa de libertad.

Con el Derecho Procesal: en sus vertientes de Procesal Civil y Procesal penal, cuyas reglas son de aplicación supletoria en el Procesal Tributario.

Con el Derecho internacional: Tratados, acuerdos y convenios para evitar la doble imposición internacional.

Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas.

Con las ciencias económicas: Aparece dentro de las ciencias económicas, en tanto el tributo es un fenómeno económico-financiero que se convierte en jurídico al regularse por la ley.

Con las ciencias contables: los sistemas tributarios se apoyan en los registros y asientos contables, libros y demás documentos del área contable, que constituyen elementos de juzgamiento de gran relevancia, sobre todo en la labor de fiscalización tributaria.

Concepto del 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” (Carlos Mersán)*

*“Es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio” (Dino Jarach)*

*“Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio” (Giuliani Fonrouge)*

*“Es una prestación pecuniaria, excepcionalmente en otra especie, exigida por el Estado (ente central o descentralizado) en virtud de una ley, a los efectos de obtener ingresos para el cumplimiento de sus fines y el desarrollo nacional” (Marco A. Elizeche)*



LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA. La Relación jurídica tributaria, concepto, naturaleza jurídica y contenido. La obligación Tributaria. Concepto, contenido y elementos. El Hecho imponible como contenido de la Obligación Tributaria, Aceptaciones y manifestaciones diversas.

La Relación jurídica tributaria: Concepto:

Regulación normativa de todo relacionamiento, vínculos e interacciones que se originan como resultado y consecuencia de la aplicación de una ley tributaria.

Todo lo que deviene como consecuencia de la actividad tributaria, integrada por los correlativos derechos y obligaciones que surgen del ejercicio del Poder Tributario, que vincula y en la que son partes: el Estado representado por la Administración Tributaria o el órgano recaudador, por un lado y los sujetos obligados y aun terceras personas por la otra parte, entre los cuales se generan estas relaciones, situaciones y vínculos.

Naturaleza

jurídica:

*Es una relación de derecho:* por cuanto la imposición del sistema tributario deviene exclusivamente de la ley.

El vínculo que genera esta relación es de naturaleza personal y obligacional.

Personal: porque frente al acreedor que es el fisco aparece una persona como sujeto obligado compelido por la ley para satisfacer una prestación sea como contribuyente o responsable.

Obligacional: constituye la esencia de la relación jurídica tributaria la obligación de ingresar o pagar el tributo, (deuda tributaria), por lo que por el otro lado también se denomina crédito fiscal.

Contenido.

Obligación sustantiva de dar, que no es otra cosa que la *obligación tributaria*.

Junto a la obligación principal aparecen precediéndola, concomitante con ella o con posterioridad a su cumplimiento o realización, un conjunto de obligaciones llamadas accesorias que consisten en *obligaciones de hacer y no hacer*.

Ejemplo de Obligaciones de hacer: Presentar declaración jurada, llevar libros y registros, expedir y conservar comprobantes, facturas, notas de ventas y otros documentos, informar a la administración tributaria entre otras.

*Obligaciones procesales:* que se refieren a que en la relación fisco-sujetos obligados las actuaciones de uno y de otro deben ceñirse a un régimen procedimental, de modo que la relación jurídica tributaria se gobierna do conformidad a un conjunto de normas y principios que constituyen el Derecho Procesal Tributario.

La

obligación

Tributaria.

Concepto:

*“Es el vínculo jurídico en virtud del cual unas personas en el carácter de sujetos obligados son compelidas a entregar al Estado una prestación pecuniaria o de otra especie en concepto de tributo por la realización del hecho imponible”*

La relación jurídica en su contenido insume todo el complejo de situaciones y actuaciones que surgen como consecuencia de la aplicación de la ley tributaria, es decir, toda la fenomenología tributaria en su más amplia espectro, en tanto la obligación tributaria es la parte esencial, de la relación jurídica tributaria.

*“El soplo vital de la relación jurídica tributaria”* (Founrouge)

La obligación Tributaria.

Contenido: la obligación de dar, como nota fundamental del conjunto de la relación.

Elementos:

Sujeto activo: El Estado, sea del ente central o descentralizado, el que por ley ejerce la potestad tributaria.

Sujetos pasivos o sujetos obligados: se dividen en dos grupos: contribuyentes y los responsables.

El objeto de la obligación tributaria: es la prestación pecuniaria o excepcionalmente, de otra especie.



Elementos:

El hecho imponible: que es el presupuesto, acontecimiento o circunstancia señalada por la ley cuya realización va a generar la obligación tributaria y el crédito fiscal.

La causa: responde al interrogante del motivo o razón de ser por lo cual se impone a las personas la obligación de dar o entregar la prestación exigida por el Estado en concepto de tributo.

La ley: el sistema tributario se funda única y exclusivamente en la ley.

El hecho imponible como contenido de la Obligación tributaria.

Es el núcleo central de ella.

Es el germen vivencial de la obligación tributaria, en tanto su realización o manifestación es lo que va a generar su nacimiento y gestación.

*“Es toda manifestación de riqueza, empresa, actividad, operaciones y actuaciones de contenido económico que el legislador toma como reveladores de la capacidad contributiva de una persona para imponer sobre ellos el sistema tributario.”*

Acepciones y manifestaciones diversas del hecho imponible.

Acepciones:

Prof. Rubens Gómez de Souza: Fato Generador (Hecho generador)

Narciso Amoros Rica: Hecho Tributario.

Rossi: Hecho Económico Financiero.

Roque García Mullin cita a G. Ataliba: Hipótesis de Incidencia Tributaria o Hipótesis de la Incidencia.

Ramón Valdés Costa: Presupuesto de hecho, lo cual implica el carácter hipotético de la norma.

Constitución de la República del Paraguay: art. 179 Materia imponible.

Manifestaciones del Hecho imponible:

Estático o objetivo: trasunta lo que en abstracto se describe en la norma tributaria.

Dinámico o subjetivo: resulta cuando el enunciado abstracto del presupuesto de hecho descrito por la ley, es llevada al terreno operativo o material por la acción humana, que así le da vida real al hecho imponible.

Espacial: en virtud de que la soberanía fiscal de un Estado o país no puede extenderse más allá de sus fronteras limítrofes, lo que implica que el hecho imponible no puede aplicarse más allá de los límites de un Estado formal o internacionalmente reconocido por los demás Estados.

Manifestaciones del Hecho imponible:

Temporal: la ley tributaria no puede retrotraerse e incidir sobre hechos imponibles acaecidos con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia. Cabe considerar la manifestación del hecho imponible en relación a la oportunidad, los términos y plazos establecidos por la ley para la presentación de la declaración jurada y pago de tributos.

Cuantitativo: el cálculo económico de la situación u operación gravada. *Ejemplo:* el impuesto reconoce una base imponible que en su cuantificación económica se tomará para aplicar sobre ella un porcentaje o alícuota, para llegar al monto a pagar, que constituirá el crédito fiscal o la deuda tributaria.

Manifestaciones del Hecho imponible

Hecho imponible internacional: hay hechos imponibles que por sus características y peculiaridades propias hacen posible que tengan la eventualidad de atravesar las fronteras de un Estado. *Ejemplo:* impuesto a la renta, en especial los ingresos que generan las operaciones de transporte internacional, colocación de capitales fuera del país, remesa de beneficios, interés o utilidades al país donde reside el titular.

Es práctica habitual la celebración de acuerdos internacionales entre dos o más Estados para evitar la doble tributación internacional.



### LECCION N° 3

Los sujetos y el objeto de la obligación tributaria. Sujeto Activo de la obligación Tributaria. Los organismos perceptores de tributos: El Ministerio de Hacienda y otros del Ente Central y los descentralizados. Sujetos pasivos o sujetos obligados. Clasificación de los Responsables. El objeto de la Obligación. Sujeto activo de la obligación tributaria. Siempre será el Estado.

Estado en su calidad de recaudador= Fisco.

Ejerce la función recaudadora, a través de organismos del ente central, como de los entes descentralizados.

Los organismos perceptores de tributos: Ministerio de Hacienda y otros del ente Central y descentralizados.

#### EL MINISTERIO DE HACIENDA.

Régimen legal: Ley N° 109/91.

##### Subsecretarías de Estado:

De Tributación: aplica y percibe los tributos ley 125/91 y 2421/04

##### Unidades:

Dirección de Grandes contribuyentes.

Dirección General de Recaudaciones.

Dirección General de Fiscalización.

Dirección de Apoyo.

Dirección de Planificación y Técnica tributaria.

**Dirección de Grandes contribuyentes:** Gestión y control de mayor caudal y envergadura empresarial, alcanzados por el Impuesto a la Renta. Superior a 100.000.000Gs anuales.

**Dirección General de Recaudaciones:** pequeños y medianos contribuyentes.

Agregar funciones según ley 109/91

Dirección General de Fiscalización.

Dirección de Apoyo.

Dirección de Planificación y Técnica tributaria.

**Sub secretaria de Estado de Administración Financiera:** elabora el anteproyecto del Presupuesto General de la Nación.

**Subsecretaría de Estado de Economía e Integración:** a través de su Dirección de Ingresos fiscales efectúa los estudios y seguimiento de los ingresos fiscales.

**Abogacía del Tesoro:** asesorar a todas las reparticiones del mismo;

Representa en toda acción judicial, como demandante o demandado.

Promueve por vía judicial el cobro de tributos aduaneros.

#### MINISTERIOS

**De Educación:** certificados, expedición y visación de títulos, entre otros.

**De Relaciones Exteriores:** visación y expedición de pasaportes.

**De Industria y Comercio:** inscripción y habilitación de patentes comerciales, industriales, intelectuales y otros aranceles.

**De Agricultura y Ganadería:** Dirección del Servicio Forestal Nacional: control, expedición y autorización para la extracción de rollos de madera.

**De Salud Pública:** aranceles por los servicios de atención médico-sanitaria , en especial el Hospital de Clínicas.

#### ENTES DESCENTRALIZADOS

**MUNICIPALIDADES:** cobran impuestos, tasas y contribuciones diversos.

**Administración Nacional de Navegación y Puertos (A.N.N.P):** tasas portuarias.

**Dirección Nacional de Aeronáutica Civil (D.I.N.A.C.):**tasas aeroportuarias.

**Empresa de Servicios Sanitarios del Paraguay (ESSAP):** precios por provisión, contribuciones de obra pública (tendido e instalación de la red vial de distribución, alcantarillado sanitario, desagüe pluvial, y cloacal), tasas de mantenimiento y servicios.

#### ENTES DESCENTRALIZADOS (cont.)

**Administración Nacional de Electricidad (A.N.D.E.):** contribución de obra pública de tendido, columnas y cableado en la vía pública, tasa de alumbrado público.

**Universidad Nacional de Asunción (U.N.A.):** aranceles o tasas (certificados de estudios, visaciones, derechos de examen, entre otros)

#### SUJETOS OBLIGADOS

Sujetos pasivos de la obligación tributaria:

Sujetos obligados



**Definición:** Son los deudores o entidades señaladas por la ley en quienes se cumplen los presupuestos jurídicos establecidos y que estarán constreñidos a entregar la prestación pecuniaria o de otra especie al Fisco.

Contribuyentes y Responsables

Semejanzas:

Son sujetos obligados

Señalados por la ley

Compelidos al pago

Entregar al Sujeto Activo.

Diferencias:

**C:** se da y manifiesta el Hecho imponible (H.I.)

**R:** no se da ni manifiesta el H.I., pero sí a través de él se halla vinculado con el contribuyente.

**C:** Paga por deuda propia.

**R:** paga por deuda ajena.

**RESPONSABLES SUSTITUTIVOS.**

Reemplazan al contribuyente.

Lo desplaza y ocupa su lugar.

Ej: instituciones bancarias o financieras en actos y contratos gravados relacionados con la actividad de intermediación.

Los escribanos públicos en los actos y contratos en los cuales intervengan.

**RESPONSABLES SOLIDARIOS.**

No desplazan al contribuyente ni ocupan su lugar, se colocan al lado del contribuyente y asumen con él la obligación de pagar el tributo.

**Ventaja:** el Estado puede compeler a ambos por la deuda.

Tiene como deudores al contribuyente y al responsable.

Puede exigir de ambos o a cualquiera el pago íntegro y total de la obligación tributaria.

**RESPONSABLES SOLIDARIOS.**

Ejemplos:

Adquirentes de casas de comercios y sucesores en el activo y pasivo en caso de adeudar tributos como consecuencia de la realización del acto, salvo que se cuente con el certificado de no adeudar tributos.

ISC: los transportistas o agentes de transporte por las mercaderías para cuyo traslado hayan sido contratados que no exhiban el comprobante de pago, las cédulas o precintas de control, certificados o guías de traslados.

**RESPONSABLES SOLIDARIOS.**

Código Aduanero: Responsabilidad de los transportistas y agentes de transporte, así como también a los despachantes de aduana, por las faltas e infracciones en que incurran en los actos y operaciones aduaneras en que intervengan en su condición de auxiliares del servicio aduanero.

**RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.**

Los representantes legales y voluntarios (Art. 182 ley N° 125/91.)

Por aplicación supletoria del Código Civil a la representación legal de los padres por los hijos menores, de los tutores por sus pupilos y los curadores por los incapacitados que no pueden valerse por sí mismos, según la ley.

**RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.**

Los presidentes, directores o representantes de sociedades anónimas y los gerentes de las sociedades de responsabilidad limitada así como los representantes y apoderados de las sociedades comerciales en general.

Representantes voluntarios: la del mandatario por sus mandantes, la de los apoderados por sus poderdantes en los términos del mandato que reciben.

**RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.**

Se limitan a responder por el valor de los bienes que administren o se hallan bajo su guarda o custodia, o en los términos de la responsabilidad que hace a la función, representación o cargo que asumen.

**OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La entrega de la prestación pecuniaria o excepcionalmente de otra especie o cantidades de cosas o servicios, establecidos por la ley,

**Forma preferida:** en dinero efectivo.

**En especie:** régimen legal de la prestación de recursos minerales e hidrocarburos.

**Excepcional:** prestación de servicios. Ej: conscripción vial y el "tributo del liberación"



#### LECCION 4

LA CAUSA Y LA LEY COMO CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. El elemento causal en las obligaciones. La causa en el Código Civil. Fundamentación del elemento causa en la obligación tributaria. La ley y el principio de legalidad como eje cardinal de la tributación. El principio de legalidad y la pirámide de Kelsen

#### **El elemento causal en las obligaciones. La causa en el Código Civil.**

**Causa:** porqué o motivo por el cual se constriñe a una persona a sufrir un detrimento en su patrimonio, para entregarlos a modo de aporte al Estado, en concepto de tributo.

Pangrazio: "El código civil ha prescindido del elemento causa (art. 417 Las obligaciones derivan de algunas de las fuentes establecidas por la ley)

La causa no está ausente en el contenido de la obligación civil. Art. 418 "*La prestación que constituye el objeto de la obligación debe ser susceptible de valoración económica y corresponder a un interés personal, aun cuando no sea patrimonial del acreedor*"

Subyace en la expresión de la voluntad, el acuerdo y el consentimiento de las partes como elementos condicionantes para la generación de las obligaciones en general y de los contratos en particular.

#### **Fundamentación del elemento causa en la obligación tributaria.**

Causalistas: aceptan y reconocen en el contenido de la obligación tributaria

Anticausalistas: no aceptan, considerándola inclusive, prescindible e innecesaria, por cuanto la exigibilidad se asienta en el poder de imperio del Estado que deviene de su soberanía.

Escuelas

Prof. Grizziotti: la funda en los "*servicios y beneficios que el Estado presta a la sociedad*"

#### **Crítica:**

los servicios y beneficios son objetivos propios del Estado.

Confunde la causa con los fines y objetivos del Estado.

2. En el consentimiento legislativo y los fundamentos legales que se han tenido en cuenta para la vigencia de la ley tributaria.

**Crítica:** Confunde la causa con la ley.

3. Se funda en la "*necesidad del Estado de obtener ingresos económicos financieros para el cumplimiento de sus fines*".

**Crítica:** identifica la causa en el contenido del Derecho Financiero, cual es, el objetivo que persigue con la gestión dirigida a la obtención de ingresos por parte del Estado.

La causa como nexo o puente entre la ley y el presupuesto de hecho.

La causa concurre como elemento sustancial para la selección y descripción del hecho imponible en el contexto de la norma tributaria.

Capacidad contributiva

Manifestación de la capacidad contributiva como expresión del elemento causal.

La relación tributaria se manifiestan hechos, actos emprendimientos y acontecimientos, tales como la riqueza, el patrimonio, el consumo y otros, que revelan esta capacidad, asimilable a la capacidad económica o de pago.

Proporciona a los sistemas tributarios los supuestos que conformarán los hechos imponibles.

Capacidad contributiva

Ley Nº 125/91: Libro I Impuesto a los ingresos.

Libro II Impuesto al capital (impuesto al patrimonio)

Libro III Impuesto al Consumo.

Libro IV Impuesto a los actos y documentos (dejado sin efecto)

Capacidad contributiva

Tiene rango constitucional:

Art. 181 "*La creación y vigencia del tributo atenderá a la capacidad contributiva de los habitantes*"

La ley y el Principio de legalidad como eje cardinal de la Tributación.

"*Nullum tributum sine lege (No hay tributo sin ley) -----Principio de legalidad en materia tributaria.*

El poder de imperio del Estado para imponer coercitivamente el tributo le es dado en virtud y por mando de la ley.



La ley tributaria comprenderá a todos los demás elementos que conforman el contenido de la obligación tributaria.

La ley indicará:

El sujeto activo

El sujeto pasivo

El hecho imponible: debe manifestarse en aptitudes y revelaciones de la capacidad contributiva (elemento causal)

Objeto: la entrega de la prestación.

El principio de legalidad está consagrado en los siguientes artículos de la Constitución de la República del Paraguay:

Art. 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”*

Art. 178: *“De los recursos del Estado: Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas y contribuciones y demás recursos, explota por sí, o por medio de concesionarios, los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, royaltíes, 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”*

Art. 179: *“De la creación de tributos: Todo tributo, cualquiera 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 PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA PIRAMIDE DE KELSEN

Art. 137 Constitución Nacional: *De la supremacía de la Constitución Nacional: La ley suprema de la República es la Constitución. Esta, los tratados, convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados, las leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas del inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado. ...Carecen de validez todas las disposiciones o actos de autoridad opuestos a lo establecido en esta Constitución”*

En la cima la **Constitución Nacional** y específicamente las disposiciones constitucionales referidas a la tributación.

Le siguen **los tratados, acuerdos y convenios internacionales**: vigencia subordinada a la ratificación parlamentaria. Ej: ALADI, MERCOSUR, Itaipú, Yacyretá, acuerdos y convenios internacionales sobre la doble tributación con otros países.

**La ley**: sancionado por el Congreso y promulgado por el Poder Ejecutivo; instrumento jurídico dotado del poder de imperio para exigir coercitivamente a las personas indicadas, a la entrega de la prestación pecuniaria o de otra especie, en concepto de tributo.

**Los Decretos**: son actos administrativos pero no pueden instaurar e imponer sistemas tributarios, materia reservada a la ley.

**Importancia**: pueden servir para reglamentar, interpretar, establecer modos y formas de aplicación de la ley tributaria, pero no puede modificar e interferir el texto o contenido.

**Resoluciones**: actos administrativos reglamentarios y normativos de la autoridad administrativa.

Nos interesan las resoluciones del Ministerio de Hacienda o la Subsecretaría de Tributación, y los demás órganos de la administración tributaria nacional, del ente central o descentralizados, con la misma limitación asignada a los decretos.

**Usos y costumbres**: tendrán prevalencia en materia tributaria, siempre que la ley se refiera a ellos.

**Jurisprudencia y doctrina**:

*Importancia de la jurisprudencia*: en la medida que ayuda como precedente para casos similares. Ej: aportes jurisprudenciales del Ministerio de Hacienda, Tributación, y otros órganos perceptores de tributos, los fallos del Tribunal de Cuentas en materia contencioso-administrativa y los de la Corte Suprema de Justicia.

*La doctrina*: sirven para entender y legislar en materia tributaria.

LECCION Nº 5

**TEORIA GENERAL DEL TRIBUTO: La soberanía del Estado y la coerción como característica primordial.**

**El Poder Tributario. Noción y Aceptaciones diversas. Caracteres.**

**El Poder Tributario y la competencia tributaria. Las manifestaciones del poder tributario y de la competencia tributaria.**





**El Poder tributario y los órganos del Estado perceptores: Originarios y derivados. La soberanía fiscal y las limitaciones constitucionales. Examen de los artículos 44, 178, 179, 180, 181 y 238 inc. 13) de la Constitución Nacional.**

**TEORIA GENERAL DEL TRIBUTO: La soberanía del Estado y la coerción como característica primordial.**

“...tributo, concebido genéricamente 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 derecho público” (Giuliani Fonrouge)

Código OEA-BID: “*Tributo son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”

Tributo: “*Es una prestación pecuniaria **exigida por el Estado en virtud de una ley** a los efectos de obtener ingresos para el cumplimiento de sus fines y el desarrollo nacional*”

En el ámbito del Derecho Pública, que es donde se manifiesta y se impone el poder de imperio del Estado para exigir la entrega de la prestación pecuniaria en concepto de tributo, paso por diversas etapas.

Teoría de fundamentación del concepto tributo y la justificación de la entrega de la prestación al Estado

**Teoría privatista** que concebía el impuesto como un derecho o carga real: “*obligatio in rem*” sustrato original de los gravámenes inmobiliarios y reales.

**Doctrina contractual:** equipara a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquel le proporciona servicios públicos y éstos la entrega de la prestación pecuniaria dirigida a la cobertura del costo económico de tales servicios.

Derecho alemán con la teoría orgánica del Estado y el Derecho italiano: reconocen al tributo como una obligación unilateral “*impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o poder de imperio*”

*Es la más aceptada por la generalidad de la doctrina.*

Característica del tributo.

**La soberanía del Estado:** donde se funda su poder de imperio.

**La coerción:** hace que los tributos sean impuestos compulsivamente por el Estado por imperio de la ley y las prestaciones sean obligatorias y no voluntarias.

Los tributos derivan de un vínculo obligacional de Derecho Público.

Su imposición y exigencia compulsiva deriva de actos administrativos, por aplicación y ejecución de la ley por los órganos de la administración Tributaria del Estado debidamente autorizados.

**El Poder Tributario. Noción y Aceptaciones diversas.**

Es lo que en virtud de la ley asigna a éste la facultad de exigir a las personas que se hallan dentro de su jurisdicción o límites territoriales la entrega de determinadas contribuciones o prestaciones pecuniarias o de otra especie.

**Aceptaciones diversas.**

**Berliri:** potestad tributaria.

**Doctrina alemana:** soberanía del Estado o en la soberanía territorial.

**Sain de Bujanda:** soberanía fiscal, aspecto o manifestación de la soberanía financierana.

**Otros autores:** poder impositivo, asimilándolo al poder de policía.

**Bielsa:** no acepta la soberanía como fundamento del poder tributario, pues considera que la soberanía es política antes que jurídica.

Art. 2 C.N: “... la soberanía reside en el pueblo...”

Art. 3 El pueblo ejerce el poder público por medio del sufragio. El gobierno es ejercido por los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial...”

El Poder de imperio se funda por la ley.

El principio de legalidad reside en el Poder legislativo.

CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO

**ABSTRACTO:** indefinido, impersonal y general.

No confundir la potestad del Estado de crear el sistema tributario en virtud de la ley y disponer su aplicación con el ejercicio efectivo de ese poder.

Una cosa es el atributo o la facultad para imponer el tributo en virtud de su poder de imperio y otra es la ejecución de ese atributo o facultad en el plano material.



**Competencia tributaria:** consiste en el ejercicio de ese poder en la ejecución de la ley dirigida al cumplimiento de la obligación tributaria.

**PERMANENTE:** es una facultad innata que deriva de la soberanía del Estado que nace, se desarrolla y se extingue con el Estado mismo.

**IRRENUNCIABLE:** tiene gran relevancia por cuanto de ella deriva, que a los organismos que conforman la administración tributaria estatal y cuyas autoridades ejercen este poder en el plano material, no se les reconozca el derecho de renuncia, no solo para percibir el tributo, sino para exigir y controlar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria.

**INDELEGABLE:** no puede ser delegado o transferido a terceras personas, aún de manera transitoria.

Mersán: *Es indelegable e intransferible.*

#### EL PODER Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

Poder Tributario: facultad de exigir a las personas que se hallan sometidas a su jurisdicción o límites territoriales la entrega de aportaciones o prestaciones pecuniarias o de otra especie en concepto de tributo. Es ejercida a través y en virtud de la ley.

La competencia tributaria se apoya y deriva del poder tributario ya que la misma ley que establece la obligación tributaria reconoce y designa los órganos de la Administración tributaria del Estado, otorgándoles la facultad de aplicar y ejecutar la ley impositiva.

Es el poder tributario llevado al terreno operativo, ejecutivo o material.

También se sustenta en el principio de legalidad y tiene las mismas características que el poder tributario (indelegables, intransferibles e irrenunciables)

No es admisible que la competencia tributaria en su ejercicio, cobro y fiscalización, liquidación pueda ser cedida o transferida a terceros, puesto que la gestión de la administración tributaria se encuentre en la esfera de la función pública, eminentemente de Derecho público y cuya gestión compete al Estado

Sí es posible tercerizar: la recepción de las declaraciones juradas que no implican pago definitivo y el cobro compulsivo de obligaciones tributarias liquidadas, firmes y ejecutoriadas.

Ejemplos: Dirección Nacional de Aduanas: cobro de tributos por bancos de plaza, por medio de convenios.

SET: Declaraciones juradas.

Art. 33 ley n° 2421/04 determinados contribuyentes pueden llevar una auditoría externa: no es aceptada por violar el carácter indelegable e intransferible de la potestad tributaria a más de que la fiscalización son actividades de la función pública

#### MANIFESTACIONES DEL PODER TRIBUTARIO.

**CREACION DEL TRIBUTO:** en virtud y por imperio de la ley. Poder Legislativo.

**MODIFICACION DEL REGIMEN TRIBUTARIO:** por medio de la ley, para modificar, introducir enmiendas o incorporaciones al texto normativo de determinado régimen tributario vigente.

**DEROGACION DE LA LEY:** deja sin efecto total o parcialmente una ley tributaria.

**EXONERACION:** El Estado puede tener en cuenta ciertas situaciones muy especiales y que considera atendibles para que por la misma ley se dispense o libere a determinadas personas o situaciones del pago del impuesto.

El hecho imponible ocurre y se realiza plenamente, pero en atención a la concurrencia de los supuestos previstos particularmente por la ley se dispensa de su cumplimiento.

**EXCEPTUACION:** Es una dispensa legal pero a diferencia de la exoneración, no hay posibilidad alguna que ocurra o se manifieste el hecho imponible, por cuanto del enunciado del presupuesto de hecho establecido por la ley se excluyen u omiten deliberadamente determinadas situaciones, personas o actos imposables que podrían estar alcanzados por el tributo.

**Ejemplo:** IRACIS: renta proveniente del ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios, excepto los servicios de carácter personal.

#### MANIFESTACIONES DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

**RECAUDAR Y PERCIBIR EL TRIBUTO:** consiste en la atribución conferida por la ley a los organismos administradores de tributos, dotándolos de competencia y personalidad para exigir a los sujetos obligados la entrega del tributo. Art. 238 C.N Atribuciones del Presidente de la República: disponer la recaudación e inversión de las rentas, de acuerdo con el Presupuesto....”

**FISCALIZAR:** Verificación o constatación de dichos pagos o entregas.

**SANCIONAR:** facultad reconocida a los órganos investidos por la ley para imponer recargos y sanciones por conductas antijurídicas.

Sanciones pueden ser: pecuniarias o de otra índole, cierre de establecimiento o actividades gravadas, privación de libertad



**EXIGENCIA DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES ACCESORIAS:**

Su incumplimiento puede producir la aplicación de recargos y sanciones.

**LA TIPIFICACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN ORIGINARIO Y DERIVADO**

Conforme a esa tendencia tendría poder tributario originado el Estado Nacional en los Estados de organización federal y derivado los estados federados o provinciales.

Asumiendo que el poder tributario es innato y consustancial con el Estado mismo y que forma parte de su propia naturaleza jurídica como expresión de su soberanía, será siempre originario, atributo y potestad que le dado por la ley.

Art. 44, 179, 166 C.N

Lo mismo con la competencia tributaria que también es originaria y consustancial con el Estado(art. 238 C.N. de las atribuciones del Presidente de la República)



**LA TASA Y EL PRECIO PÚBLICO: PARECIDO Y DIFERENCIAS.**

**CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

**TRIBUTO. CONCEPTO.**

*El tributo es una prestación pecuniaria o de otra especie, exigida por el Estado en virtud de una ley, a los efectos de obtener ingresos para el cumplimiento de sus fines y el desarrollo nacional*

Esta clasificación de los tributos tiene como nota característica no solo una diferencia conceptual entre cada una de ellos, sino la forma en que se manifiesta en cada una de las especies el fenómeno tributario en su connotación económica-financiera y sobre todo en lo que respecta a la actitud o respuesta del Estado de cara a la entrega de la contribución o prestación pecuniaria por los sujetos obligados.

**EL IMPUESTO.**

Nota característica: la facultad discrecional que se reconoce al legislador para elegir y valorar los actos y situaciones gravables reveladores de la capacidad contributiva e inclusive recurriendo a criterios políticos en algunos casos.

El crédito fiscal se exige por la concurrencia y realización pura y simple del hecho imponible previsto en la norma, con independencia de toda actividad del Estado, en relación al contribuyente. Es decir, no se verifica una contraprestación directa, individualizada, medible o cuantificable en términos económicos por parte del Estado dirigida a los sujetos obligados.

Modelo de Código Tributario OEA – BID: *“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*

*Es el que más ingresos proporcional al Estado.*

*Desde el punto de política fiscal: utiliza para dar respuesta a través del gasto público a la prestación de servicios de orden general, retornan a la comunidad por el principio de la redistribución de la renta pública.*

**LA TASA**

Se verifica una respuesta por parte del Estado hacia el que lo paga que se traduce en la prestación de un servicio determinado, lo cual es personal, individualizable, directo, medible, cuantificable y diferenciado.

Ejemplo: tasas municipales. Barrido, limpieza y recolección de basuras. Prestación periódica, mediante pago, respuesta es directa y personal y la diferenciación es posible medir, cada uno de los propietarios soporta una carga económica diferenciada en la medida que se toma como base el valor fiscal o oficial de la superficie del inmueble y las mejoras o construcciones.

**LA CONTRIBUCION**

**Característica propias:** visible en el presupuesto de hecho, el destino que se da a los recursos y la actividad que desarrolla el Estado, que proporciona una ventaja o beneficio personal al contribuyente.

Las prestaciones están destinadas a la cobertura de la actividad estatal direccionada a otorgar una ventaja o beneficio particular al contribuyente con la construcción de obras públicas o la prestación de determinados servicios públicos.

**CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES**

**CONTRIBUCION DE MEJORAS O DE OBRA PÚBLICA Y LA CONTRIBUCION SOCIAL.**

**CONTRIBUCION DE MEJORAS O DE OBRA PÚBLICA:** la ventaja o beneficio que recibe el contribuyente es de carácter patrimonial.

**Ejemplo:** contribución de pavimentos, caminos, carreteras u obras viales que proporciona al contribuyente la ventaja del mayor valor que experimentan los bienes o propiedades inmobiliarios que posee, ya sea sobre el mismo pavimento o camino o dentro del área geográfica beneficiada por la obra pública lo que en el derecho conocemos como plusvalía.

**CONTRIBUCION SOCIAL:** la respuesta se traduce en una ventaja o beneficio para el contribuyente reflejada en la prestación de servicios sociales diversos.

**Ejemplo:** IPS **Para el trabajador:** presta servicios asistenciales en el área de la salud y el pago de haberes jubilatorios.

**El empleador:** queda exento de responder económicamente por los accidentes de trabajo, ausencias por enfermedad, entre otras ventajas.

**Estado Central:** Cobra una contribución a los funcionarios públicos, lo cual se destina a la cobertura del pago los haberes jubilatorios y actualmente a la prestación de servicios de asistencia a la salud.

**Entes descentralizados:** en virtud de sus cartas orgánicas cobran una contribución social, prestan servicios asistenciales diversos y pagan jubilaciones a los funcionarios de la entidad estatal, tal como la Municipalidad de Asunción, ANDE, BCP, entre otras.

**LA TASA Y EL PRECIO PÚBLICO.**

**SEMEJANZAS:**

En la tasa y en el precio se manifiesta la entrega de una prestación pecuniaria por parte de una persona o entidad.

Tienen un acreedor común: el Estado.



La respuesta del ente estatal es un prestación semejante, consisten en la prestación de un servicio determinado, medible, directo, personal y diferenciado.

PUNTO DE VISTA FINANCIERO:

**Tasas:** proporcionan recursos cuyo producido se destina a cubrir el costo de los servicios.

**Precio público:** monto establecido por el Estado para la prestación del servicio, persigue la obtención de un margen de ganancia o beneficio.

**Crítica:** no es definitiva por que existen casos en los cuales el Estado proporciona el servicio aún a costa de pérdidas, lo que se ha dado en denominar *precio político*.

**Ejemplo:** PETROPAR

PUNTO DE VISTA ECONOMICO:

**Tasa:** se realiza en un régimen de monopolio.

**Precio público:** se realiza normalmente en libre concurrencia con los particulares en virtud de un acuerdo de voluntades entre éstos y el Estado.

**Crítica:** no en todos los casos el servicio estatal retribuido con precio público se realiza en libre concurrencia, sobre la base de un contrato de adhesión.

**Ejemplo:** ESSAP por la provisión y distribución del servicio de agua corriente, entre otros.

PUNTO DE VISTA JURÍDICO:

**Precio público:** no existe ninguna diferencia entre un contrato de derecho privado y el acuerdo basado en la voluntad de las partes para la prestación de servicios por parte del Estado mediando el cobro de una suma de dinero.

**Tasa:** es una prestación pecuniaria exigida por el Estado por imperio de la ley, por acto de autoridad del poder público.

#### CONCLUSIÓN:

La diferenciación desde el punto de vista jurídica, es válida e irrefutable, en la certera fundamentación de que el precio público se sustenta en un acuerdo contractual libremente expresado en virtud de la voluntad de las partes, mientras la tasa, se fundamenta en una exigencia jurídica impuesta coercitivamente por el Estado por imperio de la ley, para la entrega de una prestación pecuniaria por la prestación de un servicio determinado, personal, diferenciado y divisible.0.

#### CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

**ORDINARIOS :** cuando forma parte del régimen el derecho positivo vigente y que se aplica regularmente dentro del país y cuyo cálculo estimativo de ingresos forma parte del Presupuesto General de la Nación. Es la que se asienta en el rubro de ingresos ordinarios del presupuesto general de la nación.

**EXTRORDINARIOS:** recurre a ellos en atención a circunstancias extraordinarios cuya cobertura no está prevista ni respaldada por los ingresos ordinarios del estado.

**DIRECTOS:** no hay posibilidad de que el contribuyente traslade la carga económica a otro sujeto obligado o se desprenda de ella transmitiéndola a otra persona.

La incidencia es asumida única y exclusivamente por el contribuyente, sin posibilidad de trasladarla a terceras personas.

Es de fácil individualización e identificación del contribuyente. Se pueden tener nominados e inscriptos en registros o padrones.

Ej: impuesto inmobiliario y el impuesto a la renta.

**INDIRECTOS:** Puede trasladarse la carga económica a otro sujeto obligado. Dificultad para la individualización del que verdaderamente soporta la carga económica de la tributación Ej: Iva, ISC

**PERSONALES:** toma como centro de la tributación a la persona y la manifestación contributiva en todos su ingresos o acrecentamiento patrimonial en un periodo determinado. **Ej:** impuesto a la renta global o personal. Impuesto a la renta de los servicios personales (no vigente)

**REALES:** toma como centro a un objeto del cual es titular una persona. Son los impuestos de carácter patrimonial. **Ej:** Impuesto inmobiliario, impuesto a las patentes de autovehículos y el impuesto a las patentes comerciales e industriales.



Impuestos de garantía real: ya que no es el bien o comercio o industria, los que concurren ante el fisco a entregar la prestación, sino garantizan el cumplimiento de la misma, la cual se halla a cargo de los titulares (sujetos obligados)

**UNICOS:** un sólo impuesto que grave.

**MULTIPLES:** resulta más fácil pues se pueden aplicar sobre una variada gama de hechos imponible, según las diversas formas y expresiones en que se revela la capacidad contributiva.

**INTERNOS:** donde el hecho imponible se focaliza dentro de los límites territoriales del Estado o del país.

**AL COMERCIO EXTERIOR:** el hecho imponible adquiere movilidad.

Puede tener influencia más allá de las fronteras por cuanto involucra a dos soberanías estatales por lo menos. **Ej:** importación y exportación; transferencia de determinadas mercaderías de un país a otro.

**FIJOS:** sin tener en cuenta la base económica o cuantitativa del impuesto, la ley fija un monto específico para cada caso.

**Ej:** Ley de impuestos en papel sellado y estampillas. Subsiste en ciertas operaciones gravadas por la tributación municipal.

**PORCENTUALES:** cuando se aplica un porcentaje invariable sobre la base imponible o quantum aunque estas sean de montos diferentes **Ej:** impuesto inmobiliarios---1% sobre el valor oficial de la superficie del inmueble y las mejoras.

**PROGRESIVOS:** Se aplica un porcentaje o tanto por ciento sobre una base imponible o quantum, pero el porcentaje varía y se mueve en la medida en que también lo hace la base o quantum. **Ej:** patentes municipales que pagan los comerciantes e industriales, donde el porcentaje comienza con un mínimo sobre la base del activo de los balances generales, y va subiendo en la medida que el activo sube de monto hasta alcanzar un máximo.

Adicional a los inmuebles de gran extensión.



## LECCION Nº 7

**Los principios constitucionales de la tributación: Legalidad, igualdad, irretroactividad de la ley, el debido proceso, la no confiscación de bienes, la capacidad contributiva, la doble imposición, la libre circulación de bienes, las fianzas y las multas y otros.**

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL PARAGUAY

Art. , concordante con art. 164:

Descentralización estadual: gobiernos departamentales. No tiene facultad recaudadora pero se les reconoce la asignación de recursos en porcentajes de tributos.

Art. 2 Soberanía fiscal

Art. 3.: **Poder legislativo**, reside el poder tributario. **Poder Ejecutivo**: pertenecen los órganos administrativos encargados de aplicar la ley tributaria. Art. 238 disponer la recaudación e inversión de las rentas de la República.

**Poder Judicial**: un última instancia, decide en todo litigio entre el fisco y los sujetos obligados, por motivo de la aplicación de la ley tributaria.

Art. 9 “*Nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordena ni privado de lo que ella no prohíbe*”

En el campo del Derecho Público rige la máxima “*Con la ley, en la ley y por la ley y nada fuera de ella*”

**Art. 13 de la no privación por deudas: Excepción:**

Incumplimiento de deberes alimentarios o

Sustitución de multas o fianzas judiciales.

**Irretroactividad de la ley:** art 14 “*Ninguna ley tendrá efecto retroactivo, salvo la que sea más favorable al encausado o al condenado*”

Rige en materia tributaria.

**La defensa en juicio y el debido proceso:** art. 16 y 17 Aplicable al ámbito puramente administrativo y en el jurisdiccional.

**Art. 18 y las restricciones de la declaración.** De importancia en el orden procesal tributario.

**Inviolabilidad de los recintos privados: art. 34.**

*Importancia:* la ley confiere a las administraciones tributarias el permiso para realizar verificaciones e inspecciones en los recintos y establecimientos.

Se debe requerir orden judicial.

Art. 189 Ley 125/91: inciso 7 Practicar inspección, en caso de negativa, por orden judicial.

Inciso 10 Suspender las actividades y prohibir la apertura de las puertas al público, por orden judicial.

**De los documentos identificatorios: art. 35**

**Inviolabilidad del patrimonio documental y de la comunicación privada: art. 36**

Se requiere orden judicial en materia tributaria.

La última parte resguarda el derecho del fisco para examinar y poner a su disposición determinados documentos impositivos”....determinará las modalidades especiales para el examen de la contabilidad comercial y de los registros legales obligatorios”

Art. 189 ley 125/ y 2421/04 incisos 4 Incautar o retener, previa autorización judicial.

Inciso 11 acceso a la información privada de los contribuyentes, por orden judicial.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La base histórico-constitucional del principio, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un estado de derecho, estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Por el principio de la legalidad, el Poder Tributario solo puede ser ejercido por la acción de la Ley. La Ley es el medio formal de crear tributo. Si un tributo no es creado por medio de una ley, en un sentido formal, no cumple un requisito fundamental exigido por la constitución; será ilegal.

Históricamente, nuestro sistema constitucional ha consagrado este principio, desde la Constitución de 1870 y sucesivamente, en todas las siguientes. Así, en la actual Carta Magna, los artículos 44 y 179 disponen la exigencia de que sólo y exclusivamente por medio de la ley se pueden crear tributos se establece el procedimiento sobre cuál es el poder del Estado al que corresponde la facultad de imponer tributos.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Art. 44 C.N. concordante con el art. 179 del mismo cuerpo legal. *No hay tributo sin ley*



Art. 179 segunda parte:

*“No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas”*

*Código Aduanero:* facultad de la DNA aceptar garantías personales, reales, bancarias o de seguros, que no deberán pasar el monto de los tributos y recargos y el valor de las mercaderías.

En cuanto a las multas: cuando sean desproporcionadas o no guarden relación con la falta o la ilicitud fiscal cometida y el daño o perjuicio causado al fisco.

**Acción de Inconstitucionalidad:** contra la graduación de la multa o recargo.

Principio de igualdad

Dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones; puesto que no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo sería leve para unos pero excesivamente oneroso para otros.

Nuestra Constitución Nacional consagra la IGUALDAD FISCAL en el Art. 181 concordante con los artículos 46,47,48.

No debe entenderse como igualdad aritmética, cuya finalidad sea que todos paguen la misma suma de dinero por la prestación pecuniaria.

Igualdad filosófica o aristotélica: la carga económica-financiera de la tributación sea aplicada en relación diferencia a los ingresos, tratando iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.

Se debe conjugar con el de capacidad contributiva para hacer posible la justicia tributaria, de manera tal que el que tiene más pague más y el que tiene menos pague menos y el que no tiene, nada pague.

**Propiedad comunitaria y su protección:** Art. 64 Pueblos indígenas consagra una inmunidad fiscal... *Exentas de todo tributo.*

**Difusión cultural y la exoneración de impuestos:** art. 83 Objetos, obligaciones y actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y la educación no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales.

**Alcance:** introducción al país de éstos bienes u objetos y los elementos necesarios para el ejercicio de las artes de la investigación científica y tecnológica y su difusión

**Protección y promoción de los deportes:** art. 84. Se consagra una verdadera inmunidad fiscal, en virtud de la cual las entradas a los espectáculos deportivos se consideran exentas de todo tributo fiscal o municipal.

**Seguridad social:** art. 95

**Derecho de huelga y paro:** art. 98 El ejercicio no debe afectar la prestación de servicios públicos imprescindibles. Entre estos últimos debe incluirse la función recaudatoria del Estado y por ende la recepción de declaraciones juradas y pago de tributos.

**Responsabilidad del funcionario y del empleado público:** art. 106.

**De la libre circulación de productos:** art. 108

*Mercadería extranjera:* tarea de verificación y control la competencia pertenece a la DNA (art. 1,2,3 Código Aduanero)

**Referéndum y la tributación:** art. 121 y 122 C.N.

No podrán ser objeto de referéndum inc 5 del art. 122... cuestiones relativas a los sistemas tributarios, monetarios y bancarios, contratación de empréstitos y el presupuesto general de la nación.

**De la primacía del interés general y del deber de colaborar:** art. 128 C.N.

**Supremacía de la Constitución:** art. 137 C.N.

**Gobiernos departamentales y la tributación:** art. 164 C.N. inc 1) la porción correspondiente de impuestos tasas y contribuciones....”

Impuesto inmobiliario, juegos de azar, 30% a las municipalidades y 30% a los gobiernos departamentales, 30% DIBEN, 10% al Ministerio de Hacienda.

**Autonomía Municipal:** art. 166 C.N., 168. inciso 5) deja a cargo de las municipalidades la regulación del monto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, pero no pueden sobrepasar el costo de los mismos.

*Impuesto inmobiliario:* 70% para el municipio, 15% departamento respectivo y 15% a las municipalidades de menores recursos.

**Recursos del Estado:** art. 178 C.N. Comprende al derecho tributario, fiscal y al financiero.

**Doble tributación:** art. 180 C.N.

CONFISCACION DE BIENES

La confiscación consiste en privar de un bien a alguien para aplicarlo al fisco.

La confiscación puede darse cuando se absorbe la totalidad del capital o de la renta imponible, siendo confiscatorio el acto que en virtud de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del





contribuyente al Fisco, injusta en su monto o por falta de causa jurídica, o finalmente porque aniquila el activo patrimonial.

**La no confiscación de bienes y la capacidad contributiva:** art. 181

*Carácter confiscatorio:* medida en la fijación de tarifas, así con relación a la base imponible de los tributos, de modo a precautelar que no se perjudiquen el patrimonio y los ingresos de las personas, sobre todo las de menores recursos.

*Capacidad contributiva:* como presupuesto para la creación del tributo.

**Del Presupuesto General de la Nación:** art. 216 y 217 C.N.

Registra la estimación de los ingresos tributarios en la partida correspondiente, conforme a la ley 1535/99 de Administración Financiera.

**Deberes y atribuciones del Presidente de la República:** art. 238 *inciso 13) Disponer la recaudación e inversión de las rentas de la República, de acuerdo con el Presupuesto General de la Nación y con las leyes, rindiendo cuenta anualmente al Congreso de su ejecución"*

**Contraloría de la República:** 281, 282, 283 C.N.

Tiene la obligación del control de la actividad del Estado, de todos sus bienes y su patrimonio.

**Banca Central del Estado:** art. 285, 286, 287.

En sus arcas tiene la reserva monetaria y la custodia de los ingresos tributarios depositados diariamente por la Dirección del Tesoro del Ministerio de Hacienda.



LECCION Nº 8

**LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Noción conceptual y contenido. Naturaleza jurídica. Efectos jurídicos de la determinación. Escuelas constitutiva y declarativa. La determinación de la obligación tributaria en la ley Nº 125/91: Caracteres y formas (art. 209, 210 y 216)**

**LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Noción conceptual y contenido.**

Denominaciones:

Determinación de la obligación tributaria

Liquidación

Lanzamiento

Acertamento (doctrina brasilera e italiana, respectivamente)

Para el cumplimiento de la obligación tributaria es necesario conocer a la persona que debe entregar la prestación, a quién debe, porqué debe y cuánto debe entregar.

Pronunciamiento del órgano recaudador: es acto administrativo reglado.

No confundir determinación de la obligación tributaria con la presentación de las declaraciones juradas; esta última es una autoestimación es provisional y no definitiva,.

Es consecuencia de un procedimiento que culmina en un acto definitiva y conclusiva de la administración tributaria para el caso examinado en el cual:

Identifica al sujeto obligado

Precisará el hecho imponible

Monto o cuantía del adeudo fiscal

No confundirlo con el procedimiento de determinación, pues la determinación es la consecuencia final que resulta del procedimiento.

Es un acto jurídico-administrativo que por aplicación y ejecución de la ley tributaria tiene como objeto y contenido:

Precisar el hecho imponible

individualizar al sujeto obligado

Establecer el monto o la cuantía de la tributación, incluyendo recargos y multas.

**NATURALEZA JURIDICA**

Es un acto administrativo

Es de derecho

Es vinculante.

**NATURALEZA JURIDICA**

¿Es un acto administrativo o jurisdiccional?

¿Se halla sujeto a las reglas del debido proceso?

**EFFECTOS JURIDICOS**

**Escuela constitutiva: (europea)**

Los hechos se proyectan para el futuro (ex nunc)

No escudriña el nacimiento de la obligación tributaria que lo constituye el acaecimiento del hecho imponible.

**Escuela declarativa: (latinoamericana)**

Reconoce un derecho preexistente, se retrotraen a la fecha del acto o hecho por él declarado o reconocido (ex tunc)

No desvincula el nacimiento de la obligación tributaria con la manifestación en concreto del hecho imponible, reconoce y hace cierta la obligación tributaria preexistente.

El momento de la configuración del hecho generador y el que corresponde al acto de determinación de la obligación tributaria no siempre son coincidentes.

Art. 209 ley 125/91

**Consecuencias jurídicas:**

**Escuela constitutiva:** será la aplicación de la ley vigente en el momento en que se realiza el acto de la determinación de la obligación tributaria.

**Escuela declarativa:** la legislación aplicable será la vigente en el momento de la ocurrencia del hecho imponible que marca el nacimiento de la obligación tributaria y no la vigente en el acto de determinación que solo declara su existencia.

**Efecto Vinculante:** tiene la virtualidad de crear derechos y establecer obligaciones entre los dos términos de la relación (Estado y sujetos obligados)

**CONCLUSION**

La determinación de la obligación tributaria tiene efecto declarativo y es vinculante.

La determinación de la obligación tributaria. Caracteres y formas (art. 209, 210, 216 ley 125/91)

**Caracteres del acto de determinación:**

*Presunción de legitimidad del acto*

*No es definitivo*

*Es revocable*



*Puede quedar firme y causar estado  
No hace cosa juzgada*

**Presunción de legitimidad del acto:** art. 196 "...*siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente.*"

**No es definitivo y es revocable:** art. 216 ley N° 125/91

*Causa estado:* Cuando ha transcurrido el plazo procesal para articular las reclamaciones ejercidas o preclusas las instancias, queda firme y ejecutoriado

**No hace cosa juzgada:** está sujeto a revocación e invalidación (nulidad)

Es realizada por órganos ejecutivos, ejecución no contenciosa de la ley.

Atributo que deviene solamente como resultado y consecuencia de un fallo judicial.

FORMAS DE DETERMINACION

**Artículo 211 Ley N° 125/91.**

**Sobre base cierta:** elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generados y la cuantía e la misma, Ejemplo. Papeles, comprobantes entre otros. Permite establecer el "*quantum debeatur*" sobre base real, objetiva, cierta y no presumida.

**Sobre base presunta:** resulta de las presunciones, hechos que por relación con el hecho generado permitan inducir o presumir la existencia y cuantía de la obligación.

**Sobre base mixta:** se utilizan parte base cierta y parte base presunta. Se podrá utilizar en parte la información contable y rechazarla en otra según el mérito que ella merezca. Se puede efectuar estimaciones presuncionales sobre la base de documentos confiables que tenga u ofrezca el contribuyente o consiga la administración por otros medios.



## LECCION N° 9

TRIBUTACION ADUANERA. (primera parte) La legislación aduanera: El nuevo Código Aduanero Ley N° 2422/04. Generalidades. La ley de aranceles. El régimen de ALADI. El MERCOSUR. El GATT y la OMC. Las autoridades aduaneras. Función de la Aduana. Autonomía, personalidad jurídica y patrimonio. Potestad aduanera y ámbito espacial de aplicación del Código. El enclave. Zona primaria, zona secundaria y área de vigilancia espacial. El arancel aduanero y el valor en aduanas. El tributo aduanero. Nacimiento de la obligación tributaria. Personas vinculadas a la actividad aduanera: el importador y exportador, el despachante de aduanas, el agente de transporte y el depositario de mercaderías.

La legislación aduanera: El nuevo Código Aduanero Ley N° 2422/04. Generalidades.

Disposiciones que rigen la materia aduanera: art. 4 ley N° 2422/04

Código Aduanero Ley N° 2422/04.

Decreto Reglamentario N° 4672/95

Ley de Aranceles aduaneros N° 1095/84

Tratado Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)

Tratado de Asunción MERCOSUR.

Acuerdo General de Tarifas y Aranceles (GATT)

Organización Mundial de Comercio (OMC)

El nuevo código está dividido en títulos, capítulos y secciones dedicados a la función aduanera, las personas vinculadas, los derechos, obligaciones y régimen disciplinarios, el tráfico aduanero, el ingreso y egreso de mercaderías, los regímenes y operaciones aduaneras, la tributación aduanera, las infracciones y sanciones y los auxiliares del servicio aduanero.

### LEY DE ARANCELES ADUANEROS

Ley N° 1095/84

Estable una tarifa máxima de hasta el 30% para las mercaderías de uso general y de hasta 70% para las mercaderías de uso no imprescindible o suntuarias.

Autoriza al Poder Ejecutivo a establecer la tarifa por decreto dentro de los porcentajes mencionados, con dictamen del Consejo de Aranceles.

Consejo de Aranceles: estudia y aconseja por dictamen al Poder Ejecutivo la fijación de aranceles.

#### **Composición:**

Director Nacional de Aduanas. (Presidente)

Un representante del Ministerio de Hacienda.

Un representante del Ministerio de Industria y Comercio.

Un representante del Ministerio de Relaciones Exteriores

Un representante del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Un representante de la Federación por la Industria y el Comercio (FEPRINCO)

Un representante de la Unión Industrial del Paraguay (UIP)

Un representante de la Asociación Rural del Paraguay (ARP)

Un representante de la sociedad de Ganadería.

Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)

Tratado de Montevideo de 1980.

Países signatarios: Paraguay, Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay, Venezuela.

Antecedente: ALALC (Asociación latinoamericana de libre comercio – Montevideo 1960) Propósito: establecer un zona de libre comercio. **Mérito:** pionera en el régimen de relacionamiento internacional para el intercambio comercial y la integración del área de latinoamerica

#### ALADI

**Objetivo:** desarrollo económico social de la región propendiendo a su integración de modo a llegar a un mercado común latinoamericano.

Parte más importante se refiere a las preferencias arancelarias, las cuales deben ser respetadas y tendrán prevalencia en materia aduanera.

#### MERCOSUR

Mercado Común del Sur: Tratado de Asunción (26 de marzo de 1991).

Signatarios: Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay.

Aprobado por ley N° 9 del 15 de diciembre de 1991 "Que aprueba y ratifica el tratado de Asunción para la constitución de un mercado común del Sur"

Asociados no plenos: Bolivia, Chile, Ecuador y Perú.

Preconiza el levantamiento de todas las trabas aduaneras, arancelarias, administrativas y de otra índole para la libre circulación de capital, mercaderías, bienes, mano de obra y servicios entre los estados miembros y propender a la integración económica de los países de la región

#### MERCOSUR

Primera etapa: transición y libre comercio

A partir del 1 de enero de 1995 a la Unión Aduanera como etapa previa al mercado común.

Es una unión aduanera imperfecta, porque el arancel cero no entró regir hasta hora en su plenitud, existe una lista consensuada de mercaderías excepcionadas. Otro factor limitante es el arancel externo común para el comercio con terceros países, lo que impide la unión aduanera perfecta.

Persisten las restricciones administrativas, de tránsito aduanero, fitosanitarios y de control

#### GATT Y OMC

Acuerdo General de Tarifas y Aranceles Aduaneros: Funciona como rueda de negociaciones para armonizar las tarifas y aranceles aduaneros, para facilitar el comercio internacional.



En la Ronda Uruguay se crea la Organización Mundial el Comercio (OMC) base jurídica e institucional de todo el sistema multilateral del comercio internacional.

Fuente principal de la cual se nutren las obligaciones contractuales y las disposiciones legales y reglamentarias para el comercio mundial.

Cláusula de la nación más favorecida: los estados miembros están obligados a reconocer y otorgar un tratamiento no menos favorable que el que se dispone o exige a los productos y mercaderías de producción nacional o equivalentes o similares.

Se reúne cada dos años en la Conferencia Ministerial de los Estados miembros.

Leyes especiales:

Ley Nº 260/93 Que ratifica la Adhesión del Paraguay al GATT

Ley Nº 444/94 De Ratificación del Acta Final de la Ronda Uruguay del GATT y la OMC que establece normas en materia de Valor en Aduanas.

Autoridades aduaneras

Director Nacional de Aduanas, nombrado por decreto del Poder Ejecutivo. Máxima autoridad. Coordina y dirige la actividad aduanera. (art. 386/387)

Administradores de Aduanas (art. 388) a quienes compete conocer y decidir en sede administrativa en la determinación de las obligaciones tributarias aduaneras y las desavenencias o litigios en la etapa sumarial.

El Director Nacional actúa y decide en grado de apelación

Función de la Aduana.

Art. 1. La Dirección Nacional de Aduanas es la Institución encargada de aplicar la legislación aduanera, recaudar los tributos a la importación y a la exportación, fiscalizar el tráfico de mercaderías por las fronteras y aeropuertos del país, ejercer sus atribuciones en zona primaria y realizar las tareas de represión del contrabando en zona secundaria.

Autonomía, personalidad jurídica y patrimonio

Art. 2 La Dirección Nacional de Aduanas es un órgano del Estado, de carácter autónomo e investido de personalidad jurídica de derecho público y patrimonio propio, que se relaciona con el Poder Ejecutivo a través de la máxima autoridad del Ministerio de Hacienda. El patrimonio de la Aduana estará formado por los bienes muebles e inmuebles asignados por el Estado para su funcionamiento, los aportes que disponga anualmente la Ley de Presupuesto y los recursos que perciba por el cobro de tasas por servicios prestados, asignación en concepto de multas y remates según se establece en la presente Ley y otras fuentes que establezca la legislación vigente.

Aunque sus recursos estén previstos en la ley del Presupuesto General de la Nación.

Posee autonomía funcional y administrativa para la prestación del servicio aduanero, porque institucionalmente, orgánicamente depende del Ministerio de Hacienda

Potestad aduanera y ámbito espacial de aplicación del Código.

La potestad aduanera es el conjunto de atribuciones y deberes de la Dirección Nacional de Aduanas y de las autoridades dependientes de la misma, investida de competencia para la aplicación de la legislación aduanera para fiscalizar la entrada y salida de mercaderías del país, autorizar su despacho, ejercer los privilegios fiscales, determinar los gravámenes aplicables, imponer sanciones y ejercer los controles previstos en la legislación aduanera nacional. (art. 5)

Potestad aduanera

La sujeción a la potestad aduanera implica el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que regulan la entrada y salida de las mercaderías; el pago de los tributos con que se hallan gravadas, así como de aquellos requisitos exigidos que, aunque correspondan a diferentes instituciones tributarias dependientes de la Administración Central por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar la Aduana. (art.6)

### **Artículo 3 °.- Ámbito espacial de aplicación.**

Las disposiciones de este Código se aplican en todo el territorio aduanero que abarca el límite terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la República del Paraguay, como también en los enclaves constituidos a su favor.

Se entiende por enclave el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional.

A los efectos de este Código, se entenderá por territorio aduanero el ámbito espacial en el cual se aplica un mismo régimen arancelario y de restricciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

Enclave: Puede ser activo o pasivo.

Es activo: cuando el espacio territorial que pertenece a la soberanía de nuestro país es cedido en uso y para aplicación del régimen a otro país.



Pasivo: cuando otro país cede parte de su soberanía territorial a nuestro país para el uso del espacio y la aplicación del régimen.

El país del enclave y titular de la soberanía territorial, nunca se despoja del ejercicio de su poder de policía y control.

Zona primaria aduanera.

Zona primaria es el espacio fluvial o terrestre, ubicado en los puertos, aeropuertos y terminales ferroviarias y de transporte automotor y otros puntos donde se efectúan las operaciones de embarque, desembarque, transbordo, movilización, almacenamiento y despacho de mercaderías procedentes del exterior o destinadas a él. (art. 11)

2. En la zona primaria, el servicio aduanero ejercerá la fiscalización y el control aduanero en forma permanente y podrá en el ejercicio de sus atribuciones:

fiscalizar medios de transporte, unidades de carga, mercaderías y personas y en caso de flagrante infracción o delito aduanero proceder inmediatamente a solicitar a la autoridad competente la detención de la persona.

inspeccionar depósitos, oficinas, establecimientos comerciales y otros locales allí situados.

en caso de existir indicios de infracción aduanera, retener y aprehender mercaderías, medios de transporte, unidades de carga y documentos de carácter comercial y de cualquier naturaleza vinculados al tráfico internacional de mercaderías. (art.11)

#### **Preeminencia de las atribuciones aduaneras en zona primaria.**

La autoridad aduanera en la zona primaria ejercerá sus atribuciones con preeminencia en toda gestión sobre los demás órganos de la administración pública.

La preeminencia de que trata el numeral anterior implica la obligación por parte de los demás organismos, de prestar auxilio inmediato, siempre que le sea solicitado y de poner a su disposición las instalaciones, el personal y los equipos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Solamente las personas vinculadas a la actividad aduanera y los legisladores podrán ingresar a las zonas primarias. En todos los casos, la autoridad aduanera autorizará la permanencia en la zona primaria por el tiempo estrictamente necesario para el desarrollo de sus funciones específicas. (art. 12)

**Atribuciones.** Cualquier funcionario aduanero dentro de la zona primaria de la Aduana o en las áreas de vigilancia especial, sin necesidad de orden escrita, podrá:

interrogar y examinar a las personas sospechadas de contrabando o defraudación. En su caso, de inmediato pondrá en conocimiento de la autoridad policial y judicial correspondiente de lo actuado, a los efectos pertinentes.

examinar bultos, cajas y otros envases y vehículos, en que se presuma existan mercaderías que se hayan introducido o tratado de introducir o extraer del territorio nacional, en violación del presente Código y otras leyes, procediendo a su aprehensión, en su caso; y del ejercicio de estas facultades se dará cuenta en forma inmediata a las autoridades competentes, poniendo a su disposición las personas, los vehículos o mercaderías aprehendidas. (art. 13)

Zona secundaria aduanera

Zona secundaria es el ámbito del territorio aduanero no comprendido en la zona primaria.

En la retención o aprehensión de medios de transporte, unidades de carga y mercadería en supuesta infracción aduanera realizada por cualquier autoridad no aduanera, los mismos deberán ser puestos a disposición de la autoridad aduanera de la jurisdicción en un plazo máximo de doce horas.

En esta zona, la Dirección Nacional de Aduanas establecerá el control aduanero respectivo. (art. 14)

Áreas aduaneras de vigilancia especial

La Dirección Nacional de Aduanas podrá establecer en la zona secundaria áreas aduaneras de vigilancia especial, precisar las mercaderías que dentro de ellas estarán sometidas a fiscalizaciones especiales, y determinar los requisitos que se deben cumplir para la entrada, salida, movilización, permanencia y comercialización de las mercaderías dentro de ellas. (art. 15)

**Ejemplo:** Cruce de Coronel Oviedo, en razón del volumen operacional suelen ser beneficiadas con la habilitación de áreas de vigilancia especial para el retiro y depósito de mercaderías importadas del recinto aduanero antes de su nacionalización.

El arancel aduanero.

**Concepto:** El arancel aduanero comprende las alícuotas aplicables a las mercaderías ingresadas al territorio aduanero, basado en la nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías para la clasificación arancelaria, conforme a los acuerdos internacionales vigentes. (art. 257)



Estamos en presencia de la tarifa o porcentaje de la tributación aduanera que se va aplicará sobre la base del valor en aduanas, a cuyo efecto se tendrá en cuenta los sistemas de nomenclatura y codificación de las mercaderías de acuerdo a los convenios internacionales reconocidos y aceptados por el Paraguay. Pueden aplicarse las normas de origen, las disposiciones que establecen tratamientos preferenciales, sean provenientes de convenios bilaterales con terceros países o grupo de países.

Valor en aduanas

El valor en aduana de las mercaderías importadas constituye la base imponible para la aplicación del impuesto aduanero resultante del examen y análisis de la declaración del interesado, conforme a lo establecido en los acuerdos internacionales vigentes y sus normas reglamentarias. (art. 261)

El control y la fiscalización de la valoración de las mercaderías importadas serán competencia exclusiva de la Dirección Nacional de Aduanas, que los practicará a través de sus unidades técnicas, basándose en la declaración y documentación presentada por los interesados.(art. 262)

El monto percibido por la aplicación de la tasa de valoración del 0,5% sobre la base gravable de las mercaderías importadas, constituirá recursos institucionales y se incorporará al Presupuesto General de la Nación para sufragar gastos de presupuesto de la Dirección Nacional de Aduanas, en todo o en parte. (art. 263)

El tributo aduanero. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

Para la determinación del tributo aduanero, se aplicará la legislación vigente a la fecha de la numeración de la declaración aduanera para el régimen aduanero solicitado y en los casos de faltas e infracciones aduaneras, a la fecha de la denuncia. (art. 265)

Se entiende por tributo aduanero el monto de los gravámenes establecidos con motivo de la entrada y salida de mercaderías del territorio aduanero y comprende los impuestos, las tasas, sus accesorios, las sanciones pecuniarias y los demás gravámenes de carácter fiscal, monetario, cambiario o de cualquier otra naturaleza. (art. 249). Por ejemplo, incluyen además de la tributación aduanera, las tasas portuarias o aeroportuarios , el IVA, en caso de bebidas ISC

**Nacimiento de la obligación tributaria.** La obligación tributaria aduanera de importación y exportación nace con la numeración de la declaración aduanera para ingreso o egreso de las mercaderías a consumo. (art. 250)

Personas vinculadas a la actividad aduanera.

Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este Título son aquellas que realizan actividades vinculadas a operaciones aduaneras. (art. 17)

Importador es la persona física o jurídica que en su nombre ingresa mercaderías al territorio aduanero, ya sea que la traiga consigo o que un tercero la traiga para él.

Exportador es la persona física o jurídica que en su nombre envía mercaderías al extranjero, ya sea que la lleve consigo o que un tercero lleve la que él hubiera expedido.

El importador y el exportador deberán estar registrados ante la Dirección Nacional de Aduanas, conforme con los requisitos establecidos en las normas reglamentarias., sean habituales u ocasionales.

Se encuentran sujetos a medidas disciplinarias de suspensión y eliminación, cuando incurrieren en las causales que menoscaban su capacidad de actuar o la comisión de faltas e infracciones y por fallecimiento.

Despachante de aduanas

El Despachante de Aduanas es la persona física que se desempeña como agente auxiliar del comercio y del servicio aduanero, habilitado por la Dirección Nacional de Aduanas, que actuando en nombre del importador o exportador efectúa trámites y diligencias relativas a las operaciones aduaneras.

2. La Dirección Nacional de Aduanas otorgará la matrícula de Despachante de Aduanas, una vez cumplidos los requisitos establecidos en este Código y las normas reglamentarias.

Requisitos:

ser paraguayo o extranjero con residencia permanente y arraigo comprobado, y ser legalmente capaz.

poseer título de estudios de nivel secundario concluido o su equivalente, realizados o reconocidos en la República.

no tener deudas pendientes vencidas con el fisco.

haber aprobado los exámenes de suficiencia ante la Dirección Nacional de Aduanas, cuyas condiciones y requisitos serán establecidas en las normas reglamentarias.



acreditar buena conducta.

no haber sido condenado por los delitos de contrabando, fraude o cualquier hecho punible contra el fisco, ni haber sido declarado culpable de quiebra fraudulenta.

todos aquellos profesionales graduados universitarios, cuyo currículum académico sea aprobado por la Dirección Nacional de Aduanas, toda vez que hayan aprobado el examen correspondiente establecido en el inciso d) de este artículo.

Garantía: 7.500 Dólares americanos.

Responsabilidad: Responde personalmente de su gestión ante el importador o exportador.

Ante la Dirección Nacional es responsable solidario de las faltas e infracciones aduaneras que derivaren de su actuación, sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones.

Responde por los actos de sus empleados y auxiliares. Pasible de medidas disciplinarias de suspensión y eliminación por inconductas, pérdida de la solvencia económica y por fallecimiento.

Art. S20/30 del Código Aduanero.

Agente de transporte: es la persona física que actúa como auxiliar del comercio y del servicio aduanero, que en representación del transportista empresa de transporte tiene a su cargo los trámites relacionados con la entrada, permanencia y salida del territorio aduanero del medio de transporte y su carga.

Debe estar inscripto, registrado y matriculado ante la Dirección Nacional de Aduanas.

Mismos requisitos para su habilitación que el Despachante de aduanas.

Garantía de 7.500 Dólares americanos.

Posee con responsabilidad solidaria juntamente con los transportistas o empresas de transporte, por las faltas e infracciones aduaneras derivadas de operaciones realizadas por los medios de transporte.

Sujetos a medidas disciplinarias de suspensión y eliminación del registro por las mismas causas o inconductas previstas para los despachantes.

Regulación: artículos 31/35 Código Aduanero.

Depositario de mercaderías: Regulado en los artículos 36/38 del Código Aduanero.

Es la persona física o jurídica habilitada por la Dirección Nacional de Aduanas para recibir y custodiar mercaderías en un depósito aduanero.

2. Sólo puede ser habilitado para actuar como depositario de mercaderías la persona establecida en el territorio aduanero. (art. 36)

Responsabilidades referidas a la recepción, guarda, custodia y conservación de las mercaderías que deben estar a disposición del servicio aduanero.

Prestar garantía a favor de la Dirección Nacional de Aduanas, según volumen de operaciones y actividades que realiza.

Entregar la mercadería almacenada al interesado previo cumplimiento de las formalidades aduaneras, siendo responsable de las faltas, defectos o irregularidades de las mercaderías bajo su custodia, así como en caso de faltante, avería o destrucción, situaciones en las que responde del pago del tributo aduanero.





## LECCION Nº 10

La tributación aduanera (segunda parte). Las operaciones aduaneras. El despacho aduanero y la declaración aduanera. La responsabilidad del declarante. El régimen de importación definitiva. El libramiento. El régimen de exportación: La exportación definitiva y su control. El tránsito aduanero. Garantía. Medidas de control. El régimen de depósito aduanero. La admisión temporaria. El Draw-Back. La admisión temporaria para perfeccionamiento activo (reexportación). La admisión temporaria para perfeccionamiento pasivo (reimportación). Zonas aduaneras especiales: zonas francas, área aduanera especial y tienda libre de impuestos.

Disposiciones generales para el régimen de importación

Art. 108 Régimen aduanero es el tratamiento aduanero aplicable a las mercaderías objeto de tráfico internacional, de conformidad a lo establecido en este Código y en las normas reglamentarias.

**Despacho aduanero. Concepto.** Despacho aduanero es el conjunto de formalidades y procedimientos que deben cumplirse para la aplicación de un régimen aduanero. (art. 110)

**Artículo 111 .- Declaración aduanera. Concepto.**

1 . Declaración aduanera es el acto por el cual el declarante describe las mercaderías y proporciona la información necesaria para su inclusión en el régimen aduanero solicitado.

2. Declarante es quien por sí o por representante legalmente autorizado, presenta una declaración aduanera.

Con la declaración aduanera y su registro se debe presentar toda la documentación exigible referida a la aplicación del régimen aduanero

Declarante: asume la responsabilidad por la exactitud de los datos contenidos en la declaración, por la autenticidad de los documentos adjuntos y por el cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen aduanero solicitado.

Relevancia de la declaración: La fecha y numeración puesta en la misma es la que fijará la legislación aduanera aplicable para la determinación del valor en aduanas, así como el arancel del tributo aduanero correspondiente de acuerdo al régimen aduanero solicitado.

Casos de infracciones: se toma la fecha de la denuncia.

El valor en aduanas de las mercaderías constituye la base imponible para la aplicación del impuesto aduanero resultante del examen y análisis de la declaración del interesado. (art. 261/262)

Régimen de importación definitiva

El régimen aduanero de importación definitiva confiere a las mercaderías extranjeras el carácter de libre circulación, mediante el cumplimiento de las obligaciones y formalidades exigidas para la aplicación de este régimen.

2. La declaración detallada debe ser presentada por el importador o quien tenga la disponibilidad jurídica de las mercaderías, en los plazos establecidos en este Código. (art. 129)

El libramiento

Libramiento es el acto del despacho aduanero en virtud del cual se autoriza la entrega de las mercaderías al declarante.

2. Se procederá al libramiento de las mercaderías una vez cumplidas integralmente las obligaciones y formalidades exigidas para la aplicación del régimen aduanero.

La autoridad aduanera podrá disponer la entrega anticipada de las mercaderías, mediante el pago del importe del crédito determinado antes del cumplimiento integral de las formalidades y procedimientos previstos para la aplicación del régimen aduanero, de conformidad a las normas reglamentarias. (art. 125)

El régimen de exportación.

Es la operación aduanera que implica la salida con destino al extranjero de las mercaderías de producción nacional o nacionalizada.

Puede ser definitiva o con reserva de retorno.

La declaración debe contener el destino y el régimen aduanero correspondiente, la que deberá estar firmada por persona habilitada identificada y contener todos los datos necesarios.

Responsabilidad del declarante: art. 141

(Arts. 138/140)

La exportación definitiva

El régimen de exportación definitiva permite la salida con carácter definitivo del territorio aduanero, de mercaderías en libre circulación. (art. 149)

Las mercaderías sometidas al régimen de exportación definitiva, quedarán bajo control aduanero hasta el momento de su salida del territorio aduanero. (art. 150)

La libre circulación opera a partir de la autorización para la salida de las mercaderías del territorio aduanero.

Exportación con reserva de retorno

Es decir, sujetas a su reimportación en el mismo estado.

Las mercaderías salen del país con suspensión de los tributos aduaneros.

En el caso que se convierta en una exportación definitiva deben cumplirse las condiciones para esta última operación. Implica que deberá satisfacer el correspondiente tributo aduanero.

Tránsito aduanero. Garantías . Medidas de control.

Permite la libre circulación de mercaderías nacionales o extranjeras, dentro del territorio aduanero, desde una aduana de partida a otra de destino con suspensión del pago del tributo aduanero.



Se hallan siempre sujetas al control aduanero hasta su salida definitiva del territorio aduanero. Prevé el otorgamiento de un garantía sobre los tributos y sus accesorios.

La operación de tránsito aduanero puede ser:

- de una aduana de entrada a una aduana de salida (tránsito directo internacional).
- de una aduana de entrada a una aduana interior (tránsito interior).
- a través de un río, parte de cuyo curso integra el territorio aduanero (tránsito fluvial). (art. 153)

Se establece la responsabilidad al beneficiario y al transportista o agente de transporte.

Este último es solidariamente responsable con el beneficiario por el cumplimiento de las formalidades y el libramiento de las mercaderías en tránsito hasta la conclusión de la operación.

Régimen de depósito aduanero.

El régimen de depósito aduanero permite el ingreso y la permanencia en depósito de mercaderías extranjeras en la importación, y mercaderías nacionales en la exportación, con suspensión total del pago del tributo aduanero, en el plazo y en las condiciones y requisitos establecidos en las normas reglamentarias (art. 163)

Es posible el fraccionamiento de las mercaderías y el traslado de un depósito a otro, bajo el control aduanero. Se previene la constitución de una garantía.

Los depósitos pueden ser públicos o privados.

Admisión temporaria

El régimen aduanero de admisión temporaria permite la permanencia de mercadería extranjera en el territorio aduanero para fines determinados, con suspensión total o parcial del pago del tributo aduanero, debiendo la misma ser reexportada en el plazo fijado sin sufrir modificaciones. (art. 166)

Ejemplo: introducción de equipos, implementos, accesorios y otros a ser utilizados en las operaciones de prospección y exploración para la búsqueda de hidrocarburos en el territorio nacional.

Prevé el otorgamiento de una garantía.

La autoridad aduanera ejerce el control del cumplimiento, así como la inspección de los lugares o locales donde se encuentran y su verificación.

Draw - Back

El drawback es el tratamiento aduanero que permite con motivo de la exportación de las mercaderías, obtener la restitución total o parcial del tributo aduanero a la importación pagado por esa mercadería o por los productos contenidos en la misma o consumidos durante su producción. (art. 177)

Consiste en la entrada de mercaderías por el régimen de importación que supone el cumplimiento de las formalidades, lo cual se devolverá o restituirá total o parcialmente en el momento de la exportación.

La devolución incluye los productos e insumos utilizados o consumidos en el proceso de producción.

Régimen de Admisión temporaria para perfeccionamiento activo.

El régimen aduanero de admisión temporaria para perfeccionamiento activo permite el ingreso de mercaderías extranjeras al territorio aduanero, con suspensión total o parcial del pago del tributo aduanero, para ser sometida a perfeccionamiento y posterior reexportación en la forma de producto resultante.

2. Se entiende por perfeccionamiento activo:

la transformación.

la elaboración, incluido su montaje, ensamblaje y adaptación a otra mercadería.

la reparación, la restauración y el acabado.

la utilización de las mercaderías importadas para el acondicionamiento, envase, o embalaje del producto resultante, siempre que se exporten con este último.

Se entiende por producto resultante aquel obtenido de las operaciones de perfeccionamiento activo. (art. 178)

Régimen de Exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo

El régimen aduanero de exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo permite la salida de mercaderías en libre circulación del territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión del pago del tributo aduanero, para fines de perfeccionamiento y posterior reimportación, bajo la forma de producto resultante y sujeto al pago del tributo aduanero a la importación sobre el valor agregado. (art. 192)

**Ejemplo:** la importación de equipos sofisticados difíciles de reparar dentro del país, por lo cual se requerirá retornar la mercadería al país productor o a algún país que cuente lo necesario para su reparación.



Permite que la mercadería salga y retorne reparada percibiéndose la tributación correspondiente al valor agregado que se le incluyó.

#### Zonas aduaneras especiales

**Zona franca:** es parte del territorio del Estado paraguayo o del territorio asignado para éste en otro país, delimitada físicamente, en la que la introducción de mercaderías extranjeras y la salida de éstas con destino a terceros países no están sujetas al pago del tributo aduanero a la importación, siempre que sean utilizadas, almacenadas y consumidas en las condiciones establecidas en la legislación respectiva, ni les son aplicables las restricciones de carácter económico.

2. La zona franca, puerto franco y depósito franco deben ser establecidos por Ley. (art. 287)

La concesión del uso es a los efectos de la introducción de mercaderías extranjeras y las salida de éstas con destino a terceros países que no están sujetas al pago de tributación aduanera a la importación.

La entrada de mercaderías extranjeras provenientes de la zona franca en el resto del territorio aduanero, está sujeta al pago de la tributación aduanera correspondiente.

Pueden ser de almacenamiento, comercialización e industrialización.

#### Área aduanera especial

El área aduanera especial es parte del territorio del Estado paraguayo, delimitada geográficamente, donde la entrada y salida de mercaderías están sujetas a control aduanero y se efectúan con las reducciones tributarias establecidas en la legislación respectiva vigente.

2. El área aduanera especial debe ser establecida por Ley. (art. 288)

*Ejemplo:* Ciudad del Este se realizan operaciones aduaneras de entrada y salida de mercaderías si bien están sujetas al control aduanero, se realizan con un régimen tributario especial.

#### Tienda libre de impuestos

Tienda libre de impuestos es el establecimiento instalado en zona primaria de puerto o aeropuerto, habilitada por la Dirección Nacional de Aduanas para la comercialización de mercaderías extranjeras y nacionales, con exención del tributo aduanero.

2. El ingreso de mercaderías en tienda libre de impuestos será efectuado con suspensión del pago de tributo aduanero, observando lo dispuesto en este Código y las normas reglamentarias.

Las mercaderías admitidas en depósito de tiendas libres podrán tener uno de los siguientes destinos:

- su traslado para la unidad de venta en la tienda libre de impuestos; para depósito comercial u otro depósito de las tiendas libres.
- exportación o reexportación para cualquier destino.
- provisión para aeronaves o embarcaciones afectadas al transporte internacional de pasajeros.
- venta a representaciones diplomáticas y consulares de carácter permanente, conforme a lo establecido en los convenios y tratados vigentes.
- destrucción bajo control aduanero.

El ingreso al país de pasajeros con mercaderías comercializadas en la tienda libre de impuesto, tendrá una exención del tributo aduanero hasta el valor FOB de U\$S 500 (quinientos dólares americanos), sin perjuicio de los acuerdos internacionales vigentes.



LECCION N° 11

**La reforma tributaria de la ley N° 125/91 y las modificaciones e incorporaciones de la Ley 2421/04 de reordenamiento administrativo y adecuación fiscal.**

Examen y contenido de los libros y el sistema tributario vigente. Características fundamentales del nuevo régimen tributario de la ley N° 125/91 y su modificación la ley N° 2421/04

Examen y contenido de los libros y el sistema tributario vigente.

Con el nuevo régimen se conjuga la simplificación, modernización y ajuste de la tributación paraguaya.

Se encuentra distribuido en 6 libros. Los cuatro primeros los impuestos.

Cada libro toma en su denominación la expresión de la capacidad contributiva que importa a cada impuesto.

Libro I Impuesto a los ingresos. Impuesto a la renta, el impuesto a la renta de las actividades agropecuarias y el tributo único sustituido por el impuesto a la renta del pequeño contribuyente.

Libro II Impuesto al capital (impuesto al patrimonio)

Libro III Impuesto al Consumo, contiene el impuesto al valor agregado y el impuesto selectivo al consumo.

Libro IV Otros impuestos: contenía el impuesto a los actos y documentos, actualmente ha quedado totalmente sin efecto

Libro V Disposiciones de aplicación general: un verdadero código tributario, especialmente las relaciones entre el fisco y los administrados en su amplio espectro.

Libro VI Regularización Fiscal consagra el blanqueo impositivo, que permitía la regularización del sistema tributario anterior, mediando el pago de las obligaciones tributarias emergentes con una reducción considerable en la determinación del monto.

En fecha 5 de julio de 2004 entra en vigencia la ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal, introduce una serie de modificaciones y complementaciones a la ley N° 125/91.

Introduce en el libro I el impuesto a la renta del pequeño contribuyente en sustitución al tributo único de la ley 125/91.

Se verifican modificaciones al IVA y la complementación del ISC con la incorporación de un grupo de mercaderías no comprendidas en la ley 125/91, sin afectar la estructura de los respectivos impuestos.

Novedad es la instauración del impuesto a la renta de los servicios personales. Creó también la patente fiscal extraordinaria para automóviles.

En relación al libro V Disposiciones de aplicación general la nueva ley introduce algunas complementaciones pero sin afectar sustancialmente.

Libro I Impuesto a los ingresos:

I Rentas de actividades comerciales, industriales o de servicios de más de Gs.100.000.000 anuales.

II Rentas provenientes de actividades agropecuarias (ley 2421/04): Grandes inmuebles y medianos inmuebles.

III Renta del pequeño contribuyente hasta Gs. 100.000.000 anuales y tenedores de bosques no superior a 30 Has (sustituye Tributo Unico)

Libro II Impuesto al Capital:

I Impuesto Inmobiliario: bienes inmuebles ubicados en el país.

II Adicional a los baldíos: carece de mejoras o valor no superior al 10% del valor tierra.

III Inmuebles de gran extensión: Región Orienta 5.001 a 30.001 y más has. Región Occidental 10.001 a 60.001 y más has.

IV Latifundio: adicional 50%

Libro III Impuesto al consumo:

I Impuesto al Valor agregado IVA (ley 125/91 y ley N° 2421/04)

II Impuesto selectivo al consumo (ley 125/91 y ley N° 2421/04)

Ley 2421/04: Renta de los servicios personales.

Libro V Disposiciones de aplicación general Ley N° 125/91 y 2421/04:

I Reglas especiales.

II Extinción de la obligación

III Infracciones y sanciones

IV Facultades y deberes de la administración.

V Facultades y deberes de los administrados.

VI Procedimiento de determinación.

VII Procedimientos especiales.

Características fundamentales del nuevo régimen tributario de la ley 125/91 y su modificación la ley 2421/04

Libro I Impuesto a la Renta de las actividades comerciales, industriales y de servicios que no sean de carácter personal.



Grava las rentas de fuente paraguaya provenientes del ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal.

Son contribuyentes cuyos ingresos brutos superen la suma de Gs. 100.000.000 anuales

Titulo II Impuesto a la actividades agropecuarias. Grava las rentas provenientes de la actividad agropecuaria realizada en el territorio nacional, entendiéndose por actividad agropecuaria la que se realiza mediante la utilización del factor tierra preferentemente, el capital y el trabajo, con el objeto de obtener productos primarios, vegetales o animales.

Titulo II Impuesto a la renta del Pequeño contribuyente. Gravará los ingresos provenientes de la realización de las actividades comerciales, industriales y de servicios que no sean de carácter personal, cuando en realidad grava la renta.

Contribuyentes: ingresos brutos no superen la suma de Gs. 100.000.000 anuales, incluyendo a los tenedores y explotadores de bosques cuya superficie no supera las 30 has.

Libro II

Impuesto al Capital, trae el impuesto inmobiliario y los adicionales o complementarios. Adicional a los baldíos, a los inmuebles de gran extensión y al latifundio Preferencia Impuesto al patrimonio, ya que el dominio, la tenencia o posesión de inmuebles junto a las mejoras introducidas integran parte del patrimonio y es un impuesto de carácter patrimonial que incide sobre los inmuebles ubicados en el territorio nacional

Libro III

Impuestos al Consumo: Impuesto al valor agregado, de gran rendimiento fiscal.

Caballo de batalla del MERCOSUR puesto que las mercaderías de procedencia extranjera alcanzadas por el impuesto son gravadas en el lugar de destino.

Capítulo II Impuesto Selectivo al Consumo, sobre mercaderías seleccionadas, característica diferencial del IVA que posee carácter general.

Libro IV

Otros impuestos: Impuesto a los actos y documentos, era la reedición de la ley de papel sellado y estampillas. Totalmente derogado por el art. 43 de la ley N°2421/04

No tiene vigencia la patente fiscal de automotores.

Incorpora el llamado impuesto a la renta de los servicios personales.

Libro V

Disposiciones de aplicación general: es un pequeño código pues sus disposiciones regulan toda la fenomenología tributaria derivada de la aplicación de los impuestos.



## LECCION Nº 12

IMPUESTO A LOS INGRESOS: IMPUESTO A LA RENTA DE LA LEY Nº 125/91 T LA LEY Nº 2421/04. Antecedentes y características. El concepto de Renta. La descripción del hecho imponible general. Los contribuyentes. Los criterios para gravar la renta y el criterio de la ley. Nacimiento de la obligación tributaria y determinación de la base imponible. La tarifa de la imposición. El sistema y forma de pago: los anticipos. La renta presunta internacional y la renta presunta. Las empresas extranjeras y sus sucursales o filiales en el Paraguay. Exoneraciones.

El impuesto a la renta.

Antecedentes y características.

Libro I de la ley Nº 125/91 y 2421/04 Impuesto a la Renta, IRACIS, el cual grava la renta obtenida como resultado del ejercicio de actividades generadoras de ingresos, en primer lugar, y que derivarán luego en la renta ,utilidad o ganancia.

Antecedente:

Impuesto a la Renta del Decreto-Ley Nº 9240/49 aplicaba la Dirección de Impuesto a la Renta.

Gravaba la renta distribuida en cinco categorías de contribuyentes, que incluía actividades diversas entre ellas, inclusive, manifestaciones de la renta personal como lo son la renta de los comisionistas, de los liquidadores de las quiebras y las sucesiones, entre otros.

Aplica tarifa porcentual y progresiva, diferenciando a las personas físicas de las jurídicas.

### **Características:**

Impuesto directo: toma la manifestación de la capacidad contributiva revelada por los ingresos, pero que incidirá sobre la renta generado como consecuencia de la obtención de estos ingresos.

Distinguir dentro del concepto de renta a los ingresos de la renta propiamente dicha.

Ingreso: toda retribución monetaria o acrecentamiento patrimonial que se obtiene, sea derivado de un bien y su utilización o afectación, sea como resultado del ejercicio de actividades diversas o la realización de operaciones que produzcan o generen estos enriquecimientos.

Renta es el resultado o producido derivado de los ingresos, echa la deducción de lo que los economistas denominan quebrantos, traducidos en costos y gastos en diversos conceptos necesarios y concurrentes para la obtención de la renta.

Técnicamente, no hay posibilidad de obtener renta si no se tienen ingresos.

Es un impuesto a los ingresos.

Descripción del hecho imponible general.

*"Gravará las rentas de fuente paraguaya provenientes de las actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal"(art. 2)*

*Comprendidas los contribuyentes cuyos ingresos superen las suma de Gs. 100.000.000 de ingresos brutos anuales.*

Rentas provenientes de la compraventa de inmuebles realizada en forma habitual, las rentas por los bienes del activo, las rentas que obtengan personas o sociedades con o sin personerías jurídica, las entidades constituidos en el exterior que realicen actividades en el país a través de sus sucursales, agencias o filiales, las rentas provenientes de las actividades extractivas, avicultura, apicultura, floricultura, etc; las que provengan de servicios que no sean de carácter personal, reparación de bienes, transporte, seguros, reaseguros intermediación financiera entre otras .

Contribuyentes

Empresas unipersonales, sociedades, asociaciones, y demás entidades privadas de cualquier naturaleza

Empresas públicas, entes autárquicos, entidades descentralizadas y sociedades de economía mixta

Personas domiciliadas o entidades en el exterior que realizan actividades gravadas en el país a través de sus sucursales, agencias o filiales

Cooperativas(Art. 3)

Empresa unipersonal: unidad productiva perteneciente a una persona física, en la que se utilice en forma conjunta el capital y trabajo, con el objeto de obtener un resultado económico, con excepción de los servicios de carácter personal.

La persona que se halla al frente dirige y asume el riesgo de la actividad generadora de la renta así como la de dirección y gestión.

Criterios para gravar la renta y criterio de la ley.

**Fuente:** toma la renta del lugar o espacio territorial donde se halla ubicado el bien o actividad generadora de la renta. Ej: países subdesarrollados o en vías de desarrollo.

**De la nacionalidad:** focaliza la generación de la renta en el lugar del nacimiento de la persona física o jurídica o sea referido a la nacionalidad del sujeto obligado. Ej: países altamente desarrollados.

**Criterio de domicilio: o de renta global:** no considera la ni fuente ni la nacionalidad para gravar la renta, sino el lugar donde fija su domicilio o residencia el sujeto obligado, o la matriz de la empresa o establecimiento que realiza la actividad generadora de la renta. Ej: países altamente desarrollados.

Se utiliza combinados para encapsular todos los ingresos con la aplicación del impuesto a la renta personal o global, que incluye todas las retribuciones, ganancias, o acrecentamientos patrimoniales que obtenga una persona física o jurídica

Art. 2. Criterio atributivo Fuente.



Art. 5 intereses comisiones colocados en el exterior las considera de fuente paraguaya cuando la entidad inversora o beneficiada se encuentre radicada en el país.

Se ha apartado o la ha extendido con la admisión de rentas generadas en el exterior por la colocación de capitales realizadas en el extranjero por residentes dentro del territorio de la República

Nacimiento de la obligación tributaria y determinación de la base imponible.

Nacimiento: cierre del ejercicio fiscal (1 de enero a 31 de diciembre)

Balance comercial o balance general es la cuenta de resultados que utilizando el sistema contable se traduce en ganancias o pérdidas, consecuencias del cierre del ejercicio fiscal al término del año civil. Se toma como base para confeccionar el balance impositivo, llenando el formulario de declaración jurada, pasando por los conceptos renta bruta y neta de manera que el impositivo no coincidirá con el comercial.

**Renta bruta:** art. 7 Ingreso total – costo= RB

**Renta neta:** parte de la renta bruta, con la deducción de los gastos que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación legal, debidamente documentada, y sean a precio de mercado cuando el gasto no constituye un ingreso gravado para el beneficiario

Art. 8

Lista de deducciones es meramente enunciativa y no taxativa en razón que los gastos siempre serán deducibles toda vez que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora que sean reales y estén debidamente documentados.

Con esto se llega a la base imponible, sobre la cual se aplicará la tasa o porcentaje del impuesto.

### **Tasa o tarifa de la imposición**

La ley 125/91 estableció una tarifa única e invariable. 30%

Ley 2421/04 la redujo al 20% en el primer año de vigencia y por último al 10%. Fundamento: propender al sinceramiento fiscal y acrecentamiento o mejora de la recaudación.

Sistema y forma de pago. Los anticipos

Art, 21 **Liquidación:** Por declaración jurada

**Sistema de pago:** declaración anual y pago simultáneo, sin que este pago sea definitivo.

El sistema de pago opera por medio de los anticipos o pagos a cuenta, que se traduce en un pago adelantado y fraccionado del impuesto, tomando como base lo liquidado y pagado en el ejercicio anterior dividido en cuatro cuotas trimestrales

### **La renta presunta internacional y la renta presunta.**

Art. 10 Renta presunta internacional: presunción juris et de jure o absoluta

10% sobre la primas de seguro y reaseguros

10% sobre el importe bruto de operaciones de pasajes, radiogramas, llamadas telefónicas del país al exterior o del exterior al territorio nacional.

15% de los ingresos brutos de agencias internacionales de noticias.

Se admite la renta presunta para la determinación de rentas netas, cuando el contribuyente carezca de registro contable, facultando a la Administración a tomar índices o estimaciones como base presunta.

En este caso la presunción no es absoluta, sino relativa, con lo cual admite prueba en contrario.

### **Las empresas extranjeras y sus sucursales o filiales en el Paraguay.**

Deben pagar el impuesto a la renta como resultado de sus operaciones en el país y están obligadas a abonar también una tarifa del 15% sobre el acreditamiento, pago o remesa de importes netos efectuados a la casa matriz domiciliada en el exterior.

Fallos del Tribunal de Cuentas: deben aplicarse sobre los importes realmente remesados, con deducción del impuesto a la renta pagado dentro del país a la administración tributaria nacional.

Exoneraciones

Art. 14

Las demás entidades aunque estén exoneradas asumen responsabilidad solidaria por los actos y operaciones que realicen sin la documentación exigida.



### LECCIÓN 13: IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

La actividad agropecuaria y la renta gravada. Los contribuyentes. La superficie agrológicamente útil (SAU). Renta bruta, renta neta y tasa impositiva. Grandes inmuebles y medianos inmuebles. Tasa impositiva. Exoneraciones admitidas. La guía de traslado de ganado y su implicancia fiscal.

La actividad agropecuaria y la renta gravada.

Art. 26/27: la que se realiza con el objeto de obtener productos primarios, vegetales o animales, mediante la utilización del factor tierra, capital y trabajo, tales como:

Cría o engorde de ganado vacuno, ovino y equino

Producción de lanas, cuero, cerdas y embriones

Producción agrícola, frutícola y hortícola

Producción de leche

Se aplica sobre la afectación o uso de la tierra.

**Renta presunta:** art. 27 *“se consideran comprendidos en el presente concepto la tenencia, la posesión, el usufructo, el arrendamiento o la propiedad de inmuebles rurales aún cuando en los mismo no realicen ningún tipo de actividad”*

**Nacimiento:** al cierre del ejercicio fiscal que coincide con el año civil (Art. 29)

Contribuyentes

Art. 28

Personas físicas

Sociedades con o sin personería

Asociaciones y corporaciones

Empresas públicas, entes autárquicos del estado y sociedades de economía mixta

Personas o entidades domiciliadas o constituidas en el exterior y sus sucursales y agencias del país.

Superficie agrológicamente útil (SAU)

**Artículo 32.- Superficie agrológicamente útil. (conlleva la obligación de presentar una declaración jurada inicial)**

*Para la determinación de la Superficie Agrológicamente Útil (SAU) deberán ser deducidas del total de las hectáreas del inmueble, las siguientes superficies:*

*Las ocupadas por bosques naturales o cultivados, por lagunas permanentes o semi-permanentes y los humedales.*

*Las áreas marginales no aptas para uso productivo, como afloramientos rocosos, esteros, talcales, saladares, etc.*

*Las áreas silvestres protegidas bajo dominio privado, sometidas al régimen de la Ley N° 352/94 “De Áreas Silvestres Protegidas” o la que la modifique o sustituya.*

*Las ocupadas por rutas, caminos vecinales y/o servidumbres de paso.*

*Las áreas destinadas a servicios ambientales declaradas como tales por la autoridad competente”.*

Renta bruta, neta y tasa impositiva. Grandes inmuebles y medianos inmuebles.

*La determinación de la renta bruta se deberá realizar en todos los casos, con independencia de que en el inmueble rural se realice o no un eficiente y racional aprovechamiento productivo.*

*A los efectos de esta Ley, se considera que un inmueble rural no tiene un uso eficiente y racional cuando en el mismo no se observa un aprovechamiento productivo de por lo menos el 30% (treinta por ciento) de su superficie agrológicamente útil.*

*Se entiende como aprovechamiento productivo la utilización del inmueble rural en actividades agrícolas, granjeras, pecuarias, de manejo y aprovechamiento de bosques naturales de producción, reforestación o forestación o utilidades agrarias mixtas.*

*La determinación de la Renta Bruta, la Renta Neta y el Impuesto se realizará en función a la superficie agrológicamente útil de los inmuebles y a su explotación eficiente y racional según los siguientes criterios:*

**Grandes Inmuebles**

*Renta Bruta. La renta bruta anual para los inmuebles rurales que individual o conjuntamente alcancen o tengan una superficie agrológicamente útil superior a 300 has. (trescientas hectáreas) en la Región Oriental y 1500 has. (un mil quinientas hectáreas) en la Región Occidental, con un aprovechamiento productivo eficiente y racional será el ingreso total que genera la actividad agropecuaria.*

*Renta Neta. Para establecer la renta neta se deducirán de la renta bruta todas las erogaciones relacionadas con el giro de la actividad, provenientes de gastos e inversiones que guarden relación con la obtención de las rentas gravadas y la manutención de la fuente productora, siempre que sean reales y estén debidamente documentadas, de conformidad con lo establecido en esta Ley y su reglamentación.*





Tasa impositiva: 10% sobre la renta neta determinada.

Inmuebles no explotados racionalmente según art. 30 tributarán de acuerdo al sistema de renta presunta previsto por los medianos inmuebles.

#### *Medianos Inmuebles*

*Renta imponible: Para los inmuebles rurales que individualmente o conjuntamente, alcancen o tengan una superficie agrológicamente útil inferior de 300 has. (trescientas hectáreas) en la Región Oriental y 1500 has. (un mil quinientas hectáreas) en la Región Occidental, la renta imponible anual se determinará en forma presunta, aplicando en todos los casos y sin excepciones, el valor bruto de producción de la Superficie Agrológicamente Útil (SAU) de los inmuebles rurales que posea el contribuyente, ya sea en carácter de propietario, arrendatario o poseedor a cualquier título, el que será determinado tomando como base el Coeficiente de Producción Natural del Suelo (COPNAS) y los rendimientos de los productos que se citan en este artículo, multiplicados por el precio promedio de dichos productos en el año agrícola inmediatamente anterior, conforme a la siguiente zonificación.*

*Zona 1 o Zona Granera (COPNAS de 0.55 a 1.00): 1500 kg. de soja por hectárea.*

*Zona 2 o Zona de fibra (COPNAS de 0.31 a 0.54): 600 Kg. de Algodón por hectárea.*

*Zona 3 o Zona Ganadera de alto rendimiento (COPNAS de 0.20 a 0.30) considérese una ganancia de 50 Kg. de peso vivo.*

*Zona 4 o Zona Ganadera de rendimiento medio (COPNAS de 0.01 a 0.19) una ganancia de 25 kg. de peso vivo.*

*Los valores de los Coeficientes de Producción Natural del Suelo (COPNAS) por distrito o región se hallan estipulados en la tabla adjunta que forma parte de esta Ley.*

**Tasa impositiva:** La tasa impositiva será del 2,5% (dos y medio por ciento) sobre la Renta Imponible.

#### **Artículo 31.- Exoneraciones:**

Están exoneradas las personas físicas que exploten, en calidad de propietarios, arrendatarios, tenedores, poseedores o usufructuarios, en los términos de esta Ley, uno o más inmuebles que en conjunto no superen una superficie agrológicamente útil total de 20 has. (veinte hectáreas) en la Región Oriental o de 100 has. (cien hectáreas) en la Región Occidental. En caso de subdivisiones estarán sujetos al presente régimen todos aquellos predios o inmuebles en las condiciones en que venían tributando.

#### **Artículo 35.- Ejercicio Fiscal y Liquidación.**

El ejercicio fiscal coincidirá con el año civil. El impuesto se liquidará anualmente por declaración jurada en la forma y condiciones que establezca la Administración. A la referida presentación se deberá adjuntar una Declaración Jurada Anual de Patrimonio del Contribuyente, de conformidad con los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

Los contribuyentes sujetos al Impuesto a las Rentas de Actividades Agropecuarias sobre base presunta, en cualquier ejercicio podrán optar por el sistema de liquidación y pago del Impuesto a la Renta en base al régimen dispuesto para los grandes inmuebles o el de balance general y cuadro de resultado, siempre que comuniquen dicha determinación con una anticipación de por lo menos dos meses anteriores a la iniciación del nuevo ejercicio. Una vez optado por este régimen no podrá volverse al sistema previsto por un período de tres años.

Contempla el pago por anticipos el cual se procederá según la reglamentación (art. 37)

Guía de traslado y su implicancia fiscal.

Una forma de anticipo o pago a cuenta es la que procede para la expedición de las guías de traslado que cobra el Servicio Nacional de Salud animal (SENACSA) tiene a su cargo la percepción del tributo en el momento de la expedición de las guías de traslado de ganado vacuno.



#### LECCION XIV

**IMPUESTO A LOS INGRESOS. IMPUESTO A LA RENTA DEL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE.** Hecho generador y contribuyentes. La determinación de la renta imponible sobre base real y presunta. La tasa impositiva. Ejercicio fiscal. Liquidación y pago por anticipos. El sistema de control y registro de las operaciones del contribuyente.

RENDA DEL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE.

**LEY Nº 2.421/2004**

**Artículo 5°.- Derógase el Título 2, “Tributo Único” del Libro I, y sustitúyase por el siguiente Título que queda redactado como sigue: Renta del Pequeño contribuyente.**

Hecho generador.

**Artículo 42.- Hecho Generador y Contribuyentes.**

El Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente gravará los ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicio que no sean de carácter personal.

Contribuyentes.

Serán contribuyentes las empresas unipersonales domiciliadas en el país, siempre que sus ingresos devengados en el año civil anterior no superen el monto de G. 100.000.000 (Guaraníes cien millones), parámetro que deberá actualizarse anualmente por parte de la Administración, en función del porcentaje de variación del índice de precios al consumo que se produzca en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil que transcurre, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo competente. Las empresas unipersonales son aquellas consideradas como tales por el Artículo 4º de la Ley Nº 125/91, del 9 de enero de 1992, Que Establece el Nuevo Régimen Tributario.

Serán también contribuyentes de este impuesto los propietarios o tenedores de bosques de una superficie no superior a 30 has. (treinta hectáreas), por la extracción y venta de rollos de madera y leña.

En aquellas situaciones en que sea necesario facilitar la recaudación, el control o la liquidación del tributo, el Poder Ejecutivo queda facultado para suspender la actualización anual para el año correspondiente o a utilizar un porcentaje inferior al que resulte del procedimiento indicado en este artículo.

Quedan excluidos de este capítulo quienes realicen actividades de importación y exportación”.

En realidad grava la renta resultante de esos ingresos.

Diferencia con el IRACIS, con respecto al monto de los ingresos brutos: Monto no superior a Gs100.000.000 anuales.

Figura un solo grupo: empresas unipersonales domiciliadas en el país.

La determinación de la renta imponible sobre base real y presunta.

La renta neta se determinará en todos los casos sobre base real o presunta y se utilizará la que resulte menor. Se considera que la renta neta real es la diferencia positiva entre ingresos y egresos totales debidamente documentados y la renta neta presunta es el 30% (treinta por ciento) de la facturación bruta anual.” (art. 43)

La tasa impositiva. Ejercicio fiscal y liquidación.

La tasa impositiva será del 10% (diez por ciento) sobre la renta neta determinada. El ejercicio fiscal coincidirá con el año civil.

El impuesto se liquidará anualmente por declaración jurada en la forma y condiciones que establezca la Administración. Mensualmente el contribuyente junto con la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado deberá ingresar el 50% (cincuenta por ciento) del importe que resulte de aplicar la tasa correspondiente a la renta neta determinada, calculado sobre la base declarada para el pago de IVA, en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente, que corresponda tributar al finalizar el ejercicio.

Los contribuyentes del Impuesto a la Renta del Pequeño contribuyente pagan IVA.

Sistema de pagos en forma mensual, conjuntamente con la declaración jurada del IVA.

Actualmente la liquidación y pago por anticipos de este impuesto, dispone que el contribuyente podrá hacerlo cada cuatro meses, de acuerdo al sistema simplificado.

El sistema de control y registro de las operaciones del contribuyente.

**Artículo 44.- Registro.** Los contribuyentes del Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente deberán llevar un libro de venta y de compras que servirá de base para la liquidación de dicho impuesto así como del Impuesto al Valor Agregado. La misma deberá contener los datos y requisitos que establezca la reglamentación”.



**Artículo 45.- Traslado de Sistema.**

Los Pequeños Contribuyentes, podrán trasladarse al sistema de liquidación y pago del Impuesto a la Renta en cualquier ejercicio en base al balance general y cuadro de resultados, toda vez que superen la suma de Guaraníes cien millones (Gs. 100.000.000) siempre que comuniquen dicha determinación con una anticipación de por lo menos dos meses anteriores a la iniciación del nuevo ejercicio. Una vez optado por este régimen no podrá volverse al sistema previsto para el pequeño contribuyente”.



## LECCION N° 15

IMPUESTO AL CAPITAL. EL IMPUESTO INMOBILIARIO Y GRAVAMENES CONEXOS. Antecedentes y características de este impuesto. La autoridad perceptora. Descripción del hecho imponible. Contribuyentes. La determinación de la base imponible: el catastro y el padrón inmobiliario. La tarifa del impuesto y forma de pago. Los gravámenes conexos o adicionales: baldío, inmuebles de gran extensión y latifundio.

Antecedentes y características

Guerra de la Triple Alianza: contribución directa o contribución territorial, a cargo de la dirección de impuestos internos, departamento sección territorial.

Ley N° 1501/35 se crea la Dirección de Impuestos inmobiliarios, dependiente del Ministerio de Hacienda.

Decreto Ley N° 51/52 aprobó la reforma de la legislación del impuesto inmobiliario con la denominación de Impuestos inmobiliario y adicionales pasa a conformar parte de la ley 125/91

Libro II Impuestos al Capital, con algunas variantes pero sin modificar su estructura sistemática.

El término más apropiado sería de Impuestos al Patrimonio, acepción última que se utiliza con preferencia en la Economía Política.

### **Características:**

Es un impuesto de garantía real que reconoce un vínculo de carácter personas que se genera entre el fisco como acreedor y el titular del inmueble.

Impuesto Directo: fácil individualización e identificación al contribuyente, con todos los antecedentes del inmueble, ubicación, superficie y nombre o domicilio del sujeto obligado.

El fenómeno de la traslación no se manifiesta en este impuesto, por cuanto la carga se personaliza en el contribuyente.

Autoridad perceptora

Originariamente correspondía a la Subsecretaría de Estado de Tributación conforme ley 125/91

Actualmente pertenece a las Municipalidades: art. 196 C.N.

Concede la competencia para la aplicación y gestión de cobro y la afectación y distribución de lo recaudado.

Pero forma parte de la ley N° 125/91.

Descripción del hecho imponible.

**Artículo 54.- Hecho imponible.** Créase un impuesto anual denominado Impuesto Inmobiliario que incidirá sobre los bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional.

**Artículo 56.- Nacimiento de la Obligación Tributaria** La configuración del hecho imponible se verificará el primer día del año civil.

Contribuyentes

**Artículo 55.- Contribuyentes** Serán contribuyentes las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades en general.

Cuando exista desmembramiento del dominio del inmueble, el usufructuario será el obligado al pago del tributo.

En el caso de sucesiones, condominios y sociedades conyugales, el pago del impuesto podrá exigirse a cualquiera de los herederos, condóminos o cónyuges, sin perjuicio del derecho de repetición entre los integrantes.

La circunstancia de hallarse en litigio un inmueble no exime de la obligación del pago de los tributos en las épocas señaladas para el efecto, por parte del poseedor del mismo.

La determinación de la base imponible:

El valor fiscal del inmueble de acuerdo a su superficie, ubicación, afectación, establecido por el Servicio Nacional de Catastro, dentro de un sistema de ajuste anual o periódico, aprobado por Decreto del Poder Ejecutivo.

Fijación del valor: zona residencial, comercial, industrial.

Afectación o destino (vivienda, comercio, instalación industrial etc)

A los 5 años de entrada en vigencia de la ley 125/91 la base imponible deberá alcanzar el valor real de mercado (en la práctica no se aplica)

Otra circunstancia para determinación de la base imponible: Inclusión al régimen de Catastro o del Padrón Inmobiliario.

Ambos importan un sistema de registración de los inmuebles a cargo del Servicio nacional de Catastro.

**Catastro inmobiliario:** sistema de registración, componentes:

**Valor oficial de la tierra y mejoras**

**Nombre y domicilio del contribuyente**

**Superficie**

**Ubicación del inmueble**

**Número de cuenta catastral**



### **Artículo 63.- Padrón Inmobiliario**

El instrumento para la determinación de la obligación tributaria lo constituye el padrón inmobiliario, el que deberá contener los datos obrantes en la ficha catastral o en la inscripción inmobiliaria si se tratase de zonas aún no incorporadas al régimen de Catastro.

**Padrón inmobiliario:** Elementos:

**Valor de la tierra**

**Nombre del contribuyente**

**Ubicación Departamental**

**Superficie**

No incluye el valor de las mejoras.

Hace referencia a su localización en el departamento, no tiene la precisión del catastro.

La medida se realiza por hectáreas, a diferencia del catastro que se realiza por metro cuadrado.

**Artículo 61.- Tasa Impositiva** La tasa impositiva del impuesto será del 1% (uno por ciento). Para los inmuebles rurales, menores de 5 hectáreas la tasa impositiva será del 0.50% (cero punto cincuenta por ciento), siempre que sea única propiedad destinada a la actividad agropecuaria.

Liquidación y pago: Anualmente, se abona durante los primeros tres meses de cada año sin recargo.

Los gravámenes conexos o adicionales: Baldíos, inmuebles de gran extensión y latifundio.

### **IMPUESTO ADICIONAL A LOS BALDIOS**

**Artículo 68.- Hecho generador** Grávase con un adicional al Impuesto Inmobiliario, la propiedad o la posesión cuando corresponda, de los bienes inmuebles considerados baldíos ubicados en la Capital y en las áreas urbanas de los restantes Municipios del país.

**Artículo 69.- Definiciones** Se consideran baldíos todos los inmuebles que carecen de edificaciones y mejoras o en los cuales el valor de las mismas representan menos del 10% (diez por ciento) del valor de la tierra.

### **Artículo 70.- Tasas Impositivas:**

Capital: 4 o/oo (cuatro por mil)

Municipios del interior: 1 o/oo. (uno por mil)

### **IMPUESTO ADICIONAL AL INMUEBLE DE GRAN EXTENSION Y A LOS LATIFUNDIOS**

#### **Artículo 71.- Hecho generador**

Grávase la propiedad o posesión de los inmuebles rurales con un adicional al Impuesto Inmobiliario que se aplicará conforme a la escala establecida en el artículo 74 de esta Ley.

**Artículo 72.- Inmuebles afectados** A los efectos del presente adicional se considerarán afectados, no solo los inmuebles que se encuentran identificados en un determinado padrón inmobiliario, sino también aquellos que teniendo diferente empadronamiento son adyacentes y pertenezcan a un mismo propietario o poseedor. Se considerará además como de un solo dueño los inmuebles pertenecientes a cónyuges, a la sociedad conyugal y a los hijos que se hallan bajo la patria potestad.

Respecto de los inmuebles comprendidos en tales circunstancias, el propietario o poseedor deberá hacer la declaración jurada del año antes del pago del impuesto inmobiliario, a los efectos de la aplicación del adicional que según la escala le corresponda.

Para aplicar la escala impositiva, se deberán sumar las respectivas superficies a los efectos de considerarlas como un solo inmueble.

#### **Artículo 73.- Base imponible.**

La base imponible la constituye la avaluación fiscal del inmueble sobre cuyo monto se aplica una tarifa proporcional y progresiva de acuerdo a una escala establecida en el artículo 74.

#### **Artículo 74.- Tasas Impositivas** El impuesto se determinará sobre:

Inmuebles de gran extensión

El tramo de la escala que corresponda a la superficie total gravada, indicará la tasa a aplicar sobre la base imponible correspondiente a dicha extensión.

Región Oriental  
Superficie de los

Impuesto  
Adicional

Región Occidental  
Superficie de los



inmuebles en Ha.	(por ciento)	inmuebles en Ha.
10.000 libre	20.000	
10.001 - 15.000	0,5	20.001 - 30.000
15.001 - 20.000	0,7	30.001 - 40.000
20.001 - 25.000	0,8	40.001 - 50.000
25.001 - 30.000	0,9	50.001 - 60.000
30.001 y más Has.	1,0	60.001 y más Has.

Los latifundios tendrán un recargo adicional de un 50% (cincuenta por ciento), sobre la escala precedente.

Este adicional al latifundio no se aplica en la práctica por cuanto la ley tributaria no define latifundio.

Única fórmula infalible y precisa es la delimitación de las superficies de la propiedad inmobiliaria a un máximo que no debe ser rebasado, bajo pena de considerarla latifundio.



## IMPUESTOS AL CONSUMO.

El impuesto al Valor agregado (IVA):

Antecedentes y características de este impuesto.

Descripción del hecho imponible. Los contribuyentes. El nacimiento de la obligación tributaria y la determinación de la base imponible.

Liquidación y pago del impuesto. La tasa del impuesto. Exoneraciones. La documentación de las operaciones. El crédito fiscal del exportador.

Antecedentes y características de este impuesto.

Decreto ley Nº 130/57, modificado por el Decreto ley Nº 241/60 Impuesto a las ventas.

Decreto Ley Nº 451/67 sustituye por un Derecho complementario aduanero.

Aplicación: Dirección General de Impuestos Internos.

Ley Nº 69/68 Régimen de impuesto a las ventas de etapa única que gravaba las ventas de un contribuyente inscripto a uno no inscripto, sea éste último comerciante, distribuidor, vendedor o consumidor. Antecedente inmediato del régimen de la ley 125/91.

## Características:

Impuesto de etapa múltiple o plurifásico: incide sobre la enajenación, transferencia o cambio de titular de las mercaderías en todas las etapas, incluyendo la prestación de servicios.

Es un impuesto general a las ventas.

Es típicamente indirecto, pues el sujeto incidido y quien realmente soporta la carga tributaria es innominado, por razón del fenómeno de la traslación.

Descripción del hecho imponible.

Art. 77 Créase un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado. El mismo gravará los siguientes actos:

La enajenación de bienes.

La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

La importación de bienes.

Equipara la enajenación de bienes a toda forma de cambio de titular sea a título oneroso o gratuito, la afectación al uso o consumo personal por parte del dueño, socios, directores o empleados de las empresas o entidades alcanzadas por el impuesto.

Es alcanzada por el impuesto la enajenación de inmuebles y la cesión de uso del bien inmueble, con lo cual se incluye a los contratos de arrendamiento o alquiler.

En relación a la prestación de servicios de carácter personal, marca la diferencia con el impuesto a la renta, que exceptúa a la renta proveniente de la prestación de servicios de carácter personal, que el IVA los incluye, exceptuando los prestados en relación de dependencia.

El concepto de relación de dependencia ha sido modificado, que considera que se verifica no solo con el pago de la contribución social al Instituto de Previsión Social, sino a todo el sistema de seguro social público, privado o mixto vigente en el Paraguay, creado o admitido por ley.

Se hallan incursos los aporte a las cajas de seguro bancario, municipales, ANDE y la de los funcionarios públicos a quienes también se les descuentan mensualmente de su sueldo.

En materia de servicios se incluyen los préstamos, financiaciones, seguros e intermediaciones en general.

Los contribuyentes

Serán contribuyentes:

Las personas físicas por el ejercicio efectivo de profesiones universitarias, independientemente de sus ingresos, y las demás personas físicas por la prestación de servicios personales en forma independiente cuando los ingresos brutos de estas últimas en el año civil anterior sean superiores a un salario mínimo mensual en promedio o cuando se emita una factura superior a los mismos. La Administración Tributaria reglamentará el procedimiento correspondiente. Transcurridos dos años de vigencia de la presente Ley, el Poder Ejecutivo podrá modificar el monto base establecido en este artículo.

En el caso de liberalización de los salarios, los montos quedarán fijados en los valores vigentes a ese momento.

A partir de entonces, la Administración Tributaria deberá actualizar dichos valores, al cierre de cada ejercicio fiscal, en función de la variación que se produzca en el índice general de precios de consumo. La mencionada variación se determinará en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil que transcurre, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente.

Las cooperativas, con los alcances establecidos en la Ley Nº 438/94, De Cooperativas.

Las empresas unipersonales domiciliadas en el país, cuando realicen actividades comerciales, industriales o de servicios. Las empresas unipersonales son aquellas consideradas como tales en el Artículo 4º de la Ley Nº 125/91, del 9 de enero de 1992 y el Impuesto a la Renta de Actividades, Comerciales, o de Servicios y a la Renta del Pequeño Contribuyente.



Las sociedades con o sin personería jurídica, las entidades privadas en general, así como las personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior o sus sucursales, agencias o establecimientos cuando realicen las actividades mencionadas en el inciso c). Quedan comprendidos en este inciso quienes realicen actividades de importación y exportación.

Las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva, así como las asociaciones, mutuales, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con o sin personería jurídica respecto de las actividades realizadas en forma habitual, permanente, y organizada de manera empresarial, en el sector productivo, comercial, industrial, o de prestación de servicios gravadas por el presente impuesto, de conformidad con las disposiciones del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios.

Los entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas, y sociedades de economía mixta, que desarrollen actividades comerciales, industriales o de servicio.

Quienes introduzcan definitivamente bienes al país y no se encuentren comprendidos en los incisos anteriores.

El nacimiento de la obligación tributaria y la determinación de la base imponible.

**Artículo 80.- Nacimiento de la Obligación**

La configuración del hecho imponible se produce con la entrega del bien, emisión de la factura, o acto equivalente, el que fuera anterior. Para el caso de Servicios Públicos, la configuración del nacimiento de la obligación tributaria será cuando se produzca el vencimiento del plazo para el pago del precio fijado.

La afectación al uso o consumo personal, se perfecciona en el momento del retiro de los bienes.

En los servicios, el nacimiento de la obligación se concreta con el primero que ocurra de cualquiera de los siguientes actos:

Emisión de Factura correspondiente.

*Percepción del importe total o de pago parcial del servicio a prestar.*

Al vencimiento del plazo previsto para el pago.

Con la finalización del servicio prestado.

En los casos de importaciones, el nacimiento de la obligación tributaria se produce en el momento de la numeración de la declaración aduanera de los bienes en la Aduana.

Art. 82

En las operaciones a título oneroso, la base imponible la constituye el precio neto devengado correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación del servicio. Dicho precio se integrará con todos los importes cargados al comprador ya sea que se facturen concomitantemente o en forma separada.

En las financiaciones la base imponible la constituye el monto devengado mensualmente de los intereses, recargos, comisiones y cualquier otro concepto distinto de la amortización del capital pagadero por el prestatario.

En los contratos de alquiler de inmuebles, la base imponible lo constituye el monto del precio devengado mensualmente.

En las transferencias o enajenación de bienes inmuebles, se presume de derecho que el valor agregado mínimo, es el 30% (treinta por ciento) del precio de venta del inmueble transferido. En la transferencia de inmuebles a plazos mayores de dos años, la base imponible lo constituye el 30% (treinta por ciento) del monto del precio devengado mensualmente.

En la actividad de compraventa de bienes usados, cuando la adquisición se realice a quienes no son contribuyentes del impuesto, la Administración podrá fijar porcentajes estimativos del valor agregado correspondiente.

En la cesión de acciones de sociedades por acciones y cuota parte de sociedades de responsabilidad limitada, la base imponible la constituye la porción del precio superior al valor nominal de las mismas.

Para determinar el precio neto se deducirá, en su caso, el valor correspondiente a los bienes devueltos, bonificaciones o descuentos corrientes en el mercado interno, que consten en la factura o en otros documentos que establezca la Administración, de acuerdo con las condiciones que la misma indique.





En la afectación al uso o consumo personal, adjudicaciones, operaciones a título gratuito o sin precio determinado, el monto imponible lo constituirá el precio corriente de la venta en el mercado interno. Cuando no sea posible determinar el mencionado precio, el mismo se obtendrá de sumar a los valores de costo el bien colocado en la empresa en condiciones de ser vendido, un importe correspondiente al 30% (treinta por ciento) de los mencionados valores en concepto de utilidad bruta.

Para aquellos servicios en que se aplican aranceles, se considerarán a éstos como precio mínimo a los efectos del impuesto, salvo que pueda acreditarse documentalmente el valor real de la operación, mediante la facturación a un contribuyente del Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios.

#### Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquidará mensualmente y se determinará por la diferencia entre el "débito fiscal" y el "crédito fiscal". El débito fiscal lo constituye la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes. Del mismo se deducirán: el impuesto correspondiente a devoluciones, bonificaciones y descuentos, así como el impuesto correspondiente a los actos gravados considerados incobrables. El Poder Ejecutivo establecerá las condiciones que determinan la incobrabilidad.

El crédito fiscal estará integrado por:

La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el Artículo 85°.

El impuesto pagado en el mes al importar bienes.

Las retenciones de impuesto efectuadas a los beneficiarios radicados en el exterior por la realización de operaciones gravadas en territorio paraguayo.

No dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados o falsos.

El crédito fiscal lo constituye la suma de los impuestos pagados o soportados por el contribuyente por la realización de operaciones alcanzadas por el impuesto dentro del mes correspondiente.

Cuando el crédito sea superior al débito dicho excedente podrá ser utilizado en las liquidaciones siguientes.

No genera devolución, salvo casos de cese de actividades, clausura o cierre definitivo del negocio.

El excedente de crédito fiscal no utilizado puede ser cedido o transferido a un tercero contribuyente.

#### **Declaración Jurada y Pago: art. 92**

La Administración establecerá la forma y oportunidad en que los contribuyentes y responsables deberán presentar la declaración jurada, así como el plazo para realizar el pago.

Se presentarán mensualmente.

Esta operación no hay que confundir con la determinación de la obligación tributaria, por cuanto la presentación de declaración jurada constituye una auto estimación permitida por la ley.

El pago realizado no es definitivo, pues esta sujeto a verificación por parte de la Administración, en cualquier tiempo dentro del plazo de prescripción.

Tasa del impuesto.

#### **Artículo 91.- Tasa**

*La tasa del impuesto será:*

*Del 5% (cinco por ciento) para contratos de cesión de uso de bienes y enajenación de bienes inmuebles.*

*Hasta 5% (cinco por ciento) sobre la enajenación de los siguientes bienes de la canasta familiar: arroz, fideos, yerba mate, aceites comestibles, leche, huevos, carnes no cocinadas, harina y sal yodada.*

*El 5% (cinco por ciento) sobre los intereses, comisiones y recargos de los préstamos y financiaciones.*

*Del 5% (cinco por ciento) para enajenación de productos farmacéuticos.*

*Del 10% (Diez por ciento) para todos los demás casos.*

Exoneraciones.

Las enajenaciones de:

Productos agropecuarios en estado natural.



Animales de la caza y de la pesca, vivos o no, en estado natural o que no hayan sufrido procesos de industrialización.

Moneda extranjera y valores públicos y privados.

Acervo hereditario a favor de los herederos a título universal o singular, excluidos los cesionarios.

Cesión de créditos.

Revistas de interés educativo, cultural y científico, libros y periódicos. (Alcanza a todos los objetos publicaciones y actividades que posean valor significativo par la cultura y la educación.

Las siguientes prestaciones de servicios:

Intereses de valores públicos y privados.

Depósitos en las entidades bancarias y financieras regidas por la Ley N° 861/96, así como en las Cooperativas, entidades del Sistema de Ahorro y Préstamo para la Vivienda, y las entidades financieras públicas.

Los prestados por funcionarios permanentes o contratados por Embajadas, Consulados, y organismos internacionales, acreditados ante el gobierno nacional, conforme con las leyes vigentes.

Importaciones de:

Los bienes cuya enajenación se exonera por el presente artículo.

Los bienes considerados equipajes, introducidos al país por los viajeros, concordantes con el Código Aduanero.

Los bienes introducidos al país por miembros del Cuerpo Diplomático, Consular y de Organismos Internacionales, acreditados ante el Gobierno Nacional conforme con las leyes vigentes.

Bienes de capital de aplicación directa en el ciclo productivo industrial o agropecuario realizados por los inversionistas que se encuentren amparados por la Ley 60/90, del 26 de marzo de 1991.

Las siguientes entidades:

*Los partidos políticos reconocidos legalmente, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva, así como las asociaciones, mutuales, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con personería jurídica, siempre que no persigan fines de lucro. Cuando están organizadas en forma empresarial y realizan actividades gravadas están sujetas al impuesto*

Las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, por los actos provenientes exclusivamente del ejercicio del culto y servicio religioso.

*Las entidades educativas con fines de lucro reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley de la Nación, para la educación escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria.*

*Sin embargo, todas están obligadas a inscribirse y están sujetas a control.*

Documentación de las operaciones

**Artículo 85.- Documentación:** Los contribuyentes, están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto.

*Todo comprobante de venta, así como los demás documentos que establezca la Reglamentación deberá ser timbrado por la Administración antes de ser utilizado por el contribuyente o responsable. Deberán contener necesariamente el RUC del adquirente o el número del documento de identidad sean o no consumidores finales.*

*Todos los precios se deberán anunciar, ofertar o publicar con el IVA incluido. En todas las facturas o comprobantes de ventas se consignará los precios sin discriminar el IVA, salvo para los casos en que el Poder Ejecutivo por razones de control disponga que el IVA se discrimine en forma separada del precio.*



*La Administración establecerá las demás formalidades y condiciones que deberán reunir los comprobantes de ventas y demás documentos de ingreso o egreso, para admitirse la deducción del crédito fiscal, la participación en la lotería fiscal, o para permitir un mejor control del impuesto.*

El crédito fiscal del exportador

*La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen. Este crédito será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada y de existir excedente el mismo será destinado al pago de otros tributos fiscales vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal a petición de parte y las retenciones, conforme lo establezca la reglamentación. (art. 88)*



## LECCION Nº 17 IMPUESTO AL CONSUMO. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

Antecedentes y características de este impuesto. Descripción del hecho imponible. Los contribuyentes. Nacimiento de la obligación tributaria. La base imponible. Mercaderías gravadas y tasas impositivas. Liquidación y pago del impuesto. Instrumentos de control y otras medidas de contralor. Obligaciones de los contribuyentes y los terceros. Parecido y diferencias con el IVA.

### Antecedentes

Decreto Ley Nº 5 del 12 de enero de 1952: Impuestos Internos al Consumo.

Aplicación Dirección General de Impuestos Internos.

Sufrió varios ajustes sin alterar su estructura sistemática.

El decreto ley estaba mejor concebido en cuanto al alcance de las operaciones gravadas y los sujetos obligados.

Eran sujetos obligados los vendedores expendedores que operen con mercaderías en situación irregular.

### Características

Impuesto específico a las ventas: se circunscribe a mercaderías seleccionadas, distribuidas en grupos.

Incide en una sola etapa de circulación o traslación : se aplica una sola vez (monofásico)

Es indirecto: difícil personalizar al sujeto obligado que soportará en definitiva la carga económica de la tributación.

Definición del hecho imponible.

### **Artículo 99.- Hecho generador**

Créase un impuesto que se denominará Impuesto Selectivo al Consumo, que gravará la importación de los bienes que se consigna en el Art.106 y la primera enajenación a cualquier título cuando sean de producción nacional.

Se considerará enajenación a los efectos de esta ley, toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorguen a quienes lo reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario. Será irrelevante la designación que las partes confieran a la operación, así como la forma de pago.

Quedan comprendidas en el concepto precedente de enajenación, la afectación al uso o consumo personal por parte del dueño, socios y directores de la empresa, de los bienes de ésta, así como los bienes entregados en consignación.

Por importación se entenderá la introducción definitiva de bienes al territorio nacional.

### Contribuyentes

Serán contribuyentes:

Los fabricantes, por las enajenaciones que realicen en el territorio nacional.

Los importadores por los bienes que introduzcan al país.

Los mismos podrán ser una empresa unipersonal o sociedades con o sin personería jurídica, entidades privadas de cualquier naturaleza, así como las empresas públicas, entes autárquicos, y sociedades de economía mixta.

### Nacimiento de la obligación tributaria

La obligación tributaria se configura con la entrega de los bienes, los que deberán estar acompañados en todos los casos del comprobante correspondiente.

La entrega se presumirá realizada en la fecha del referido comprobante, sin perjuicio que la Administración pueda fijar la misma, cuando existiere omisión, anticipación o retardo en la emisión del documento.

En la importación la configuración del hecho imponible se concreta en el momento de la apertura del registro de entrada de los bienes en la aduana. (Crítica: incongruente con la determinación de la base utilizado en el IVA el valor en aduanas, presentación de la declaración aduanera y la determinación de la base imponible.)

### Base imponible

Art. 105

Producción Nacional: precio de venta en fábrica excluido el propio impuesto y el IVA

Mercaderías importadas: valor en aduanas, más tributo aduanero y otros tributos, excluido el propio impuesto y el IVA.

Combustibles: precio de venta al público.

Mercaderías gravadas y tasas impositivas

Art. 106

La ley 2421 realizó algunos ajustes, elevando el porcentaje de las tasas en algunos casos, como el del tabaco y sus derivados, bebidas gaseosas, y algunas bebidas alcohólicas. Agrego la Sección V como los perfumes, perlas naturales, maquinas y aparatos de industria electrodoméstico, relojes pulseras, armas y juguetes entre otras.

Liquidación y pago del impuesto.



Es de liquidación mensual, con excepción de los combustibles que se realizará por periodos semanales que abarcará de domingos a sábados.

Sistema de pago: presentación de declaración jurada mensual y pago simultáneo por las mercaderías de producción nacional.

Mercaderías importadas: la liquidación y pago del impuesto se realizará antes de la orden de libramiento y el despacho de las mercaderías para su salida de aduanas.

Instrumentos de control y otras medidas de contralor

#### **Artículo 111.- Instrumentos de Control**

El Poder Ejecutivo queda facultado para exigir la utilización de instrumentos de control que serán emitidos por la Administración, la que establecerá las características que deberán reunir los mismos y las formalidades de su utilización.

Prevé la exigibilidad de llevar libros, registros especiales y formas apropiadas de contabilidad

#### **Artículo 112.- Contralor**

En todos los despachos de importación de bebidas en general, los datos respecto a la marca, cantidad, clase, envase y otros más que la individualicen deberán coincidir con los obrantes en los originales de los despachos aduaneros, salvo mermas, roturas, averías y fallas, debidamente consignadas en los mismos por funcionarios autorizados.

Instrumentos de control y otras medidas de contralor (cont)

#### **Artículo 110.- Envases**

Los envases que contengan mercaderías sujetas al impuesto deben llevar impresas en la etiqueta o en otros lugares de fácil identificación la designación del producto, a más del nombre del fabricante o importador en su caso y su número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Es obligatorio consignar en forma destacada en los envases, la cantidad neta del producto gravado. El Poder Ejecutivo queda facultado para establecer otros requisitos.

Instrumentos de control y otras medidas de contralor (cont)

#### **Artículo 109.- Bienes importados**

Las Aduanas no permitirán el retiro de mercaderías gravadas con el Impuesto Selectivo al Consumo sin el previo pago del gravamen adeudado.

No se hallan eximidos de tal requisito las importaciones por pacotilla.

Obligaciones de los contribuyentes y los terceros

#### **Artículo 113.- Documentación**

Los contribuyentes están obligados a extender y entregar comprobantes de ventas en cada una de las enajenaciones que realicen, debiendo conservar copia de los mismos hasta cumplirse la prescripción del tributo.

Determinado el impuesto, éste se incorporará al precio del producto.

La Administración queda facultada para establecer las formalidades y requisitos que deben contener la referida documentación.

continuación

La administración podrá exigir de los contribuyentes la comunicación de la capacidad de producción de las fábricas y establecimientos productores de mercaderías gravadas, para realizar el control.

Se puede exigir información sobre las modificaciones en fábrica de los equipos e instalaciones, referida a la capacidad de producción.

Continuación.

#### **Terceros:**

**Artículo 116.- Transportes de mercaderías** Facúltase al Poder Ejecutivo establecer la obligación de que todas las mercaderías que circulan por el territorio nacional, lo hagan acompañada de su correspondiente factura o documento equivalente.

Cuando se establezca la citada obligación, las mercaderías que circulen sin la referida documentación se considerarán en infracción, en cuyo caso serán retenidas conjuntamente con el vehículo que las transporta, hasta tanto se presente la documentación correspondiente y se haya pagado el impuesto y/o multa pertinente conforme al régimen de infracciones y sanciones previstas en el Capítulo III del Libro V de esta Ley. En el caso que no se presente la documentación, ni exista propietario de las mercaderías transportadas, el transportista será solidariamente responsable del pago de los impuestos y multas que correspondan a las mismas, independientemente de su responsabilidad personal por la multa que le corresponda por haber transportado la mercadería sin la documentación correspondiente.

En cualesquiera de los casos, el transportista podrá retirar su vehículo mediante el otorgamiento de una garantía personal, real o de un tercero a satisfacción de la Administración. En ningún caso el transportista



será responsable del real contenido de los bultos, paquetes o cajas que transporta cuando difiere de lo expresado en la nota de remisión o documento equivalente

La deficiencia es no haberle asignado la categoría de sujeto obligado como contribuyente o responsable a los comerciantes o expendedores de los grupos de mercaderías alcanzados por el impuesto.

Esta omisión permite que firmas de gran porte, vendan productos gravados con ISC sin ninguna documentación legal, introducidas al país mediando la defraudación al fisco.

Parecido y diferencia con el IVA

**Parecido:**

Ambos son impuesto al consumo.

Son impuestos indirectos.

Se pagan por declaración jurada y cuando se trata de mercaderías importadas antes del despacho y la orden de libramiento para el retiro de las mercaderías.

Diferencias

IVA: es impuesto general a las ventas y el ISC es un impuesto específico

IVA: es Plurifásico y el ISC es monofásico.

IVA tiene tarifas porcentuales fijas de imposición y el ISC tiene tarifas variables dentro de un sistema de tasas máximas, con facultad legal diferida al Poder Ejecutivo para fijarlas.



## LECCION N° 18 IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL

Introducción y características del sistema tributario. Descripción del Hecho imponible. Contribuyentes y nacimiento de la obligación tributaria. Los servicios de carácter personal. La renta bruta, la presunción de renta imponible y la renta neta. La determinación de la renta imponible. Liquidación y pago del impuesto. La tasa del impuesto y el pago por anticipos. Exoneraciones.

Introducción y características del sistema tributario

Derogados los siguientes gravámenes:

Impuesto a la comercialización interna de ganado

Impuesto a los actos y documentos, Otros impuestos, 26 y 27.

Impuesto de Patente Fiscal de Automotores.

Introduce un sistema primario y básico de impuesto a la renta personal, ya que no comprende todo el universo de las personas. Solo abarca los ingresos provenientes de las rentas de fuente paraguaya que deriven de la realización de actividades generadas por ingresos personales como resultado del ejercicio de determinadas y específicas actividades

**Antecedente:** Decreto Ley N° 9420/49 Impuesto a la Renta incluía entre las rentas gravadas algunas manifestaciones de rentas provenientes de actividades o servicios de carácter personal, como comisionistas, liquidadores de quiebras herencias o sucesiones.

Es un **impuesto derivado de los ingresos** habida cuenta de la incidencia del tributo sobre las retribuciones derivadas del ejercicio de actividades de carácter personal y los acrecimientos patrimoniales que experimente una persona sobre los cuales efectuadas las deducciones constituirá renta imponible.

Es un **impuesto directo**: no dificulta la identificación del contribuyente y técnicamente no opera la traslación. Descripción del hecho imponible.

Art. 10 Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales. Se consideran comprendidas, entre otras:

El ejercicio de profesiones, oficios u ocupaciones o la prestación de servicios personales de cualquier clase, en forma independiente o en relación de dependencia, sea en instituciones privadas, públicas, entes descentralizados, autónomos o de economía mixta, entidades binacionales, cualquiera sea la denominación del beneficio o remuneración.

El 50% (cincuenta por ciento) de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias, distribuidos o acreditados, así como de aquellas que provengan de cooperativas comprendidas en este Título.

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.

Los intereses, comisiones o rendimientos de capitales y demás ingresos no sujetos al Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Rentas de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente.

Contribuyentes y nacimiento de la obligación tributaria

**Serán contribuyentes:**

Personas físicas.

Sociedades simples.

**Nacimiento de la Obligación Tributaria:** El nacimiento de la obligación tributaria se configurará al cierre del ejercicio fiscal, el que coincidirá con el año civil.

El método de imputación de las rentas y de los gastos, será el de lo efectivamente percibido y pagado respectivamente, dentro del ejercicio fiscal.

Los servicios de carácter personal.

**Artículo 11.- Definiciones:**

Se entenderá por servicios de carácter personal aquellos que para su realización es preponderante la utilización del factor trabajo, con independencia de que los mismos sean prestados por una persona natural o por una sociedad simple. Se encuentran comprendidos entre ellos los siguientes:

El ejercicio de profesiones universitarias, artes, oficios y la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza.

Las actividades de despachantes de aduana y rematadores.

Las actividades de comisionistas, corretajes e intermediaciones en general.

Los prestados en relación de dependencia.



El desempeño de cargos públicos, electivos o no, sea en forma dependiente o independiente.

Renta bruta, presunción de renta imponible y la renta neta

**Renta Bruta.** Constituirá renta bruta cualquiera sea su denominación o forma de pago:

Las retribuciones habituales o accidentales de cualquier naturaleza provenientes del trabajo personal, en relación de dependencia, prestados a personas, entidades, empresas unipersonales, sociedades con o sin personería jurídica, asociaciones y fundaciones con o sin fines de lucro, cualquiera sea la modalidad del contrato.

Se considerarán comprendidas, las remuneraciones que perciban el dueño, los socios, gerentes, directores y demás personal superior de sociedades o entidades por concepto de servicios que presten en el carácter de tales.

Las retribuciones provenientes del desempeño de cargos públicos, electivos o no, habituales, ocasionales, permanentes o temporales, en la Administración Central y los demás poderes del Estado, los entes descentralizados y autónomos, las municipalidades, Gobernaciones, Entidades Binacionales y demás entidades del sector público.

Las retribuciones habituales o accidentales de cualquier naturaleza, provenientes de actividades desarrolladas en el ejercicio libre de profesiones, artes, oficios, o cualquier otra actividad similar, así como los derechos de autor.

Quedan comprendidos los ingresos provenientes de las actividades desarrolladas por los comisionistas, corredores, despachantes de aduanas y demás intermediarios en general, así como la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza.

Los consignatarios de mercaderías se consideran comprendidos en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios.

El 50% (cincuenta por ciento) de los importes que se obtenga en concepto de dividendos, utilidades y excedentes en carácter de accionistas, o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicio que no sean de carácter personal.

Los ingresos brutos que generan la venta ocasional de inmuebles, cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital, intereses, comisiones o rendimientos obtenidos, regalías y otros similares que no se encuentren gravadas por el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias.

Presunción de renta imponible

**2) Presunción de Renta Imponible.** Respecto de cualquier contribuyente, se presume, salvo prueba en contrario, que todo enriquecimiento o aumento patrimonial procede de rentas sujetas por el presente impuesto. En su caso, el contribuyente estará compelido a probar que el enriquecimiento o aumento patrimonial proviene de actividades no gravadas por este impuesto.

Es una presunción juris tantum o relativa.

Renta neta

**Renta Neta.** Para la determinación de la renta neta se deducirán de la renta bruta:

Los descuentos legales por aportes al Instituto de Previsión Social o a Cajas de Jubilaciones y Pensiones creadas o admitidas por Ley o Decreto-Ley.

Las donaciones al Estado, a las municipalidades, a las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, así como las entidades con personería jurídica de asistencia social, educativa, cultural, caridad o beneficencia, que previamente fueran reconocidas como entidad de beneficio público por la administración. El Poder Ejecutivo podrá establecer limitaciones a los montos deducibles de las mencionadas donaciones.

Los gastos y erogaciones en el exterior, en cuanto estén relacionados directamente con la generación de rentas gravadas, de acuerdo a los términos y condiciones que establezca la reglamentación. Los gastos indirectos serán deducibles proporcionalmente, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

En el caso de las personas físicas, todos los gastos e inversiones directamente relacionados con la actividad gravada, siempre que represente una erogación real, estén debidamente documentados y a precios de mercado, incluyendo la capitalización en las sociedades cooperativas, así como los fondos destinados conforme al Artículo 45 de la Ley N° 438/94. Serán también deducibles todos los gastos e inversiones personales y familiares a su cargo en que haya incurrido el contribuyente y destinados a la manutención, educación, salud, vestimenta, vivienda y esparcimiento propio y de los familiares a su cargo, siempre que la erogación esté respaldada con documentación emitida legalmente de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes.





Para las personas que no son aportantes de un seguro social obligatorio, hasta un 15% (quince por ciento) de los ingresos brutos de cada ejercicio fiscal colocados sea en:

Por último en el caso de las sociedades simples, las erogaciones e inversiones que estén relacionados con las rentas gravadas y la manutención de su fuente, siempre que sean reales y estén debidamente documentados.

En el caso de las ganancias de capital por transferencia de inmuebles, cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital o similares, se presume de derecho que la renta neta comprende el 30% del valor de venta o la diferencia entre el precio de compra del bien y el precio de venta.

Las pérdidas de ejercicios anteriores no podrán deducirse sino hasta el 20%

Determinación de la renta imponible

Art. 15 apartado 2 ley 2421/04

A los efectos de la incidencia del Impuesto establecido en el presente Capítulo queda determinado que las personas que obtengan ingresos dentro de los siguientes rangos quedarán excluidos temporalmente de la incidencia de este impuesto.

Para el primer ejercicio de vigencia de este impuesto, el rango no incidido queda fijado en diez (10) salarios mínimos mensuales o su equivalente a ciento veinte salarios mínimos mensuales en el año calendario para cada persona física contribuyente.

El rango no incidido deberá ir disminuyendo progresivamente en un salario mínimo por año hasta llegar a tres salarios mínimos mensuales o su equivalente a treinta y seis salarios mínimos mensuales en el año calendario.

El salario mínimo se refiere al establecido para las actividades diversas no especificadas en la República vigente al inicio del ejercicio fiscal que se liquida.

Esta exceptuación no es aplicable a las sociedades simples que presten alguno de los servicios personales gravados.

En el caso de liberalización de los salarios, los montos por concepto de rango no incidido quedarán fijados en los valores vigentes a ese momento.

Liquidación y pago del impuesto

Declaración Jurada: Las personas que además de ser contribuyentes del presente impuesto sean también contribuyentes del Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Renta de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente, deberán presentar una sola declaración jurada, en los términos y condiciones que establezca la Administración.

Liquidación: El impuesto se liquidará anualmente por declaración jurada en la forma y condiciones que establezca la Administración, quedando facultada la misma para establecer los plazos en que los contribuyentes y responsables deberán presentar las declaraciones juradas y efectuar el pago del impuesto correspondiente.

Al inicio de la vigencia del presente impuesto, así como conjuntamente con la referida presentación anual, se deberá adjuntar la Declaración Jurada de Patrimonio gravado del Contribuyente, de acuerdo con los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

La tasa del impuesto y el pago por anticipos.

3) Tasas: Los contribuyentes deberán aplicar la tasa general del 10% (diez por ciento) sobre la Renta Neta Imponible cuando sus ingresos superen los 10 salarios mínimos mensuales y la del 8% cuando fueran inferiores a ellos.

Anticipos a Cuenta: la administración tributaria podrá establecer el pago de anticipos a cuenta.

Los profesionales cuyos ingresos resulten de honorarios no sujetos a un sueldo o estipendio fijo periódico, no estarán obligados a efectuar anticipos de rentas por la parte de dichos ingresos, por tratarse de renta acíclica.

Exoneraciones

Se exoneran las siguientes rentas:

Las pensiones que reciban del Estado los veteranos, lisiados y mutilados de la Guerra del Chaco, así como los herederos de los mismos.

Las remuneraciones que perciban los diplomáticos, agentes consulares y representantes de gobiernos extranjeros, por el desempeño de sus funciones, a condición de que exista en el país de aquellos, un tratamiento de reciprocidad para los funcionarios paraguayos de igual clase.

Los beneficiarios por las indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad total o parcial, enfermedad, maternidad, accidente o despido.



Las rentas provenientes de jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, siempre que se hayan efectuado los aportes obligatorios a un seguro social creado o admitido por Ley.

Los intereses, comisiones o rendimientos por las inversiones, depósitos o colocaciones de capitales en entidades bancarias y financieras en el país, regidas por la Ley N° 861/96, así como en Cooperativas que realicen actividades de Ahorro y Crédito, incluyendo las devengadas a favor de sus accionistas, socios, empleados y directivos y los rendimientos provenientes de los títulos de deuda emitidos por Sociedades Emisoras, autorizadas por la Comisión Nacional de Valores.



Art. 64 Pueblos indígenas

Art. 83 Difusión cultural y de la exoneración de los impuestos

Art. 84 La promoción de los deportes. Base para que los boletas de entrada a los partidos de fútbol no tributen.

Ingresos o beneficios de la promoción de los espectáculos deportivos y las actividades relacionadas para el cumplimiento de sus fines contratación y habilitación de personas para la práctica del deporte son libres, salvo impuesto a la renta personal.

Exoneraciones en leyes especiales

Ley 302/93 De las donaciones otorgadas a favor del Estado y de otras instituciones.

Art. 2 y 3. Exentas las donaciones a favor del Estado, reparticiones de la administración pública, entes autárquicos, autónomos y descentralizados entre otros.

Se libera la introducción de bienes objeto de la donación, salvo las tasas por servicios efectivamente prestados.

Ley N° 110/92 De Franquicias al cuerpo diplomático y consular y organismos internacionales.

Reconocido y acreditado

Condición de reciprocidad

Extensivo a organismos internacionales y de asistencia técnica con acreditación y asiento en nuestro país. Ej: ONU, OEA, BID, BM. A los cuales se les reconoce rango de diplomáticos.

Los beneficios se tienen en cuenta el cargo y jerarquía con un monto en proporción descendente, en dólares americanos.

Exención: automóviles y efectos de uso personal dentro de los límites los cuales se autorizan y renuevan periódicamente por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Automóviles: Embajadores hasta dos vehículos cada dos años. La liberación queda consolidada recién a los dos años de la importación del vehículo para que la negociación dentro del país se realice sin el pago de ningún tributo. Antes del término gravámenes una escala de reducción del 4% mensual.

Ley N°60/90 Inversión de Capitales

Objeto promover e incrementar las inversiones.

Beneficios de carácter fiscal a personas físicas y jurídicas radicadas, y cuyo objetivo sea los siguientes: Acrecentamiento de la producción de bienes y servicios, creación de fuentes de trabajo permanente, fomento de las exportaciones, incorporación de tecnologías.

Exoneraciones total de tributos fiscales y municipales, sobre la constitución, inscripción y registro de sociedades, emisión suscripción y transferencia de acciones, aumentos de capital, transferencia de cualquier bien, gravámenes aduaneros, impuestos internos de aplicación específica sobre la importaciones de bienes de capital.

De todos los tributos que los prestatarios estén legalmente obligados a pagar, salvo los contratados sobre los préstamos para financiar las inversiones por el término de 5 años.

Exoneración del 95% Impuesto a la renta por 5 años.

Exoneración total sobre los dividendos por el término de 5 años.

Exoneración total por los impuestos que gravan el pago de alquileres, utilidades, derecho de uso de marcas de patentes de inversión por el término de 5 años.

Exoneración del impuesto a la renta por 5 años.

Estimula las inversiones de capital extranjero y la de capital nacional, en igualdad de tratamiento.

Mínimo de 5.000.000 \$ par la inversión de capitales para acogerse a las exoneraciones.

Excombatientes del Chaco

Ley N° 217/93 Cédula de identidad, certificados de buena conducta legalizaciones de documentos, patentes fiscales y municipales para el desarrollo de actividades comerciales hasta la suma de 20.000.000 Gs.

Impuesto inmobiliario, impuesto a la renta hasta el monto imponible de 20.000.000 Gs y toda tasa fiscal o municipal que grave la negociación y faenamiento de ganado.

Cooperativas

Ley N° 438/94 Art. 113 Se encuentran parcialmente exonerados, conforme al art. 14 Num 2 "c): *Las cooperativas conforme lo tiene establecido la Ley N° 438/94, De Cooperativas.*"

Cualquiera fuera la clase o grado de la cooperativa, queda exenta de los siguientes tributos:

Todo impuesto que grave su constitución, reconocimiento y registro, incluyendo los actos de transferencia de bienes en concepto de capital,

Impuesto a los actos y documentos que gravan los actos de los socios con su cooperativa (derogado)

El impuesto al Valor Agregado que grave los actos de los socios con su cooperativa, con exclusión de las adquisiciones y enajenaciones realizadas por la cooperativa con terceros,

***El impuesto a la renta sobre los excedentes de las entidades cooperativas que se destinen al cumplimiento de los incisos a), b), f) del artículo 42 y sobre los excedentes de las entidades cooperativas que sean créditos de los socios por sumas pagadas de más o cobradas de menos originadas en prestaciones de servicios o de bienes del socio con su cooperativa o de esta con aquel;***  
y

Aranceles aduaneros, adicional y recargos por la importación de bienes de capital destinados al cumplimiento del objeto social, los que no podrán ser transferidos sino después de cinco años de ingresados al país. (art. 113 Ley N° 438/94 Ley de Cooperativas)

**Cualquiera fuera la clase o grado de la cooperativa, queda exenta de los siguientes tributos: El impuesto al Valor Agregado que grave los actos de los socios con su cooperativa, con exclusión de las adquisiciones y enajenaciones realizadas por la cooperativa con terceros (art. 113 Ley N° 438/94 Ley de Cooperativas)**

**Obligación accesoria: Art. 85.- Documentación.** Los contribuyentes, están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto. (Ley N° 125/91 y 2421/04)

Régimen impositivo de Itaipú y Yacyreta

En relación a la entidad binacional en sí misma:

Exoneración de impuestos tasas y préstamos compulsorios a la entidad y a los servicios de electricidad prestados por ella.

Se extiende sobre los materiales y equipos que adquieran o importen para la central.

Sobre los lucros de la explotación transferencia de la producción y sobre los pagos y remesas efectuados.

En cuanto a los actos y operaciones realizados con terceros contratantes: conservan todas las liberaciones.

Los terceros deben soportar la carga impositiva en la proporción que les corresponden.

Terceros contratantes que requieren la participación contractual de otras personas para la provisión de materiales para el desarrollo de las actividades de asesoramiento no están alcanzados por exoneraciones en ninguna proporción.

Tratado de Itaipú Ley N° 389 del 13 de julio de 1973

Yacyreta Ley N° 433 del 28 de diciembre de 1973.

Cuenca del Plata.

Acuerdo de Brasilia del 22 de abril de 1969. Firmantes: Argentina, Brasil, Bolivia, Paraguay y Uruguay.

Objetivo promoción de la industria obras viales transporte fluvial y la potenciación de la electrificación y telecomunicaciones.

Fondo Financiero para el Desarrollo de la Cuenca del Plata.

Reconoce inmunidades a la administración y utilización de estos fondos que sean destinados para el desarrollo de la Cuenca del Plata. Se extienden los privilegios a los funcionarios del Comité Intergubernamental Coordinador, integrado por gobernadores, directores y otros funcionarios del Fondo.

Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)

Tratado de Montevideo de 1980. Ratificado por ley N° 837/80

Antecedente: Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) Montevideo 1960. Pionera de la integración a través del funcionamiento de una zona de libre comercio.

Importancia de ALADI: Áreas de preferencia y tratamientos arancelarios de preferencia.

Argentina, Bolivia, Brasil Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. El Paraguay tiene asignado a su gobernador con el rango de embajador.

Mercado Común del Sur (MERCOSUR)

26 de marzo de 1991 Tratado de Asunción.

Ley N° 9 del 15 de julio de 1991.

Objetivo: libre circulación de bienes, servicios y factores de producción.

Unión aduanera imperfecta. (Arancel Cero intrazona, Arancel Externo Común)



Lección N° 20 Tasas y contribuciones en la legislación nacional.

**Tasa** es la cantidad de dinero que percibe el Estado en virtud y con motivo de la prestación de un determinado servicio público o de una ventaja diferencial proporcionada por dicho servicio.

**Características:** Es una especie de tributo, se rige por el principio de legalidad.

Prestación de un determinado servicio por la ventaja que ello le proporciona.

Personalización del servicio.

Divisibilidad no sólo en la cuantificación del monto y en la prestación misma del servicio.

Las Tasas en el Ente Central

Ministerio de Salud: tasas y aranceles por la prestación de servicios de salud, regulación y control e fármacos.

Los hospitales del Estado y el de Clínicas en especial también perciben tasas y aranceles.

Ministerio de Educación y Cultura: expedición o visación de títulos.

Ministerio de Obras Públicas y Comunicaciones: el peaje, para la cobertura de los gastos de mantenimiento y reparación de las rutas.

Ministerio de Agricultura y Ganadería: Guías de traslado de rollos y control para la explotación forestal.

Ministerio de Industria y comercio: por las patentes de la propiedad industrial, comercial, intelectual y artística y de invención.

Ministerio de Relaciones Exteriores: expedición y visación de pasaportes, permisos y legalizaciones atinentes a la entrada y salida del país.

Tasas judiciales

Tasas judiciales: Ley N° 284/71 Modificada por la ley N° 669/95. Inscripción y registro de documentos en los registros públicos, rectificación y expedición de copias, rubricación de libros diario, inventario caja, promoción de determinados juicios, y cualquier otra actuación ante la justicia no previstas específicamente en la ley.

Arancel consular: por los servicios prestados por los cónsules en el ejercicio de sus funciones. Moneda para el pago está expresada en dólares americanos.

Cubre servicios de navegación, transporte ferroviario, terrestre, constatación y legalización del estado civil, actuaciones notariales. El cónsul presta servicio como si fueran escribanos, otorgando poderes, autorizaciones y demás actos.

El más importante: sobre las operaciones de importación donde por el monto de la tasa que se cobra a la factura consular o en oportunidad de la visación de la factura comercial, constituye un documento aduanero y la tasa se parece a un verdadero impuesto.

Imposición al turismo

Ley N° 125/69 creó la Dirección nacional de Turismo. Ley N° 934/82 asignan el cobro de la llamada tarjeta de turismo, expresado en dólares y se cobraba al ingreso del turista en la República.

Ley N° 85/92 se modificó sustituyéndolo por la tasa de salida de aeropuerto vía aérea, por el monto de 10.000 Gs por cada pasajero.

Ley N° 1331/01 modificó el monto fijándolo en la suma de 6 \$ conjuntamente con la tasa aeroportuaria de salida de aeropuerto. Ahora la entidad se llama Secretaría Nacional de Turismo. El ente percibe tasas, por la autorización para visitar lugares históricos o turísticos.

Tasas en los entes descentralizados

Municipalidades: se rigen por leyes especiales

Universidad Nacional de Asunción: por la expedición y visación de títulos, certificados de estudio, derechos de examen.

Administración Nacional de Electricidad (ANDE) por el servicio de alumbrado público, mantenimiento de las redes de distribución de la energía eléctrica, medidores.

Empresa de Servicios Sanitarios del Paraguay S.A. (ESSP) mantenimiento de la red de distribución de agua potable para el uso domiciliario, mantenimiento de medidores, red de desagües cloacales y pluviales.

Tasas portuarias y aeroportuarias

Ley N° 166/95 Administración Nacional de Navegación y Puertos (ANNP)

Para la fijación del monto se tiene en cuenta lo siguiente: Requerimiento de gastos de explotación, disponibilidad de recursos por parte del ente, expansión del servicio.

Tasas portuarias que cobra son: tasas de muelle se cobra por metro lineal de eslora. Tasas de remolque, de eslingaje, por las operaciones de importación, exportación uso de guinches para traslado, carga y descarga.

Tasa de manipuleo y almacenaje, por periodos de tiempo, entre otras.

Tasas aeroportuarias

Dirección Nacional de Aeronáutica Civil (DINAC)

Servicios por aterrizaje, rodaje, permanencia, estacionamiento despegue, señalización, asistencia y apoyo en tierra, uso de tractores, elevadores, recepción y almacenamiento de carga y mercaderías, se cobra por el tiempo de prestación del servicio.

Contribución

**Diferencia con la tasa:** responde con una contraprestación que se traduce en una ventaja o beneficio que puede ser de orden patrimonial o social.

**Contribución de mejoras o de obra pública:** la ventaja (Plusvalía) se traduce en un acrecentamiento en su patrimonio. Ej: construcción del pavimento. Construcción del alcantarillado sanitario de la red cloacal, tendido



para la provisión de agua potable. Construcción y habilitación de la red vial para la transmisión del fluido eléctrico domiciliario hasta la vereda frontal de los inmuebles.

Contribuciones Sociales

Beneficios de orden social.

16,5% empleador

9,5% trabajador.

Total 26% sobre el salario de los trabajadores.

El empleador actúa por el 16,5% como contribuyente y por el 9,5% como agente de retención.

Incluye servicios de atención a la salud y el pago de jubilaciones y pensiones de retiro.

Funcionario públicos y funcionarios bancarios.

Régimen de explotación minera

**Ley N 3180/2006**

**Actividad minera (art. 2)**

**Prospección:** es la búsqueda de indicios de áreas mineralizadas.

**Exploración:** trabajos conducentes a la determinación del tamaño y forma del yacimiento, calidad y contenido del mineral. Evaluación económica del yacimiento.

**Explotación:** conjunto de operaciones destinados a la preparación y desarrollo de la extracción de sustancias minerales y su refinación y comercialización.

Autoriza al Ministerio de Obras Públicas y Comunicaciones a celebrar contratos para la realización de las actividades, ejerce la fiscalización y control de la actividad minera.

Canon: Canon diferenciado por los permisos establecida con un escala por hectáreas y en dólares americanos.

Durante el plazo de prospección y exploración quedan exentos del pago de todo impuesto fiscal departamental o municipal, salvo los cánones.

Etapa de explotación: se somete a las disposiciones de la ley 2421/04. Las tasas será pagadas por los servicios efectivamente prestados.

Se exonera la introducción de maquinarias, implementos y materiales para la prospección y exploración, así como el impuesto al valor agregado y de todo otro impuesto fiscal, departamental o municipal en la etapa de prospección.

Régimen de Hidrocarburos.

Ley N° 779/95 que modifica la ley 675/67.

Art. 2 Prospección o reconocimiento superficial: conjunto de técnicas de superficie destinadas a localizar depósitos.

Exploración: perforación de pozos y otro trabajo para determinar las posibilidades petrolíferas incluyendo la perforación de pozos estratigráficos.

Pozo de exploración: destinado a investigar entrapamiento de hidrocarburos, para delimitar las reservas e identificar la factibilidad económica.

Explotación: perforación de pozos de desarrollo, líneas de reconexión, toda actividad dedicada a la producción, recolección y aprovechamiento del hidrocarburo, incluyendo las operaciones de refinación, industrialización y comercialización de hidrocarburos como petróleo, gas natural, y las figuras de concesionario, permisionario y subcontratista.

Representante: Ministerio de Obras públicas y comunicaciones, a su cargo fiscalización de todas las actividades.

Aspecto tributario: la prospección y exploración quedan exentas de todo tributo fiscal, departamental y municipal, excepto las tasas.

Cana anual para la etapa de exploración calculado por hectáreas y en dólares y por años.

También precisa el monto de las regalías para la etapa de explotación sobre la producción bruta de petróleo crudo de la siguiente manera:

desde 100 barriles diario hasta 5.000 barriles el 10%

Desde 5001 barriles diarios hasta 50000barriles el 12%

Desde 50.001 barriles diarios en adelante el 14%

Debe ser pagadas en dinero efectivo, pudiendo el Estado optar por recibirla en especie.

El concesionario está exonerado de todo impuesto fiscal, municipal o departamental, con excepción de las tasas y el impuesto a la renta. Impuesto será aplicado sobre las utilidades líquidas en un porcentaje del 30% anual.

Prevé una multa de 5.000 a 10.000 Dólares americanos por incumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias.



## **Lección Nº 21 Codificación del Derecho Tributario.**

Reseña y Antecedentes de la codificación del derecho tributario:

Dificultad, por le tardío reconocimiento de su personalidad y atributos

Codificación una tarea compleja casi imposible.

Complejidad entre el fisco y los sujetos obligados.

Primeros tiempos: cuestiones que surgían entre ente recaudador y el contribuyente resueltas por el derecho común.

Resistencia al avance legislativo de la ciencia tributaria.

Alemania: Enno Becker 1919 Ordenamiento Tributario del Reich. Codificación y sistematización.

España: Ley General Tributaria – 1963, es un verdadero código. Es un ordenamiento real y sistemático.

Méjico: Código Fiscal de la Federación, 1938

1966 Nuevo código fiscal de la Federación mejicana, incluye procedimiento administrativo tributario y contencioso.

Brasil: Código Tributario, 1966. 1953 Gomes de Souza presentó un anteproyecto de lo que sería más tarde el código tributario.

Chile: 1960

Argentina: 1948 Código de la Provincia de Buenos Aires y en el orden nacional Código Tributario. Giuliani Founrouge elabora en año 1942 un anteproyecto como primer antecedente de codificación.

Bolivia 1970, Costa Rica 1971, Uruguay 1974, Ecuador 1975.

Estos países utilizaron de base el Modelo de Código Tributario OEA/BID. 1967 Carlos María Giuliani Founrouge, Rubes Gomes de Souza, Ramón Valdes Costa.

Importancia: ofrece base solida para promocionar la codificación, pues es flexible y elástico.

Sirve de apoyo a movimientos codificadores.

Reconoce igualdad de tratamiento entre los dos términos de la relación jurídica.

Derecho Sustantivo (Hecho generador)

Extinción de la obligación. Infracciones y sanciones. Instituto de la consulta ante la administración.

**Modelo de Código Tributario CIAT 1997 e importancia:** Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT). Grupo de tributaristas. Se propone constituir un conjunto de disposiciones básicas de orientación general para la reforma legislativa

Tendencia fiscalistas, busca fortalecer las potestades de la administración tributaria.

Modelo OEA/BID: sujetos obligados en contribuyentes y responsables.

CIAT: contribuyente directo, sustituto y terceros responsables.

CIAT: excluye a la prescripción, pues no funciona de oficio; no extingue la obligación obstaculiza la acción para el cobro.

Aspecto procesal.

### **En Paraguay:**

A nivel oficia por el Ministerio de Hacienda: Proyecto 1971, fue el primer intento serio de sistematización.

Varias iniciativas pero sin ser objeto de estudio.

Ley 1173/85 Código Aduanero.

Ley 125/91 Libro V “Normas de aplicación general” un pequeño código tributario.

Limitación solo rige las actuaciones derivadas de la aplicación de las leyes 125/91 y 2421/04 y no alcanza a las demás administraciones tributarias

Organismos e institutos internaiconales y nacionales en materia tributaria:

1938 Asociación Fiscal Internacional (IFA)

1956 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)

1960 Asociación Paraguaya de Estudios Administrativos y Fiscales

1990 Instituto de Derecho Público de la Facultad de Derecho y Ciencias sociales - UNA



Lección N° 22

Faltas e infracciones aduaneras:  
313 al 319

Faltas aduaneras: Sanciones y autoridad administrativa.

Art. 307 Falta aduanera.

Sanción: 321 Administrador de Aduanas (Art. 322. multa entre 5 a 10 jornales mínimos.

Aplicación automática. Si se allanare el infractor no se dispondrá el sumario administrativo. (Instancia procede a pedido de parte. Irregularidad carácter formal y de responsabilidad objetiva)

**Falta aduanera por diferencia:** art. 325 concordante con el artículo 84 (4%)

**Allanamiento:** es un asentimiento de la autoridad aduanera en relación a la conducta del sujeto obligada expresada por el reconocimiento de la diferencia y la predisposición de regularizar la ilicitud, permite el retiro de la mercaderías, abonando el tributo aduanero y la multa, sin sumario.

**Art. 326 al 328.** No sanción diferencia no superior a 50 dólares americanos.

Defraudación aduanera: art. 331. Sanción: art. 333.

Configuración: conducta dolosa. Crítica: contraviene la responsabilidad objetiva.

Deja en claro que el defraudador no elude los controles aduaneros, su intención se encuentra en la simulación para pasar por inadvertida.

El defraudador pasa por los controles, el contrabandista nada quiere saber de control y busca los medios para evitarlos.

La infracción puede cometerse con la colaboración de funcionarios o sin ella.

Contrabando

Art. 336. Constituye una infracción y un delito de acción penal pública.

Sanción administrativa y la pena privativa de libertad. 336.

Art. 339/340

Tentativa de contrabando. Sanción. Art. 342

Sanción art. 343

Art. 344 Inspección corporal.

Contrabando de menor cuantía: art. 345





Lección N° 23

Jurisdicción: art. 348

Juez competente: art. 349.

Oficina de Sumarios: al sólo efecto de la instrucción del sumario, por cuanto la resolución y el fallo corresponde al Administrador de Aduanas, facultad que no se delega

Art. 351.

Denuncia por escrito. Facultad de desestimar denuncias notoriamente improcedentes corresponde al administrador de Aduanas.

Denuncia verbal: acta ante la autoridad aduanera que la reciba.

Art. 356 Plazos son perentorios e improrrogables. Días hábiles, salvo habilitación formal de sábados, domingos y feriados oficiales.

Art. 357 Partes: Disponibilidad jurídica de las mercaderías, supuestos responsables, propietario de medios de transporte y el representante fiscal.

Intervención de un profesional abogado.

Art. 361.

Etapas y trámites en el sumario Administrativo.

Art. 362/373

Apertura, verificación, valoración y vista 6 días – Rebeldía (incomparecencia)

Medidas de mejor proveer, impulso de oficio..

Contestación.

Prueba: 20 días. Testigos hasta 3 por partes. Prórroga hasta 10 días.

Alegatos: 6 días. Diligencias de mejor proveer. En cualquier estado. Art. 364.

Resolución del administrador: 30 días.

Recurso de queja.

Amparo.

Apelación: 5 días.

Resolución expresa y ficta.

30 días hábiles para dictar fallo (art. 372)

**Falta de pronunciamiento del Administrador de Aduanas:** art. 373.

Apelación de la resolución del Administrador. Plazo de pronunciamiento y denegatoria tácita

Apelación: Director Nacional de Aduanas.

Art. 386

Art. 374 5 días a partir de la notificación.

Art. 375: 20 días hábiles para pronunciarse, prorrogable por igual término.

Art. 376 Denegatoria Ficta. Se debe notificar.

Acción contencioso- Administrativa. Ley 1462/35.

Art. 377.

Art. 378

**Apelación ante la Corte Suprema de Justicia:**

Dentro de 5 días de la notificación.



Lección N° 24

**Autoridad administrativa y presunción de legalidad: art. 186 252 Subsecretaría de Estado de tributación.**

**Art. 196**

**Comparecencia:** art. 197

**Domicilio:** 151/152.

**Art. 198 Domicilio especial** en la primera presentación, plena validez para tramitación administrativa del expediente.

**Notificaciones:** art. 200/201

**Plazos:** art. 199, 249

**Forma del cómputo:** Art. 248 por interpretación analógica la del código civil(art. 338, 341, 342) y procesal civil.

**Art. 147 ley 125**

**Privilegios y orden de preferencia para el pago de los créditos fiscales. Reglas especiales del CC:**

La ley tributaria no trae disposición alguna sobre este tema.

Se rige por el código civil.

Art. 147 Ley N° 125 Bienes prenda común de los acreedores. Responde con los bienes presentes y futuros. Satisfacción en proporción a sus créditos.

Art. 435 CC Privilegio especial prevalecen sobre los créditos con privilegios general. Art. 437 créditos del Estado por todo tributo, f) crédito por tributos indirectos sobre muebles.

Art. 438 b) impuestos y tasas fiscales que recaen directamente sobre el inmueble.

**Opinión del Dr. Elizeche:**

Gastos de justicia

Crédito por alimentos.

Crédito de los trabajadores.

Créditos con privilegio especial sobre la cosa.

Créditos fiscales provenientes de tributos. (íntegramente, no a prorrata)

Acreedores comunes o quirografarios a prorrata.

Art. 269 Código Aduanero.

Art. 270 C. Aduanero: privilegio especial sobre las mercaderías en zona primaria Derecho de retención.

Art. 271 C.A. privilegio general sobre bienes del deudor, según legislación civil y comercial.

Art. 339 C.A.



Lección N° 25

Causas:

Sociales: educación, cultura, información.

Económicas: altas tasas, recesión económica.

Políticas o estructurales: imagen del estado, corrupción, impunidad, deficiencia en los controles, transparencia, discriminación.

Contribuyentes: doble contabilidad, sobre y sub facturación, no registración, falsedad. Coima (cohecho, soborno)

Ilicitudes en la ley.

Caracterización y sanción de cada una de ellas.

Art. 170

Mora: art. 171

Defraudación: art. 172

Inconstitucionalidad de la presunción de la intención de defraudar y la presunción de defraudación: art. 173, 174, 175. Viola el artículo 17 Constitución nacional: presunción de inocencia, nadie puede ser condenado sin juicio previo fundado en una ley anterior al hecho del proceso.

Contravención: art. 176 Sanción: 50.000 a 1.00.000 Gs.

Omisión de pago: art. 177 Es la simple evasión sin concurrencia del dolo. Sanción: 50%

Art. 178 Permite la Acumulación de sanciones.

Art. 225 Aplicación de recargos por mora, suspensión de actividades sin sumario previo.

Suspensión de actividades: art. 189 inc. 10 Por 3 días, prorrogables, en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias y ameriten la fiscalización exhaustiva, cuando la clausura del local sea necesaria.

Autoridad competente: Juez de 1ª Instancia en lo civil y comercial, de la Circunscripción de Asunción, dentro de 24 horas del pedido.

Formas de extinción. Descripción y caracterización.

Art. 156 al 169

**Pago** art. 157, 158.

**Compensación:** 173.

**Prescripción:** art. 164, 165, 166, 167.

**Remisión:** art. 168.

**Confusión:** art. 169 Ejemplo sucesiones vacantes. Estado se adjudica parte o todo el patrimonio de una empresa, por causa de sus deudas tributarias.



Lección N° 26

**Procedimiento de determinación. Características y generalidades:**

Acto reglado. Es un proceso.

Tiene todas las características de una actividad jurisdiccional, aunque no lo sea.

**Autoridad administrativa y las etapas y trámites del procedimiento o sumario administrativo:** Sub Secretaría de Estado de Tributación.

**Etapas: art. 212) Iniciación:** Actuación interna, externa y denuncia.

Presentación de la defensa.

Pruebas: 15 días hábiles, prorrogable.

Alegato: 10 días hábiles.

Resolución: 30 días

Recursos de Reconsideración.

Recursos de reconsideración.

Art. 233/236

Art. 234 Reconsideración o reposición: Interposición 10 días hábiles. Ante el órgano que dicto.

Pronunciamiento: 20 días. Vencido éste, denegatoria tácita.

Notificación personal o por cédula.

Acción contenciosa administrativa

Plazo de interposición. 18 días hábiles

Pruebas: 40 días.

Perención de instancia.

Representación fiscal por medio de la Abogacía del Tesoro.

**Recurso de apelación ante la Corte Suprema de Justicia:** Plazo para interposición: 5 días hábiles para S.D y 3 días para las demás resoluciones.

Pueden interponer por los agraviado

No admite recursos, salvo el de aclaratoria.

Sala Penal.



Lección N° 27

**La interpretación de la ley. Generalidades:** Art. 6 CC.

**Art.246/248**

**Criterios y Métodos:**

Criterio in dubio pro fisco e in dubio pro reo.

**Escuela ecléctica:** Ni a favor ni en contra del Estado ni del contribuyente.

**Interpretación gramatical:** sentido de las palabras.

**Interpretación lógica:** utiliza principios puros.

**Analogía:** Está prohibida. **Se trata de una forma de integración, no de interpretación.**

**Criterio de la realidad económica:** Prescinde de la formalidad de los actos dando prevalencia a la realidad, al fondo económico de los actos.

**Interpretación legislativa o auténtica:** realizado por el legislador.

**Usos y costumbres:** Ejemplo: el sistema contable acepta los criterios de contabilidad generalmente aceptados.

**Jurisprudencia y doctrina:** fallos del SET, Tribunal de Cuentas, Corte Suprema de Justicia.

**Doctrina:** aportes de los estudios de los especialistas.

**Interpretación:** Art. 246, 247,248.

La integración analógica procede en el derecho tributario formal, nunca en el de fondo.

**Norma más afín:** el Derecho Civil y el Procesa Civil.



Lección N° 28

**Certificado de cumplimiento tributario:** Instrumento obligatorio para realizar determinados actos jurídicos.

**Exigencias y trámites:** art. 194.

**Procedimiento por pago indebido o en exceso. Generalidades:** Art. 217/223.

**Legitimación activa:** Aquel que verdaderamente soporto la carga tributaria.

**Procedimiento y utilización del crédito fiscal:**

Recibe el pedido con todas las pruebas, la resuelve de inmediato o fija un término de 15 días para la presentación de las pruebas.

Si no hay medidas de mejor proveer, emitirá resolución dentro de los 30 días, desde el vencimiento de término de pruebas o desde que se cumplieron las medidas decretadas. No se puede transferir el crédito fiscal a favor de tercer contribuyente, en razón de tratarse de un documento personal.

**Caducidad del derecho de reclamación:** 4 años desde la fecha en que pudieron ser exigibles.

**Procedimiento para las consultas ante la administración:** Legitimación activa: 241; interés personal y directo.

**Clasificación de las consultas:** art. 241 y 245.

243: expedirse dentro de los 9 días.

244: se obliga con respecto al criterio técnico sustentado.

**Cobro judicial de los créditos tributarios:** art. 229: el abogado del tesoro.

**Art. 230** contenido del certificado de deuda como título ejecutivo.

Admite excepciones.



Lección N° 29

**Ilícitudes. Generalidades: Naturaleza y características del ilícito tributario: la Escuela Penalista y la Escuela tributaristas.**

Ilícito importa el incumplimiento de las normas tributarias en su contenido vario (sustantivo y adjetivo)

Escuela penalista: Es un derecho pecuniario

**Escuela tributarista.**

La evasión tributaria en el Código Penal: se trata de una defraudación .

**Tipología de la evasión:**

**Evasión simple:** culpa o negligencia.

**Evasión calificada o fraude:** con ardid, maniobras tendientes a eludir el cumplimiento de la obligación tributaria.

**Pena privativa de libertad y el art. 13 C.N.:** no es posible admitir la privación de libertad por deudas.

**Tendencia moderna para la persecución penal de la evasión:**

**Posturas:** Realizado del hecho imponible, generación de la obligación tributaria, determinación: Individualización, del sujeto obligado, la prescripción del hecho imponible, e el esclarecimientos.

En la Aduana: art.-261 y 262

Prejudicialidad: art. 378.

Contrabando de menor cuantía: 345

La ilicitud tributaria y la autonomía del Derecho Tributaria

Se debe regular por medio de una ley tributaria y no por medio de un Decreto.



Lección N° 30

Síntesis legislativa: Ley 3966/10, 1294/87, 881/81, 620/67.

**Organización:** Autonomía municipal, atribuciones, impuesto inmobiliario, arts. 166, 167, 169, 170, 171 C.N  
Gobierno municipal: Junta Municipal y la Intendencia Municipal.

**Impuestos municipales:** Inmobiliario: percepción.

**Impuesto edilicio:** castigo a los inmuebles ubicados sobre calles y el tipo de construcción, estado de conservación, que no conciden con el progreso de la zona, Se aplica a baldíos y semibaldíos.

**Al fraccionamiento:** autorización de la municipalidad.

**Impuesto a la transferencia de bienes raíces:** grava las Ventas, toda transferencia de dominio de bienes raíces. Tasa 3 por mil sobre el monto de la operación. .

**A la Construcción:** por las obras. Se paga antes del otorgamiento de dicha autorización , mediante presentación de planilla de costo y planos de obra.

Imp. Patentes de rodos: Propietario. Obligación de registrar el vehículo. Base imponible: valor aforo aduanero, con escala progresiva, de acuerdo a estos valores.

**Patente de comercio, industria, profesiones:**

Ejercicio. Copia de balance.

Imp. Sobre la publicidad: sobre toda forma individual realizada por anuncios

**Juegos de azar:** 30.000gs mensual.

Tasas

**Competencia:** Junta municipal.

Forma de pago: en un solo pago al contado, anual sin perjuicio de que la intendencia faculte el pago fraccionado.

Tasas por recolección de residuos, disposición y Tratamiento final de residuos sólidos urbanos. Base: Servicio nacional de Catastro.

Pos limpieza de vía pública inspección de instalaciones, limpieza de cementerios., entre otros.

Contribuciones

**Por conservación de pavimentos:** Pago anual

**Contribución especial por realización de una obra pública municipal.**

**Cánones municipales:** Otros recursos, arrendamiento de inmuebles municipales, en forma anual, arrendamiento de urnas funerarias, usufructo de cementerios.

Régimen Procesa Municipal: Infractor tiene 10 días hábiles para solicitar reconsideración. Por esta vía que da agotada la vía en la instancia administrativa y se debe promover la acción contenciosa administrativa.

La Municipalidad puede disponer por ordenanza de el aumento anual de los tributos en 15%

Las deudas por tributos no pagadas en el plazo, una vez declaradas en mora, se exigirán por vía de la ejecución de sentencia.

La liquidación y el certificado suscrito por el Intendente y el Secretario municipal será suficiente para promover la demanda. El cobro se realiza ante los jueces de primera instancia del fuero civil.

