



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Asunción,

VISTO: El expediente N° y otros, del sumario administrativo instruido a la firma, con RUC N°; en averiguación y comprobación de los hechos denunciados por el Departamento de Fiscalización de Inconsistencias de la Dirección General de Grandes Contribuyentes; y

CONSIDERANDO: Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° del, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) dispuso la fiscalización de la firma, conforme a lo establecido en las Leyes N° 125/91, 2421/04 y demás normas complementarias y reglamentarias.

El y según consta a fs. /, Sección del Tomo, los auditores de la SET presentaron el Informe Final de Auditoría N°, en el cual expusieron una serie de irregularidades tanto de carácter formal (incumplimientos de obligaciones en su carácter de autoimpresor, duplicación de la numeración de facturas, las cuales fueron emitidas con datos distintos, entre otros), así como de carácter material (incorrecta liquidación del Impuesto al Valor Agregado, debido a que los créditos fiscales relacionados a operaciones gravadas y no gravadas fueron indebidamente imputados en las DDJJ)

Debido a las irregularidades detectadas, el la SET dispuso la Fiscalización Integral mediante la Orden de Fiscalización SET N° (fs., Tomo), la cual abarcó el control del ejercicio fiscal 2007 del Impuesto a la Renta (IRACIS) y los períodos fiscales noviembre y diciembre de 2006 y enero a diciembre 2007 del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley 2421/04 inc. b) que dice “ *de confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables*”

Que el Departamento de Fiscalización de Inconsistencias (DFI) de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC) presentó el Informe Final de Auditoría referente a la referida fiscalización integral el, obrante a fs. al del Tomo, en el cual se expusieron las conclusiones sobre los siguientes items:

1 – Verificación del Sistema Informático.

Mediante la verificación in situ en las oficinas administrativas de la firma, los auditores de la SET comprobaron que el servidor central de los sistemas informáticos de la firma, se encuentra ubicado fuera del país, en contravención con lo exigido por la Resolución N° 4 12/04 para la registración contable por medios informáticos.

Además, la auditoría de la SET detectó que los programas informáticos utilizados por la empresa en su carácter de autoimpresor permiten imprimir repetidas veces un mismo número de factura y otros comprobantes, consignando en ellos datos distintos, incumpliendo claramente lo dispuesto en la Resolución N° 981/06 Art. 7° Inc. c).

Finalmente, verificados los registros contables (llevados en medios informáticos) los auditores constataron lo siguiente: **i)** operaciones anuladas mediante Notas de Crédito que no cuentan con contraasiento; **ii)** las operaciones de exportación no se encuentran registradas en los libros contables por Número de Factura, sino por códigos y números de contrato; **iii)** las operaciones de venta identificadas con el código “ ” no pudieron identificarse en los registros contables de la empresa. **iv)** la firma contabiliza las ventas de Exportación según fecha de factura y no conforme a la fecha del cumplimiento de Embarque en claro incumplimiento de lo dispuesto en el Art. 40 de la Resolución N° 1421/05. Por estas razones, los auditores de la SET concluyeron que debido a que las registraciones contables no contienen suficiente información ni cumplen con los principios de prudencia ni exposición, el Libro Diario no fue tomado como referencia válida para las verificaciones, es decir fue impugnado.

2 – Operaciones entre empresas nacionales (compra local de bienes)

De acuerdo a los documentos aportados por la firma, los auditores de la SET constaron que adquirió mercaderías (granos) de otras empresas paraguayas (domiciliadas en Paraguay), y las respaldó con facturas “de Exportación”, expedidas por las referidas empresas nacionales.

Sobre el punto, los auditores de la SET sostuvieron que dichas operaciones realmente son compras locales, ya que la exportación solo puede ocurrir entre una empresa radicada en territorio paraguayo y otra radicada en el extranjero, tal como lo señalan los dictámenes emitidos por la Dirección Nacional de Aduanas DNA N° del, y los emitidos por la SET, Dictamen CT/DTT N° del y Dictamen DTJ/DGGC N° de fecha, y por lo tanto, debe rectificar sus DDJJ de IVA para ajustar sus operaciones a la realidad económica, ya que no se presentó elemento alguno que confirme que las referidas compras se realizaron fuera del país.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

3 – Adquisición de mercaderías de empresas extranjeras.

Los auditores de la SET detectaron que respaldó costos de ventas de sus exportaciones con facturas emitidas por las empresas extranjeras y. Sin embargo, mediante el seguimiento de las mercaderías comprobaron que las mismas fueron adquiridas en territorio nacional. Por tal motivo impugnaron todos los documentos que respaldan dichas compras conforme a lo establecido en el Art. 8 de la Ley N° 125/91, con lo cual surgió un impu esto no ingresado en concepto de IRACIS, de **G 22.450.369.410**, conforme consta en el Informe Final (fs - y)

4 – Despachos de Exportación con Reserva de Retorno.

Los auditores de la SET detectaron que **CASACI** despachó mercaderías (granos) bajo la modalidad "Exportación con Reserva de Retorno", la cual es utilizada para remitir mercaderías al exterior para su procesamiento y posterior reingreso, o para su exportación definitiva, de acuerdo a los despachos presentados por la propia firma.

Sin embargo, los auditores constaron conforme al informe de la DNA (Expte.), que dichas exportaciones fueron canceladas de manera irregular, ya que en algunos casos los precios por tonelada en la Exportación Definitiva son menores a los consignados en la Exportación con Reserva de Retorno. En otros casos los despachos con Reserva de Retorno no fueron cancelados y finalmente en otros, se comprobó que la mercadería exportada bajo la referida modalidad difiere de la consignada en los despachos de exportación definitiva (Informe Final fs).

Se constató asimismo que existen ventas documentadas con Facturas de Exportación y Despachos Definitivos que cancelan los Despachos con Reserva de Retorno pero sin embargo existen notas de créditos que anulan las referidas facturas de exportación, aunque no existen en contrapartida documentos que demuestren la anulación de las operaciones comerciales (venta) ni el retorno físico de las mercaderías remitidas bajo la citada modalidad. Los auditores concluyeron por tanto que existió definitivamente una enajenación (mediante exportación) y en consecuencia determinaron el IRACIS del ejercicio fiscal 2007 por valor de **G 7.886.426.513**.

5 – Préstamos del exterior de empresas vinculadas.

Sobre este punto, **sin impacto en la determinación sugerida**, los auditores refirieron la existencia de préstamos de la firma fiscalizada provenientes de empresas vinculadas del exterior, específicamente y. Sobre los mismos sostuvieron que no se reunieron suficientes elementos para expedirse sobre la legitimidad de dichos empréstitos y sobre los saldos deudores de la firma paraguaya.

6 – Despachos (Precio Real de Mercado)

Los auditores de la SET constataron que exportó mercaderías (granos, harina y aceites), por valores que no se encuentran debidamente justificados, ya que durante la fiscalización la firma no presentó los contratos ni otros elementos que demuestren la conformación de los precios de los productos enajenados a empresas vinculadas. Procedieron a utilizar los precios de la Bolsa de Chicago para establecer un valor de mercado (mercado transparente), y como consecuencia de la reliquidación efectuada con base en los Art. 16 y 247 de la Ley 125/91, surgió un impuesto a ingresar de **G 57.962.300.089**. (Informe Final fs -).

En estas condiciones, los auditores de la SET sugirieron el ajuste fiscal que conforme a la liquidación efectuada asciende a **G 176.599.192.026** (Guaraníes ciento setenta y seis mil quinientos noventa y nueve millones ciento noventa y dos mil veintiséis), suma que incluye la determinación del IRACIS del ejercicio 2007, además de las multas cuya aplicación sugirieron en concepto de Defraudación del 100% del tributo no ingresado, y de Contravención, de acuerdo al siguiente detalle:

Adquisición de mercaderías de empresas extranjeras				
TIPOS DE COMPROBANTES	CODIGO DE COMPROBANTE	DIFERENCIAS IMPONIBLES	IMPUESTO	MULTA 100%
	Comprobante sin validez	206.190.089.211	20.619.008.921	20.619.008.921
	Comprobante sin validez	18.313.604.893	1.831.360.489	1.831.360.489
TOTAL		224.503.694.104	22.450.369.410	22.450.369.410



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Despachos (Precio real de mercado)				
TIPOS DE COMPROBANTES	CODIGO DE COMPROBANTE	DIFERENCIAS IMPONIBLES	IMPUESTO	MULTA 100%
EXPORTACION		503.882.122.045	50.388.212.204	50.388.212.204
EXPORTACION		54.576.907.041	5.457.690.704	5.457.690.704
EXPORTACION		21.163.971.808	2.116.397.181	2.116.397.181
TOTAL		579.623.000.893	57.962.300.089	57.962.300.089
Despachos de Exportación con Reserva de Retorno				
TIPO DE COMPROBANTES	CODIGO DE COMPROBANTE	DIFERENCIAS IMPONIBLES	IMPUESTO	MULTA 100%
EXPORTACION		9.719.105.080	971.910.508	971.910.508
EXPORTACION		60.958.940.053	6.095.894.005	6.095.894.005
EXPORTACION		8.186.220.000	818.622.000	818.622.000
TOTAL		78.864.265.133	7.886.426.513	7.886.426.513
TOTAL GENERAL		882.990.960.130	88.299.096.012	88.299.096.012

Debido a que la firma contribuyente manifestó su disconformidad con los resultados expuestos en el Acta Final suscripta por sus representantes legales el, y a fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, se instruyó el sumario administrativo según el J.I. N° del, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91 que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

La representante convencional de presentó escrito de descargos obrante a fs. / (Tomo). Durante el período probatorio, se diligenciaron las siguientes pruebas:

- I. **Informes técnicos:** a) del Estudio Jurídico y Aduanero, obrante a fs. /del Tomo; b) del Despachante de Aduanas referente a las compras que efectuó de las firmas extranjeras y (fs. /-Tomo)
- II. **Informe de la Dirección Nacional de Aduanas** referente a los despachos de exportación efectuados por, así como las supuestas exportaciones efectuadas por empresas locales a la firma sumariada
- III. Informes de las firmas y, referente a las operaciones de compra que realizó de y.
- IV. Informe del Dpto. de Registro y Fiscalización de Sociedades de la Abogacía del Tesoro referente a la Asamblea General Ordinaria del año 2007 de la firma sumariada (expte. N°).
- V. Informes de las firmas, referentes a las operaciones de exportación que las mismas realizaron con. (Tomos, y)
- VI. Informe de las operaciones de exportación efectuadas por, presentado por empresas extranjeras pertenecientes al (fs. /-Tomo y /-Tomo).
- VII. Planilla de cálculo de Precios de Transferencia elaborado por, utilizando el Método CUP (Precio Comparable no Controlado (fs. /, Tomo).
- VIII. Informe Técnico de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, obrante a fs. /-Tomo.
- IX. Informe Técnico del Consultor Externo, experto en fiscalidad internacional, presentado en librito obrante a fs. /-Tomo.

Cumplidos los trámites procesales previstos en la Ley N° 125/91 se dispuso el cierre del período probatorio y posteriormente, mediante providencia del y en uso de las facultades ordenatorias, el Juzgado dispuso con carácter de medida para mejor proveer, requerir informes a la Dirección Nacional de Aduanas y a la Superintendencia de Seguros del Banco Central del Paraguay, los cuales fueron presentados según constancias obrantes a fs. /del Tomo.

CONCLUSIONES DEL DEPARTAMENTO DE SUMARIOS Y RECURSOS

Con base a los hechos denunciados, el descargo de la firma y las pruebas diligenciadas, el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR), emitió sus conclusiones en los siguientes términos:



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

a- ASPECTOS FORMALES

1. Verificación del Sistema Informático

Se agravió la firma sumariada debido a que los auditores de la SET incluyeron como resultado de su auditoría la existencia de serios defectos, tanto en la propia emisión de comprobantes de venta bajo la figura del autoimpresor, como del incumplimiento de requisitos técnicos ineludibles a los efectos de legitimar las operaciones informáticas y dar certeza suficiente a los asientos y registros contables llevados a cabo bajo esa modalidad.

1.1. **Autoimpresor:** Como consecuencia de dicha verificación la SET había dispuesto la inhabilitación de la firma como auto impresor ya que comprobó que su sistema informático podía emitir el mismo número de factura con contenido distinto, con lo cual quedó demostrado que el referido sistema no cumplía con los requisitos exigidos en la Reglamentación (Decreto N° 6539/05 y la Resolución General N° 981/06) para los autoimpresores, de entre los cuales se citan los más relevantes al presente caso, a saber: **i)** Que el software utilizado cuente con mecanismos de seguridad y controles de auditoría, **ii)** Que el sistema de facturación esté integrado al sistema de contabilidad declarado conforme a la Resolución 412/2004 o al menos a uno de los siguientes sistemas: Inventarios, Créditos y Cobranza, Caja y Bancos, y **iii)** Que utilicen solamente el software declarado, debiendo comunicar a la SET los cambios o modificaciones realizadas en este, que afectan la expedición de documentos, antes de su utilización. Siendo así, no resulta fiable el referido sistema.

El DSR sostuvo además que, en lo que respecta a la duplicación de facturas, la firma hizo mención a que los auditores habían confundido la reimpresión de facturas (a pedido de los mismos) como una supuesta duplicación. Explicó que utilizan **en paralelo dos sistemas** para la impresión de facturas y que uno de ellos no registra los datos de timbrado y su vigencia, por lo que se complementa con el otro. Debido a ello, según la empresa, al momento en el que los fiscalizadores solicitaron una copia de la factura N°, tanto el timbrado y su vigencia no coincidieron con el original que la misma proveyó al adquirente. **Sobre tales argumentaciones, sea cual fuere la explicación técnica, quedó expuesta la fragilidad de los sistemas operativos de facturación de la firma, y por tanto su total falta de confiabilidad.**

1.2. **Registros contables:**

Los auditores de la SET manifestaron que el sistema utilizado por la firma no cumple con los requisitos exigidos en la reglamentación, por lo que el mismo no resulta fiable, ya que comprobaron que el servidor se encuentra y no en territorio paraguayo. Por esta circunstancia, la Administración Tributaria no pudo acceder de manera directa a la información registrada en el mismo, ni pudo comprobar que los datos consignados son inalterables.

La firma sostuvo en su descargo que su sistema informático de registración contable fue implementado bajo expresa autorización de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, en el año 1997.

El DSR sostuvo por su parte, que la SET emitió la Resolución N° 412/04 modificada posteriormente por la Resolución General N° 23/09, las cuales establecieron en los siguientes requisitos y condiciones para el empleo de medios computarizados para la Registración Contable, los cuales no fueron cumplidos por la firma: **i)** Que el programa permita obtener los datos requeridos por la Administración Tributaria; **ii)** que la Administración Tributaria tenga la posibilidad de acceder directamente a los programas y a los datos de la contabilidad. **Estas dos condiciones fueron incumplidas debido a que como mencionamos con anterioridad, los auditores de la SET no pudieron acceder al sistema ya que el servidor principal se encontraba en;** **iii)** Deberá ser avalado por un Contador Público certificando que el programa contempla las exigencias de la legislación vigente, **iv)** Deberá contar con un informe técnico de la empresa o profesional proveedor del programa que garantice la inalterabilidad de la información, **v)** El contribuyente deberá conservar la documentación completa del software de aplicación (in extenso) y la certificación del Contador Público, **vi)** Los demás requisitos establecidos en el Art. 10 de la Resolución N° 412/04. **Con relación a los requisitos enunciados en los ítems iii al vi, la firma no presentó documento alguno que certifique lo requerido en las resoluciones mencionadas.**



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Al decir de la propia defensa técnica, la autorización data del año 1997, por lo que de ninguna manera puede considerarse que el mismo ha cumplido los requisitos de la Resolución N° 412/04 ya que esta es del año 2004 y su modificación del año 2009, más aún cuando el Art. 16 de la citada Resolución N° 412/04 derogó de manera expresa la reglamentación anterior (Resolución N° 168/92). **Demás está decir que el hecho de que la base de datos no esté ubicada en el país y que los auditores no tuvieron acceso directo a la información como lo exige la reglamentación vigente, confirma aún más la falta de confiabilidad en los registros contables de la empresa.**

2. Perención de Instancia:

Al respecto, la firma manifestó que ha transcurrido en demasía el plazo con que cuenta la Administración Tributaria para emitir la Resolución, luego de haberse llamado a autos para resolver, e invocó lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley N° 4679/12.

Sobre el particular el DSR sostuvo que el proceso se encuentra en estado de resolución desde el y que la caducidad de la instancia administrativa no es procedente, ya que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 176 del CPC, esta no se produce... *“inc. c) Cuando los procesos estuvieron pendientes de alguna resolución y la demora en dictarla fuere imputable al Juez o Tribunal”*, por lo que conforme a la citada norma, a la doctrina y a la jurisprudencia sostenida por los órganos jurisdiccionales, desde el momento en que el juicio –en nuestro caso el sumario administrativo–, se encuentra en estado de autos, deja consecuentemente de correr el término o cómputo de la perención.

En este punto del análisis no está demás hacer referencia a que la Subsecretaría de Estado de Tributación, como órgano administrativo, **tiene el deber y la obligación de llegar siempre a la verdad material en los litigios que a su competencia y jurisdicción correspondan**. En ese sentido, recurriendo al autor Roberto Dromi que, en su obra “El Procedimiento Administrativo” (Editora Ciudad Argentina. Año 1999, pág. 208) afirma que *“...incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la cuestión planteada. El principio de oficialidad es el que rige en el procedimiento administrativo... Si bien el procedimiento administrativo puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, la impulsión de aquél corresponde en todos los casos a la administración, por cuanto la actuación persigue satisfacer simplemente un interés individual, sino también un interés colectivo y el propio interés administrativo. La paralización del procedimiento o la eventual inacción no provoca una caducidad o perención de instancia, como en el proceso judicial”*.

3. De la Fiscalización

La firma sumariada sostuvo que el Acta Final es “Nula” porque los papeles de trabajo utilizados por los auditores de la SET no se encuentran debidamente firmados conforme lo exige el Art. 22 de la RG N° 4/08. Así mismo señaló que el Informe Final no se encuentra debidamente fundado, por lo que también debe ser declarado nulo.

Al respecto, es importante señalar que la NULIDAD es una sanción de última ratio y su aplicación debe estar expresamente definida por la Ley. En el caso particular, los supuestos defectos de forma señalados por la firma, de ninguna manera conducen a la nulidad, ya que la Fiscalización desde su inicio se llevó a cabo con total transparencia y participación de la firma fiscalizada, por lo que desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de control respetaron tales parámetros y deben ser consideradas como válidas. Más aún resulta improcedente atacar de nulidad el proceso, considerando a que durante la sustanciación del proceso sumarial, la contribuyente no ha demostrado un perjuicio real y efectivo a sus intereses. En su defensa, la firma se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento sin que haya arrojado las pruebas que pudieran demostrar que existió un agravio real y efectivo a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del proceso, teniendo en cuenta el principio de que NO SE DA LA NULIDAD POR LA NULIDAD MISMA.

Con relación a la supuesta falta de fundamentación del informe Final alegada por la firma, el DSR señaló que si las conclusiones de dichas verificaciones no son compartidas por la firma fiscalizada, es precisamente para ello que se tramitó el presente sumario durante el cual la misma hizo uso de su derecho constitucional a la defensa en juicio.

De esta forma, la denuncia impositiva no pudo haber causado gravamen irreparable a la firma contribuyente y de la legitimidad o certeza de su contenido se expidió el DSR en el dictamen conclusivo respectivo, el cual sirve de base para la emisión del presente acto administrativo. Siendo así, no puede alegarse de violación de ningún tipo de principio constitucional.

Finalmente, la firma señaló que ya no podrá ser revisado mediante otro proceso de fiscalización las obligaciones que fueron objeto de este proceso, invocando para el efecto el principio de la “cosa juzgada”. Sobre el particular, el DSR trajo a colación el Art. 216 de la Ley 125/91 que establece la Revocabilidad del acto



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

de determinación, conforme al cual la Subsecretaría de Estado de Tributación se encuentra legalmente habilitada y facultada a redeterminar, modificar, rectificar y complementar ajustes fiscales a la luz de hechos y/o indicios desconocidos anteriormente. Asimismo, queda claro que tal modificación puede ir a favor o en contra del contribuyente afectado. Siendo así, en caso que en el futuro se acceda a documentos o informaciones relevantes para el interés fiscal, la Administración Tributaria podrá dar impulso a las diligencias pertinentes.

Por lo expuesto en los párrafos que anteceden, el DSR recomendó no hacer lugar a los pedidos efectuados por la firma sumariada.

b- ASPECTO MATERIAL

1. Determinación sobre base presunta

La firma sumariada rechazó las determinaciones efectuadas por los auditores de la SET, ya que éstos desconocieron las documentaciones presentadas por la misma, así como sus registros y asientos contables, y afirmó que debe mantenerse la determinación sobre una base cierta. Rechazó expresamente la utilización de los artículos 16 y 211 de la Ley N° 125/91, ya que los mismos habilitan la determinación presunta únicamente cuando la Administración Tributaria no cuente con suficientes elementos para realizar la liquidación de los tributos sobre base cierta. La defensa técnica refirió que presentó más de 120.000 fojas de documentos originales y que puso a disposición de los auditores de la SET toda la información y los documentos contables necesarios. Señaló además, que en ningún momento los funcionarios impugnaron la validez de dicha documentación. Finalmente indicó que el artículo 11 de la Ley 125/91 dispone la determinación presunta para el IRACIS sólo ante la presencia de ciertos requisitos que – al decir de la defensa – no se dan en esta causa.

Respecto a lo señalado por la firma, el DSR indicó que la Administración Tributaria para llegar a la verdad material puede hacer uso de todas las herramientas previstas en la Ley Tributaria, entre ellas la aplicación de presunciones para la determinación tributaria. En este caso concreto, los auditores de la SET basaron la determinación en lo dispuesto en el Art. 16 de la Ley, que señala en su parte pertinente *“en las exportaciones que no se hubiere fijado precio o cuando el declarado sea inferior al precio de venta mayorista en el país, más los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, se tomará este último valor como base para la determinación de la renta”*. En ningún momento los auditores se refirieron a la aplicación del Art. 11 del mismo cuerpo legal, mencionado por la recurrente.

En el caso concreto, la firma sumariada no presentó durante la fiscalización todos los elementos que le fueron requeridos para llevar adelante el control de sus obligaciones, especialmente los contratos referentes a las enajenaciones de granos y demás. Por otro lado, los auditores de la SET señalaron en el Acta Final que *“por las inconsistencias constatadas en las registraciones contables a nuestro criterio no contienen suficiente información ni cumplen con los principios de prudencia ni exposición, en consecuencia, no puede tomarse el libro diario como referencia válida para el análisis por parte de esta Fiscalización Integral”* (fs), con lo cual la determinación tributaria no puede realizarse totalmente sobre base cierta, como pretende la sumariada, ya que parte de los documentos y registros contables de la firma “no merecen fe”, como claramente lo establece la normativa vigente.

En efecto, para estas circunstancias, el Art. 211 de la Ley 125/91 establece la posibilidad de realizar la determinación sobre una base presunta, al señalar que será aplicable siempre y cuando el *“...sujeto pasivo no proporciona los elementos de **juicio necesarios y confiables** para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria **no pudiere o tuviere dificultades para acceder a los mismos.**”* **Y es justamente la falta de confiabilidad de los registros contables de la firma la que quedó claramente demostrada, cubierta por un manto de duda ante la comprobación de irregularidades en la emisión de comprobantes y en la registración y contabilización de datos, y en el propio sistema informático de la misma.**

Además, ya como se había indicado en el punto 1.2, la firma cuenta con medios computarizados para el registro contable de sus transacciones, lo que fue autorizado conforme a la reglamentación del año 1.997 y aunque la misma fue sustituida por la Resolución N° 412 en el año 2004, NUNCA ajustó sus sistemas a los nuevos requerimientos establecidos por la SET, situación que fue comprobada al momento de la verificación de sus sistemas informáticos.

Además de ello, el DSR indicó que conforme al Art. 192 de la Ley los contribuyentes tienen la obligación de *“facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control”* que sean encaradas por la Administración Tributaria, especialmente: **i)** Llevar libros, archivos y registros y emitir los documentos, comprobantes referentes a las actividades y operaciones; **ii)** Conservar en forma ordenada los libros de comercio, los registros especiales y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyan hechos gravados; **iii)** Facilitar a los funcionarios las inspecciones o verificaciones en los establecimientos de la empresa; **iv)** Ajustar los sistemas de contabilidad a las normas impartidas por la Administración Tributaria, obligaciones estas que no fueron



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

cumplidas a cabalidad por la firma sumariada, ya que su sistema informático no se adecua a las reglas dictadas por la Administración, los auditores no pudieron acceder a la información contable registrada en el sistema debido a que su servidor se encuentra fuera del territorio nacional, y tampoco proporcionó oportunamente todos los documentos que le fueron requeridos.

Por todo lo señalado anteriormente, el DSR concluyó que si bien la firma proporcionó numerosos documentos y registros, estos no fueron suficientes para otorgar fe y realizar una determinación sobre base cierta, por lo que en uso de las facultades legales de las que goza la Administración, se aplicó el criterio de determinar los impuestos que afectan a operaciones o transacciones efectuadas por la empresa sumariada sobre una base presunta o mixta, tal como lo establece el citado artículo 211 de la Ley N° 125/91.

2. Precio Real de Mercado.

La defensa técnica mencionó el principio doctrinario de Fiscalidad Internacional, reconocido como principio de Plena Competencia (Arm's Length), para referirse a que el mismo no está reconocido en nuestro sistema tributario y que en los ejercicios fiscales analizados, nuestra legislación no exigía la firma de un contrato ni la existencia de una fecha cierta para adoptar o fijar el precio de las mercaderías.

Además, la sumariada rechazó tajantemente los argumentos jurídicos de la denuncia, ya que manifestó que los artículos 247 y 16 de la Ley no son aplicables al caso y mucho menos, el Art. 40 de la Resolución N° 1 421/05, disposición ésta que reglamenta el IVA, mientras que la denuncia se refiere únicamente al IRACIS, insistiendo nuevamente en que la determinación sobre base presuntiva es nula en este caso.

Tras mencionar y transcribir los artículos citados precedentemente, la defensa se refirió a esta causa como un "*Litigio sobre Precios de Transferencia*", afirmando que el Paraguay no cuenta con una norma específica sobre la materia y que mal podría fundamentarse una determinación tributaria en esas condiciones. Refirió que a nivel mundial existen reglas que regulan los precios de transferencia entre empresas, específicamente mencionó los métodos fijados por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), pero enfatizó que ninguno de ellos es reconocido en el sistema legislativo impositivo de nuestro país.

También incluyó en su análisis, las actividades del conglomerado de empresas o grupo multinacional, y afirmó que la denuncia parte de la base de que la empresa paraguaya estaría buscando desviar ingresos generados en el país para someterlos a tributaciones más benignas en otros países, lo que no tendría ningún sentido – según la defensa – ya que la presión tributaria paraguaya es de las más bajas de la región.

No obstante todo lo señalado, la firma ofreció como prueba un estudio de fijación de precios realizado mediante el método Comparable no Controlado (CUP, por sus siglas en inglés), ya que manifestó que del total de sus operaciones, más de la mitad las realizó con terceros independientes y no necesariamente con empresas vinculadas a ella.

Finalmente, sostuvo que el Art. 16 de la Ley Tributaria sólo puede ser aplicable cuando sean impugnados los registros contables de la firma, tal y como lo exige el Art. 211 de la misma ley; que no pueden aplicarse disposiciones reglamentarias del IVA cuando que la determinación pretendida es del IRACIS; y que el Art. 247 de la Ley 125/91 se refiere a la aplicación del principio de la realidad económica, sólo para considerar el hecho generador del tributo, no así los valores o precios adoptados en una operación comercial.

El DSR, refutó la postura sostenida de que el presente caso se trata de un litigio de Precios de Transferencia no previsto en la normativa paraguaya, y que el principio del Arm's Length no está reconocido en nuestro derecho positivo vigente, afirmando por el contrario "*...que no se trata de un litigio de precios de transferencia, sino de la aplicación lisa y llana de una determinación legalmente establecida en las disposiciones tributarias vigentes en el país.*"

Indicó asimismo que es cierto que en nuestro país no se contemplan las disposiciones relativas a la regulación de Precios de Transferencia en los términos fijados por la OCDE (organización a la que no pertenece el Paraguay). Sin embargo, la legislación paraguaya vigente en las fechas de las transacciones realizadas y vigente al momento de realizarse el control **ya contenía disposiciones que denotan claramente su propósito antielusivo**, con el fin de evitar prácticas que tiendan a erosionar las bases imponibles. Al respecto, esta área técnica de la SET señaló que no solo el Art. 16 de la Ley se refiere a las medidas tendientes a la preservación de la base imponible, mencionando por ejemplo el Art. 8 de la misma Ley, que dispone que los gastos serán considerados deducibles sólo si **los mismos se fijan a precios de mercado**.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Conforme a lo expresado, queda claro que la Administración Tributaria no necesita recurrir a normas internacionales ni aplicar métodos no previstos en la legislación paraguaya, para llegar a determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, **sino que le basta verificar que los distintos elementos que rodean al hecho generador se encuadren en lo establecido en las normas nacionales, en este caso, específicamente en lo previsto en el Art. 16 de la Ley.**

3. Operaciones entre empresas nacionales (compra local de bienes)

Conforme se señaló al inicio, los auditores de la SET denunciaron que la firma respaldó compras locales de bienes con Facturas de Exportación que fueron expedidas por empresas nacionales, por lo cual concluyeron que debía rectificar sus declaraciones juradas de IVA.

Por su parte, la defensa técnica manifestó que las compras fueron efectuadas efectivamente fuera del territorio paraguayo (rentas no alcanzadas), y que a pesar de ello, a los efectos de la liquidación del IRACIS, los ingresos derivados de dichas mercaderías fueron considerados como parte de la base imponible del referido impuesto con lo cual quedaría demostrado la “buena fe” de la empresa (fs).

Asimismo, la representante convencional de la sumariada negó la validez de los dictámenes emitidos sobre el punto por los Departamentos Jurídicos de la DGGC y de la DPTT, por ser una cuestión de jurisdicción aduanera, y se refirió al Informe del Departamento de Normas y Procedimientos de la Dirección Nacional de Aduanas, en el que este señaló que es válido realizar operaciones de exportación entre empresas nacionales, criterio que también es sostenido en los informes del Despachante de Aduanas y del estudio jurídico y aduanero (fs. / del Tomo).

Concluyó la defensa afirmando que: *“...se ha demostrado que el Exportador local, al cumplir y agotar los trámites aduaneros, perfecciona la exportación. Luego en forma posterior y una vez transpuesta la zona aduanera primaria, entrega los productos, considerando que se ha sustraído el producto despachado (granos) al ámbito jurisdiccional nacional, constituyéndose, por ende, una operación que se realiza fuera del territorio nacional.”*

En atención al caso planteado, el DSR puso de manifiesto en primer lugar que las operaciones analizadas se refieren a enajenaciones entre empresas nacionales, en la que la vendedora emitió una Factura de Exportación a, realizando la enajenante todos los trámites aduaneros y de obtención de los distintos certificados (fitosanitarios y de origen, entre otros) hasta el cumplimiento de embarque.

Por su parte, la compradora refirió que la adquisición de dichos bienes se efectuó en una zona extraterritorial, fuera de los límites nacionales, motivo por el cual jurídicamente no se encuentra alcanzada por los tributos administrados por la SET.

El DSR resaltó la contradicción evidente en la que incurre la propia firma en sus argumentaciones, ya que por un lado hace mención al informe emitido por el Departamento de Normas y Procedimientos Aduaneros que convalidó la operativa hoy cuestionada, y señaló que como órgano aduanero, la DNA es la única con jurisdicción a los efectos de dilucidar este tipo de cuestiones, pero sin embargo desconoce lo resuelto en el Dictamen DNA N° (de fecha posterior al informe anterior), en el cual el propio Director Nacional de Aduanas, en contraposición a la nota emitida por el Jefe del Departamento de Normas y Procedimientos Aduaneros (de menor rango jerárquico) señaló expresamente que **“la factura de exportación debe ser expedida a la orden de una empresa domiciliada en un país extranjero”**.

Por otro lado, en cambio, la firma sostiene que la operación de referencia no se encuentra afectada por el IRACIS debido a que la compra ocurrió fuera del territorio nacional, con lo cual los efectos de su enajenación tampoco se hallarían gravados por el citado impuesto, pero sin embargo, pese a su misma afirmación, manifestó que consideró como **GRAVADOS** por el referido impuesto, los ingresos provenientes de dichas adquisiciones, lo cual demuestra que efectivamente incluso para ella misma la adquisición se realizó dentro del territorio nacional, pues no cabría otra explicación para someter a gravamen una determinada operación, si no estuviese alcanzada por los impuestos nacionales.

Siendo así, el DSR recomendó hacer lugar a este punto de la denuncia y ordenar en consecuencia la rectificación de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de la firma sumariada, Rubros 3 A-B, 4 A-B y 5 A-B, en la forma indicada en el punto 6.6 del ítem de “SUGERENCIAS” del Informe Final de Auditoría obrante a fs. del Tomo, pues ha quedado demostrado que las compras efectivamente se realizaron en territorio nacional.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

4. Adquisición de mercaderías de empresas extranjeras.

En otras transacciones verificadas, los auditores de la SET denunciaron que la sumariada realizó operaciones de compra de mercaderías que fueron respaldadas con comprobantes emitidos por empresas extranjeras sin representación en el país, motivo por el cual desconocieron los valores consignados como costos, en atención a la irregularidad de carácter documental. Asimismo, señalaron que del seguimiento efectuado a las operaciones de exportación, por las cuales las empresas nacionales y enajenaron productos a las empresas extranjeras y, se pudo constatar que las compras efectuadas por se produjo en los puertos privados de y.

Sostuvo que los auditores de la SET se limitaron a presumir que dichas operaciones de compra fueron efectuadas dentro del territorio nacional y afirmó que las operaciones realizadas de la firma (constituida en), fueron efectuadas bajo la condición CIF (Costo, Seguro y Flete) con entrega en puertos extranjeros (,), motivo por el cual todos los costos mencionados están a cargo de la firma vendedora (), tal cual se especifica expresamente en el cuerpo de las facturas emitidas por la misma. Respecto a las compras efectuadas de la firma (constituida en), la defensa de sostuvo que las mercaderías fueron adquiridas bajo la condición FOB -, sobre barcazas, puerto habilitado por la Marina Mercante y la Dirección Nacional de Aduanas.

Aclaró que en ambos casos las empresas transportadoras expidieron los correspondientes conocimientos de embarques (Bill of Lading), que certifican el traslado de las mercaderías de un puerto a otro. En ellos se hace mención a los exportadores radicados en el país (y), quienes actúan por cuenta y orden de las propietarias de los productos transportados (y).

Igualmente señaló que efectuó los pagos referentes a las compras a través de transferencias bancarias electrónicas por medio de entidades bancarias del exterior en su mayoría (), condición que se encuentra prevista en los comprobantes de las compras en los que se detallan los datos de las cuentas bancarias donde fueron girados/remesados los fondos (fs. -Tomo), situación que fue confirmada por el DSR.

La defensa sostuvo que las referidas facturas son válidas para sustentar "costos de venta y gastos" siempre que cumplan los requisitos de validez y regularidad en el país de origen, y que por ello todas las facturas referentes a la operación al cumplir los requisitos del país de origen, son válidas y deben ser admitidas como "costo de venta". Además, resaltó que debido a la propia naturaleza del Impuesto a la Renta, todo gasto en el que incurra la empresa para mantener, conservar u obtener su fuente de ganancias debe deducirse de la ganancia bruta a fines de determinar la renta neta sujeta a impuesto.

Finalmente, tras afirmar que "...ha incluido como ingreso gravado en el ejercicio 2007 el proveniente de las enajenaciones de las compras realizadas de estas firmas...", concluyó la defensa refiriendo que los documentos de respaldo de las adquisiciones de productos fuera del país, son válidos y deben ser reconocidos como costo, ya que se cumplen con los requisitos establecidos en el Art. 8° de la Ley N° 125/91, resaltando igualm ente que es impensable la venta de una mercadería sin el reconocimiento de su costo.

Respecto a lo señalado, en el Informe Final de Auditoría se indicó que del seguimiento efectuado a las mercaderías, las mismas fueron adquiridas por en territorio paraguayo.

El DSR, resaltó que la propia firma admitió que los ingresos que le reportó la posterior enajenación de las mercaderías adquiridas de las empresas extranjeras, fueron consideradas como GRAVADAS (fs.) lo cual denota que efectivamente incluso para la misma firma, la adquisición se realizó dentro del territorio nacional, pues no cabría otra explicación para someter a gravamen una determinada operación.

No obstante, siendo la finalidad última del proceso sumarial llegar a la verdad material el DSR realizó el análisis no sólo de todos los documentos presentados por la firma sumariada, sino también de aquellos aportados tanto por (3 biblioratos que contienen contratos, facturas, despachos y demás documentaciones relativas a las ventas efectuadas a) y por (fs. /- Tomo, constancias de facturas de a y los respectivos Despachos de Exportación), empresas estas que – como ya se mencionó – fueron las empresas que originalmente proveyeron las mercaderías a las firmas extranjeras.

De dichas documentaciones, el DSR mediante una revisión realizada por el Departamento de Asistencia Técnica (DAT) pudo comprobar que el Cumplido de Embarque de un grupo de exportaciones fue tramitado en fecha posterior a la de la emisión de las facturas expedidas por a, **por lo que concluyó que la empresa extranjera enajenó los productos a los que hacen referencia dichas facturas, en el territorio nacional**, con lo cual la empresa extranjera obtuvo ingresos de fuente paraguaya conforme al Art. 2 de la Ley. Sostuvo además que al no poseer dicha empresa sucursal o establecimiento en el país, **la firma hoy sumariada debió efectuar las retenciones correspondientes al IRACIS**, de acuerdo a lo detallado en las hojas de trabajo anexadas a fs. /del Tomo.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

De esta forma, mal se podría reconocer que dichas operaciones fueron realizadas fuera del país cuando que está comprobado que la mercadería objeto de las transacciones aún se encontraban en el territorio nacional, conforme a las normas administrativas que regulan la exportación.

Si bien es cierto la Resolución 1421/05, reglamentaria el IVA, es la disposición que confiere al cumplido de embarque (y a la fecha del mismo) la virtualidad de tener por configurada o materializada la exportación (o sea, la salida de la mercadería del territorio paraguayo), la misma debe ser igualmente adoptada en forma general para las demás obligaciones tributarias. Esto es así debido a que el Art. 186 de la Ley N° 125/91 confiere a la Administración Tributaria la facultad de interpretar las normas relativas a tributos bajo su jurisdicción, y siendo la exportación un acto comercial que afecta a distintos impuestos, no puede ser interpretado de manera diferente para cada uno de ellos.

Respecto a las compras efectuadas de la firma, conforme a las documentaciones obrantes en autos, también se comprobó la misma situación de hecho, con la diferencia de que afectó a la totalidad de las operaciones de compra efectuadas por con dicha empresa extranjera, razón por la cual la contribuyente sumariada igualmente debió efectuar las correspondientes retenciones del IRACIS, según el detalle obrante a fs. / (Tomo).

Teniendo en cuenta la situación descrita y habiéndose comprobado que las operaciones versaron sobre bienes situados en el país y que por tanto – conforme a las disposiciones legales ya mencionadas – se produjo el devengamiento de obligaciones tributarias paraguayas con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del enajenante, en este caso, las firmas extranjeras y. En dicho escenario, el DSR consideró aplicable lo dispuesto en el Art. 5° de la Ley N° 125/91 (versión dada por la Ley N° 2421/04) que transcrito literalmente en su primer párrafo dice: *“Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán de fuente paraguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, de bienes situados o de derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en la operación y del lugar de celebración de los contratos”.*

Asimismo, el Art. 10 de la misma norma legal establece, sin admitir prueba en contrario, que la determinación de la renta de fuente paraguaya de las empresas radicadas en el exterior, con o sin sucursal, agencia o establecimiento en el país, en cualquiera de los casos no contemplados específicamente, será determinada conforme al inciso h) del citado artículo, que considera de renta paraguaya el 50% de los importes brutos pagados o acreditados en cualquier otro concepto no previsto en las demás casuísticas, resultado sobre el cual deberá aplicarse la tasa del 35% en cumplimiento a lo dispuesto en el numeral 4) del Art. 20 de la Ley Tributaria.

De esta forma, el DSR recomendó reconocer los precios pagados por como costos para la liquidación del IRACIS, aunque señaló que conforme a lo expuesto precedentemente, correspondía que efectuara la retención del IRACIS a las empresas y, procediendo en consecuencia a la liquidación respectiva, conforme al siguiente detalle:

PROVEEDORES EXTRANJEROS	MONTO DENUNCIADO SEGÚN AUDITORÍA		RELIQUIDACIÓN EFECTUADA POR EL DSR		
	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO	MONTO DE LAS OPERACIONES NO RETENIDAS	BASE IMPONIBLE 50% (Art. 10 inc g- Ley N° 125/91)	IMPUESTO A RETENER 30% (Art. 20 numeral 4- Ley N° 125/91)
	206.190.089.211	20.619.008.921	86.005.553.393	43.002.776.697	12.900.833.009
	18.313.604.893	1.831.360.489	18.313.604.893	9.156.802.447	2.747.040.734
TOTALES			104.319.158.286	52.159.579.144	15.647.873.743

5. Despachos de Exportación con Reserva de Retorno.

Los auditores de la SET detectaron que despachó mercaderías (granos) bajo la modalidad “Exportación con Reserva de Retorno”, la cual es utilizada para remitir mercaderías al exterior para su procesamiento y posterior reingreso, o para su exportación definitiva. Constataron además, que existen ventas documentadas con Facturas de Exportación y Despachos Definitivos que cancelan los referidos Despachos con Reserva de Retorno, y que a su vez existen notas de créditos que anulan esas facturas, pero no existe en contrapartida documento alguno que demuestre la anulación de las operaciones comerciales (venta) ni el retorno de las mercaderías remitidas bajo la citada modalidad, por lo que concluyeron que existió definitivamente una enajenación (mediante exportación).



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Sobre esta cuestión la defensa técnica sostuvo que en estos casos el envío de la soja no constituye una enajenación ya que de acuerdo a la realidad de los hechos se trató de un envío de materia prima al exterior para su procesamiento, por lo que a los efectos tributarios todavía no constituyeron enajenaciones propiamente dichas. Prosiguió diciendo que en estos casos, sólo es exigible una factura pro forma, teniendo en cuenta que de acuerdo a la autorización Aduanera Nacional se considera a la operación, justamente, como "Exportación en consignación con reserva de retorno".

Posteriormente, en la etapa probatoria y según presentación efectuada el, la defensa se refirió puntualmente a las 3 operaciones aludidas por la auditoría en su denuncia, de acuerdo a lo siguiente:

-Ventas realizadas a: reconoció como válida únicamente la factura N° del que fue la inicialmente emitida por la venta efectuada a la referida firma, ya que es la correctamente emitida por el total de mercadería remitida y el monto percibido. En cuanto a la factura (N° del) que sirvió de respaldo para la emisión del Despacho de Exportación Definitiva (y que canceló los 2 Despachos con Reserva de Retorno aludidos) señaló que la misma fue anulada. Además, mencionó la empresa que en sus asientos contables tanto la factura, que completan juntas las toneladas métricas y los dólares americanos expuestos en la factura, fueron correctamente anulados en los registros contables. (Ver fs. /).

El DSR señaló por el contrario, que la empresa sumariada dio salida a las mercaderías mediante dos Despachos con Reserva de Retorno (y), emitiendo las facturas proforma y, ambas del, que totalizan 14.550 TM de soja paraguaya en estado natural.

Dichos despachos con reserva de retorno, fueron cancelados parcialmente mediante el Despacho de Exportación Definitivo N°, documentado con la Factura de Exportación (definitiva) N° del, por un valor total de US\$ 1.932.227,65 y por un total de 7132,36 Toneladas Métricas. Sin embargo, esta factura fue anulada luego por la Nota de Crédito N°, lo que motivó a los auditores a objetar la operación de finiquito de los despachos con reserva de retorno, denunciando como montos imponible los valores afectados.

Al decir de la empresa, dicha anulación se efectuó para regularizar la remisión de dos partidas de mercaderías: 7.132,360 TM de producción propia a, y 640,495 TM adquirida de la empresa. De esta forma, se totaliza una cantidad de 7.772,855 TM, que fueron las consignadas en la factura, que según la misma es la única reconocida como válida. Sin embargo, tal como lo resaltó el Informe Técnico del (fs., Tomo), en el Despacho de Exportación Definitiva no se hizo mención alguna a la factura N°, a lo que se agrega el hecho de que el contrato mencionado por (identificado como) tampoco fue adjuntado la misma.

Siendo así, el DSR compartió lo expuesto por el Informe Técnico de la DGGC y recomendó hacer lugar a la denuncia fiscal, surgiendo como monto imponible para la liquidación del tributo la suma de G 9.719.105.080.

- Ventas realizadas a: la defensa manifestó "...en fecha fue emitida la Factura de Exportación N° por valor de USD 1.602.000 POR 2.000,000 TM. Las 2.000,000 TM fueron despachadas inicialmente mediante el Despacho de Exportación a Consumo de Exportación con Reserva de Retorno N° (fs -) de fecha, que cancela parcialmente el Despacho de Reserva de Retorno N° (fojas -) de fecha (que contempla 2800 TM). Estos productos fueron puestos en la ciudad de mediante la modalidad aduanera de Exportación con Reserva de Retorno. Debido a una variación en el precio del producto, solicitó la anulación ante la DNA del Despacho de Exportación a Consumo N°, mediante el Expediente N° (fojas -), obteniendo una respuesta favorable por parte de la Dirección Nacional de Aduanas, lo que puede corroborarse de la copia del expediente tramitado ante la DNA presentado adjunto. ...Luego, en fecha fue emitida la Nota de Crédito N° que cancela totalmente la factura N° y en su reemplazo fue expedida la Factura de Exportación N° por US\$1.613.020 POR 2.000,000 TM, cuyo nuevo Despacho de Exportación a Consumo es el N°, e l cual cancela parcialmente al despacho de exportación con reserva de retorno N°." (ver fs. /).

Esta casuística se relaciona con el Despacho con Reserva de Retorno, referente a aceite de soja, que en principio fue finiquitado parcialmente con el Despacho Definitivo, éste último respaldado con la Factura de Exportación N° del, por 2.000,000 Toneladas Métricas de aceite desgomado de soja.

Según lo manifestado por la firma, el DSR indicó que debido a un ajuste de precio surgido en destino, la firma anuló la factura y solicitó a la DNA la anulación del Despacho, la cual fue concedida, y como consecuencia de la anulación la firma emitió nuevamente la Factura de Exportación N° por un monto levemente superior pero por la misma cantidad de 2.000,000 TM de aceite de soja, expidiendo la DNA el Despacho de Exportación.

Sin embargo, conforme al análisis de las instrumentales obrantes en autos, el DSR pudo apreciar a fs. al que :
i) el Despacho de Exportación Definitivo canceló otro Despacho con Reserva de Retorno, el N° y no el **ii)** El citado Despacho con Reserva de Retorno cancelado se refiere a otra factura pro forma la N° y **NO** a la factura proforma mencionada en el Despacho, que es la. De acuerdo a lo señalado, tanto la factura N° como el



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

Despacho de Exportación Definitivo, se refieren a otra operación con lo cual queda demostrado que la operación realizada mediante el despacho no cuenta con finiquito por retorno o por exportación definitiva, **por lo cual corresponde hacer lugar la denuncia y establecer como monto imponible para el IRACIS del ejercicio fiscal 2007, la suma de G 8.186.220.000.**

- Ventas a:

La representante convencional manifestó expresamente que *“Debido a un error involuntario, la Nota de Crédito N° fue emitida referenciando la anulación de la Factura N°, que ya contaba con el despacho de exportación a consumo N° y fuera finiquitado ante la DNA, en realidad debió referenciarse para anular las Facturas N° y. Si bien este error generó una incorrecta o confusa interpretación por parte de los fiscalizadores, cabe resaltar que el mismo no ha impactado negativamente en el cálculo del Impuesto a la Renta, considerando que si bien el ingreso de la Factura N° se neteó con la nota de crédito N°, en contrapartida el ingreso de esta enajenación quedó registrado y fue declarado para fines del impuesto a la renta mediante las facturas N°, tanto valor de la factura y el volumen son idénticos, no afectando por lo tanto ninguna base imponible. Por otro lado, como puede observarse, dichas mercaderías fueron puestas en la ciudad de mediante la modalidad aduanera tipo ERR1 que consiste en la emisión de despachos de Exportación con Reserva de Retorno por el envío temporal de las mercaderías al exterior hasta perfeccionarse la enajenación en cuyo momento se procede a la cancelación parcial de los despachos tipo ERR1 con los despachos de Exportación a Consumo de Exportación c/ Reserva de Retorno tipo EC04. ... Asimismo, por esta operación el Ministerio de Industria y Comercio emitió el Certificado de Origen N° de fecha a favor de nuestra representa da.”*(ver fs. /).

Este punto se refiere a 8 Despachos de Exportación con Reserva de Retorno, que fueron finiquitados con el Despacho de Exportación Definitivo N°, por una cantidad de 46.675,950TM de soja y un valor de US\$ 12.143.215,15.

En dicho despacho definitivo se consignó la factura N°, del, por las mismas cifras expuestas en el párrafo anterior. Al decir de la sumariada, dicha factura fue anulada erróneamente por la Nota de Crédito N°, de la misma fecha, cuando que en realidad debió haber anulado las facturas Nos. y, también emitidas en la fecha señalada, las que coinciden igualmente en los montos en dólares y tonelaje con la factura anterior y el despacho definitivo.

La empresa alude a que independientemente a que la factura figure en el Despacho de Exportación Definitivo, la misma fue anulada y revertida en los registros contables de la empresa, quedando asentados en estos los valores expuestos en las citadas facturas y.

Por su parte, el Informe Técnico de la DGGC no objetó las reversiones contables efectuadas por la firma sumariada en el Libro Diario en cuanto a la anulación de la factura y se limitó a señalar que aquella no arrimó documentación que justifique que las facturas y puedan ser consideradas como vendidas al exterior.

Conforme a lo señalado, el DSR consideró que en la medida en que la anulación de la factura fue asentada en el Libro Diario de la firma, por los mismos valores consignados en las facturas y, debe concluirse que efectivamente hubo en esta operación una desprolijidad y error administrativo, que no impactó en la liquidación del IRACIS, motivo por el cual no encontró razones suficientes para hacer lugar a la denuncia, más aun considerando el hecho de que los auditores no objetaron las reversiones contables efectuadas por la firma.

6. Despachos (Precio Real de Mercado)

Los auditores de la SET constataron que exportó mercaderías (granos, harina y aceites), por valores que no se encuentran debidamente justificados, ya que durante la fiscalización la firma no ha presentado los contratos ni otros elementos que demuestren la conformación de los precios de productos que fueron enajenados a empresas vinculadas a la firma fiscalizada, por lo que procedieron a utilizar los precios de la Bolsa de Chicago para establecer un valor real de mercado (mercado transparente), como consecuencia de la reliquidación efectuada con base en los Art. 16 y 247 de la Ley 125/91 surgió un impuesto a ingresar de G 57.962.300.089. (Informe Final fs -).

Al respecto, la defensa técnica desarrolló extensos argumentos por los cuales consideró que no se pueden desconocer los precios que su representada fijó con sus clientes, que la libertad de mercado garantiza la libre fijación de los precios y que el ajuste de precios no estaba vigente en el derecho positivo paraguayo ni al momento de efectuarse la fiscalización, ni mucho menos durante el transcurso del ejercicio fiscal objeto de estudio.

Asimismo, señaló que no corresponde aplicar presunciones en desmedro de los hechos ciertos que se reflejan en sus asientos y registros contables, por lo que corresponde admitir la determinación sobre base cierta, que es la que fue utilizada por la empresa contribuyente.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

El DSR, a su vez, resaltó el hecho de que la Administración Tributaria está facultada a determinar la obligación tributaria de los contribuyentes sometidos a su jurisdicción. Que dicha potestad está prevista en los términos del Art. 210 de la Ley N° 125/91, que entre otros señala que la determinación procederá "...a) Cuando la ley así lo establezca, ...d) Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones, o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud. e) Cuando mediante su fiscalización la Administración Tributaria comprobare la existencia de deudas."

De la transcripción efectuada se colige que las 3 causales de determinación mencionadas concurren en el presente caso ya que, por un lado existen disposiciones que de manera expresa prevén la posibilidad de determinar la base imponible de la obligación tributaria sobre base presunta. Y por otra parte, sobre la base de las documentaciones y aclaraciones ofrecidas por la empresa afectada, el DSR consideró insuficientemente respaldado el proceder de la misma, como ya se señaló suficientemente en el ítem B- Aspectos materiales, punto 1. Determinación sobre base presunta.

En ese orden de cosas, el método de determinación empleado por la fiscalización no es otro que el establecido en el Art. 16 de la Ley N° 125/91, que en sus partes pertinentes dispone: "*En las exportaciones que no se hubiere fijado precio o cuando el declarado sea inferior al precio de venta a mayorista en el país más los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, se tomará este último valor como base para la determinación de la renta.*"

Tal disposición se encuentra en la redacción original de Ley Tributaria Paraguaya y está vigente desde el año 1992. A partir de esta clara y contundente situación, además de los motivos ya expuestos en cuanto a la falta de veracidad o exactitud de la registración contable de, se encuentra habilitada la utilización de las herramientas presuntivas legalmente establecidas.

De manera concordante, el DSR trajo a colación lo mencionado por la propia defensa de la sumariada, que en su escrito de descargos mencionó: "*De las normas vigentes transcritas claramente se colige que la estimación de oficio de la renta neta, solamente corresponde aplicarla "a falta de contabilidad suficiente" y en forma supletoria, conforme lo dispone expresamente el Artículo 211° de la Ley N° 125/91. Por otro lado, si d e los antecedentes o estados analíticos solicitados por la Administración para aclarar las relaciones comerciales entre sucursal o agencia y la casa matriz del exterior, surgen diferencias, y estas son debidamente comprobadas, la Administración podrá realizar las rectificaciones necesarias, para fijar los beneficios reales de fuente paraguaya.*"

Que sobre este concepto de la denuncia se produjeron diversas pruebas, ofrecidas por la firma sumariada como por el Juzgado. La empresa presentó escritos de algunos de sus clientes del exterior en los que éstos confirman los precios pactados, así como también un estudio de precios de transferencia, utilizando uno de los métodos reconocidos por la OCDE.

Por su parte, el DSR trajo a colación – por un lado – el hecho de que las empresas extranjeras aludidas por son del mismo conglomerado multinacional, ya que el Departamento de Registro y Fiscalización de Sociedades de la Abogacía del Tesoro confirmó que la firma sumariada posee como accionistas a las firmas y, ambas de los. Por otra parte, en cuanto al estudio de precios aplicando uno de los métodos reconocidos por la OCDE en materia de precios de transferencia, el informe del consultor externo refutó suficientemente dicho documento, ya que expresamente manifestó que "...el análisis del Contribuyente adolece de considerar que para utilizar un precio de comparación se debe tomar en cuenta la fecha de transferencia efectiva de la mercadería; el decir, de embarque de ella y no la de negociación o entrega futura. ...Se debe señalar que de lo observado en las tablas y presentadas por el Contribuyente, las unidades de medida utilizadas para la comparación de precios no son congruentes y por ende es un error que invalidaría el análisis de comparabilidad."

Ahora bien, habiendo dejado en claro los motivos por los cuales se encuentra ajustado a derecho el ajuste fiscal practicado en este concepto, cabe referirse a la forma en que se realizó la liquidación sugerida por la fiscalización.

De esta forma, el DSR consideró oportuno y justificado recurrir a otras disposiciones vigentes en materia de cumplimiento de obligaciones tributarias, en este caso, lo dispuesto por la Resolución N° 1421/05, reglamentaria del Impuesto al Valor Agregado, que señala que la exportación se configura recién en la fecha del cumplimiento de embarque, razón por la cual cualquier transacción que verse sobre bienes con anterioridad a dicha fecha, debe ser considerada como operación realizada en territorio paraguayo. Esta consideración, contrariamente a lo señalado por la firma, no solo resulta aplicable al Impuesto al Valor Agregado, sino a todos los impuestos que puedan afectar a la operación de exportación, ya que constituye un solo hecho que puede tener diversos efectos impositivos.

Teniendo en cuenta lo señalado precedentemente, el DSR conforme a todos los documentos obrantes en autos realizó el análisis y seguimiento de las operaciones de venta (exportación) realizadas por a fin de comprobar



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

que las mismas se ajustan a las disposiciones legales, especialmente si cumple con los parámetros señalados en el Art. 16 de la Ley.

Como los bienes enajenados se refieren a productos con cotización en mercados internacionales, la auditoría utilizó la cotización de los productos en la Bolsa de Chicago (CBOT) a la fecha del cumplimiento de embarque de cada exportación. A dicha cotización, le restó el precio declarado por la sumariada y la diferencia fue considerada como base imponible para la liquidación del tributo. Esta cotización en la Bolsa de Chicago utilizada por los auditores se considera válida, ya que también fue considerada por la misma firma para fijar los precios de compra de dichos bienes de los productores nacionales, según se pudo comprobar en esta causa.

El DSR señaló además que los auditores de la SET procedieron a la determinación tomando el precio de referencia indicado más arriba debido a que la firma durante la fiscalización no presentó contrato alguno que demuestre como conformó los precios para las operaciones comerciales que fueron analizadas.

Sin embargo, teniendo en cuenta que en la etapa sumarial la firma presentó instrumentales en las cuales constan la forma en que fijó y acordó precios con sus clientes, y que dichos precios fueron los utilizados en sus declaraciones impositivas, el DSR consideró como válidos dichos precios, razón por la cual fueron excluidas de la denuncia impositiva las 113 operaciones cuyas constancias obran en carpetas debidamente individualizadas (por cuerda separada del expediente principal). Esto teniendo en cuenta que según se aprecia en los contratos (mayormente ajustados vía correo electrónico, según la práctica habitual en este tipo de negocios), los precios fueron conformados considerando además del valor referencial de los productos según la CBOT, también los montos a descontar de dicho valor referencial en concepto de basis o premio, entendiéndose por tal la diferencia existente entre el precio CBOT y el precio acordado entre vendedores y comprados en un mercado regional en particular.

Sobre el particular, cabe señalar que la Administración Tributaria no puede desconocer las prácticas comunes adoptadas por las empresas del sector, en estricto cumplimiento – justamente – a lo dispuesto en el Art. 16 de la Ley N° 125/91, que luego de señalar la forma en que se fijará la base imponible en las exportaciones en las que no se tuviere un precio admisible, exige que: *“A los efectos señalados, se tendrá en cuenta la naturaleza de los bienes y la modalidad de la exportación.”*

Y en ese mismo orden de cosas, aun cuando no se encontraba vigente durante el año 2007, hoy día dicha metodología de fijación de precios fue recogida por nuestra legislación tributaria, según el Art. 4° d e la Ley N° 5061/13, reglamentado por el Decreto N° 1832/14, la Resolución General N° 31/14 y la Resolución General N° 58/15, a través de las cuales la Administración Tributaria implementó y dispuso medidas que permiten la correcta realización del ajuste de precio en las operaciones de exportación sobre bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento, a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares. En virtud a dichas disposiciones, en este tipo de operaciones la Administración Tributaria reconoce expresamente la posibilidad de realizar ajustes al valor referencial señalado en el mercado transparente respectivo a fin de hallar el precio de mercado en el lugar donde es puesta la mercadería.

Por lo demás, con relación a las demás operaciones respecto a las cuales no presentó elementos suficientes para demostrar que los precios fueron fijados en el marco de las normativas vigente al momento de la operación, el DSR consideró pertinente reconocer los premios (basis) que se aplican de manera usual y constante en este tipo de operaciones al momento de fijar el precio (negociaciones entre vendedor y comprador), aplicando un promedio mensual obtenido por cada producto en base a la información obtenida de los citados 113 contratos. Dichos “premios” fueron descontados de las operaciones según se traten de casos en los que exista despacho de exportación (teniendo en cuenta en dichos casos la fecha del cumplimiento de embarque) o en los que los propios auditores consideraron directamente la fecha de la factura.

De esta forma, surge como base imponible para la liquidación del tributo un monto de **G 122.913.535.432**, sobre el cual se debe aplicar la tasa del 10% en concepto de IRACIS del ejercicio fiscal 2007, de acuerdo al Dictamen DAT N° del y las hojas de cálculo obrante a fs. /de l Tomo.

G – CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA: Teniendo en cuenta los antecedentes obrantes en el expediente, el DSR concluyó que infringió la normativa tributaria porque comprobó que la misma no declaró correctamente la totalidad de los ingresos devengados en concepto de operaciones de exportación, así como confirmó que la empresa dejó de practicar retenciones a empresas extranjeras por operaciones de fuente paraguaya. Además comprobó que existió una contradicción evidente entre los documentos y los datos de su declaración jurada, lo que implicó una declaración incompleta de la materia imponible con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria, formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

Por lo expuesto, se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de conforme al tipo legal de Defraudación previsto en el artículo 172 de la Ley N° 125/91, ya que realizó todos los actos conducentes a la falta del pago del tributo en perjuicio del Fisco, beneficiándose la firma en la misma medida, por lo que recomendó la



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA, CON RUC.

aplicación la multa del 100% de los tributos defraudados, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 175 de la Ley N° 125/91.

Por último, también incurrió en la infracción de contravención debido al incumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución 412/04 (Artículos 8 y 10), en cuanto al empleo de medios computarizados para la registración contable, debiendo aplicársele en consecuencia, la multa de G 1.000.000.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN
RESUELVE:**

- Art. 1º-** **CONFIRMAR PARCIALMENTE** el Informe Final de Auditoría del, del Departamento de Fiscalización de Inconsistencias de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, y **DETERMINAR** la obligación tributaria en concepto del IRACIS del ejercicio fiscal 2007 de la firma contribuyente con **RUC**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.
- Art. 2º-** **CALIFICAR** la conducta de la contribuyente como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el artículo 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% (cien por ciento) del tributo defraudado.
- Art. 3º-** **DISPONER** la percepción de la suma de **G 14.081.886.051 (Guaraníes catorce mil ochenta y un millones ochocientos ochenta y seis mil cincuenta y uno)** en concepto de IRACIS General del ejercicio fiscal 2007, y la suma de **G 15.647.873.743 (Guaraníes quince mil seiscientos cuarenta y siete millones ochocientos setenta y tres mil setecientos cuarenta y tres)** en concepto de Retención IRACIS del ejercicio fiscal 2007, más los accesorios legales los cuales deberán ser calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/91; así como la suma de **G 29.729.759.794 (Guaraníes veintinueve mil setecientos veintinueve millones setecientos cincuenta y nueve mil setecientos noventa y cuatro)** en concepto de multas por defraudación y por contravención, de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Base Imponible	Impuesto 10% a ingresar	Base Imponible 50% (Art. 10 inc g- Ley N° 125/91)	Retención a ingresar 30% (Art. 20 numeral 4- Ley N° 125/91)	MULTA 100%	TOTAL
IRACIS (RETENCIÓN)	2007	0	0	52.159.579.143	15.647.873.743	15.647.873.743	31.295.747.486
IRACIS (DESPACHOS)	2007	122.913.535.432	12.291.353.543	0	0	12.291.353.543	24.582.707.086
IRACIS (RESERVA DE RETORNO)	2007	17.905.325.080	1.790.532.508	0	0	1.790.532.508	3.581.065.016
CONTRAVENCIÓN							1.000.000
TOTAL GENERAL		140.818.860.512	14.081.886.051	52.159.579.143	15.647.873.743	29.729.759.794	59.460.519.588

ART. 4º **ORDENAR** la rectificación de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero a diciembre de 2007, conforme a lo expuesto en el punto b-3.de la presente Resolución.

Art. 5º- **NOTIFICAR** a la contribuyente conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los impuestos y multas determinados, e ingrese las declaraciones juradas rectificativas señaladas en el artículo anterior.

Art. 6º- **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**