



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

Asunción,

VISTOS: Los expedientes y otros, del sumario caratulado: “**DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC) s/ INFORME FINAL N° DE FECHA REFERENTE A
LA VERIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL PERIODO FISCAL DE c/ S.A.**”-----

Que, el Departamento de Sumarios y Recursos de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la defensa y el debido proceso, llevó a cabo el sumario administrativo a la firma contribuyente **S.A** conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N°125/91, que prevén los procedimientos de determinación tributaria y la aplicación de sanciones.-----

Que, realizados los trámites procesales previstos en la citada Ley y demás concordantes, corresponde pronunciarse sobre la cuestión planteada, siendo de rigor resolver la cuestión en virtud de auto fundado y, en consecuencia elevar las conclusiones del mismo sobre la base de las consideraciones de hecho y de derecho.-----

**A. HECHOS DENUNCIADOS EN EL INFORME FINAL N° FECHA DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC):**

El trabajo consistió en la verificación de las documentaciones que respaldan las ventas locales y las exportaciones, comprobantes de compras y gastos, contratos originales realizados entre el vendedor y el comprador en todas las exportaciones como también ventas locales, los libros contables y las declaraciones juradas, a fin de confrontar los mismos con los montos consignados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas a la Administración.-----

1. Respecto a la Exportación entre empresas nacionales: La firma ., empresa constituida en el territorio nacional, presenta compras de granos documentadas con facturas de exportación emitidas por S.A., las mismas son denominadas compras en aguas por la empresa . -----
Por Nota DGGC N° 19 de fecha se solicitó a la empresa **S.A.** documentaciones relacionadas con ., respondiendo en el expediente N° de fecha .-----

“La Fiscalización procedió a verificar las facturas pro formas; facturas de exportación; despachos de exportación, transferencias bancarias, contratos realizados entre el vendedor y comprador, ventas locales; libro de IVA ventas; libro diario y declaraciones juradas del formulario 120, pudiéndose constatar que la empresa fiscalizada realiza una modalidad de operación con la empresa ., denominada por ésta compras en aguas, que consiste en las ventas de aceite crudo de girasol, pellet de girasol a granel, documentadas con facturas pro formas, facturas de exportación, despachos de exportación. Realizado el seguimiento de las ventas de exportación, se pudo observar que en dichas ventas (compras en aguas para), la firma fiscalizada primeramente emite una factura pro forma, luego una factura de exportación y posteriormente se realizan las exportaciones (despachos de exportación). Las mismas son declaradas con las facturas pro-forma como ventas exentas y en la fecha de emisión de las mismas, según constan en las declaraciones juradas del IVA, los libros IVA ventas, libro diario.-----

En dicha operación, en determinados casos, cuenta con Carta de Porte Internacional por Carretera y con el número de factura expedida por .-----

Teniendo en cuenta que, la firma S.A., ha mantenido operaciones comerciales del tipo venta de exportación con ., la fiscalización, de conformidad a la Ley N° 2422/04, la Ley N° 125/91 modificado por la Ley N° 2421/04, la fiscalización concluyó que las ventas realizadas por la empresa nacional S.A., en la modalidad de exportación a ., constituyen ventas locales, en consecuencia deberán aplicarse dichas disposiciones legales para ajustar las operaciones comerciales de la empresa fiscalizada a la realidad económica, para cuyo efecto la fiscalización puntual realizó la reliquidación de las declaraciones juradas del formulario 120 del Impuesto al Valor Agregado, de enero a diciembre correspondiente al ejercicio fiscal , exponiendo los montos en los rubros que corresponda tanto los débitos como los créditos



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL SUMARIO.-----

fiscales.” -----

2. Respecto a los despachos aduaneros: “A raíz de la verificación de las facturas pro formas, facturas de ventas de exportación y éstas confrontadas con los despachos de exportación y sus respectivos cumplidos de embarque, se pudo comprobar que las ventas de exportación son declaradas a la fecha de emisión de las facturas pro formas, asentadas en los libros ventas del IVA y el libro diario. Además, pudimos constatar que existen despachos de exportación realizadas en el ejercicio fiscal y que sin embargo, las mismas (según manifestaciones de la contadora) fueron declaradas a la fecha de emisión de las Facturas Pro-Formas (Año). (Fs 32 y 33 del Exp. N°) -----

