

RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE CON RUC.

Asunción,

VISTO: El Recurso de Reconsideración interpuesto mediante expediente N° el 14/01/2016 por la firma contribuyente con RUC, en contra de la Resolución Particular N° del 30/12/2015, notificada el 30/12/2015.

CONSIDERANDO: Que la firma recurrente presentó dicho recurso en tiempo y forma conforme a lo establecido en el artículo 234 de la Ley N° 125/91, corresponde su tratamiento y consideración.

Mediante la resolución recurrida la SET estableció la deuda de la contribuyente en concepto de IRACIS General de los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 e IVA General de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, septiembre/2010; así como la aplicación de la sanción por Defraudación y contravención, porque durante el sumario administrativo se confirmó que la firma declaró costos y créditos fiscales respaldados con comprobantes relacionados a hechos económicos inexistentes, con el fin de disminuir la cuantía de los impuestos debidos, ya que no pudo demostrar que realizó las operaciones comerciales con los principales 5 proveedores registrados en su contabilidad. Para la determinación del IVA, se descontó del crédito fiscal declarado los montos que estaban respaldados con los comprobantes impugnados; y para la liquidación del IRACIS General, a los ingresos declarados por la contribuyente se aplicó el margen de rentabilidad bruta del 20,80% para el 2010, del 18,40% para el 2011 y del 15,40% para el ejercicio fiscal 2012 el cual fue proveído por el Dpto. de Estudios y Análisis Económicos obtenido de la comparación promedio de las utilidades declaradas en los ejercicios fiscales del 2010 al 2012 por otras firmas del mismo sector.

Consecuentemente, la Administración Tributaria calificó la conducta de como Defraudación, porque comprobó que presentó e hizo valer ante la Administración tributaria declaraciones juradas con datos falsos (Art. 173 núm. 3) y suministró informaciones inexactas (Art. 173 núm. 5) e inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Art. 174 núm. 12), ya que las operaciones consignadas en una parte de los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de los impuestos NO EXISTIERON, y otra parte de ellas se hallaba respaldada con comprobantes que no reúnen los requisitos legales (artículos 8 y 86 de la Ley N° 125/91), y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por la suma de los impuestos que NO ingresó. Por tanto la SET, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 172 y 175 de la Ley N° 125/91, aplicó la multa del 300% sobre el monto del tributo defraudado, todo ello según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 300%	Total G
521 - Ajuste IVA	ene-10	856.626.850	85.662.685	256.988.055	342.650.740
521 - Ajuste IVA	feb-10	733.512.215	73.351.222	220.053.666	293.404.888
521 - Ajuste IVA	mar-10	905.003.444	90.500.344	271.501.032	362.001.376
521 - Ajuste IVA	abr-10	476.526.952	47.652.695	142.958.085	190.610.780
521 - Ajuste IVA	may-10	12.697.417	1.269.742	3.809.226	5.078.968
521 - Ajuste IVA	sep-10	4.525.170.494	452.517.049	1.357.551.147	1.810.068.196
511 - Ajuste IRACIS	2010	7.251.970.361	725.197.036	2.175.591.108	2.900.788.144
511 - Ajuste IRACIS	2011	4.628.131.529	462.813.153	1.388.439.459	1.851.252.612
511 - Ajuste IRACIS	2012	12.521.881.016	1.252.188.102	3.756.564.306	5.008.752.408
551 - Ajuste Contravención	14/04/2014	0	0	0	1.170.086
Total General		31.911.520.278	3.191.152.028	9.573.456.084	12.765.778.198

Al respecto, se detalla el fundamento de la recurrente y las conclusiones del DSR:

1. NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

A. VICIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO: La recurrente indicó que la Fiscalización Integral es nula porque fue dispuesta sin haber culminado la Fiscalización Puntual, señaló que no es necesario que el contribuyente demuestre un perjuicio real y efectivo a sus intereses. Indicó que el Principio de Nulidad no es aplicable en el Derecho Administrativo donde rige el Principio de Tutela Jurídica Efectiva. Manifestó que otro hecho relevante que invalida el Acta Final (fiscalización integral) es que la nota para que el contribuyente comparezca a la suscripción del Acta Final, le fue notificada el mismo día en que debía comparecer; esto es, se notificó el 11/04/2014 a las 10:30 horas y debía comparecer el 11/04/2014 entre las 07:00 y las 14:00 horas.

El DSR señaló respecto al inicio de la fiscalización integral sin haberse culminado la fiscalización puntual que ya la Corte Suprema de Justicia, mediante Acuerdo y Sentencia C.S.J N°, juicio: " C/ RES. N° de fecha 26 de mayo de 2011 dictada por la Subsecretaria de Estado de Tributación", hizo lugar a la postura asumida por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala a través del Acuerdo y Sentencia TC N° en la cual resolvió un caso similar, de manera favorable a la Administración. El Ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, a cuyo voto se adhirieron los Ministros Sindulfo Blanco y Alicia Pucheta de Correa, entre otras cuestiones señaló que: "...Que, en base a todo lo analizado y la revisión pormenorizada de las actuaciones conforme a los antecedentes administrativos que sirvieron de base al fallo apelado, en el presente caso no encuentro que se haya transgredido el principio de legalidad en razón a que si bien no se ha culminado la fiscalización puntual reglada conforme al Art. 31 de la Ley

RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE CON RUC.

2421/04, en ningún apartado del artículo se observa que necesariamente deba culminarse tal fiscalización puntual antes de dar inicio a la fiscalización integral. Resaltándose que la procedencia de las fiscalizaciones integrales no solo deriva de sorteos públicos, sino además pueden derivar de fiscalizaciones puntuales como en el presente caso y el único requisito para ordenar una revisión integral, además de sorteos públicos, es que en el proceso se realice la detección de irregularidades en el sujeto fiscalizado...". (el subrayado es nuestro)

Con relación a la notificación de la nota de comparecencia, el **DSR** indicó, que la misma tuvo como único objeto citar al contribuyente a que se presente ante la Administración a tomar conocimiento de los resultados de las tareas de verificación y el contenido del Acta Final; que los resultados del Acta Final no le causaron gravamen irreparable alguno, en razón de que durante el sumario administrativo, la firma pudo ejercer su derecho a la defensa y al debido proceso.

- B. **VICIOS DE INCOMPETENCIA:** La recurrente mencionó que el acto administrativo fue dictado por el Encargado de la Atención del Despacho de la SET y señaló que no es el Ministro de Hacienda quien nombra al Viceministro de Tributación; por tanto éste no puede designar al sucesor; y en todo caso el encargado de despacho no puede tener jamás las facultades de determinación; ya que estas son privativas del Subsecretaria de Tributación; y por tanto al no estar previsto en nuestro ordenamiento tributario la delegación de las facultades de determinación y aplicación de sanciones por Resolución Ministerial el acto dictado en estas condiciones resulta notoriamente incompetente, presentando un vicio de extrema gravedad, lo que supone la pérdida de la presunción de legitimidad del acto administrativo violatorio de la normativa, razón por la cual debe ser anulado.

Sobre el punto, el **DSR** señaló que la Ley N° 109/92 establece que el Ministerio de Hacienda, entre sus funciones y competencias, tendrá a su cargo la aplicación y la administración de todas las disposiciones legales referentes a los tributos fiscales, su percepción y fiscalización. Para tal efecto, la misma ley dispone la creación de una estructura orgánica, dentro de la cual SET es la encargada de dichas funciones y competencias.

Por otro lado, el artículo 7 de la Ley N° 4394/11, que modifica la Ley N° 109/92, faculta al Ministerio de Hacienda a reglamentar la organización y función de todas las unidades dependientes y para el efecto podrá adecuar la estructura de la organización a sus necesidades, cuando sean indispensables para vincularlos objetivamente con sus competencias y funciones.

Tal como se ha expuesto, el Ministro de Hacienda, en uso de sus facultades, ha asignado y cumplido las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente que deben cumplir los actos de la Administración Tributaria para reputarse legítimos, conforme lo establece el artículo 196 de la Ley N° 125/91. Este hecho no es más que la consecuencia lógica y natural de una correcta administración de los recursos de los que dispone la Administración Pública para la consecución de sus fines.

Asimismo, el **DSR** aclaró que los actos administrativos gozan de la presunción de validez tal como lo sustenta el tratadista Roberto Dromi, en su obra Derecho Administrativo, Pág. 272, quien sostiene: "*Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada; así sucede cuando se ha desconocido o vulnerado principio de derecho público o garantías individuales*". En el caso que nos ocupa, se observó que la resolución fue dictada por autoridad competente, respetando el debido proceso y la forma estipulada en la ley. De su lectura se comprobó además, que fueron expuestos los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la Administración a emitirla.

Por tanto, con base a los argumentos expuestos, el **DSR** concluyó que resulta improcedente la nulidad invocada por la recurrente, ya que la nulidad debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, porque durante la sustanciación del procedimiento sumarial, la contribuyente no demostró el interés necesario para desvirtuar la denuncia de los auditores; en el recurso no aportó elementos que acrediten indefensión, simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La recurrente señaló que la Administración pretende fundar su accionar regresivo contra invocando el artículo 86 de la Ley N° 125/91, y no precisa específicamente en que aspecto se violenta la referida norma

RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE CON RUC.

y tampoco se aprecia cual es la norma habilitante para perseguir el cobro tributario debido por otro contribuyente. La recurrente señaló además, que la impugnación de comprobantes consiste en la privación de eficacia jurídica para que el mismo se convierta en un vehículo portador de un derecho (sustento del crédito fiscal), y deviene de comprobantes no vinculados a la actividad, que no cumplen los requisitos formales establecidos por la norma; y/o los que sean “visiblemente adulterados o falsos”. Indicó que ninguno de estos presupuestos se ha cumplido; por tanto y en todos los demás casos el IVA es Crédito Fiscal.

El **DSR** señaló que las operaciones consignadas en las facturas de compras presentadas por, no fueron reconocidas por sus supuestos proveedores, de acuerdo al artículo 247 de la Ley N° 125/91 que recoge el principio de realidad económica, según la cual se atribuirá a las situaciones ocurridas una significación acorde al hecho generador, así como también el artículo 86 de la Ley 125/91 con la redacción dada por la Ley 2421/04 que en su parte pertinente dice “... no dará derecho a crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios”, además, del artículo 13 del Decreto 6806/05, que al respecto establece: “...Todas las operaciones gravadas por el presente Impuesto, deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y **solamente de la fe que estos merecieran, resultará valor probatorio de aquellas**”. En este caso, los mismos no eran válidos a los efectos tributarios.

Respecto a la impugnación de los comprobantes de compras de sus supuestos proveedores, el **DSR** manifestó que la referida impugnación se realizó porque se constataron situaciones que llevaron a concluir que tales comprobantes eran irregulares y que **respaldaban operaciones que no existieron**, tales como la declaración de la contribuyente, quien negó haber realizado las ventas de los productos detallados en las facturas que fueron presentados por, además el movimiento de su negocio y su giro comercial no se condicen con los montos de las supuestas transacciones y la misma situación fue comprobada al consultar los registros de Sistema Marangatú. Finalmente, mediante el expediente N°, presentó la copia de la denuncia realizada ante el Ministerio Público – Causa N° caratulada: “*Innominado s/ Producción de documentos no auténticos*”. También el apoderado de la firma contribuyente, negó haber mantenido relaciones comerciales con por valor de G 10.158.157.000 (IVA incluido), quien finalmente, mediante expediente, presentó copia de la denuncia formulada ante el Ministerio Público – Causa N° caratulada: “*Innominado s/ Producción de documentos no auténticos*”. Así como el contribuyente, quien también negó haber realizado operaciones comerciales con, indicando que no solicitó documento timbrado. Asimismo, mediante expediente presentó copia de la denuncia formulada ante el Ministerio Público – Causa N° caratulada: “*Innominado s/ Producción de documentos no auténticos*”.

En cuanto a sus supuestos proveedores, a pesar de que los mismos no fueron ubicados en sus domicilios fiscales declarados, se demostró que no pudieron haber realizado las ventas por montos registrados en los comprobantes presentados por, ya que los mismos no registraban historial bancario, no realizaron la adquisición de tabaco de proveedores locales ni vía importación, conforme lo informado por la Dirección Nacional de Aduanas a través del expediente N°.

Por otro lado, con la pericia caligráfica realizada a las facturas cuestionadas, se demostró que las mismas fueron completadas con la misma letra con la que se llenaron las facturas de otros supuestos proveedores de otra firma fiscalizada vinculada a, por lo que conforme a las normas mencionadas, corresponde confirmar la impugnación de esos comprobantes.

3. IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES INDUSTRIALES O DE SERVICIOS.

La recurrente se ratificó en lo mencionado en el sumario administrativo, donde señaló que la determinación se realizó sobre base cierta, pues en el Acta ni en ningún otro documento preparatorio, se hizo mención a la determinación mixta. Que el artículo 211 utilizado como sustento hubiese sido válido en el caso de que el contribuyente haya sido informado previamente de que la determinación se haría bajo esta modalidad. Indicó además, que resulta improcedente la determinación realizada porque la contribuyente arrimó todos los comprobantes, documentos, libros y registros requeridos y la intención impugnatoria respecto de los comprobantes que se ajustan a la normativa y que sustentan sus costos y gastos, no le faculta a la Administración a aplicar porcentajes o índices de rentabilidad que carecen de un estudio serio y de sustento legal, y pasa a constituir en una construcción antojadiza e interesada que violenta la determinación y la capacidad contributiva.

El **DSR** señaló por su lado, que la determinación fue efectuada sobre base mixta conforme lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 211 de la Ley N° 125/91, el cual faculta a la Administración a utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca, y que la norma mencionada no establece como requisito indispensable la comunicación previa a la

RESOLUCIÓN PARTICULAR Nº

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE CON RUC.

contribuyente.

En ese sentido, y considerando los antecedentes obrantes en autos, no se tuvieron en cuenta los comprobantes de compras de la recurrente debido a que fueron impugnados porque no reflejan la realidad de las operaciones efectuadas y por tanto se debió recurrir en forma supletoria a calcular el porcentaje de rentabilidad de empresas dedicadas a la misma actividad comercial de la fiscalizada (núm. 2 del Art. 211 de la Ley N° 125/91). Consecuentemente, corresponde dicho método de cálculo ante la imposibilidad de realizar la determinación sobre base cierta, conforme al citado artículo de la Ley Tributaria.

4. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA.

Sobre este punto la recurrente afirma *“que la Administración pretende fundar la aplicación de la sanción impuesta (300% del monto del tributo), invocando conductas presuntivas que no han sido probadas, lo que quiere decir que la propia Administración reconoce que el contribuyente incumplió los numerales 3 y 5 del Art. 173 y el numeral 12 del artículo 174, o sea que la Administración reconoce expresamente que existe presunción, y en el ámbito del derecho penal y del derecho administrativo sancionador, la presunción no se sanciona; prueba de ello es lo que establece el artículo 175 de la Ley N° 125/91, cuando expresa: “La Defraudación será penada...”, esto es se pena la defraudación y no la presunción.”*

Con base en los hechos denunciados por los auditores, la SET subsumió el hecho a lo establecido en el artículo 173 numerales 3) de la Ley N° 125/91 “Declaraciones Juradas que contengan datos falsos” y 5) “Suministró informaciones inexactas” y el artículo 174 numeral 12) “Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados”, puesto que la contribuyente registró en sus declaraciones juradas como créditos y costos, el monto de comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos, con lo cual es correcto afirmar que lo consignado en sus declaraciones juradas es falso. En efecto quedó demostrado que el fisco ha dejado de percibir G 2.440.198.291 en concepto de IRACIS General y G 750.953.737 en concepto de IVA General.

Cabe señalar además, que el artículo 174 de la Ley N° 125/91 establece una presunción iuris tantum, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes demuestre lo contrario. Sin embargo, en este caso, pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo tanto durante la fiscalización como en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que no presentó prueba alguna para desvirtuar la falta de ingreso de los impuestos que fuera detectada por los fiscalizadores.

Respecto a la DEFRAUDACIÓN, el **DSR** señaló que el Art. 172 claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de **provocar UN ENGAÑO AL FISCO**, con la **INTENCIÓN** de procurarse un beneficio indebido. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 se **COMPRUEBA** que el actuar del contribuyente fue con **INTENCIÓN**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **PRESENTÓ DECLARACIONES JURADAS CON DATOS FALSOS (Art. 173. Num 3)**, ya que las operaciones declaradas estaban respaldadas con documentos que se refieren a operaciones inexistentes y que no se adecuan a la realidad de los hechos. Cabe resaltar que en el sumario administrativo quedó plenamente comprobado el daño o perjuicio al Fisco, pues con su actuar dejó de ingresar impuestos al fisco y además logró trasladar créditos inexistentes en distintos periodos con el fin de no pagar impuestos.

Igualmente, el **DSR** recalcó que el hecho que **ni en la etapa sumarial ni en esta instancia recursiva** la recurrente logró refutar los claros y contundentes argumentos expuestos por la SET en la RP N° N°, **en el sentido de que las supuestas proveedoras NO pudieron haber proveído las mercaderías en ellas descriptas (TABACO, GOPRO CAM), por la clara falta de infraestructura física para operar en estas actividades y por las propias manifestaciones de sus representantes legales quienes negaron haber realizado las ventas de los productos detallados en las facturas.** En ese sentido, por su lado, **NO** aportó elementos ni argumentos de alguna clase que permitan refutar las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que la operación haya existido en realidad.

Con relación a la multa por contravención, el **DSR** mencionó que se confirmó que la recurrente no dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley N° 125/91, ya que **NO** facilitó las tareas de control dispuesta por Administración Tributaria al no haber presentado oportunamente los documentos requeridos, por lo que es correcto sancionarla conforme al artículo 176 de la misma ley, con la multa de G 1.170.086.

Respecto a la multa por Defraudación aplicada, el **DSR** sostuvo que la misma fue suficientemente motivada tanto en su concepto (Defraudación) como en su cuantía (300%), según se expuso al inicio del considerando de

RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE CON RUC.

la presente Resolución, por lo que corresponde ratificar la pertinencia de la misma.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho que anteceden corresponde no hacer lugar al Recurso de Reconsideración interpuesto por la contribuyente, por lo que corresponde dictar el acto administrativo.

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

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

Art. 1° **RECHAZAR** el Recurso de Reconsideración interpuesto por con **RUC**, y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución Particular N° del 30/12/2015 en todos sus términos, según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 300%	Total G
521 - Ajuste IVA	ene-10	856.626.850	85.662.685	256.988.055	342.650.740
521 - Ajuste IVA	feb-10	733.512.215	73.351.222	220.053.666	293.404.888
521 - Ajuste IVA	mar-10	905.003.444	90.500.344	271.501.032	362.001.376
521 - Ajuste IVA	abr-10	476.526.952	47.652.695	142.958.085	190.610.780
521 - Ajuste IVA	may-10	12.697.417	1.269.742	3.809.226	5.078.968
521 - Ajuste IVA	sep-10	4.525.170.494	452.517.049	1.357.551.147	1.810.068.196
511 - Ajuste IRACIS	2010	7.251.970.361	725.197.036	2.175.591.108	2.900.788.144
511 - Ajuste IRACIS	2011	4.628.131.529	462.813.153	1.388.439.459	1.851.252.612
511 - Ajuste IRACIS	2012	12.521.881.016	1.252.188.102	3.756.564.306	5.008.752.408
551 - Ajuste Contravención	14/04/2014	0	0	0	1.170.086
Total General		31.911.520.278	3.191.152.028	9.573.456.084	12.765.778.198

Al monto del tributo determinado se adicionarán los intereses y la mora, los cuales deberán ser calculados al momento del pago de los tributos, según el artículo 171 de la Ley N° 125/91.

Art. 2° **NOTIFICAR** conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de dieciocho (18) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados.

Art. 3° **REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales para el registro correspondiente en la cuenta corriente de la firma.

Art. 4° **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

Fdo. MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN