

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

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

Asunción,

VISTO: El expediente N° y otros del sumario administrativo caratulado: “DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FISCAL (DGFT) C/ S/ INFORME FINAL DE AUDITORÍA N° DEL 14/06/2011, REFERENTE A LA VERIFICACIÓN DEL IVA GENERAL DE LOS PERIODOS FISCALES DE 01/2010 A 12/2010 Y DEL IRACIS GENERAL DEL EJERCICIO FISCAL 2010”; y,

CONSIDERANDO: Que mediante la Orden de Fiscalización N° notificada el 01/02/2011, la Dirección General de Fiscalización Tributaria dispuso la verificación fiscal a la firma contribuyente y para tal efecto requirió la presentación de sus comprobantes de ingresos y de egresos, el libro diario, de compras y de ventas del IVA, las declaraciones juradas del IVA y los Estados Financieros del ejercicio fiscal 2010, los cuales fueron parcialmente presentados.

Según el Informe Final de Auditoría N° del 14/06/2011, los auditores de la SET constataron diferencias entre los ingresos declarados a la tasa del 10% en los meses de 11/2010 y de 12/2010, y lo consignado en los comprobantes y los registros contables, por lo que impugnaron sus registros contables debido a la contradicción existente, según lo establecido en el Art. 103 de la Ley N° 125/91. Asimismo, respecto a la cuenta “Materiales”, comprobaron que existió compras que no fueron declaradas, con lo cual presumieron la existencia de ventas no declaradas, motivo por el cual procedieron a la determinación del monto imponible de esas ventas aplicando sobre las compras el margen de rentabilidad del 16,119%, resultante de la relación costo/ingresos declarados por la firma en el IRACIS del ejercicio fiscal 2010, debido a ello, realizaron la reliquidación del IRACIS y del IVA correspondiente a los periodos y ejercicios fiscales del 2010, también procedieron a la aplicación de la tasa adicional del 5% por distribución de las utilidades del IRACIS que no fueron declaradas.

Por los motivos señalados precedentemente, los auditores de la SET refirieron que la firma declaró ante la SET formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que existió una contradicción evidente entre sus registros contables y sus comprobantes, excluyendo operaciones que a su vez implicó una declaración incompleta de la materia imponible y por consiguiente no declaró la totalidad de sus ventas, causando un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción por Defraudación del 100% sobre los tributos dejados de ingresar, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91. Asimismo, por no presentar la totalidad de las documentaciones requeridas por la SET, sugirieron la aplicación de una sanción por contravención conforme a lo establecido en el Art. 176 de la mencionada Ley, en concordancia con la RG N° 51/11.

Finalmente, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal, de los periodos y montos, conforme al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio y/o Periodo Fiscal	Monto Imponible	%	Impuesto a ingresar	Multa por Defraudación del 100% y por Contravención	Total Gs
IVA General	10/2010	104.741.107	10	10.474.111	10.474.111	20.948.222
IVA General	11/2010	1.002.734.715	10	100.273.472	100.273.472	200.546.944
IVA General	12/2010	1.217.314.538	10	121.731.454	121.731.454	243.462.908
IRACIS	2010	781.377.218	10	78.137.722	78.137.722	156.275.444
IRACIS – UTIL. DIV.	2010	703.239.496	5	35.161.975	35.161.975	70.323.950
CONTRAVENCIÓN	13/05/2011	0	-	0	1.000.000	1.000.000
TOTALES		3.809.407.074	-	345.778.734	346.778.734	692.557.468

Debido a que la firma no manifestó su expresa conformidad con los resultados; el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR) a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, instruyó sumario administrativo según el JI N° notificado el 08/11/2011.

La SET realizó el análisis de los hechos y elementos presentados por la firma contribuyente, quien no aportó nuevos documentos, sin embargo señaló errores en la liquidación de los auditores, del cual surgió lo siguiente:

- La firma señaló que presentó documentaciones el 14/02/2011, pero los auditores de la SET indicaron que el Acta Inicial N° fue labrada el 17/02/2010, señalando que tales incongruencias o disparidades generan desconfianza en la solvencia del resto del trabajo realizado.

Al respecto, la SET verificó que si bien en el Acta Final se indicó como fecha del Acta Inicial el 17/02/2010, ello se debió a un error de tipeo al consignar específicamente el año, sin embargo, esta circunstancia no afecta al fondo de la cuestión. Además, indicó que a fojas del expediente obra el Acta Inicial, la cual indubitadamente corresponde al 17/02/2011, porque la Orden de Fiscalización con la cual se dio inicio a la verificación se notificó recién el 01/02/2011 con lo cual es materialmente imposible que el Acta Inicial sea labrada en el 2010.

Igualmente, la referida dependencia señaló que el Art. 196 de la Ley N° 125/91 establece que los actos de la Administración se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a su competencia, forma legal y procedimiento correspondiente, por lo que al verificar que la citada acta se elaboró el 17/02/2011 no existe irregularidad alguna.

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

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

- b. La firma señaló que en los periodos fiscales de 11/2010 y de 12/2010 no declaró la totalidad de las compras en sus DDJJ del IVA en la fecha de su vencimiento, porque “...el domicilio de su establecimiento comercial y el de los proveedores de sus mercaderías distan entre sí, debido a ello, la fecha de emisión de las facturas no coincide con la fecha de entrega de las mercaderías, esto teniendo en cuenta que las documentaciones llegan conjuntamente con las mercaderías al momento de bajar en depósito, y, cuando este hecho ocurre en los últimos días del mes, normalmente de manera posterior realiza la rectificación de su DJ del IVA, consignando en ella la totalidad de las operaciones...”. Por tal motivo, la firma refirió que la Administración Tributaria debe analizar las documentaciones que respaldaron en su momento el crédito fiscal.

Al respecto, el DSR señaló que los auditores de la SET mencionaron que las DDJJ del IVA de los periodos de 11/2010 y de 12/2010 fueron rectificadas el 12/02/2011 - 3 (TRES) meses después en el caso de 11/2010 y 2 (DOS) meses en el caso de 12/2010- además de ello, fueron realizadas con posterioridad al inicio de la verificación ordenada por la Administración Tributaria, siendo evidente la no espontaneidad de las presentaciones, debido a que la firma tiene la obligación de declarar la totalidad de sus operaciones al vencimiento de su obligación, por este motivo, los auditores de la SET no tuvieron en cuenta las citadas rectificaciones para el control de las operaciones de la empresa. Cabe resaltar, que la rectificación de las mismas no exime a la firma de la responsabilidad en que incurrió por la infracción cometida, al no declarar todas sus operaciones comerciales.

- c. La firma señaló en lo referente a la cuenta “Materiales”, que como consecuencia del análisis efectuado por la misma al Estado de Cuenta proveído por la y los datos relevados a través del Libro de Compras del IVA de la empresa, constató que los fiscalizadores al sumar los comprobantes de varios periodos fiscales duplicaron los mismos (Cuadro N° 4, fs. del expediente), según el detalle obrante a fojas 18/20 del expediente 20133034209, correspondiente a los periodos fiscales de 01/2011, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 10/2011 y 11/2011.

La sumariada señaló además, que la diferencia de G 4.724.711.446 correspondiente a compras no declaradas denunciadas por la auditoría de la SET en su Informe Final del 14/06/2011 (cuadro 5, fs. del expediente), quedó reducida según la firma al monto de G 2.928.656.955.

Al respecto, como medida de mejor proveer el DSR solicitó al Departamento de Asistencia Técnica (DAT) una verificación de la cuenta “Materiales” de los meses de 01/2010 a 12/2010. Posteriormente, remitió los autos a la Dirección General de Fiscalización Tributaria a fin de que la misma se expida sobre los puntos cuestionados.

Mediante la Nota DGFT N° del 17/12/2015 (fs. del expediente), la DGFT señaló que constató que existieron ventas realizadas por el proveedor; y que confrontados los comprobantes presentados por con el Libro de Compras del IVA y el Libro Diario General, se constataron las siguientes situaciones:

1. Algunas compras registradas en el Libro IVA Compras y el Diario General están debidamente respaldadas.
2. Algunas compras registradas en el Libro Compras del IVA y el Diario General no cuentan con respaldo documental.
3. Otras Compras están registradas sólo en el Libro Compras del IVA no cuentan con respaldo documental.

De acuerdo al análisis, la DGFT solamente consideró como créditos aquellos derivados de las compras registradas en el Libro de Compras del IVA y en el Diario General que se hallaban debidamente respaldadas (Anexo 1, fs. del expediente).

Las compras que no cuentan con respaldo documental (Anexo 2 y 3, fs. del expediente), fueron impugnadas a efectos de la reliquidación del IVA, (Anexo 4, fs. del expediente), conforme al Art. 86 de la Ley, de acuerdo al siguiente detalle:

PERIODO FISCAL	CRÉDITO FISCAL AL 10% S/LIBRO IVA COMPRAS	TOTAL DE CRÉDITO FISCAL IMPUGNADO	CRÉDITO FISCAL DEBIDAMENTE RESPALDADO AL 10%	CRÉDITO FISCAL DEBIDAMENTE RESPALDADO AL 5%	TOTAL CRÉDITO FISCAL A CONSIDERAR EN LA RELIQUIDACIÓN
	a	b	c= (a-b)	d	e= (c+d)
01/10	133.207.245	-	133.207.245	80.344	133.287.589
02/10	79.583.128	18.641.818	60.941.310	43.731	60.985.041
03/10	250.112.065	6.761.818	243.350.247	33.468	243.383.715
04/10	104.756.961	-	104.756.961	45.457	104.802.418
05/10	83.156.648	-	83.156.648	23.810	83.180.458
06/10	120.658.424	1.718.182	118.940.242	59.262	118.999.504
07/10	139.738.232	3.436.364	136.301.868	7.743	136.309.611
08/10	120.618.782	-	120.618.782	74.887	120.693.669
09/10	167.449.061	6.676.364	160.772.697	16.578	160.789.275
10/10	209.362.811	74.260.800	135.102.011	24.160	135.126.171

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

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

11/10	256.129.058	46.208.364	209.920.694	106.213	210.026.907
12/10	247.984.561	-	247.984.561	197.690	248.182.251
TOTALES	1.912.756.976	157.703.710	1.755.053.266	713.343	1.755.766.609

De acuerdo al detalle precedente, la DGFT procedió a la reliquidación del Impuesto al Valor Agregado conforme al siguiente cuadro:

PERIODO FISCAL	DÉBITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL	SALDO TÉCNICO PERIODO ANTERIOR	SALDO TÉCNICO
	A	b		
01/10	122.996.378	133.287.589	297.641.960	307.933.171
02/10	83.439.195	60.985.041	307.933.171	285.479.017
03/10	146.410.269	243.383.715	285.479.017	382.452.462
04/10	98.507.414	104.802.418	382.452.462	388.747.466
05/10	91.059.409	83.180.457	388.747.466	380.868.514
06/10	130.998.597	118.999.504	380.868.514	368.869.421
07/10	108.409.566	136.309.611	368.869.421	396.769.466
08/10	164.084.356	120.693.669	396.769.466	353.378.779
09/10	160.269.470	160.789.276	353.378.779	353.898.585
10/10	219.550.987	135.126.171	353.898.585	269.473.769
11/10	302.665.184	210.026.908	269.473.770	176.835.494
12/10	303.008.089	248.182.250	176.835.494	122.009.655
TOTALES	1.931.398.914	1.755.766.609	3.664.706.145	3.786.715.799

De acuerdo a la liquidación expuesta, el DSR concluyó que efectivamente existen compras que no fueron declaradas por, sin embargo, considerando el monto acumulado del crédito fiscal saldo técnico con que cuenta la firma, no surgieron saldos a favor del fisco, debido a ello la sumariada debe rectificar los periodos fiscales de 01/2010 a 12/2010, por lo que corresponde confirmar parcialmente en este punto lo expuesto en el Informe Final del 14/06/2011.

