



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN LOS TRIBUTOS 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**, y;

CONSIDERANDO: Que mediante la Orden de Fiscalización N° del 16/01/2012, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) la SET dispuso la verificación de los documentos contables del ejercicio fiscal de 2008 de la firma, y para tal efecto le requirió la presentación de sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldaron sus registros, los cuales fueron parcialmente presentados.

Durante la fiscalización los auditores de la SET constataron que declaró devoluciones de ventas respaldadas con Notas de Créditos que no reúnen los requisitos exigidos por el Decreto N° 6.539/05, ya que en las mismas no se especifican las facturas con las que guardan relación, en clara infracción a los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/91 (la Ley). Procedieron por tanto a reliquidar el crédito fiscal del **IVA General**, descontando los montos respaldados con las mencionadas Notas de Crédito, de la cual surgieron saldos a favor del Fisco.

En cuanto al **IRACIS** –además de la utilización indebida de las Notas de Crédito señalada precedentemente- detectaron que omitió declarar parte de sus ventas, pues mediante el seguimiento de los costos que la empresa declaró, y aplicando la fórmula contable: Costo de Ventas = Existencia Inicial + Compras s/ Comprobantes) - Existencia Final, constataron que la firma declaró costos por valores inferiores a los que efectivamente incurrió, por lo que concluyeron que dicha diferencia está relacionada a ventas que no declaró. Consecuentemente, reliquidaron los tributos de lo cual no resultó IRACIS General a ingresar, atendiendo que la empresa registra saldos a su favor. Sin embargo, debido a que esta situación dio lugar a una utilidad fiscal mayor que tampoco fue declarada, los auditores concluyeron que la misma fue distribuida, y en consecuencia, aplicaron la tasa adicional del 5%, conforme a lo dispuesto en el numeral 2) del Art. 20 de la Ley.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron la calificación de la conducta de como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y recomendaron la aplicación de una multa del 100% sobre los tributos defraudados, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN (a)	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL (b)	MONTO IMPONIBLE (c)	% (d)	IMPUESTO (e)	PAGO PREVIO (f)	IMPUESTO A INGRESAR (g)	MULTA POR DEFRAUDACIÓN 100% (h)	TOTAL A INGRESAR G i= (g+h)
IVA	01/08	10.096.410	10	1.009.641	0	1.009.641	1.009.641	2.019.282
IVA	02/08	7.654.920	10	765.492	0	765.492	765.492	1.530.984
IVA	03/08	4.990.170	10	499.017	0	499.017	499.017	998.034
IVA	06/08	88.654.950	10	8.865.495	0	8.865.495	8.865.495	17.730.990
IVA	07/08	5.151.980	10	515.198	0	515.198	515.198	1.030.396
IVA	08/08	34.420.920	10	3.442.092	0	3.442.092	3.442.092	6.884.184
IVA	09/08	4.043.160	10	404.316	0	404.316	404.316	808.632
IVA	10/08	8.259.960	10	825.996	0	825.996	825.996	1.651.992
IRACIS Dist. Util.	2008	17.472.961.653	5	873.648.083	81.928.826	791.719.257	791.719.257	1.583.438.514
TOTAL		17.636.234.123	-	889.975.330	81.928.826	808.046.504	808.046.504	1.616.093.008

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos (**DSR**) instruyó el sumario administrativo, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por, así como los antecedentes agregados en el sumario, fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), conforme se expone a continuación:

VALIDEZ DEL ACTA Y DEL INFORME FINAL DE AUDITORÍA

Manifestó que *“la determinación de deudas debe estar sometida a un procedimiento administrativo de manera que no puede la DGGC directamente determinar como en este caso deudas y aplicar multas por defraudación sin la participación del contribuyente” (sic)*, por lo que solicitó la nulidad del Acta e Informe Final de Auditoría.

El **DSR2** aclaró que no fue la Dirección General de Grandes Contribuyentes la que emitió el Acta Final (fs. del Exp N°), señalando en cambio, que fue la Dirección General de Fiscalización Tributaria la que la emitió. Sin embargo esta Dirección NO realizó una determinación, sino en ella expuso los resultados de la fiscalización y SUGIRIÓ, conforme a los hechos constatados, la aplicación de una multa, todo lo cual fue puesto a conocimiento de la



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN LOS TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA CON RUC.

contribuyente a través de su Apoderado, quien incluso compareció y firmó el Acta Final.

El **DSR2** recordó además, que la determinación tributaria incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de fiscalización mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados, la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado, así como la propuesta de la calificación de la sanción, en tanto que en la instancia del sumario administrativo estos hechos **deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas**, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta de la contribuyente, y recién luego de ello, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los artículos 212 y 225 de la Ley. Por tanto, el informe de los auditores de la SET no es vinculante al momento de resolver la cuestión.

Igualmente, el DSR2 concluyó que la nulidad invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues no presentó elemento alguno que demuestre la indefensión alegada.

CRÉDITOS FISCALES RESPALDADOS CON NOTAS DE CRÉDITO QUE NO REUNEN LOS REQUISITOS

Argumentó que sus comprobantes *“reúnen todos los requisitos legales, por lo cual la Administración no puede simplemente invalidarlos”*. Agregó que ha identificado las facturas con las que guardan relación las Notas de Crédito que declaró, y adjuntó en la etapa sumarial, aquellas que no había presentado durante la fiscalización.

Al respecto, el **DSR2** señaló que con las Notas de Crédito hizo valer ante la Administración, créditos fiscales en el IVA generados como consecuencia de la supuesta devolución de mercaderías por parte de sus clientes, pese a que tales documentos no cumplían con los requisitos establecidos en los artículos 22, 85 y 86 de la Ley, ya que los datos de los clientes con los productos descriptos en ellas no coinciden con los consignados en las facturas con las que supuestamente guardan relación. Este hecho también incidió en la liquidación del IRACIS

Conforme consta en las notas N°, la **DGFT** identificó las Notas de Crédito que sí reúnen los requisitos legales exigidos, e informó que no presentó otras Notas de Crédito que declaró en el IVA y que detalló en la planilla que adjuntó a su descargo (fs. del Exp. N° y del Exp. N°).

Con base en esta información, el **DSR2** solicitó al Departamento Jurídico de Gestiones Internas (**DJGI**) que efectúe la reliquidación de los tributos, el que efectuó a través de la Nota N° 25/17 y que se expone en el cuadro de abajo, para lo cual también realizó el correcto prorrateo de los créditos fiscales indistintos, ya que afectó casi la totalidad de sus créditos fiscales directamente a sus operaciones gravadas, pese a que sus ventas exentas representan más del 90% del total de sus operaciones, según se desprende de los propios registros de la empresa:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Periodo Fiscal	Débito Fiscal a	Crédito Indistinto 10% + 5% b	N. Créditos reconocidas por la DGFT 10% c	Total Crédito - d= (b+c)	Impuesto Determinado f= (a-d)	Pago Previo g	Retenciones h	Saldo a Favor del Contribuyente i	Saldo a Favor del Fisco j= (f-g-h)
01/08	27.847.395	200.372	755.384	955.756	26.891.639	12.286.883	0	0	14.604.756
02/08	36.633.746	201.486	799.516	1.001.002	35.632.744	29.546.321	364.800	0	5.721.623
03/08	30.432.867	201.733	488.555	690.288	29.742.579	20.819.116	0	0	8.923.463
04/08	85.816.676	1.311.037	8.350.976	9.662.013	76.154.663	0	517.136	0	75.637.527
05/08	99.431.614	2.204.561	375.922	2.580.483	96.851.131	0	0	0	96.851.131
06/08	84.331.246	394.084	892.019	1.286.103	83.045.143	17.758.364	408.694	0	64.878.085
07/08	90.573.046	361.084	489.116	850.200	89.722.846	86.937.477	0	0	2.785.369
08/08	80.558.866	572.868	3.488.008	4.060.876	76.497.990	66.253.873	0	0	10.244.117
09/08	55.564.620	1.153.926	339.760	1.493.686	54.070.934	20.622.739	0	0	33.448.195
10/08	55.977.209	875.363	1.807.710	2.683.073	53.294.136	32.455.501	0	0	20.838.635
11/08	56.299.150	1.088.536	66.312	1.154.848	55.144.302	9.454.830	0	0	45.689.472
12/08	52.127.601	26.104.368	3.535	26.107.903	26.019.698	51.371.666	0	25.351.968	0
TOTAL	755.594.036	34.669.418	17.856.813	52.526.231	703.067.805	347.506.770	1.290.630	25.351.968	379.622.373

IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES INDUSTRIALES O DE SERVICIOS

Ejercicio	Ingresos S/DGFT	Devoluciones reconocidas por la DGFT	Costo S/DGFT	Gastos Deducibles S/última D.J.	Renta Neta Imponible	Impuesto Determinado	Saldo a Favor del Contribuyente (Rub. 5 Inc. G+j+k)	Saldo a Favor del Contribuyente para el siguiente Ejercicio
	a	b	c	d	e= (a-b-c-d)	f= (e*10%)	g	h=(g-f)



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN LOS TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA CON RUC.

2008	365.570.632.263	3.520.568.850	337.069.711.477	8.667.586.861	16.312.765.075	1.631.276.508	2.212.980.520	581.704.013
------	-----------------	---------------	-----------------	---------------	----------------	---------------	---------------	-------------

VENTAS NO DECLARADAS EN EL IRACIS

Con base en el Informe Final de Auditoría, el **DSR2** señaló que no declaró la totalidad de sus ventas gravadas por el IRACIS General, pues los auditores constataron que la firma consignó costos por valores inferiores a los que efectivamente incurrió, ya que encontraron diferencias entre los costos declarados en el Form. N° 101 y el resultante de aplicar la fórmula contable: Costo de Ventas = Existencia Inicial + Compras (s/ Comprobantes) - Existencia Final.

Conforme a lo expuesto, el **DSR2** concluyó que no declaró todas las compras realizadas durante el ejercicio fiscal de 2008 y consecuentemente, tampoco declaró todas las ventas relacionadas a dichas adquisiciones y este hecho no fue desvirtuado por la empresa, la que ni siquiera argumentó al respecto.

DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES NO DECLARADAS

La firma refirió que *“consideramos que el criterio de determinación del impuesto adicional practicado por la administración tributaria carece del referido presupuesto, pues el solo hecho de que haya arrojado utilidad en el ejercicio 2008 no implica que los accionistas deban distribuir la totalidad cuando que por asamblea se ha dispuesto distribuirlo parcialmente abonando por ello en tiempo y forma el 5% del impuesto adicional al impuesto a la renta por distribución de utilidades”*. Asimismo, indicó que los auditores al momento de la liquidación no tuvieron en cuenta el pago de G 590.000.000 que realizó en dicho concepto.

El **DSR2** señaló que como consecuencia de los hechos comprobados, NO CABEN DUDAS que obtuvo mayor utilidad que la reflejada en sus EEFF del ejercicio fiscal de 2008, la que si bien no generó IRACIS General a ingresar (debido al saldo a favor de la contribuyente de ejercicios anteriores) SÍ representó un mayor flujo de efectivo NO DECLARADO, el cual ya no obra en poder de la empresa, con lo cual resulta incuestionable concluir que esta utilidad fue distribuida entre sus socios. El **DSR2** añadió además, que resulta evidente que si esta utilidad no figuraba de manera transparente en los EEFF de la empresa, menos aún podría referirse a ella la Asamblea a la que hace referencia.

No obstante lo señalado, según consta en el informe N° 25/2017, el **DJGI** verificó que efectivamente tal como alegó, en la determinación de la Tasa Adicional debe considerarse el pago de G. 590.000.000 que la firma registró en el Form. N° 90, ya que este pago no fue contemplado por los auditores de la SET en la liquidación inicial, esto debido a que consignó dicho pago en el referido formulario para el ejercicio de 2009, cuando en realidad esta relacionado a la utilidad distribuida del ejercicio de 2008, conforme se desprende de sus EEFF y de la suma de los montos abonados en este concepto y registrados en los formularios N° 90 detallados en el cuadro de abajo.

Por tanto, corresponde realizar el ajuste en la liquidación de la tasa adicional, en el cual debe considerarse como pago previo la suma de G 590.000.000, no obstante, persiste una diferencia a reclamar, conforme se observa en el siguiente cuadro:

Ejercicio	Utilidad antes del Impuesto	Impuesto a la Renta	Utilidad Distribuida	Impuesto Adicional 5%	Pago S/Form. 90 N° de Orden	Pago S/Form. 90 N° de Orden	Diferencia a Ingresar
	a	b= (ax10%)	c=(a-b)	d= (cx5%)	e	f	g=(d-e-f)
2008	16.312.765.075	1.631.276.508	14.681.488.568	734.074.428	81.928.826	590.000.000	62.145.602

CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES

Argumentó que *“para determinar la subsunción de la conducta del contribuyente dentro de la defraudación, debe haberse probado el elemento subjetivo en el accionar del infractor, y observar si existió culpa o dolo. Tal como ha quedado demostrado en el caso en cuestión, no existe fundamento alguno para la aplicación de la sanción de defraudación”*.

Al respecto, el **DSR2** señaló que quedó plenamente demostrado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, ya que comprobó que declaró supuestas devoluciones de ventas que no están respaldadas con las correspondientes Notas de Crédito y otras respaldadas con documentos que no reúnen los requisitos legales para acreditarlas. Asimismo, comprobó que la firma no declaró totalmente sus ingresos gravados por el IRACIS General, hechos estos que dieron lugar a la falta de ingreso de los impuestos debidos, produciendo con su actuar un perjuicio al Fisco.

El **DSR2** refirió también, que la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN LOS TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA CON RUC.

Art. 173 del mismo cuerpo legal, se **COMPRUEBA** que el actuar de fue con la **INTENCIÓN** de causar un perjuicio, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que la misma **PRESENTÓ SUS DECLARACIONES JURADAS CON DATOS FALSOS, SUMINISTRÓ INFORMACIONES INEXACTAS SOBRE SUS OPERACIONES (Numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), e HIZO VALER ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMAS MANIFIESTAMENTE INAPROPIADAS A LA REALIDAD DE LOS HECHOS GRAVADOS (Numeral 12 del Art. 174 de la misma Ley).**

Consecuentemente, el **DSR2** concluyó que corresponde calificar su conducta como Defraudación, y aplicarle la multa del 100% sobre los tributos defraudados.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

Art. 1°- DETERMINAR la obligación tributaria en concepto del IVA General y la tasa adicional del 5% del IRACIS por Distribución de Utilidades a la firma con **RUC**, conforme a las razones expuestas el Considerando de la presente Resolución; **CALIFICAR** su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los impuestos defraudados, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN a	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL b	MONTO IMPONIBLE c	% d	IMPUESTO e	PAGO PREVIO f	IMPUESTO A INGRESAR g	MULTA POR DEFRAUDACIÓN 100% h	TOTAL A INGRESAR G i= (g+h)
01/08	IVA GENERAL	146.047.560	10	14.604.756	0	14.604.756	14.604.756	29.209.512
02/08	IVA GENERAL	57.216.230	10	5.721.623	0	5.721.623	5.721.623	11.443.246
03/08	IVA GENERAL	89.234.630	10	8.923.463	0	8.923.463	8.923.463	17.846.926
04/08	IVA GENERAL	756.375.270	10	75.637.527	0	75.637.527	75.637.527	151.275.054
05/08	IVA GENERAL	968.511.310	10	96.851.131	0	96.851.131	96.851.131	193.702.262
06/08	IVA GENERAL	648.780.850	10	64.878.085	0	64.878.085	64.878.085	129.756.170
07/08	IVA GENERAL	27.853.690	10	2.785.369	0	2.785.369	2.785.369	5.570.738
08/08	IVA GENERAL	102.441.170	10	10.244.117	0	10.244.117	10.244.117	20.488.234
09/08	IVA GENERAL	334.481.950	10	33.448.195	0	33.448.195	33.448.195	66.896.390
10/08	IVA GENERAL	208.386.350	10	20.838.635	0	20.838.635	20.838.635	41.677.270
11/08	IVA GENERAL	456.894.720	10	45.689.472	0	45.689.472	45.689.472	91.378.944
2008	IRACIS Dist. Util.	1.242.912.048	5	734.074.428	671.928.826	62.145.602	62.145.602	124.291.205
TOTALES		5.039.135.778	-	441.767.975	671.928.826	441.767.975	441.767.975	883.535.950

Los accesorios legales deberán ser calculados hasta la fecha del pago conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/91.

Art. 2°- ORDENAR que la firma rectifique su declaración jurada del IVA y del IRACIS correspondientes al ejercicio y periodos fiscales conforme a la reliquidación efectuada por el **DJGI**, debiendo abonar los impuestos, la tasa adicional, las multas, los recargos y los intereses conforme a lo dispuesto en los artículos 162 y 171 de la Ley N° 125/1991.

Adviértase a la contribuyente que la SET procederá de oficio a realizar los ajustes que correspondan, en caso que no realice las referidas rectificativas.

Art. 3°- NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 días.

Art. 4°- REMITIR copia de esta Resolución a la Dirección General de Recaudación y Oficinas Regionales a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

Art. 5°- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN