

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

Asunción,

VISTO: Los expedientes N° la Resolución RP N°, dictada por ésta Administración Tributaria y el Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma contribuyente contra la mencionada resolución.-

CONSIDERANDO:

Que, en el presente expediente obra el Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma contribuyente con RUC contra la Resolución RP N° de fecha, por la cual se determinó la obligación fiscal de la firma recurrente en concepto de Impuesto a la Renta ejercicios 2006, 2007, Impuesto al Valor Agregado periodo 2008 y Multa por Defraudación por un total Gs..-

Que, en el escrito de reconsideración, el representante legal de la firma recurrente expone punto por punto cada una de las infracciones denunciadas por los auditores del Departamento de Investigación Tributaria y Detección del Fraude, en el Informe Denuncia de fecha, que sirvió de base para la determinación fiscal practicada en la resolución recurrida.-

Que, del estudio y análisis de la presente reconsideración encontramos que la resolución recurrida, RP N°, determinó la obligación fiscal de la firma en base a las infracciones denunciadas en su oportunidad por los auditores del Departamento de Investigación Tributaria y Detección del Fraude, instrumentadas en el Acta Final de fecha e Informe Denuncia de fecha, pudiendo resumirse las infracciones en las siguientes:

1. “Ventas No Declaradas”.-

En este punto el representante de la firma recurrente se allana y reconoce que la empresa no ha facturado algunas ventas de auto vehículos realizadas, haciendo la salvedad que algunos vehículos () denunciados como “no facturados” fueron vendidos, facturados y declarados con posterioridad a la fiscalización, adjuntando copia autenticada de las facturas emitidas.-

Además, a los efectos de determinar el monto de las ventas no declaradas objeta el método utilizado por los auditores para obtener el costo y posterior precio de venta de cada automóvil importado. El cuestionamiento se funda en que los auditores determinaron el COSTO adicionando al monto de la importación el IVA abonado en Aduanas, lo cual consideran incorrecto.-

En ese sentido, lo afirmado y cuestionado por el contribuyente es correcto. Debemos recordar que el Art. 86 de la Ley 125/91 dispone que: “... **El crédito fiscal estará integrado por: ... b) El impuesto pagado en el mes al importar bienes...**”. Por deducción lógica, y como lo expresa el recurrente, al constituir un crédito fiscal el IVA abonado en Aduanas por las importaciones realizadas, mal podría volver a considerarse este monto a fin de calcular el COSTO NI EL PRECIO DE VENTA de las mercaderías importadas, pues ese crédito debe descontarse del débito fiscal que se genere por las actividades gravadas que realice la empresa, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del citado artículo.-

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

Por lo expuesto corresponde confirmar este punto de la resolución recurrida con la salvedad de que debe excluirse del precio de venta determinado por los auditores, el IVA abonado en Aduanas por el contribuyente. Así mismo, deben descontarse de las ventas omitidas los vehículos que fueron vendidos y facturados con posterioridad a la fiscalización, individualizados en las copias autenticadas de las facturas arrimadas por el recurrente.-

2. “Vehículos vendidos por debajo del costo”.-

Respecto a este hecho denunciado, el contribuyente alega que los vehículos que fueron vendidos según los auditores “*Por debajo del Costo*” tienen su explicación en las condiciones que impone el mercado (la oferta y la demanda) dentro del cual opera la empresa, la baja pronunciada de la cotización del dólar y la competencia desleal que representa para ellos la proliferación de playas informales de venta de auto vehículos. A más de ello, el recurrente arguye que no existe disposición legal o norma tributaria alguna que obligue al contribuyente a vender sus mercaderías a un precio mayor al costo de las mismas.-

Al margen de lo expuesto por el recurrente, cabe acotar las incorrecciones en las que incurrieron los auditores al momento de determinar, primero, el costo de los vehículos vendidos y, posteriormente, la diferencia con el precio de venta facturado y declarado.-

a) En primer lugar, el COSTO de los vehículos vendidos fue calculado de la misma forma que en el punto anterior, es decir, incluyendo el IVA abonado en Aduanas por la importación de las mercaderías, lo cual es incorrecto por las razones expuestas más arriba. Cabe acotar que al ser incorrecto esta forma de calcular el costo, este hecho de por sí ya determina un quantum erróneo con el cual comparar si el precio de venta fue superior o inferior al COSTO real del vehículo vendido.-

b) Segundo, otro hecho que afectó e incidió en la elaboración de un COSTO irreal de los vehículos vendidos, es que los auditores al costo determinado en base a los despachos de importación le adicionaron un 30% de rentabilidad, y del resultado de la suma de éstos montos (Costo más rentabilidad presunta) surge el quantum que utilizan para comparar con el precio de venta (expuesto en las facturas de venta) y denunciar que tal/es vehículo/s fueron vendidos por DEBAJO DEL COSTO. Es decir, para los auditores el COSTO de los vehículos importados esta compuesto por: el precio de compra (factura de importación), los gastos de despacho, el IVA abonado por la importación y un 30% de rentabilidad sobre estos montos.-

Esta forma de calcular el costo es completamente errónea y equivocada, a más de no ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados que nos dicen que el COSTO representa el sacrificio económico para adquirir el bien y ponerlo en condiciones de ser utilizado en la actividad, incluyendo este sacrificio el precio de compra y demás erogaciones necesarias, como fletes, seguros, honorarios del despachante de aduana, etc.; pero en ningún caso debe adicionarse porcentaje alguno de rentabilidad, salvo para establecer la base imponible del IVA de los importadores casuales (Art. 79 Inc. g), Art. 82 último párrafo de la Ley 125/91 y Art. 30 Dto. 6806/2005); y, aquí debemos tener en cuenta que la firma no es un importador ocasional.-

Así mismo, la presunción de rentabilidad bruta prevista en el Art. 82 de la Ley 125/91, aplicada por los auditores para determinar el COSTO (o en todo caso Precio de Venta) de los vehículos vendidos según su entender “*Por Debajo del Costo*”, **debe aplicarse únicamente en los casos en que se produzca una afectación del bien al uso o consumo personal, adjudicaciones, operaciones a título gratuito o sin precio determinado, circunstancias éstas que no se dan en el presente caso.-**

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

En base a lo expuesto, considerando los errores e incorrecciones en las que incurrieron los auditores al calcular el COSTO de los vehículos importados, aplicando un porcentaje de rentabilidad presunto cuando el contribuyente es un importador habitual y existe un precio determinado, en opinión de este Dictaminante corresponde dejar sin efectos este punto del Acta Final e Informe Denuncia y de la resolución recurrida.-

3. “Gastos Impugnados por Compras de Mercaderías”.-

En este punto los auditores impugnan los fletes pagados por la firma manifestando que los despachos de importación se realizaron bajo la condición CIF lo cual significa que el importe de la factura del exterior incluye el costo, seguro y flete hasta el puerto de destino. Además, cuestionan que la empresa proveedora del flete, , no presentó sus declaraciones juradas de IVA ni Renta en los periodos en los que emitió las facturas por los servicios prestados.-

En cuanto al primer cuestionamiento, la condición CIF de los despachos de importación, el contribuyente alega que las importaciones las realiza en ocasiones directamente desde, en cuyo caso no se contrata el flete pues la mercadería llega directamente a nuestro país. En otras, se importa desde, en cuyo caso necesariamente debe contratarse un servicio de flete para traer la mercadería desde en donde el contribuyente tiene su establecimiento comercial.-

De la revisión de las documentaciones agregadas durante el procedimiento de fiscalización y sumarial, se observa la existencia de copias de las facturas denominadas “”, con las que el recurrente funda la defensa expuesta y justifica los pagos desembolsados en concepto de fletes. Cabe aclarar que no pueden los auditores impugnar todos los pagos de fletes por el solo hecho de que los despachos sean bajo condición CIF. Es más, en los propios papeles de trabajo se visualiza que los auditores constataron que no todos los despachos eran CIF con lo que se corrobora y confirma lo afirmado por el contribuyente.-

En cuanto al segundo cuestionamiento, la no presentación de declaraciones juradas por parte de la empresa prestadora de los servicios de flete, hay que tener en cuenta que la legislación tributaria nacional obliga al comprador de bienes o servicios a exigir a la persona física o jurídica de quien efectúa la compra a que le expida el comprobante respectivo, y que el mismo cumpla con los requisitos establecidos en la ley y la reglamentación.-

El adquirente no tiene la obligación o deber de verificar si el proveedor cumple o no con sus obligaciones impositivas formales (salvo las que deben contener la factura como ser: vigencia y validez del timbrado, número de la factura, fecha, etc.) o de fondo. Es la Administración, la que en virtud a las facultades conferidas en el Art. 189 de la Ley 125/91 debe ejercer el control y verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas por parte de los contribuyentes.-

En el presente caso, el contribuyente posee los comprobantes que respaldan las compras efectuadas (los auditores en ningún momento manifestaron que los gastos no se encontraban respaldados), y los mismos reúnen las condiciones y requisitos exigidos por la ley, como lo expresan los mismos auditores; por lo que el hecho de que el proveedor no cumpla con sus deberes y obligaciones no puede ser motivo de impugnación de dichos documentos.-

RESOLUCIÓN RP N°: _____ -

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

Cabe hacer la aclaración que del total de comprobantes impugnados respecto a fletes, los que fueron emitidos por la firma en los meses de sí corresponde impugnarlos pues fueron emitidos con número de Orden de Impresión cuando ya debían ser emitidos con número de Timbrado de conformidad a la reglamentación respectiva. En ese sentido, el contribuyente manifiesta su allanamiento pues reconoce que los gastos que respaldan dichos comprobantes no debieron ser incluidos como deducibles en la liquidación del Impuesto a la Renta del año -

Por lo expuesto, corresponde considerar como deducibles los gastos de fletes impugnados por los auditores con la salvedad a los gastos respaldados con las facturas emitidas por la firma en los meses de, en consideración a los motivos expuestos precedentemente.-

4. “Gastos Impugnados por Compras Locales que representan Gastos Operacionales”.-

En este punto los auditores impugnan compras locales efectuadas por el contribuyente afirmando que dos proveedores específicos (y) tienen un mismo domicilio fiscal conforme a las facturas emitidas, cual es la dirección Además, si bien no se deja constancia escrita en el Acta Final o Informe Denuncia de la revisión de los papeles de trabajo se observa que fueron impugnados comprobantes por tener RUC incorrecto, sin RUC, no guarda relación con la actividad, comprobante no válido, timbrado vencido, sin nombre de adquirente, etc.-

El contribuyente reconoce que ciertos comprobantes fueron bien impugnados, por ejemplo, aquellos en los que no se identificó al adquirente del bien en este caso los que tienen timbrado vencido o los que son documentos no válidos, pero no acepta que los auditores impugnen comprobantes de gastos por el solo hecho de que dos proveedores operen en la misma dirección como el caso de las estaciones de servicios ubicadas en, o aquellos comprobantes en los que se consignó el RUC alfanumérico del contribuyente o aquellas compras de estopas, tiner, etc., necesarios para conservar y mantener en buenas condiciones los vehículos exhibidos en las playas de ventas, o los gastos de construcción de las playas de exhibición.-

En ese sentido, la disposición legal que nos permite determinar la deducibilidad o no de dichos gastos está dada por el Art. 8 de la Ley 125/91 al decir que pueden deducirse de la renta bruta los gastos que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados.-

A nuestro entender los auditores cuestionan dos puntos principales: 1) Gastos que no son necesarios para mantener la fuente productora, y 2) Gastos que no están debidamente documentados.-

Respecto a si son o no necesarios para mantener la fuente productora, debemos identificar cual es la actividad de la empresa para poder saber cuál es su fuente productora. En este caso, la actividad de la empresa es la importación/compra local y comercialización de vehículos usados, por lo que la fuente productora de renta de la empresa es la venta de los vehículos importados o comprados localmente. Por consiguiente, todos aquellos gastos que sean necesarios para importar o comprar localmente los vehículos, los gastos para poner los vehículos en condiciones para su venta (lavado, reparación, mantenimiento de los vehículos, combustibles) y los gastos en que se incurra para mejorar o refaccionar las playas de exposición deben considerarse como gastos deducibles.-

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

En cuanto a que estén debidamente documentados, el Dto. N° establece que los comprobantes de ventas deben contener requisitos mínimos pre impresos y no pre impresos. En el caso de estudio se cuestionan algunos comprobantes que no reúnen los requisitos pre-impresos como ser: documento no válido, timbrado vencido, etc.; y por otro lado, la falta de alguno de los requisitos no pre-impreso, específicamente en lo referente a la identificación del adquirente del bien, que son los que corresponde impugnar.-

Que, por otro lado, de la revisión de las documentaciones adjuntadas por el contribuyente podemos observar que en fecha procedió a rectificar sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a la Renta de los periodos fiscales verificados. Producto de dichas rectificativas la firma recurrente ha ingresado saldos a favor del fisco que deben ser considerados como pago previo al momento de re liquidar la obligación fiscal de la firma recurrente.-

Que, en consideración a todo lo expuesto, corresponde Hacer Lugar Parcialmente al Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma con RUC contra la Resolución RP N°, debiendo dejarse sin efectos la resolución recurrida y proceder a re liquidar la obligación fiscal del recurrente en base a lo enunciado precedentemente y a las planillas que se anexan a la presente resolución.-

Que, la Coordinación Técnica de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria se ha emitido en los términos siguientes:

“Que, de los 4 puntos mencionados y transcriptos, el Juez Administrativo recomienda hacer lugar parcialmente al Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma recurrente, desestimando la denuncia de los intervinientes en lo referido al punto 2 y confirmando parcialmente lo referido en los puntos 1, 3 y 4.

Que, esta Coordinación Técnica en lo referido a los puntos 1, 3 y 4 no encuentra pareceres para las conclusiones del Juez Administrativo.

*Que, en cuanto a lo referido en el Punto 2) **Vehículos Vendidos por debajo del Costo** podemos decir que el último párrafo Art. 82° refiere al porcentaje del valor agregado que deberá incrementarse a la Base Imponible del IVA cuando opera la figura del Importador casual; es decir, que cuando la importación es casual a los fines de la liquidación del IVA la Base Imponible debe ser aumentado en un 30%. Como puede verse este párrafo no refiere a la aplicación de rentabilidad o utilidad a costo alguno.*

*Quando los bienes sean introducidos al territorio nacional por quienes se encuentren comprendidos en el inciso g) del artículo 79 de esta Ley, **la base imponible mencionada precedentemente se incrementará en un 30%** (treinta por ciento).*

Que, la aplicación de una rentabilidad o utilidad bruta del 30% sobre los Costos reales determinados por los intervinientes se halla previsto o se funda en otro párrafo del artículo 82° de la Ley, anterior a la referida a los importadores casuales, específicamente en el octavo párrafo.-

*En la afectación al uso o consumo personal, adjudicaciones, **operaciones** a título gratuito o **sin precio determinado**, el monto imponible lo constituirá el precio corriente de la venta en el mercado interno.*

Quando no sea posible determinar el mencionado precio, el mismo se obtendrá de sumar a los valores de costo del bien colocado en la empresa en condiciones de ser vendido, un importe correspondiente al 30% (treinta por ciento) de los mencionados valores, en concepto de utilidad bruta.

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

Que, resulta de aplicación este párrafo en razón de que al momento de la fiscalización se han desmeritado o no se han dado valor probatorio a los comprobantes emitidos por el contribuyente en razón que no demostraban la realidad de los hechos económicos al encontrarse ventas sin comprobantes, comprobantes con montos inferiores a los resultantes de las operaciones de ventas y otros.-

Que, así al momento de la fiscalización no se han dado los elementos necesarios que permitan conocer el precio determinado real de las operaciones de ventas realizadas por el contribuyente, entonces se presenta la figura de operaciones sin precio determinado. Siendo así, la norma dispone que el precio se obtendrá de sumar a los valores de costo del bien colocado en la empresa en condiciones de ser vendido, un importe correspondiente al 30% (treinta por ciento) de los mencionados valores, en concepto de utilidad bruta.

Que, cabe señalar que tanto en el proceso sumarial como en el del Recurso de Reconsideración el contribuyente no ha presentado los elementos necesarios para probar el precio determinado de los vehículos que ha enajenado y que fueran denunciados al momento de la fiscalización.-

Que, en lo que respecta a los Gastos Operacionales, los referidos a gastos para mejorar o refaccionar las playas de exposición (Gastos de Construcción), si bien compartimos la posición del Juez Instructor en el sentido que la denuncia es insuficiente, debe tenerse en cuenta que las cantidades de materiales de construcción adquiridas representan erogaciones significativas, por lo que consideramos oportuno sugerir la realización de una verificación a posteriori sobre dichos gastos, puesto que los mismos podrían incidir o afectar determinaciones de futuros ejercicios, considerando los reglamentos del Impuesto a la Renta referidos a mejoras en terreno ajeno, revalúo y depreciación de bienes del Activo Fijo. Para dicho efecto correspondería el traslado de los antecedentes a la Dirección General de Fiscalización Tributaria para su inclusión en los planes futuros de fiscalización.-

Por tanto, teniendo en cuenta la posición del Juzgado Administrativo y el criterio particular sobre el punto dos (2), se procedió a una nueva determinación tributaria cuyos detalles obran en los siguientes cuadros adjuntos: Lista de Vehículos vendidos sin Comprobantes (Excluido el IVA). Lista de Vehículos vendidos por Debajo del Costo (Excluido el IVA). Composición de los Ingresos - Nueva Determinación. Composición de los Egresos - Nueva Determinación. Nueva Determinación IVA. Nueva Determinación IRACIS.

En consecuencia, se recomienda HACER LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN, interpuesto por la recurrente, con el alcance del Dictamen del Juez Instructor DSR N° de fecha y las recomendaciones señaladas en el presente dictamen, dictando para el efecto el Acto Administrativo de Determinación Tributaria, de acuerdo a la liquidación precedente, sus accesorios legales correspondientes, con una multa de conformidad al Art. 175 de la Ley N° 125/91, así también la sanción por contravención conforme al Art. 176 de la misma Ley...”

POR TANTO;

**EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
R E S U E L V E:**

Art. 1° HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma contribuyente con RUC contra la Resolución RP N° de fecha.-

RESOLUCIÓN RP N°: _____-

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC CONTRA LA RESOLUCIÓN RP N° Y SE PROCEDE A RELIQUIDAR LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LA FIRMA RECURRENTE.-

Art. 2° **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución RP N° de fecha, por los fundamentos expuestos en la presente resolución.-

Art. 3° **RELIQUIDAR** la obligación fiscal de la firma contribuyente con RUC conforme al siguiente cuadro:

Periodo Fiscal	Concepto - Impuesto	Monto Imponible	% Tasa	Impuesto Liquidado	Pago Previo (Post-Fiscalización)	Ajuste Impuesto	% Multa	Multa	Total Ajuste
	IRACIS								
	IRACIS								
	IVA								
	IVA								
	IVA								
	IVA								
	Art. 176°								
Totales									

SON GUARANIES:.

Art. 4° **REMITIR** copia de la presente Resolución a la Dirección General de Recaudación a sus efectos.-

Art. 5° **NOTIFICAR** al contribuyente del contenido de la presente Resolución.-

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

**GERÓNIMO BELLASSAI BAUDO
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**