Sin embargo, con relación a los gastos de exportación correspondientes a los despachos de exportación mencionados, los mismos fueron declarados en el año , en el mes de expedición de las facturas.-----
Por otro lado cabe mencionar que la empresa fiscalizada, presentó las transferencias bancarias como aval del arribo de mercaderías a puerto de destino, las cuales fueron verificadas y cotejadas con los extractos bancarios proporcionados a la fiscalización.”-----

Considerando la Resolución N° 1421/05, Art. 40 menciona que “A los efectos de la liquidación del Impuesto, se considera que la exportación de bienes se configura en la fecha del "**cumplido de embarque**, la fiscalización puntual procedió a realizar la reliquidación en base a las hojas de trabajo:-----

Periodo Fiscal	Base Imponible	Impuesto 10%	Multa 100%

3. Sugerencias de la Fiscalización:

*En relación a lo dispuesto en el Art. 31 de la Resolución General N° 4/08, y en atención a la naturaleza de las infracciones, las inconsistencias y diferencias detectadas en el proceso de la fiscalización, se encuadran en el **Art. 172** de la Ley N° 125/91, modificado por la Ley N° 2421/04.-----

*El contribuyente deberá rectificar el Impuesto al Valor Agregado y el IRACIS correspondiente al ejercicio fiscal , ajustándose así con el resultado de la fiscalización puntual y presentar la rectificativa a esta fiscalización, en un plazo de 5 (cinco) días hábiles.-----

B. SUMARIO ADMINISTRATIVO

Concluida la fiscalización puntual realizada, en fecha , el Juzgado dictó la resolución J.I.N° 121 por la cual resolvió instruir sumario administrativo a la firma contribuyente **S.A ()**, en averiguación y comprobación de supuestas infracciones tributarias detalladas en el Informe Final de Auditoría N° , de fecha . Se notificó a la firma en fecha y la misma presentó escrito de descargo en fecha (Fs. 220/224), y menciona que “convino con la empresa multinacional, con su sede en Paraguay, , encarar en forma conjunta manteniendo cada una de las partes su independencia operativa la compra de la oleaginosa (girasol), cuya producción en escala se estaba iniciando en el país, su procesamiento y exportación de los productos obtenidos de su elaboración, financiando el capital operativo, adquiriendo la materia prima y la concertación de las ventas de los productos en el mercado internacional, operando la misma, a partir de



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

que los productos estén fuera del territorio paraguayo (operación denominada ventas en aguas), por lo que a nuestra empresa le correspondía procesar la materia prima y realizar la exportación de los productos bajo condición FOB (entrega libre a bordo de la unidad transportadora al exterior). El proceso de exportación abarcaba varias etapas, la primera era el envío de la mercadería a los puertos designados por orden de para preparar y coordinar los envíos, cuyo despacho de exportación, conforme a los contratos de ventas en el exterior del país ya convenidos, debían ser realizados por.; para documentar los anticipos a las exportaciones de los productos que se enviarían, era necesario la emisión de una factura pro-forma, cuya función era exclusivamente documentar dicho anticipo y documentar la entrega de fondos en concepto de adelanto del valor de la exportación. Siguiendo las etapas, operación de venta al exterior por , la misma realizaba los despachos de exportación, cerrando el proceso, con el cumplimiento de embarque, emitidos por las aduanas del país, en la totalidad de las operaciones de exportación realizadas (documentación que fuera presentada a los fiscalizadores de la SET y quienes no han indicado objeción alguna a los mismos en su informe). Que dejemos en claro que la operaciones en supuesta infracción al Impuesto al Valor Agregado, conforme al criterio de los fiscalizadores de la SET, no constituyen ventas en el mercado interno, más todavía sustentado en la definición inserta en el código aduanero, en su art. 18 numeral 2 "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 al que él hubiera expedido"...condición que fue cumplida por nuestra firma y el importador en el exterior, , en todas las operaciones, ajustándonos en nuestra operatoria, a esta definición del código aduanero... Que, en el absurdo, de considerar que vendió en el mercado interno, en los años y todas las mercaderías declaradas como exportadas, porque y las otras empresas multinacionales con que operó, no realizaron los despachos de exportación? Si estaban enviando al exterior las mercaderías adquiridas localmente de – de donde obtuvo las mercaderías exportadas? Encontraron los fiscalizadores entre los documentos y registros verificados, si figura entre los documentos y registros de ., que volvió adquirir de sus compradores locales dichas mercaderías? Han encontrado evidencias de irregularidad en los despachos de exportación?, ya que se colige que aparentemente la SET no confía en los documentos emitidos por la aduana, donde encontraron los sustentos jurídicos tributarios para cambiar la naturaleza de las exportaciones realizadas por a ventas en el mercado interno y por tanto en infracción al Impuesto al Valor Agregado... Que, carecen de legalidad y veracidad las consideraciones tenidas en cuenta por los fiscalizadores de la SET para calificar las exportaciones de en los años y como ventas en el mercado interno, al no sustentarse en disposiciones impositivas legales vigentes, al dejar de lado y no considerar los despachos de exportación concluidos conforme a las disposiciones del código aduanero, y por los cuales se dio salida definitiva del país a los productos exportados por nuestra firma, así mismo, no existe ninguna prohibición legal e impositiva por la cual una firma constituida en el país no pueda realizar operaciones comerciales en el exterior ni tampoco que el exportador no pueda facturar la venta de las mercaderías a ser exportadas al exterior a una firma constituida en el país y que opera en el mercado internacional, como es el caso de "(lo subrayado es mío). -----

En fecha , se tiene por recibido el escrito de la firma contribuyente y se declara abierta la causa a prueba, a través del J.I N° , se notifica en fecha . (fs. 232)-----

En fecha , la firma sumariada presenta escrito ofreciendo pruebas que demuestran que las operaciones realizadas con la firma , durante los años y constituyen exportaciones y no ventas locales, indica además que presentaron los documentos público públicos que instrumentan el despacho de introducción al país de destino, de las mercaderías exportadas al Brasil... Así mismo constan en los conocimientos de embarques de las mencionadas exportaciones.. que la propiedad y el flete de dichas mercaderías están a cargo de , al concluirse el cumplimiento de embarque, y con destino, dentro del Brasil, a la firma S.A, destinataria final de dichos productos en el Brasil".-----

Posteriormente a través del Oficio N° 74/2011 el Juzgado solicita al Departamento de Créditos y Franquicias de esta Subsecretaría de Estado, informe acerca de solicitudes de devoluciones de crédito fiscal del exportador por parte de la firma sumariada, y en fecha , señala que no se observa que el mencionado contribuyente haya solicitado devolución de crédito.-----

Por nota del , se solicita a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, la designación de un perito profesional en ciencias contables o similar a fin de que actúe como consultor técnico-perito para analizar



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL SUMARIO.-----

la documentación ofrecida como prueba por la firma sumariada. A los efectos señalados, se designa al Lic. , quien a través de la nota de fecha , luego de un extenso relato de todas las actuaciones e informes obrantes en autos; expresa lo siguiente: *“Con relación a los alegatos presentados por el contribuyente sobre los puntos denunciados por la Administración Tributaria y su grupo de auditores actuantes esta pericia no encuentra elementos contables para las rectificaciones presentadas por el contribuyente, del mismo modo se aclara que el control se desarrolló dentro de los documentos existentes y solicitados por el peritaje”*, dicho informe es notificado al contribuyente en fecha .-----

La firma , en fecha , presenta al Juzgado un escrito donde realiza las siguientes acotaciones, respecto a (en negrita sus expresiones): *“...los puntos expuestos por los organismos del estado: 1) Dirección Nacional de Aduanas (D.N.A) “la factura de exportación debe ser expedido a la orden de una empresa con domicilio en un país extranjero” **No existe ninguna norma aduanera en la cual conste lo afirmado por el dictamen de la D.N.A.** 2) Coordinación Técnica de la Dirección de Planificación “EL principio de realidad económica” **Estas negociaciones normales, nuestros clientes del extranjero nos entregan anticipos con un plazo de aproximadamente 2 meses, después realizamos el embarque.** 3) Departamento Técnico Jurídico de la DGGC. Art. 81 de la Ley 125/91: Principio de Territorialidad: **Este fundamento no es aplicable, siendo que las mercaderías están depositadas en la barcaza, despachado como corresponde, en una operación de venta bajo modalidad FOB. Por lo expuesto hacemos referencia a la posición de la SET de considerar como venta local una exportación legalmente documentada...** Para llevar a cabo una exportación se requiere de la presentación que acredite la titularidad de la mercadería, ya que nadie puede vender y exportar una mercadería de la cual no es propietario. Además, se debe preparar la factura de exportación, la documentación sanitaria, etc. Por lo tanto, no es posible que haya simultáneamente dos propietarios de la mercadería exportada. Nuestra empresa, ha sido la propietaria de la mercadería exportada y es la que ha exportado. El supuesto comprador en territorio paraguayo no ha existido, ya que de haber ocurrido dicha venta en el mercado, dicho adquirente es quien debió haber realizado la venta y exportación, hechos que no han ocurrido, y que están documentados en instrumentos públicos que no pueden ser desconocidos por la Autoridad Tributaria...”*-----

Con posterioridad, se designa en carácter de Jueza Instructora del Sumario Administrativo a la abogada B. A los efectos mencionados, se dicta J. I N° , a fin de comunicar del cambio a la firma sumariada, notificándose el acto en fecha . (fs. 88/89)-----

Por Providencia CJTT/DSR N° , el juzgado solicita a la Dirección Nacional de Aduanas (D.N.A.), a fin de que a través de los sistemas informáticos SOFIA e INDIRA informe datos de los despachos objetados por la auditoría; instrumentado a la D.N.A por Oficio CJTT/DSR N° , con ingreso a esa entidad en fecha . (fs. 1 Exp.); a lo que dicha institución responde a través del Exp. N° , y adjunta las planillas solicitadas Exps. N° fs 1 del y fs. 6), de lo que podemos recabar referentes a los despachos tomados en cuenta en la fiscalización que; todos tienen como exportador a la firma (firma sumariada), como comprador a (firma nacional) y como destino a Brasil y Argentina.-----

En fecha se solicitó a la sumariada los contratos firmados en los ejercicios y con , los cuales no fueron proveídos. (fs. 10/11)-----

Por providencia JI N° del , se declara cerrado el periodo probatorio y se notifica al contribuyente en fecha .-----

C. ANALISIS Y CONCLUSIONES DEL JUZGADO

Efectuada la disquisición precedente y cumplidas las etapas procesales establecidas en los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, en este estado de la causa se ha operado la Preclusión Procesal, principio de orden público que en materia procesal no puede ser soslayado por el Juez ni por las partes, por lo que debe hablarse de compungamiento de actuaciones.-----

La Administración ha cumplido con la imposición legal de precisar los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo, con expresión de los hechos y circunstancias con



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

trascendencia tributaria. -----

A modo de conclusión, y para una mejor comprensión de los hechos controvertidos, se exponen las siguientes consideraciones: -----

A. ENAJENACIÓN DE BIENES ENTRE CONTRIBUYENTES NACIONALES.

De las documentales obrantes en autos, se puede visualizar que la firma sumariada ., y la firma ., realizan transacciones comerciales entre sí, de compra y venta, ambas firmas constituidas y domiciliadas en el país, según datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatú.-----

La operativa es la siguiente: la firma sumariada realiza los trámites de exportación, figurando como exportador. En el campo de comprador se consigna a la firma . (Paraguay), acompañado de la respectiva factura tipo exportación entre las empresas citadas, en algunos casos y según documental obrante, se visualiza que esta última, emite a su vez factura tipo exportación a . (**Brasil**), y en el certificado de origen se observa a . como exportador e importador a (**Brasil**), con la leyenda “a cuenta y orden de (**Py**)”, como observación. -----

De lo mencionado precedentemente, obran los siguientes documentos (expediente N° , bibliorato tomo 2): -----

- a) Las facturas de exportación son emitidas por la firma . y en el campo del **comprador o adquirente** se consigna a la firma .-----
- b) En los despachos aduaneros observados, la firma . figura en el campo de **exportador**, y en el campo de **comprador o adquirente**, la firma **C.I.** -----
- c) En los CRT (Carta de Porte Internacional por Carretera) se visualiza que las “exportaciones” tienen como **remite**nte a . (item. 21 del documento), **destinatario** a domiciliado en el exterior y dentro de las observaciones se señala que la operación es **a cuenta y orden** de . (item 22).-----
- d) Factura de exportación, emitida por . a , especificando en el campo de condición de venta el de la **EXPORTACIÓN** (fojas 85).-----
- e) En el libro diario se observan registraciones contables de ventas de aceite crudo de girasol realizadas por . a . (fojas 183).-----

De lo anteriormente esbozado, podemos señalar que la propia firma sumariada en los escritos presentados durante el sumario menciona: “*nuestra firma se encarga de procesar la materia prima y realizar la exportación de los productos bajo condición FOB*”; por lo que la relación comercial entre ambas empresas nacionales es evidente, si bien no hemos podido tener acceso al contrato tras diversas solicitudes realizadas a la sumariada, de lo afirmado por el propio contribuyente, se constata que primeramente adquiere semillas de oleaginosas de la firma ., los procesa, transforma en aceite y las enajena. En esto último, en la enajenación, es donde existe controversia, ya que . realiza las ventas tipo exportación pero a cuenta y orden de ., según lo sostenido en el punto c), remitiendo . al exterior mercaderías que no son de su propiedad sino de .-----

Al respecto, es oportuno traer a colación lo señalado por el Código Aduanero en su Art. 18, referente al concepto de exportador, quien “... 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 hubiere expedido” (subrayado es mío). En ese mismo orden de ideas, la Abogacía del Tesoro en el Dictamen 642, del 18 de mayo de 2012, sienta postura respecto a la pregunta ¿el exportador, necesariamente debe ser propietario de la mercadería? “Exportador es el sujeto designado en el procedimiento aduanero para realizar los trámites administrativos del despacho de exportación ante la Autoridad Aduanera. El mismo puede ser indistintamente propietario o no de la mercadería a ser exportada. La propiedad de la mercadería no es requisito alguno para la materialización de un despacho por parte del exportador”. Por lo que legalmente, no existe prohibición de enviar mercaderías al exterior a nombre de otra persona.-----



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

Así las cosas, entendemos que antes de la efectiva exportación de las mercaderías, ocurre un traspaso de propiedad de las mismas, una enajenación previa a la exportación, ya que de que otra manera cómo podría . obtener la propiedad de las mercaderías que posteriormente son exportadas a su cuenta y orden; la propia firma a fojas 246 del expediente , señala en su escrito, que *“la propiedad y el flete de dichas mercaderías están a cargo de .”*. Este hecho, la enajenación de aceite de girasol es un **hecho gravado** por el **Impuesto al Valor Agregado**, la misma es realizada obviamente dentro del territorio nacional, ya que aún no ha existido exportación.-----

En consideración, la misma firma sumariada en su escrito de descargo (fojas 221 del Exp.) menciona que *“... entregados los productos amparados en los despachos de exportación, quedaban a **cargo de la propiedad y manejo de las mercaderías recepcionadas en los recintos aduaneros...**”*. A fojas 222, la firma . refiere *“... estamos solicitando a los receptores finales en el exterior de los productos exportados por nuestra firma a **SACI (Comprador de los productos exportados por . en el exterior)** la que a su vez volvió a comercializar en los mercados regionales fuera del Paraguay, a terceros, para que nos provean los certificados de recepción en los lugares de destino”*, (subrayado y en negrita es mío). Podemos acotar dos puntos, en la primera expresión se deja evidenciar que durante la operativa expuesta, las mercaderías no han salido del territorio aduanero, por lo que la entrega o enajenación se realiza en territorio nacional y en la segunda expresión, la firma sumariada asume que . es el “comprador” de sus mercaderías para después colocarlos en el mercado regional, corroborándose que se realiza una transacción entre nacionales y en territorio nacional.-----

El Art. 88 de la Ley N° 125/91, texto modificado por la Ley N° 2421/04, señala: *“Se considerará enajenación a los efectos de este impuesto toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario. Será irrelevante la designación que las partes confieran a la operación así como las formas de pago...”* (subrayado es mío).-----

Por su parte, el Art. 81, del mismo cuerpo legal, reza: *“Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen en este artículo estarán gravadas las enajenaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar donde provenga el pago”*.-----

En virtud a lo mencionado y en concordancia al punto e), se observan registraciones contables de . asentando las ventas referidas en sus libros diario, constituyéndose este hecho en una enajenación gravada; cumpliéndose los presupuestos establecidos en el artículo N° 88 de la Ley N°125/91, texto modificado por la Ley N° 2421/04, para ser considerado como enajenación. La firma sumariada . debió documentar las ventas realizadas a . con comprobante de venta correspondiente y declarar las mismas en los formularios establecidos, para el ingreso del impuesto debido a las arcas fiscales. -----

De los puntos a) y b), podemos concluir que la venta que realiza a ., cuenta con todos los documentos de una exportación, pero con la peculiaridad de que el adquirente o importador es una firma domiciliada en territorio paraguayo, a lo que es importante mencionar que la Dirección Nacional de Aduanas en una aclaración solicitada por la SET, sobre la forma de expedición de las facturas de exportación, en un caso análogo,¹ señala: *“...las facturas que dicen ser de exportación son emitidas por empresas con domicilio en Paraguay antes de la desafectación aduanera. Consecuentemente, no puede ser consideradas a los efectos legales como facturas que instrumentan una operación de exportación, de acuerdo a lo que establece el Art. 18, num 2 de la Ley 2422/04”*. De lo expresado por la propia aduana paraguaya, visualizamos que existe irregularidades por parte de la sumariada, en la manera de documentar sus transacciones ya que todas las facturas de “exportación” fueron emitidas entre nacionales, acotando también que las mismas fueron aceptadas como respaldo de las exportaciones por parte de la institución mencionada.-----

¹ En fecha la DNA a través del Exp.en contestación a la Nota DGGC N°



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

Asimismo, en el punto d), se ha constatado que la firma . emite un comprobante de venta tipo factura de exportación a la firma extranjera **S.A**, marcando en el campo de condición de venta **“exportación”**. En la carta porte internacional (CRT), en la cual se consigna a . como remitente, se hace mención a tal factura de exportación, dejando en evidencia que es . quien efectivamente se constituye en propietario de las mercaderías exportadas al extranjero, siendo . simplemente quien envía al exterior la mercancía, pero a cuenta y orden de .-----

Al respecto, es importante mencionar los conceptos jurídicos señalados por Ossorio, 1997, respecto del Mandato: “... *Encargo o comisión. Representación. En Derecho Civil, contrato que tiene lugar cuando una parte da a otra el poder, que ésta acepta, para representarla al efecto de ejecutar en su nombre y por su cuenta un acto jurídico o una serie de actos de esa naturaleza. El mandato puede ser gratuito u oneroso,... puede ser tácito y expreso, según que resulte de los hechos positivos del mandante, de su inacción, de su silencio, o de haberse hecho constar en instrumento público o privado, en cartas o verbalmente...*”. Mandatario: “*En el contrato de mandato el que acepta de modo expreso o tácito -esto por la ejecución sin más o su iniciación- el encargo que el mandante le da para proceder en nombre y por cuenta de éste en uno o más asuntos*”, páginas 578 -599.-----

De todo lo mencionado en el presente dictamen, consideramos importante traer a colación lo expresado por Jarach, 1982: “*En el derecho tributario, por el contrario, también en los impuestos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales comúnmente se dice que tienen como presupuesto un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley*”. Pág. 77.-----

Además menciona que, “*El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva*” Pag. 126.-----

Luego, concluye en: “*.el derecho impositivo no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico sino la relación económica que éste crea; relevante para el derecho tributario no es la intentio juris, sino solamente la intentio facti; la disciplina que el derecho privado da a una determinada relación es, pues, relevante para el derecho tributario solamente en cuanto directamente deriva de la intentio facti, no en cuanto deriva de una preeminencia acordada por el derecho privado a la intentio juris de las partes..*”.-----

Por su parte Ross, 1974, de acuerdo al criterio sostenido por Jarach expresa claramente: “*... la voluntad de los particulares es “relevante” para los efectos tributarios en la medida que tiende a realizar las circunstancias de hechos contenidas en la ley tributaria. Pero en cuanto pretenda suplir a la voluntad del legislador mediante su propia voluntad para someterse a un tratamiento fiscal distinto al que la ley ha establecido entonces, la voluntad de los particulares es “irrelevante”. Lo que interesa al legislador tributario en la voluntad de los particulares, son los fines prácticos que han perseguido y no la forma jurídica que han querido dar a un acto, sobre todo cuanto esta es anómala o no ordinaria*”. Pag. 171. -----

Al respecto, Nora Ruoti, 2000, señala que “*... el interprete tributario, podrá dejar de lado el ropaje jurídico inadecuado, sin necesidad de requerir ante los tribunales la declaración de nulidad o simulación del acto jurídico, siempre que el acto simulado tenga por objeto la evasión total o parcial de tributos. En ese caso, se aplicará las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico...*” Pag. 257.-----

En concordancia a todo lo esbozado el artículo 247 de nuestra ley tributaria, y en concordancia tenemos que: “*... Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al interprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica*”. -----

En la situación planteada en autos, se concluye que la firma contribuyente ., ha enajenado bienes a la



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----**

firma contribuyente , antes que las mercaderías sean exportadas y que por mandato de esta última, la firma sumariada lo exporta a su cuenta y orden. Que, si bien el ropaje jurídico que la firma . otorgó a sus ventas fue el de una exportación, debemos considerar la preeminencia de la realidad económica antes que a las formas jurídicas en nuestra legislación, por lo que podemos concluir que se ha reunido documentalmente los elementos que prueban **una enajenación entre nacionales**, hecho gravado por el 10% del Impuesto al Valor Agregado.-----

B. EXPORTACIONES DECLARADAS SEGÚN LA FECHA DE EMISIÓN DE FACTURAS PROFORMA.

La Resolución emitida por la SET N°, por la cual se reglamenta la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, menciona en su artículo 17 que a los efectos de la liquidación del impuesto, se considera que la exportación de bienes se configura en la fecha “cumplido de embarque”, y según las documentales traídas a colación en autos (obrantes en el tomo 1), las exportaciones realizadas por la firma sumariada, son declaradas al fisco según la fecha de emisión de las facturas pro-formas y no del cumplido de embarque, conforme la Administración Tributaria lo requiere. Respecto a este punto, la sumariada no ha manifestado observación alguna, por lo que el contribuyente deberá rectificar sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS, de los periodos y el ejercicio fiscal , que fueran afectados.-----

C. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA DEL SUMARIADO

Que, del contraste entre la normativa tributaria y los hechos expuestos precedentemente, se infiere de manera categórica que: -----

1. Se ha comprobado la **INTENCIÓN DE DEFRAUDAR** por parte de la sumariada, en los términos del artículo 173 "Presunciones de la intención de defraudar", de la Ley N° 125/91:-----

"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas".-----

Dada por la falta de declaración de las ventas gravadas como exoneradas en calidad de exportación, omisión que importa perjuicio al fisco, conforme lo establece el Decreto N° 8345/06, artículo 22, "Liquidación del Impuesto".-----

"4. Exclusión de bienes, actividades, operaciones, ventas o beneficios que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y que afecte el monto del tributo".-----

Presunción confirmada por la exclusión de las ventas locales realizadas por . a , generadoras de débito fiscal.-----