- d. La firma contribuyente refirió que el procedimiento correcto para obtener el margen de rentabilidad es dividir el total de las diferencias detectadas en las compras -en este caso materiales- que asciende a G 2.928.656.955 y las compras totales en materiales de G 19.840.377.593, y luego multiplicar por 100 (cien), por lo que la proporción sería 14,76%, resultado que debe ser aplicado a cada mes y en este caso, señaló que los auditores de la SET determinaron el porcentaje teniendo en cuenta el costo imputado en el Libro que fue impugnado por los mismos y que se trasladó a la declaración jurada del IRACIS para el ejercicio fiscal 2010.

Al respecto, en la Nota DGFT N° del 17/12/2015 la DGFT dictaminó que no consideraron como costos deducibles los valores de compras sin respaldo documental (Anexo 2 obrante a foja del expediente). De esta forma, reliquidaron los Costos y los Gastos Deducibles, según el siguiente detalle:

CÁLCULO DE COSTOS DEDUCIBLES Y GASTOS DEDUCIBLES A CONSIDERAR EN LA RELIQUIDACIÓN				
Ejercicio Fiscal	Costo s/ Form. 101	Costos a impugnar	Costo Deducible	Gastos s/ formulario N° 101
2010	16.633.910.570	-1.390.009.818	15.243.900.752	2.249.808.598

En la referida nota, la DGFT señaló que procedió a la reliquidación con base en las documentaciones y los registros contables del Libro de Compras y del Libro Diario de la firma contribuyente, en los cuales constató que la misma declaró y registró las compras realizadas de la, por lo que la reliquidación se realizó sobre base cierta prevista en el Art. 211 numeral 1), tomando en cuenta los elementos existentes que permitieron conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y por consiguiente la cuantía de la misma.

Asimismo, de acuerdo al detalle precedente se procedió a la reliquidación del IRACIS – Ejercicio Fiscal 2010 (fs. del expediente):

RUBROS	MONTO
Ingresos netos según Form. 101	19.315.139.140
(-) Costos de mercaderías vendidas s/ cálculo de la DGFT	-15.243.900.752
Renta Bruta	4.071.238.388
(-) Gastos Deducibles s/Formulario 101	-2.249.808.598
Renta Neta del Ejercicio	1.821.429.790
Impuesto Liquidado	182.142.979
(-) Anticipos ingresados	-25.769.488

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

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

(-) Saldo a favor del contribuyente del periodo anterior	0
Saldo a favor del contribuyente	0
Saldo a favor del Fisco	156.373.491

El DSR refirió que verificado todo lo precedentemente expuesto, la firma contribuyente posee saldo a favor del fisco por un monto superior a lo denunciado por los auditores de la SET el cual fue de G 78.137.722, por lo que corresponde confirmar lo expuesto por los auditores de la SET mediante la Nota DGFT N°, surgiendo en concepto de impuesto debido al fisco (descontados los anticipos ya abonados) la suma de G 156.373.491, correspondiente a la obligación IRACIS General del ejercicio fiscal 2010. Por lo que en este punto se hizo lugar de forma parcial a lo denunciado en el Informe Final del 14/06/2011.

En cuanto a la aplicación de la tasa adicional del 5% por Distribución de Utilidades, teniendo en cuenta que la firma de acuerdo a la reliquidación precedente posee una distribución de utilidad superior a lo denunciado por los auditores de la SET, el DSR refirió que corresponde aplicar el ajuste realizado por los auditores de la SET según la Nota DGFT N° del 17/12/2015, del cual surgió un saldo a favor de acuerdo al siguiente detalle:

RELIQUIDACIÓN SOBRE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES	MONTO
Utilidad antes del Impuesto	1.821.429.790
Impuesto liquidado	-182.142.979
BASE IMPONIBLE	1.639.286.811
IMPUESTO 5%	81.964.341

- e. La firma señaló su postura – en cuanto a la aplicación de la sanción por contravención- en el expediente, dejando en claro que el ejercicio de sus derechos no puede tomarse nunca como resistencia a la tarea de la Administración y se ratifica en el carácter inviolable del patrimonio documental, en razón de que la normativa solamente impone el deber de presentar y exhibir y no de entregar sus documentaciones.

El DSR señaló que corresponde la aplicación de la sanción, puesto que el incumplimiento de deberes formales se encuentra establecido en el Art. 176 de la Ley N° 125/91 y actualizada por el Decreto N° 10.938/13 que asciende a la suma de G 1.170.086, en razón de que la firma ni siquiera presentó lo requerido dentro del plazo establecido.

- f. La firma refirió que la propuesta de calificación de los fiscalizadores se fundamenta en el Art. 174 numeral 12) Presunción de Defraudación, esto significa que sigue siendo Presunción, por lo cual la sugerencia respecto de la sanción es improcedente debido a que no existe un mínimo despliegue argumental que sirva de fundamento para la procedencia de la infracción pretendida.

Al respecto, el DSR concluyó que la firma incurrió en infracción por defraudación según lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, porque confirmó lo establecido en el Art. 173 numeral 3) ya que presentó su declaración jurada con datos falsos, pues declaró un monto menor al que realmente corresponde. Además, confirmó lo previsto en el Art. 174 de la referida ley en su numeral 12), porque la firma declaró créditos fiscales de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, debido a que no contaba con respaldo documental para el efecto, hechos que trajeron aparejado la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose la firma en la misma medida. Por ello, la referida dependencia señaló que corresponde a la aplicación de la multa del 100% sobre el tributo dejado de ingresar conforme a lo que establece el Art. 175 de la citada ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° del 14/06/2011, del Departamento de Auditoría Fiscal (DGFT).

POR TANTO, en uso de sus facultades,

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN
RESUELVE:**

- Art. 1. DETERMINAR** a la firma contribuyente con **RUC N°**, el IRACIS General del ejercicio fiscal 2010 y por distribución de utilidades a la tasa del 5%, conforme a las razones expuestas en el exordio de la presente Resolución.
- Art. 2. CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado, y una multa por contravención.

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

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

Art. 3. **PERCIBIR** de la firma contribuyente el monto de **G 477.845.750 (Guaraníes cuatrocientos setenta y siete millones ochocientos cuarenta y cinco mil setecientos cincuenta)**, suma que incluye el impuesto a ingresar; la distribución de utilidad del 5% y las multas por defraudación y por contravención, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	%	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100%	TOTAL G
IRACIS	2010	1.563.734.910	10	156.373.491	156.373.491	312.746.982
IRACIS – UTIL. DIV.	2010	1.639.286.811	5	81.964.341	81.964.341	163.928.682
CONTRAVENCIÓN	13/05/2011	0	-	0	0	1.170.086
TOTALES		3.203.021.721	-	238.337.832	238.337.832	477.845.750

Sobre los tributos deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 4. **PROCEDER** a rectificar los periodos fiscales de 01/2010 a 12/2010 conforme a lo expuesto en la Nota DGFT N° del 17/12/2015, según el siguiente detalle:

PERIODO FISCAL	DÉBITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL	SALDO TÉCNICO PERIODO ANTERIOR	SALDO TÉCNICO
	A	b		
01/10	122.996.378	133.287.589	297.641.960	307.933.171
02/10	83.439.195	60.985.041	307.933.171	285.479.017
03/10	146.410.269	243.383.715	285.479.017	382.452.462
04/10	98.507.414	104.802.418	382.452.462	388.747.466
05/10	91.059.409	83.180.457	388.747.466	380.868.514
06/10	130.998.597	118.999.504	380.868.514	368.869.421
07/10	108.409.566	136.309.611	368.869.421	396.769.466
08/10	164.084.356	120.693.669	396.769.466	353.378.779
09/10	160.269.470	160.789.276	353.378.779	353.898.585
10/10	219.550.987	135.126.171	353.898.585	269.473.769
11/10	302.665.184	210.026.908	269.473.770	176.835.494
12/10	303.008.089	248.182.250	176.835.494	122.009.655
TOTALES	1.931.398.914	1.755.766.609	3.664.706.145	3.786.715.799

En caso de no proceder conforme a lo expuesto precedentemente, se iniciará el proceso para el cobro compulsivo de la deuda y se procederá a la rectificación de oficio por parte de la Administración.

Art. 5. **NOTIFICAR** a la firma contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan al tributo y a las multas aplicadas.

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

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN