



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE NN, CON RUC 00.

Asunción,
VISTO: El expediente N° 20123046044 y otros del sumario instruido al contribuyente **NN** (en adelante **NN**), con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO: Mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 00/00/00 la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación del IVA de los periodos fiscales de 01/2010 a 12/2012 y del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012 del contribuyente y a ese efecto se le requirió la presentación de sus Libros impositivos y otros documentos contables, los cuales fueron presentados parcialmente.

La verificación tuvo su origen en el control efectuado por la Coordinación de Inteligencia e Investigación Tributaria, que mediante el informe N° 00/00 señaló que existían diferencias entre los costos de ventas que el contribuyente declaró y los resultados obtenidos mediante la fórmula contable: saldo inicial + compras – saldo final.

Los auditores de la SET detectaron diferencias entre los montos de las facturas proporcionadas por **NN** y los que consignó en sus DDJJ del IVA y del IRACIS de los periodos y ejercicios fiscales controlados.

Así también, atendiendo que durante el control, el propietario de la imprenta en la que se imprimieron los comprobantes que el contribuyente presentó como respaldo de sus ventas negó haberlas impreso, indicando que tienen un formato distinto al que utiliza, y considerando que la firma XX informó que compró de **NN** bienes por montos mucho mayores a los que éste registró en los talonarios de venta que presentó, los auditores de la SET efectuaron el control de su facturación.

Es así, que del seguimiento de rotación de inventario que realizaron, detectaron que el contribuyente no registró la totalidad de las ventas que realizó, y en la entrevista que le realizaron los funcionarios de la SET, este había aclarado que todos los vehículos que importaba eran sobre pedido de los clientes. Además, al comparar el valor de venta de los vehículos con los respectivos despachos de importación, detectaron que **NN** registraba sus ventas por debajo del costo. Para obtener el valor de las ventas, los auditores aplicaron los porcentajes de rentabilidad que fueron informados por el Dpto. de Asesoría Económica (**DAE**), así como el cálculo de los costos y gastos relacionados a dichas ventas no declaradas.

Dadas estas circunstancias, los auditores reliquidaron ambos tributos de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco, y recomendaron la calificación de la conducta del contribuyente como Defraudación de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, porque **NN** no facturó ni declaró la totalidad de sus ventas en las DDJJ del IVA y del IRACIS, y la consecuente aplicación de una multa del 200% sobre los tributos defraudados, de conformidad a lo dispuesto en los numerales 2, 5 y 6 del Art. 175 de la misma Ley, así como la aplicación de una multa por Contravención de acuerdo a lo dispuesto en el Art.192 de la Ley N° 125/91 y el inciso e) del Art. 1 de la RG N° 7/2013, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIONES	PERIODOS/EJERCICIOS	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 200%	TOTAL
IVA	12/2011	2.320.048.930	232.004.893	464.009.786	696.014.676
IVA	12/2012	6.649.177.340	664.917.734	1.329.835.468	1.994.753.202
IRACIS	2010	1.308.177.260	130.817.726	261.635.452	392.453.178
IRACIS	2011	4.196.596.090	419.659.609	839.319.218	1.258.978.827
IRACIS	2012	2.680.078.930	268.007.893	536.015.786	804.023.679
Contravención		0	0	0	1.221.000
TOTALES		17.154.078.550	1.715.407.855	3.430.815.710	5.147.444.565

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la defensa y el debido proceso por J.I N° 00 del 00/00/00 la DPTT dispuso la instrucción del sumario, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N°125/91, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos 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, mediante el J.I. N° 00 del 00/00/00, se llamó a autos para resolver

Las argumentaciones expuestas por el contribuyente, fueron analizadas por el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), el cual llegó a las siguientes conclusiones:

NN mencionó que: “la fiscalización se inició por medio de la Nota SET-SPC N° 00 del 00/00/00 mediante la cual se ordenó el inventario físico de sus mercaderías y se le requirió poner a disposición informaciones sobre los bienes para la venta disponibles en stock, por lo que la referida nota es un acto administrativo que dispuso el inicio de la fiscalización, así también la Administración Tributaria requirió la presentación de documentos, comprobantes, libros y registros contables, el cumplimiento de todos estos requisitos de contenido formal marcan el inicio de la tarea de fiscalización puntual de conformidad a lo establecido en el Art. 7 de la RG 4/08 y sus modificaciones. En conclusión, la fiscalización se inició el 09/11/2012 y culminó el 24/09/2015 con la firma del Acta Final, en un plazo de casi 3 años”.

El **DSR2** señaló que justamente las solicitudes de documentaciones contables y otros requerimientos son parte de un control interno previo que se realizó al contribuyente, el cual carece de tiempo de duración y tampoco se halla reglamentado en la RG N° 4/08, ni en sus modificaciones por la RG N° 10/08 y la RG N° 31/10, y de ninguna manera modifica o afecta la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el Estado, ya sea en sentido negativo ni positivo y no tiene incidencias procesales con relación al sumario administrativo, pero sí podrá dar lugar a fiscalizaciones puntuales conforme lo establece la RG N° 04/08, tal como ocurrió en el caso que nos ocupa. Por ende, la

RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE NN, CON RUC 00.

fiscalización en sí se inició con la Orden de Fiscalización del 22/07/2015 y culminó el 24/09/2015, exactamente dentro de los 45 días establecidos en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04. Consecuentemente consideró improcedente la pretensión del contribuyente de declarar ilegal el proceso de fiscalización.

El contribuyente señaló que: *“para la liquidación del IVA los auditores de la SET señalaron que existían mercaderías que no han sido facturadas o que han sido comercializadas por debajo del costo y otras que constituyen ajuste por liquidación aduanera. En ese sentido han tomado para determinar el costo de las mercaderías el Valor Imponible en Aduanas, al que sumaron los Derechos Aduaneros, Servicio de Valoración y Pagos destinados al INDI, y a partir de este valor aplicaron coeficientes presuntos para estimar el precio de venta”. Asimismo mencionó que: “el Precio de Costo es diferente al Valor imponible en Aduanas, este último es utilizado única y exclusivamente a los efectos de determinar el gravamen aduanero y no para asimilarlo al Precio de Costo, lo que constituye un error en toda la actividad determinativa”.*

“Para el IRACIS, se utilizó los mismos importes para determinar la base imponible del IVA, con los mismos errores en la base de cálculo de los ingresos, y tampoco se puede realizar una determinación sobre base presunta sin haber impugnado los comprobantes de ventas, libros y registros del contribuyente. A fin de determinar la Rentabilidad Bruta la Administración Tributaria, obtuvo coeficientes utilizando muestras de datos obtenidos de importadores de vehículos nuevos y usados, sin tener en cuenta que los vehículos nuevos tienen un margen de rentabilidad mayor que los usados (que es el tipo de mercadería que importó) y los coeficientes de utilidad de empresas deben adaptarse a las características y circunstancias del caso, por lo que dichos coeficientes son arbitrarios”.

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, el **DSR2** señaló que el precio de costo es la cantidad de dinero invertido para poner a la venta un bien (en este caso vehículos), es así que el Art. 13 de la Ley N° 125/91 establece que la existencia de los bienes se computará al valor del costo de la adquisición, es decir, incluyendo al precio de compra, los gastos incurridos hasta poner los bienes en condiciones de venta, tales como fletes, seguros, derechos de aduana etc., en concordancia con el inciso a) del Art. 64 del Dto. N° 6.359/05 que establece que los “Costos de adquisición: comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no constituyan créditos fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios”, y viendo que los despachos de importación estaban a nombre de **NN**, los aranceles de importación también deben ser incluidos en los costos de adquisición. Cabe señalar, que el propio contribuyente citó en su descargo el último párrafo del Art. 63 del Dto. N° 6.359/05, el cual señala que todos los costos derivados de la adquisición deberán ser incluidos en el inventario, por lo que él mismo reconoce que el valor imponible en aduanas es parte del costo de adquisición.

Por su parte, el Art. 82 de la Ley N° 125/91 establece que la base imponible de los bienes importados, será el valor aduanero al cual se le adicionarán los tributos aduaneros, por lo que de ninguna manera **NN** puede alegar el error del cálculo de la base imponible liquidada por los auditores de la SET.

En cuanto al cálculo de rentabilidad para obtener el monto imponible, el **DSR2** señaló que los auditores de la SET al no contar con todas las documentaciones requeridas al contribuyente porque éste no los presentó, a fin de obtener el valor de los ingresos relacionados a las ventas no facturadas y de aquellas facturadas por debajo del costo, procedieron a la liquidación del tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del Art. 211 de la Ley N° 125/91, consecuentemente el **DAE**, procedió a calcular el índice de rentabilidad de la actividad de vehículos nuevos y usados.

Al respecto, es sabido que estas playas de ventas denominan “nuevos” a los vehículos con cero uso en el territorio nacional y “usados” a aquellos que ya fueron utilizados en el país, y que generalmente son tomados como parte de pago o permuta, es por ello que el concepto de “nuevo” solo correspondería a aquellas empresas concesionarias que importan 0Km, y en el caso que nos ocupa estos últimos no fueron considerados por el **DAE**, pues para la estimación que realizó tomó los datos declarados por 16 contribuyentes que se dedican a la venta de vehículos usados, por lo que el **DSR2** consideró correcto el cálculo realizado por la dependencia mencionada, razón por la cual la pretensión de **NN** de considerar erróneo el cálculo de la rentabilidad resulta totalmente desatinada.

El contribuyente también expresó que: *“la fiscalización se basó en cuantías provenientes de estimaciones con indicios en las facturaciones del contribuyente y de las erróneas apreciaciones sobre base presunta, por lo que su conducta no puede ser considerada como Defraudación, ya que los montos denunciados en el Informe Final de Auditoría no nace de la capacidad contributiva del mismo, sino que corresponde a estimaciones sobre la materia imponible proveniente de bases irreales e irracionales de carácter confiscatorio”.*

Al respecto, el **DSR2** señaló que la recomendación de la calificación de Defraudación por parte de los auditores de la SET no se dio por mero antojo de los mismos, sino porque a esa conclusión llegaron en base en las evidencias obtenidas al analizar las documentaciones que el propio contribuyente presentó y los demás datos recabados por la Administración Tributaria, tales como los estudios técnicos que realizó a fin de determinar los montos imponibles, pues en caso de no contar con todos los elementos para la determinación del mismo –tal y como ocurrió en este caso porque **NN** no presentó la totalidad de los documentos, tales como la copia de los contratos que se le solicitó– y porque dichas prerrogativas están amparadas en el numeral 3 del Art. 211 la Ley N° 125/91.

En ese mismo orden de ideas, el **DSR2** consideró que la conducta del contribuyente se encuadra dentro de lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, porque comprobó la contradicción entre las documentaciones presentadas por el contribuyente y sus DDJJ, así como el suministro de informaciones inexactas respecto a los costos; circunstancias éstas establecidas en los numerales 1 y 3 del Art. 173 de la Ley Tributaria. Asimismo, hizo valer ante la

RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE NN, CON RUC 00.

SET formas manifiestamente inapropiadas a los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174), con lo cual redujo el monto de los impuestos que debió ingresar. La situación antes descrita dio lugar a la obtención de un beneficio indebido para el contribuyente en perjuicio del Fisco.

Para la graduación de la sanción, el **DSR2** comprobó que se cumplieron las circunstancias agravantes previstas en los numerales 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, porque de manera continua en distintos periodos y ejercicios fiscales e impuestos, **NN** declaró ingresos por debajo de lo que realmente facturó. Constituye además un agravante el hecho de que el mismo, por la envergadura de su empresa, necesariamente cuenta por profesionales que lo asesoran a fin de cumplir con sus obligaciones tributarias, pero no lo hizo así y por la conducta que asumió para el esclarecimiento de los hechos, pues no proporcionó todos los documentos que le fueron requeridos, y además, se limitó a cuestionar el procedimiento de la auditoría, por lo que el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 200% sobre los tributos defraudados.

Respecto a la multa por Contravención de G 1.221.000, el **DSR2** concluyó que corresponde su aplicación al no haber presentado la totalidad de los documentos que le fueron requeridos durante el control, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 192 de la Ley N° 125/91 y el inciso e) del Art. 1 de la RG N° 7/2013.

Por 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 el IVA General y el IRACIS General del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución.

ART. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre los tributos defraudados y una multa por **CONTRAVENCIÓN**.

ART. 3°: PERCIBIR del contribuyente el monto de **G 5.147.444.565** suma que incluye los impuestos a ingresar, más las multas por Defraudación y por Contravención, según el siguiente detalle:

OBLIGACIONES	PERIODOS/EJERCICIOS	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 200%	TOTAL
IVA	12/2011	2.320.048.930	232.004.893	464.009.786	696.014.676
IVA	12/2012	6.649.177.340	664.917.734	1.329.835.468	1.994.753.202
IRACIS	2010	1.308.177.260	130.817.726	261.635.452	392.453.178
IRACIS	2011	4.196.596.090	419.659.609	839.319.218	1.258.978.827
IRACIS	2012	2.680.078.930	268.007.893	536.015.786	804.023.679
Contravención		0	0	0	1.221.000
TOTALES		17.154.078.550	1.715.407.855	3.430.815.710	5.147.444.565

Sobre los tributos deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/91.

ART. 4°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que corresponden a los tributos y a las multas aplicadas.

ART. 5°: REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente, en los términos de la presente Resolución.

ART. 6°: COMUNICAR a quienes corresponda y luego archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN