



MINISTERIO DE
HACIENDA



RESOLUCION PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA xxxxxxxxxxxx CON RUC xxxxxxxx CONTRA LA RP N° xx DEL xx/xx/20xx.

Asunción,

VISTO: El Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma xxxxxxxx, con RUC xxxxxxxx, en contra de la Resolución Particular N° xx del xx/xx/20xx, mediante el expediente N° xxxxxxxx presentado el xx/xx/20xx; y,

CONSIDERANDO: Que el presente recurso se interpuso en tiempo y forma conforme a lo establecido en el Art. 234 de la Ley N° 125/91, corresponde su tratamiento y consideración.

Que la resolución recurrida fue dictada como resultado del procedimiento sumarial instruido a la recurrente, y por medio de ella se hizo lugar al Informe Final de Auditoría N° xxxxxxxx del xx/xx/20xx, del Departamento de Fiscalización de Inconsistencias de la DGGC, determinando la obligación tributaria en concepto de IVA G. xxxxxxxxxx, aplicando –igualmente- multa por defraudación IVA G. xxxxxxxxxx y contravención IVA G. xxxxxxxx respectivamente.

Que en el recurso interpuesto la firma expuso sus agravios contra la resolución recurrida, los cuales se pasa a detallar a continuación, agregando –igualmente- el análisis técnico-tributario sobre cada uno de ellos:

1. **La firma señaló que las ventas no se realizaron en mercado interno, que las facturas presentadas son de exportación y que obran despachos con destinatarios domiciliados en el exterior.**

Al respecto, vale mencionar que la SET no desconoció la existencia de los comprobantes de venta que respaldaron la operación comercial entre la firma xxxxxx y xxxxxxxxxx., es más, reconoció la existencia de una operación de compra-venta entre ambos contribuyentes (ambos domiciliados en Py.).

La controversia suscitada radicó en que la venta o la enajenación –de aceite de girasol- se concretó en territorio paraguayo, antes de la efectiva salida de la mercadería del país

Sobre este punto el Art. 81 de la Ley N° 125/91, establece que estarán gravadas por el IVA las enajenaciones realizadas en el territorio nacional, con independencia del lugar donde se haya celebrado el contrato, el domicilio o nacionalidad de los contratantes, así como quien los reciba.

Igualmente, el Art. 78 de la citada Ley, señaló que se considera enajenación a toda operación que tenga por objeto la entrega del bien, el traspaso de la propiedad o la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario.

Siendo así del análisis de las instrumentales obrantes en autos resultó categórico que la firma adquirente nacional –xxxxxxxxxxxxx.- ya gozaba de la **facultad de disposición** sobre las mercaderías adquiridas, antes de que las mismas salieran del territorio nacional.

Caso contrario, de reconocer como válida la postura asumida por la recurrente, se podría llegar al extremo y a la absurda conclusión que todo aquel que provea un bien a una empresa exportadora, pueda documentar su operación por medio de una factura de exportación y por ende consignar el monto de la operación en la columna de exentas, observándose una regresividad de la exoneración del IVA, situación que no está contemplada ni autorizada en las disposiciones tributarias vigentes en el país. Por lo tanto, el argumento de la firma no es válido ya que el despacho de exportación señala que xxxxxx exportó **por cuenta y orden** de xxxxxxxx, habiendo primeramente enajenado las mercancías a ésta última.

2. **Xxxxxxxx expresó que alguien que no es propietario no puede exportar. El Código Aduanero Art. 18 señala que “exportador es la persona física o jurídica QUE EN SU NOMBRE envía mercaderías al extranjero”; ¿Cómo puede vender quién no es propietario?; los despachos aduaneros son reales y al ser instrumentos públicos, solo un Juez puede declarar su nulidad.**

En total concordancia respecto al Art. 18 núm. 2, exportador es la persona física o jurídica que **EN SU NOMBRE** envía mercadería al extranjero, y esto se cumplió en el presente caso, ya que xxxxxx envió mercaderías pero **A CUENTA Y ORDEN** de xxxxxxxxxx, es decir la propiedad es de xxxxxxxxxx por eso es a su cuenta y orden el envío, según se consignó en las CRT (Cartas de Porte Terrestre), considerando que si esta última no hubiera ordenado la exportación ésta no se hubiera realizado.

La SET no desconoció la eficacia o validez de los despachos de exportación que han servido de base para el estudio y resolución del presente caso, motivo por el cual no es válida la aseveración de la



RESOLUCION PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA ALLGEMEINE BAUMWOLL GESELLSCHAFT S.A CON RUC 80021404-8 CONTRA LA RP N° 52 DEL 03/04/2014.

firma, en el sentido que se deba pedir la nulidad de los mismos, pues en el documento arriba mencionado (que forma parte del legajo del despacho de exportación) señala que quien efectivamente exportó las mercaderías es xxxxxxxxxx, porque literalmente dice “Por cuenta”, es decir xxxxx solo fue un intermediario o mandatario en la operación de exportación.

3. **La recurrente argumentó que luego de la exportación, conforme a los libros contables la empresa ha dejado de tener los bienes en su inventario, la empresa que era propietaria vendió las mercaderías vía exportación.**

Lo señalado no es suficiente para demostrar que la exportación fue realizada por la firma recurrente, ya que considerando una venta local o una exportación, las mercaderías que fueron ingresadas deben ser excluidas del inventario. Por lo tanto, este dato resulta irrelevante para la solución del caso planteado.

4. **La firma contribuyente señaló que no es una venta en comisión la que realiza, ni xxxxxxx es mandataria, es propietaria de las mercaderías.**

Conforme a lo concluido en el punto 2, la firma xxxxx al enviar a nombre de otra empresa las mercaderías al exterior no lo hizo por su propia voluntad sino que como señalamos más arriba, la exportación NO SE HUBIERA REALIZADO SI xxxxxxxx NO DABA LA ORDEN PARA SU REALIZACIÓN.

Es importante mencionar los conceptos jurídicos señalados por Ossorio, 1997, respecto del mandato: “Encargo o Comisión. Representación. Mandatario: En el contrato de mandato el que acepta de modo expreso o tácito el encargo que el mandante le da para proceder en nombre y por cuenta de éste en uno o más asuntos”. Todo ello permite ratificar el hecho que xxxxxxx recibió un mandato de la citada firma y ejecutó en su nombre y por su cuenta una serie de actos, en este caso la exportación de mercaderías que son de propiedad de xxxxxxxx, pues en otro caso esta última no hubiera tenido la facultad de disponer de ellos y por ende no hubiera podido ordenar su exportación.

Esta situación se consignó expresamente en los documentos que se adjuntan a los despachos de exportación (CRT y Certificado de Origen) y forman parte del archivo contable-tributario de la recurrente.

5. **Finalmente xxxxxxx afirmó que no existe prohibición legal que impida la exportación entre nacionales, todo lo que no está prohibido está permitido, hace alusión al Art 9° de la C.N “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordena ni privado de lo que ella no prohíbe”. Es decir, se puede comprar y solicitar al exportador que embarque al Brasil, aquí por el hecho de ser paraguaya la empresa adquirente de una exportación se quiere presumir que se trata de una venta en el mercado interno. Solo ante la falta de documentación se podría presumir que es una venta local, según lo dispone la ley.**

Si bien el principio constitucional es correcto, así también por el principio de legalidad, la Ley tributaria estipuló como hecho generador del IVA, la enajenación de bienes y especifica que las enajenaciones realizadas “en territorio nacional” están alcanzadas por el mencionado impuesto, independientemente de que no exista prohibición expresa para la exportación entre nacionales, si existe un mandato legal de gravar las ventas locales. Por lo que se configuraron perfectamente los presupuestos señalados por la ley, como necesarios para que exista imposición tributaria.

Por otro lado, aún cuando la Ley no prohíbe realizar determinados actos, este principio no puede bajo ningún concepto afectar la naturaleza de los actos ni el significado o consecuencia que la ley otorga a cada uno de ellos, por esta razón es importante señalar que más allá de la operativa comercial aplicada por las empresas mencionadas y del cotejo de las documentaciones obrantes en el presente legajo, dichos actos tienen una repercusión tributaria específica, de acuerdo a lo ya mencionado en éste y otros puntos de esta resolución. En ese sentido, cabe traer a colación lo dispuesto por la Ley N° 125/91



MINISTERIO DE
HACIENDA



RESOLUCION PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA xxxxxxxxxxxx CON RUC xxxxxxxx CONTRA LA RP N° xx DEL xx/xx/20xx.

en su Art. 247: "... 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".

El jurista Dino Jarach (1982), reconocido autor del Derecho Tributario, cuyas opiniones son tenidas por doctrina en la materia, indicó: "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. A su vez, afirmó que: "El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente cuando crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva". Pág. 126.

La enajenación a los efectos de la Ley N° 125/91 es la "la entrega de bienes con trasferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los recibe la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario" realizado dentro del territorio nacional, y la ley ordena al enajenante a ingresar ante el fisco el IVA que resulte. Y como ya se mencionó, los documentos avalan un ropaje jurídico de exportación, figura que cuenta con la exoneración del IVA según los alcances del art. 84 pero, así como señalamos precedentemente, la realidad económica indica que existió una enajenación, antes de la efectiva exportación entre xxxxxxxx y xxxxxxxx , por supuesto aún en territorio nacional.

En el presente caso y de acuerdo a todos los elementos obrantes en autos, existió una partida de mercaderías que pertenecían a xxxxxx, la cual fue posteriormente exportada por CUENTA Y ORDEN DE xxxxx, lo que denota claramente el hecho que las mercaderías primeramente fueron adquiridas por esta última, para luego poseer la facultad de disponer de ellos, ordenando su exportación.

Atendiendo al planteamiento de la firma contribuyente, el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR), mediante el dictamen N° xx del xx/xx/20xx -en mérito de las consideraciones de hechos y derechos expuestos precedentemente- recomendó no hacer lugar al Recurso de Reconsideración al acto administrativo ya mencionado.

POR TANTO, en uso de las facultades previstas en la Ley N° 125/91,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

- Art. 1° - RECHAZAR** el Recurso de Reconsideración interpuesto por la contribuyente xxxxxxxxxxxx con **RUC xxxxxxxx** y **CONFIRMAR** la Resolución Particular N° xx del xx/xx/20xx, en todos sus términos.
- Art. 2° - REMITIR** copia de esta resolución a la Dirección General de Grandes Contribuyentes.
- Art. 3° - NOTIFICAR** en el domicilio de la firma contribuyente conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de diez y ocho (18) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos adeudados a la Administración Tributaria.
- Art. 4° - COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZALEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN