RESOLUCIÓN PARTICULAR Nº

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR EL CONTRIBUYENTE, CON RUC.

Asunción,

VISTO: El Recurso de Reconsideración interpuesto mediante expediente N° el 15/02/2016 por el contribuyente**,** con **RUC**, en contra de la Resolución Particular N° del 24/12/2015, notificada el 01/02/2016.

CONSIDERANDO: Que el 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 del contribuyente en concepto de IVA General de los periodos fiscales de enero/2011 a mayo/2012 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2011; así como la aplicación de sanción por Defraudación y Contravención, porque durante el sumario administrativo comprobó que declaró sus ventas en el formulario N° 120 como exentas del IVA, sin que el mismo se encuentre beneficiado con ningún régimen de exención, también constató que varias compras realizadas por el recurrente fueron registradas en el Libro Compras del IVA y declaradas en el formulario N° 120, por montos mayores a los efectivamente consignados en los comprobantes respectivos, además, que las compras en moneda extranjera (dólar) fueron asentadas y declaradas como tal, sin realizar la conversión correspondiente para que el registro se realice en Guaraníes, moneda de curso legal en el Paraguay. Detectó también, que incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS montos en concepto de créditos fiscales, de costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones económicas inexistentes, debido a que los comprobantes de ventas presentados por los proveedores no fueron emitidos a favor de, y por lo tanto este no podía respaldar sus operaciones con dichos documentos, ya que bajo las circunstancias descriptas se contravino lo dispuesto en los artículos 8 y 86 de la Ley Nº 125/91.

Consecuentemente, la **SET** calificó la conducta de como Defraudación, porque comprobó la contradicción entre los libros, los documentos y los demás antecedentes correlativos y los datos de sus declaraciones juradas, y porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose las presunciones establecidas en los numerales 3 y 4 del artículo 173 y en el numeral 12 del artículo 174 de la Ley Nº 125/91, pues el mismo omitió declarar ingresos que se encontraban gravados por el IVA y el IRACIS. Igualmente, comprobó la utilización indebida de créditos fiscales, gastos y costos en la liquidación de sus tributos, ya que en los comprobantes que utilizó como respaldo de sus declaraciones juradas se consignó operaciones que no existieron. Con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto del tributo dejado de ingresar, por lo que la SET le aplicó la multa del 100% del tributo defraudado, conforme a lo dispuesto en el artículo 175 de la Ley N° 125/91.

Por otra parte, debido a que el contribuyente no emitió los documentos y comprobantes referentes a las actividades y operaciones en las formas y condiciones que establecen las disposiciones vigentes, la **SET** le sancionó con multa por Contravención, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 1 de la RG Nº 51/11.

Por todo ello, la **SET** realizó la siguiente determinación:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Total
521 - Ajuste IVA	ene-11	676.214.996	67.621.500	67.621.500	135.243.000
521 - Ajuste IVA	feb-11	844.217.886	84.421.789	84.421.789	168.843.578
521 - Ajuste IVA	mar-11	1.009.559.582	100.955.958	100.955.958	201.911.916
521 - Ajuste IVA	abr-11	1.026.656.659	102.665.666	102.665.666	205.331.332
521 - Ajuste IVA	may-11	1.120.565.316	112.056.532	112.056.532	224.113.064
521 - Ajuste IVA	jun-11	1.552.730.746	155.273.075	155.273.075	310.546.150
521 - Ajuste IVA	jul-11	1.094.798.896	109.479.890	109.479.890	218.959.780
521 - Ajuste IVA	ago-11	579.987.455	57.998.746	57.998.746	115.997.492
521 - Ajuste IVA	sep-11	495.348.862	49.534.886	49.534.886	99.069.772
521 - Ajuste IVA	oct-11	1.664.824.341	166.482.434	166.482.434	332.964.868
521 - Ajuste IVA	nov-11	1.006.983.379	100.698.338	100.698.338	201.396.676
521 - Ajuste IVA	dic-11	893.052.087	89.305.209	89.305.209	178.610.418
521 - Ajuste IVA	ene-12	1.093.713.388	109.371.339	109.371.339	218.742.678
521 - Ajuste IVA	feb-12	683.406.862	68.340.686	68.340.686	136.681.372
521 - Ajuste IVA	mar-12	808.347.884	80.834.788	80.834.788	161.669.576
521 - Ajuste IVA	abr-12	1.064.048.944	106.404.894	106.404.894	212.809.788
521 - Ajuste IVA	may-12	927.686.973	92.768.697	92.768.697	185.537.394
511 - Ajuste IRACIS	2011	2.040.998.620	204.099.862	204.099.862	408.199.724
551 - Ajuste contravención	15/11/2012	0	0	0	1.000.000
TOTAL GENERAL		18.583.142.876	1.858.314.289	1.858.314.289	3.717.628.578

Al respecto, se detalla el fundamento de la recurrente y las conclusiones de la **SET**:

1. SUPUESTOS ERRORES FORMALES DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

En su descargo el recurrente señaló, al igual que en el sumario, que el procedimiento se halla viciado de principio a fin, por la ausencia de fecha de la orden de fiscalización, lo cual hace que ni siquiera se pueda computar correctamente los plazos a pesar de haber “agregado” la fecha posteriormente esto atenta contra el derecho a la defensa, pues hace que no se tenga una individualización precisa de la cronología y el elemento temporal resulta más que relevante ya que de estos dependen los plazos y estos plazos resultan más que importantes ya que este tipo de procedimiento tributario se encuentra reglado por la Ley. Indicó, nuevamente, que “*las tareas de inspección han tenido una duración superior a la establecida en el artículo 31 de la Ley N° 2421/04”*.

Además, como en el sumario administrativo, manifestó que las actuaciones de la Administración fueron realizadas en horas inhábiles, refiriéndose a las horas laborales de la Administración Tributaria y en ese sentido señaló que *“la Ley N° 1626/00 establece que la jornada laboral será de 8 horas, por lo que, considerando que el horario de entrada es a las 07:00 hs. la jornada hábil laboral se extendería como máximo hasta las 15:00 hs. Por lo cual, las actuaciones de la administración realizadas posteriores a dicho horario caen en la categoría de hora no hábil. Por lo que de todo punto de vista las actuaciones se encuentran viciadas de nulidad y no por la nulidad misma como señala la RP sino que nulidad por la transgresión de los procedimientos o dicho de otro modo por la transgresión del principio de legalidad con que deben estar ataviados los actos administrativos los cuales en este caso se destacan por su notoria ilegalidad y por la transgresión de los procedimientos en cuanto a su forma y sus plazos*.”

Al respecto, el **DSR** se ratificó en que NO PROCEDE LA NULIDAD debido a que la RG 4/08 en su artículo 7 establece los requisitos y formalidades mínimos que debe contener una Orden de Fiscalización, y no prescribe que la fecha sea impresa, sellada o escrita a puño. En este caso, se consignó la fecha en manuscrita, procedimiento este TOTALMENTE LEGAL. No corresponde además lo alegado, pues NO ES CIERTO que el contribuyente no sabía la fecha de inicio del cómputo del plazo, pues la Orden de Fiscalización le fue notificada el día 11/07/2012 y conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la RG 04/08 el cómputo del plazo de la fiscalización inicia al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización, por lo que resulta totalmente improcedente lo argumentado por el recurrente.

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR EL CONTRIBUYENTE, CON RUC.

Igualmente, el DSR aclaró al igual que en la Resolución recurrida, que al contribuyente le fue notificada una Nota de Comparecencia el 14/11/2012 a las 17:35 hs, la cual tenía como único objeto citarlo para que se presente ante la Administración a tomar conocimiento de los resultados de las tareas de verificación y el contenido del Acta Final; por lo tanto, a falta de elementos o argumentos que rebatan el fondo de la cuestión, no se puede alegar esta cuestión de forma para intentar invalidar el proceso. Al respecto, cabe hacer mención al artículo 144 del CPC, el cual dispone que: *"Las nulidades quedan subsanadas: a) por haber cumplido el acto su finalidad, respecto de la parte que pueda invocarla…"* y al Dr. Hernán Casco Pagano, en su obra *"Código Procesal Civil, Comentado y Concordado",* quien sustenta que: *"La nulidad es la sanción por la cual la Ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando* carece *de un requisito formal o material indispensable pare su validez. La función específica de la nulidad no es asegurar el cumplimiento de las formas, si no de los fines asignados a éstas por el legislador",* (Pág. 234. Tomo I, Edic. 2000), en este caso a pesar de lo argumentado tomó conocimiento del resultado de la fiscalización y ejerció su derecho a la defensa durante todo el proceso administrativo.

Por otro lado, el DSR señaló que los actos administrativos gozan de la presunción de validez conforme lo establece el artículo 196 de la Ley N° 125/91; y en ese sentido fueron expuestos en la Resolución recurrida los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la Administración a emitir la Resolución Particular N°, basado en hechos ciertos, verdaderos y existentes QUE NO FUERON REFUTADOS POR EL RECURRENTE, confirmándose por tanto que el acto administrativo: **a)** fue dictado por la autoridad competente; **b)** respetando el debido proceso; y **c)** en la forma estipulada en la ley. Al respecto, el tratadista Roberto Dromi, en su obra Derecho Administrativo, Pág. 272, sostiene que: *"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 en juicio; así sucede cuando se ha desconocido o vulnerado principios de derecho público o garantías individuales".*

Con relación a la nulidad del proceso, el DSR indicó que el recurrente tanto en el sumario administrativo como en esta instancia se limitó a señalar supuestos errores de procedimientos, pero **no ha presentado pruebas** que pudieren eventualmente, determinar la inexistencia de las obligaciones reclamadas, las que en definitiva son sustanciales para determinar la procedencia o no de sus pretensiones. La absoluta falta de argumentos del contribuyente se pone claramente de manifiesto, pues en lugar de refutar los cargos con evidencias suficientes para fundamentar su inocencia, recurre al absurdo intento de cuestionar actuaciones meramente formales las que – de por sí – en absoluto han causado ningún tipo de gravamen al recurrente.

Por tanto, con base en los argumentos expuestos, el DSR mencionó que el contribuyente tuvo total oportunidad de ejercer su defensa y así lo hizo, pues en todo momento participó del proceso de determinación, por lo que el DSR concluyó que resulta improcedente la nulidad invocada por la recurrente, ya que ella 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 toda la sustanciación del sumario, el contribuyente no demostró el interés necesario para desvirtuar la denuncia de los auditores; no aportó elementos que acrediten indefensión, y simplemente se limitó a señalar supuestos errores formales, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento.

2. MARGEN DE RENTABILIDAD

El recurrente indicó que: *"el coeficiente de rentabilidad para el ejercicio 2011 es de apenas el 1,81%, sin embargo esta prueba no fue tenida en cuenta por la Administración Tributaria, así como tampoco consideró el Informe realizado por la Agencia del Gobierno de los Estados Unidos para el desarrollo internacional (USAID) sobre rentabilidad bruta (sin considerar gastos) del sector dedicado a la comercialización de productos electrónicos, el cual es menor al 10%."*

Señaló además el recurrente, que*: "toda empresa para generar ingresos debe necesariamente incurrir en GASTO y esto es reconocido por la propia Ley Tributaria, la que en su artículo 8 (Ley N° 125/91 y concordantes) establece que la Renta Neta se obtiene deduciendo los gastos que sean necesario para obtener y mantener la fuente productora. Esto quiere decir que la Ley reconoce la necesidad de incurrir en gastos por parte del contribuyente, y sin embargo la Administración Tributaria no los reconoce y como medida de mejor proveer solicitó al Dtpo. de Asesoría Económica que realice un cálculo de rentabilidad presunta, estableciendo este Dpto. la Rentabilidad Bruta Fiscal del 11,5% (sin considerar gastos) y este coeficiente es aplicado al total de los ingresos del contribuyente obteniéndose así una reliquidación del IRACIS totalmente errónea e ilegal, ya que con este procedimiento se confirma que la Administración Tributaria no reconoce los gastos en que incurre el contribuyente para la generación de los ingresos, situación de facto que se contradice con lo establecido en la Ley N° 125/94 (TA)".*

Analizado los argumentos expuestos por el recurrente, el DSR señaló que la determinación realizada por los auditores de la SET fue efectuada sobre base mixta, conforme lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 211 de la Ley Nº 125/91, que 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.

En ese sentido, y en consideración a lo alegado por el recurrente respecto a *que toda empresa para generar ingresos debe incurrir en gastos*, el DSR procedió en esta instancia recursiva a reliquidar el IRACIS y para el efecto, al igual que en la etapa sumarial, trato de considerar aquellos gastos necesarios para generar renta siempre que hayan estado debidamente documentados, pero no fue posible teniendo en cuenta que los comprobantes presentados por el contribuyente no reflejaban la realidad de las operaciones efectuadas porque se comprobó que no fueron emitidos a favor de. Por tanto, se tuvo que necesariamente aplicar el artículo 211 numeral 3) de la Ley N° 125/91 y efectuar la determinación sobre base mixta, solicitando para el efecto al Dpto. de Asesoría Económica, el cálculo de un porcentaje de rentabilidad de empresas dedicadas a la misma actividad comercial del recurrente.

Para efectuar la reliquidación del IRACIS, el DSR consideró asimismo como ingresos, los montos declarados por el recurrente en su Formulario N° 101, y a fin de determinar su costo consideró el porcentaje de rentabilidad bruta del 11,5% informado por el Dpto. de Asesoría Económica, la que se obtuvo de la comparación de las utilidades declaradas en el ejercicio fiscal del 2011 por otras firmas del mismo sector. Al resultado así obtenido se restó los Gastos Deducibles declarados por en su DJ, obteniendo así la renta neta imponible a la cual aplicó la tasa del impuesto del 10%. Del impuesto obtenido se dedujo las Retenciones Computables.

Con base en lo expuesto, el DSR recomendó la siguiente reliquidación del IRACIS, la que modifica parcialmente la determinación efectuada mediante la resolución recurrida:

RESOLUCIÓN PARTICULAR Nº

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR EL CONTRIBUYENTE, CON RUC.

CONCEPTOS	MONTOS
Total de ingresos netos gravados	18.008.149.196
% de Rentabilidad bruta fiscal s/ DAEE	11,50%
Rentabilidad bruta fiscal s/ DAEE	2.070.937.158
Gastos s/ form 101	910.626.456
Renta Neta Imponible	1.160.310.702
Impuesto a la Renta 10%	116.031.070
Retenciones computables	2.993.854
Saldo a favor del contribuyente para el periodo siguiente	0
SALDO A FAVOR DEL FISCO	113.037.216

3. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIÓN

Con base en los antecedentes obrantes en el expediente, el DSR concluyó que el contribuyente infringió la normativa tributaria, porque comprobó la clara contradicción entre sus libros, los documentos y los demás antecedentes correlativos y los datos de sus declaraciones juradas, y porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose las presunciones establecidas en los numerales 3 y 4 del artículo 173 y en el numeral 12 del artículo 174 de la Ley Nº 125/91, pues la misma omitió declarar ingresos que se encontraban gravadas por el IVA General y el IRACIS. Además de ello, declaró créditos que no contaban con el respaldo documental para demostrar la existencia y la veracidad de los mismos.

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 este, 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 durante el sumario administrativo, no lo hizo, ya que no presentó ninguna prueba suficiente y valedera para desvirtuar la falta de ingreso de los impuestos, que fuera detectada por los fiscalizadores de la SET.

Respecto a la multa aplicada, el DSR sostuvo que la misma fue suficientemente motivada tanto en su concepto (Defraudación) como en su cuantía (100%), según se expuso al inicio del considerando de la presente Resolución.

Finalmente, en mérito a las consideraciones de hecho y de derecho que anteceden corresponde hacer lugar parcialmente al Recurso de Reconsideración interpuesto por el 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° **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Reconsideración interpuesto por la contribuyente con **RUC**.

Art. 2° **MODIFICAR** el artículo 3 de la RP N° del 24/12/2015, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución; y **ORDENAR** la percepción de la suma de **G 3.535.503.286 (Guaraníes tres mil quinientos treinta y cinco millones quinientos tres mil doscientos ochenta y seis)**, suma que incluye el IVA General de los periodos fiscales de enero/2011 a mayo/2012 e IRACIS General del ejercicio fiscal 2011, y la multa por defraudación y por contravención, conforme al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Total
521 - Ajuste IVA	ene-11	676.214.996	67.621.500	67.621.500	135.243.000
521 - Ajuste IVA	feb-11	844.217.886	84.421.789	84.421.789	168.843.578
521 - Ajuste IVA	mar-11	1.009.559.582	100.955.958	100.955.958	201.911.916
521 - Ajuste IVA	abr-11	1.026.656.659	102.665.666	102.665.666	205.331.332
521 - Ajuste IVA	may-11	1.120.565.316	112.056.532	112.056.532	224.113.064
521 - Ajuste IVA	jun-11	1.552.730.746	155.273.075	155.273.075	310.546.150
521 - Ajuste IVA	jul-11	1.094.798.896	109.479.890	109.479.890	218.959.780
521 - Ajuste IVA	ago-11	579.987.455	57.998.746	57.998.746	115.997.492
521 - Ajuste IVA	sep-11	495.348.862	49.534.886	49.534.886	99.069.772
521 - Ajuste IVA	oct-11	1.664.824.341	166.482.434	166.482.434	332.964.868
521 - Ajuste IVA	nov-11	1.006.983.379	100.698.338	100.698.338	201.396.676
521 - Ajuste IVA	dic-11	893.052.087	89.305.209	89.305.209	178.610.418
521 - Ajuste IVA	ene-12	1.093.713.388	109.371.339	109.371.339	218.742.678
521 - Ajuste IVA	feb-12	683.406.862	68.340.686	68.340.686	136.681.372
521 - Ajuste IVA	mar-12	808.347.884	80.834.788	80.834.788	161.669.576
521 - Ajuste IVA	abr-12	1.064.048.944	106.404.894	106.404.894	212.809.788
521 - Ajuste IVA	may-12	927.686.973	92.768.697	92.768.697	185.537.394
511 - Ajuste IRACIS	2011	1.130.372.162	113.037.216	113.037.216	226.074.432
551 - Ajuste contravención	15/11/2012	0	0	0	1.000.000
TOTAL GENERAL		18.583.142.876	1.767.251.643	1.767.251.643	**3.535.503.286**

A los montos de los tributos determinados 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 Nº 125/91.

Art. 3° **NOTIFICAR** conforme al artículo 200 de la Ley Nº 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. 4° **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. 5° **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN