**DERECHO 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.(DinoJarach)

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 Públicos 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” (DinoJarach, 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”(DinoJarach)*

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

*“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)*

 **LECCION Nº 2**

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, Acepciones 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 descripto 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 limites 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, intereso 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 Nº 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 Nº 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 100.000.0000Gs 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 compelir 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 Nº 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 mimos, 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 LALEY 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 Kelsien

**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 la 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.

“*Nullumtributum 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 ndicará:

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 dotara del poder de imperio para exigir coercitivamente a las personas indicadas, a la entrega de la prestación pecuniaria o de otra especia, en concepto de tributo.

**Los Decretos:** son actos administrativos pero no pueden instaurar e imponer sistemas tributarias, 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 contendo.

**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 del 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 Acepciones 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” (GiulianiFonrouge)

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 Acepciones 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 especia.

**Acepciones 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 financieran.

**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 tora especie en concepto de tributo. Es ejercida a través y en virtud de la ley.

La competencia tributaria se apoyo 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 característica 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, firme s ejecutoriadas.

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

SET: Declaraciones juradas.

Art. 33 ley nº 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 tributario.

**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 imponibles 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 reconocido 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)

**LECCION Nº 6**

**CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES.**

**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 al 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 PUBLICA 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 definitoria 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 irrebatible, 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 trasmitiéndola 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 imponibles, 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 estaduales

por lo menos.**Ej:** importación y exportación;

transferencia de determinadas mercaderías de un

país a otro.

**FIJOS:** sin tener en cuanta la base económica o cuantitativa del impuesto, la ley fija un motno 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 porcentjae invariable sobre la base imponible o cuantum 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 cuantum, pero el porcentaje varía y se mueve en la medida en que también lo hace la base o cuantum. **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 medad 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.

Inciso10 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 inci5 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:* mesura en la fijación de tarifas, así con relación a ala 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 conclsuiva 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 mono 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?

EFECTOS 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 Nº 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 Nº 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 *“cuantumdebeatur”* 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 Nº 9**

TRIBUTACION ADUANERA. (primera parte) La legislación aduanera: El nuevo Código Aduanero Ley Nº 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 Nº 2422/04. Generalidades.

Disposiciones que rigen la materia aduanera: art. 4 ley Nº 2422/04

Código Aduanero Ley N º 2422/04.

Decreto Reglamentario N º 4672/95

Ley de Aranceles aduaneros Nº 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 ADUNAEROS

Ley Nº 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 Nº 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 administrativos, 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 aquéllas 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 menoscaben 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 definitva 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 ala 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, laque 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.

Transito 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, asi 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.