"5. Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y los negocios concernientes a las ventas, ingresos, compras, gastos, existencias o valuación de las mercaderías, capital invertido y otros factores de carácter análogo".-----

Hecho corroborado con la declaración inexacta de la actividad realizada por . con , siendo estas ventas enajenaciones gravadas por el IVA y no exportaciones exoneradas del impuesto como lo declaraba a fin de no abonar el impuesto correspondiente. -----

2. Se ha comprobado la **DEFRAUDACIÓN**, de acuerdo a los siguientes numerales del artículo 174, "Presunciones de Defraudación" de la Ley N° 125/91.-----

"10. Cuando los obligados a otorgar facturas y otros documentos omitan su expedición por las ventas que realicen...".-----

Hecho verificado por la no expedición de los comprobantes de ventas tipo factura en sus ventas a .-----

"12. Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados...".-----



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL SUMARIO.-----

Situación constatada con la falta de declaración de las ventas locales, dándole ropaje jurídico de exportación a las mismas.-----

Citada la normativa pertinente y los hechos subsumidos a ella, reunidos el elemento volitivo y el material, corresponde calificar la conducta de la firma como **DEFRAUDACIÓN**, tipo legal establecido en el artículo 172 de la Ley 125/91, descrito como la realización de "cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del fisco". Corresponde, además, la aplicación de **MULTA POR DEFRAUDACIÓN**, de conformidad al artículo 175 de la Ley 125/91, consistente en 1 (una) vez el monto defraudado.-----

Asimismo, de lo esbozado precedentemente se comprueba que la firma sumariada no ha cumplido con las obligaciones formales como contribuyente, señalados en el Art. 192 de la ley tributaria, inc. 1) literal a) "...emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones"; inc. 4) "Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración, las declaraciones, informes, documentos... relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias...", por lo que corresponde la aplicación de multa por **CONTRAVENCIÓN**, en los términos del artículo 176 de la Ley N°125/91, en concordancia con el Art. 1, inc "a" y "e" de la Resolución General N°51/11. -----

Que, por el Dictamen de Conclusión CJTT/DSR N° , de fecha , el Juzgado de Instrucción Sumarial ha llegado a las conclusiones expuestas y expresa que corresponde determinar la obligación tributaria de la firma **S.A**, con **RUC** , en los términos del dictamen mencionado.-----

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga la Ley 125/91,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

Art. 1°.- DETERMINAR la obligación tributaria a la firma contribuyente **S.A**, con **RUC** , en base al Informe Final de Auditoría N° del Departamento de Fiscalización de Inconsistencias (DGGC).-----

Art. 2°.- CALIFICAR la infracción tributaria en la previsión del tipo legal del Art. 172 "Defraudación" de la Ley N°125/91.-----

Art. 3°.- PERCIBIR, la obligación fiscal de la firma contribuyente **S.A**, con **RUC** conforme al siguiente detalle: -----

Periodo Fiscal	Impuesto	Monto imponible	% De Impuesto	Ajuste Impuesto	% Multa	Multa	Total Ajuste
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	IVA						
	Contravención						
TOTALES							

TOTAL: G. en concepto de Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales de , multas por defraudación y contravención. El valor de los accesorios legales (mora e intereses) serán calculados a la fecha del pago.

Art. 4°.- REMITIR, copia de la presente Resolución a la Dirección General de Grandes Contribuyentes para el correspondiente débito en cuenta corriente.-----



MINISTERIO DE
HACIENDA



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE REALIZA EL AJUSTE FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y
ACCESORIOS LEGALES, A LA FIRMA CONTRIBUYENTE S.A. CON RUC N° , EN BASE AL
INFORME FINAL DE AUDITORIA N° , DE FECHA , DEL DEPARTAMENTO DE
FISCALIZACIÓN DE INCONSISTENCIAS (DGGC), CONFORME A LAS RESULTAS DEL
SUMARIO.-----

Art. 5°.- NOTIFICAR, la presente Resolución a la firma contribuyente, **S.A,** con **RUC** .-----

Art.6°.- COMUNICAR, a quienes corresponda y cumplido archivar.-----

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN