



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

Asunción,

VISTO: El expediente N° y otros del sumario administrativo caratulado: “**DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FISCAL (DGGC) S/ INFORME FINAL DAF N° C/”**;y,

CONSIDERANDO: Que mediante Orden de Fiscalización Puntual N° del 18/06/2010, posteriormente ampliada en su plazo por Resolución de Ampliación de Fiscalización N° del 05/08/2010, fue dispuesta la verificación del IVA General de los periodos fiscales de junio a diciembre/2008 y de enero a diciembre/2009 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2008 y 2009 de la firma, con **RUC DV**.

Durante la Fiscalización Puntual los auditores de la **SET** detectaron las siguientes irregularidades: **a)** Utilización indebida del crédito fiscal en los periodos fiscales de setiembre a diciembre/2008 y de enero a abril/2009, ya que los gastos registrados no estaban documentados; **b)** Comprobantes de compras con timbrados vencidos o no válidos; **c)** Gastos exentos del IVA registrados como gravados; **d)** Ventas efectuadas bajo el Régimen de Turismo, sin cumplir con lo establecido en el Art. 10 de la Resolución N° 1021/05.

Como consecuencia de las inconsistencias detectadas en la Fiscalización Puntual, la **SET** mediante Nota N° del 27/10/2010 y Resolución de Ampliación de Plazo de Fiscalización RP N° del 13/04/2011, ordenó la Fiscalización Integral de, referente a la liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales de junio a diciembre de 2008 y de enero a diciembre de 2009 y del Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) de los ejercicios fiscales de 2008 y 2009.

Los documentos requeridos por la **SET** fueron presentados de manera gradual por la firma contribuyente, razón por la cual mediante Nota DGGC N° del 14/04/2011 se le intimó a que presente los comprobantes de ventas faltantes, a lo que esta por expediente N°, respondió que “*realizó la verificación de las documentaciones entregadas, corroborando que los originales del mes de agosto/2009 fueron completamente presentados y refirió que la única forma para arrimar los documentos de respaldo es reimprimiendo la totalidad de los comprobantes de ventas, aclarando que el sistema informático, por seguridad no admite que el dato del timbrado sea modificado a la fecha de la reimpresión, por lo que el número de timbrado corresponde a la actual y vigente a la fecha de presentación*”. Con esta afirmación, implícitamente admitió que no proporcionó la totalidad de las facturas “Contado”, emitidas en el mes de agosto/2009, y a pesar de haber “procedido a la reimpresión”, los auditores de la **SET** constataron una diferencia de G 3.285.715.477, situación que se observó también en los demás periodos controlados.

Los auditores de la **SET**, expusieron los resultados de la Fiscalización Integral en el Informe Final de Auditoría DAF N° del 10/10/2011, en el cual denunciaron las siguientes situaciones:

- I. Ventas registradas como exentas pero sin cumplir con los requerimientos establecidos en la Resolución N° 1021/05, Art. 10, (no se identificó al cliente por el nombre y número de documento ni país de origen; tampoco se verificó el Número Especial del contribuyente en la DNA);
- II. Ventas gravadas a la tasa del 5% debiendo ser al 10% (productos electrónicos a la tasa del 5%);
- III. Facturas reimpresas (a través de su sistema informático) pero con montos diferentes a los consignados en los originales, por ejemplo la Factura Contado N°, en el original el monto de la operación asciende a US\$ 365.11 (G 1.847.475) mientras que en la reimpresión es de US\$ 277.15 (G 1.402.363);
- IV. La vulnerabilidad del sistema informático en cuanto a la emisión de facturas contado;
- V. Facturas emitidas por la firma sin valor o con valor muy inferior al costo de adquisición de las mercaderías;
- VI. Omisión de ventas, se constató que los comprobantes emitidos por, ubicado en el patio de comidas de no se encuentran en la base de datos de la empresa fiscalizada;
- VII. Facturas emitidas por la firma RUC, dentro del predio de – Patio de comidas, que utilizan el timbrado autorizado a como autoimpresor. Conforme al control paralelo realizado a, se constató que la misma presentó sus declaraciones juradas determinativas sin movimiento;
- VIII. Doble facturación emitida por, identificada en la Factura N° con Timbrado N° de fecha 30/04/2010.

Considerando todas estas circunstancias, los auditores de la **SET** aclararon que la reliquidación del **IVA** se realizó desde el periodo fiscal de setiembre/2008 hasta diciembre de 2009, para lo cual tuvieron en cuenta los comprobantes de ventas presentados, la Base de Datos de los Comprobantes de Ventas de y las Declaraciones Juradas, y de la misma surgieron saldos a favor del Fisco en los periodos comprendidos entre mayo de 2009 y diciembre de 2009. Indicaron además, que las compras impugnadas en el IVA correspondientes a los periodos comprendidos entre setiembre y diciembre de 2008 ascienden a G 2.533.274.883, por lo que la firma debe rectificar su Declaración Jurada, Formulario N° 101, Número de Orden, presentada el 25/05/2009, a fin de exponer la realidad de los hechos económicos.

Con relación al **IRACIS** del ejercicio fiscal 2009 los auditores de la **SET** precisaron que como consecuencia de la reliquidación surgieron diferencias a favor del fisco, pero que NO existen montos a ingresar por parte de la firma, ya que estas diferencias fueron cubiertas con las retenciones (saldo financiero) que la firma tenía a su favor. De igual manera, deberá efectuar la rectificación de sus Declaraciones Juradas a fin de que los saldos sean expuestos conforme a la realidad de los hechos económicos.

De acuerdo a lo expuesto, los auditores de la **SET** sugirieron el ajuste a favor del Fisco que asciende a **G 50.068.877.070 (Guaraníes cincuenta mil sesenta y ocho millones ochocientos setenta y siete mil setenta)**, suma que incluye el IVA General de los periodos fiscales de mayo a diciembre/2009; además de la multa del 100% sobre el monto del tributo defraudado, por adecuarse los hechos a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, todo ello según el siguiente detalle:



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

Cuadro 1- Liquidación efectuada por los auditores de la SET

Obligación	Periodos Fiscales	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Total a ingresar
521 - AJUSTE IVA	Mayo/09	1.297.904.661	1.297.904.661	2.595.809.322
521 - AJUSTE IVA	Junio/09	2.024.782.186	2.024.782.186	4.049.564.372
521 - AJUSTE IVA	Julio/09	3.104.927.352	3.104.927.352	6.209.854.704
521 - AJUSTE IVA	Agosto/09	2.650.153.715	2.650.153.715	5.300.307.430
521 - AJUSTE IVA	Setiembre/09	2.847.021.998	2.847.021.998	5.694.043.996
521 - AJUSTE IVA	Octubre/09	4.599.184.133	4.599.184.133	9.198.368.266
521 - AJUSTE IVA	Noviembre/09	4.064.321.455	4.064.321.455	8.128.642.910
521 - AJUSTE IVA	Diciembre/09	4.446.143.035	4.446.143.035	8.892.286.070
TOTAL GENERAL		25.034.438.535	25.034.438.535	50.068.877.070

SUMARIO ADMINISTRATIVO: ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

Debido a que **PSA** manifestó su disconformidad con los resultados de la verificación según consta en el Acta Final suscripta por su apoderada el 10/10/2011, el Departamento de Sumarios y Recursos (**DSR**) a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, instruyó el sumario administrativo, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

La firma sumariada a través de su representante convencional presentó su escrito de descargo negando los hechos denunciados, ofreció sus pruebas y argumento lo siguiente:

1) NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO

La firma indicó que *“la Administración en el fondo indubitadamente inició una fiscalización puntual, atendiendo que el control interno tiene como aspecto resaltante que se debe desarrollar utilizando las informaciones que para tal efecto el contribuyente proporciona de manera general en el cumplimiento de sus obligaciones, es decir con los datos que posea la Administración producto de las presentaciones generales, con lo que se aprecia una extralimitación de la facultad de fiscalización de la SET, además de que el Art. 31 de la Ley N° 2421/04 solo regula 2 tipos de fiscalizaciones puntual e integral.”*

La sumariada prosiguió diciendo que *“la firma fue fiscalizada ininterrumpidamente por todo un año menos un día, sencillamente se cambia el nombre del acto administrativo que se inicia el 18/06/2010 Orden de Fiscalización N° se solicitó exactamente los mismos documentos que ya fueron solicitados el 19/06/2009 y nuevamente el 23/09/2009, contestó que “ESOS” documentos ya obran en poder de la Administración desde el mismo inicio de la fiscalización. Se adicionan a los ya un año de fiscalización, pero aún resultó insuficiente para controla ry se dispuso otra prórroga por (45) días más, lo que supera toda expectativa e imaginación posible.”*

“La Fiscalización Puntual dispuesta por orden de Fiscalización N°, posteriormente ampliada y prorrogada por Resolución de Ampliación de Fiscalización N°, nunca ha concluido, por consiguiente no puede existir certeza de ninguna irregularidad, de ahí que la misma Orden de Fiscalización Integral N° del 27/10/2010, se denuncia a sí misma ya que vuelve a solicitar exacta y estrictamente todos y cada uno de los documentos que ya venía solicitando desde hace 16 meses atrás y que de hecho ya estaban en poder de la Administración. No existen Actas Finales de culminación o cierre de control interno.”

Respecto a lo argumentado por, el **DSR** señaló que el Control Interno fue dispuesto en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, así como en lo dispuesto en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04, el cual en su inc b) dispone: **“Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos”**

Con ello queda claro que previo a la orden de fiscalización, la Administración no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad en base a los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente se realizó en este caso.

Respecto a quela Fiscalización Puntual nunca ha concluido, el **DSR** indicó que dicha afirmación NO se ajusta a la verdad, ya que el resultado de la mismafue expuesto en el Informe Final de Auditoría N° del 27/10/2010 (fs. expediente). Con relación al inicio de la fiscalización integral sin haberse culminado la fiscalización puntual, situación que no se dio en este caso, el DSR señaló que de igual manera 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 Subsecretaría 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 el 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 demás Ministros, 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 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)

Sobre la extralimitación del plazo de la fiscalización, esta afirmación no es cierta. Al respecto el **DSR** señaló que los controles internos por parte de la **SET** no cuentan con un plazo para cerrar o finiquitar; en tanto que la Fiscalización Puntual y la Integral fueron desarrolladas dentro delos plazos estipulados en las normas vigentes ya que concluyeron en 87 días y 238 días respectivamente, por lo que la **SET** no se excedió en el plazo establecido en el art. 31 inc. b) de la Ley.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

El **DSR** indicó además, que los órganos jurisdiccionales en los últimos años han sentado postura con relación a la nulidad de los procedimientos administrativos al advertir que aun existiendo errores formales en el proceso de fiscalización (presentación fuera del plazo reglamentario) – situación que no se dio en este caso - dicha formalidad no es razón suficiente para declarar la nulidad y exonerar a la firma del pago de la deuda determinada. (Acuerdo y Sentencia N° del 15/07/2008).

Con base en lo expuesto, el **DSR** concluyó que resulta improcedente la nulidad pretendida por la sumariada, ya que la misma 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 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) DE LA IMPROCEDENCIA DE LOS HECHOS Y LA FALTA DE OBJETIVIDAD:

Señaló que *“lo requerido en ambos casos fue presentado íntegramente a la SET lo solicitado la primera vez y en dicha ocasión no se ha dejado constancia alguna de faltantes, máxime porque se trataba de originales de la empresa. Indicó que esa vez dijo que la única forma de “volver” a presentar es “reimprimiendo” de nuevo, con la expresa aclaración que ello conducirá inevitablemente a contener variaciones en las informaciones ya que el sistema informático no permite REPRODUCIR, sin alterar o modificar datos y solo se puede utilizar cierta parte de lo archivado informáticamente y no reproducir fielmente en su totalidad, y la SET apenas le otorgó un plazo “perentorio” de (48) horas y atendiendo el volumen que se precisaba “reimprimir”, entonces el resultado es la falta de coincidencia entre el original y reimpresso en los datos del cuerpo, aspecto que aun cuando los funcionarios se apersonaron en dicha oportunidad para realizar pruebas de impresión de facturación del día 28/10/2010 de una factura normal con N° y una reimpresión de facturaciones de días anteriores, han plasmado en el Acta de Constancia respectiva diciendo que no es posible la reimpresión de facturaciones de días anteriores una vez cerradas las cajas, por motivos de seguridad de la empresa, de igual forma lo han requerido.”*

Continuó señalando, con relación a las Facturas Re-impresas con montos distintos a los consignados en las copias de las facturas emitidas (Doble Facturación emitida por la firma), que *“los funcionarios con una supuesta prueba de haber detectado diferencias entre una original y otra reimpressa, realizaron el cotejo entre ambas y con ello “fabrican” irregularidades cuando se ha mencionado hasta el hartazgo que debido al formato informático resulta imposible reproducir una factura cuando la caja ya ha cerrado. El sistema no permite reproducir exactamente una factura ya emitida por motivos de seguridad.”*

Respecto a las facturas emitidas sin valor o de valor muy inferior al costo de adquisición de las mercaderías, indicólasmariada que *“se comparó una Factura de Compra emitida por en fecha 17/12/2008 en la que consta el precio de determinados productos adquiridos con una factura emitida por el 17/09/2009, es decir (10) meses después y con ello los auditores pretenden hacer creer que lo uno es producto y consecuencia directa del otro.”* Por otro lado refirió, que *“toda empresa es libre de vender al precio que le parezca siempre y cuando el mercado así lo permita, no hay ninguna regla que fije precios de ventas y menos aún que marque determinados márgenes de rentabilidad.”*

Sobre las facturas emitidas identificando al cliente y el total de ventas gravadas al 10%, manifestó que *“de la documentación que se menciona se puede apreciar de manera notoria y palmaria que se describe el RUC o identificador fiscal del adquirente lo que indica sin temor a errores que se trata de una persona que se halla inscrita en la Administración Tributaria como sujeto obligado de alguno de los impuestos establecidos en la Ley N° 125/91 y sus modificaciones.”*

Con relación a las facturas referentes a comidas emitidas por dentro del centro comercial, indicó *“la auditoría supuestamente comprobó que la emisión de este tipo de comprobantes no se encuentra en la base de datos de la empresa fiscalizada y que al no encontrarse se demuestra que estos documentos no se encuentran declarados como ventas en el formulario N°120 del IVA, nada más lejos de la verdad, y ello termina por fulminar la falta de certeza de las actuaciones ya que han solicitado los libros de compras y ventas del IVA, y sin embargo no han verificado en absoluto, pues de haberlo hecho resultaría que efectivamente fueron declarados, liquidados y abonados como corresponde. Por dicho motivo hasta resulta impropio referirnos a la intención de defraudación con que se pretende endilgar a la empresa; lo que si corresponde decir es que la empresa no tiene base de datos consolidada en su totalidad, sino que una es la referente al patio de comidas o restaurant y la otra es la del Shopping como tal, en el presente caso lo que se nos ha solicitado suministrar es la base de datos de tickets del shopping, no así lo del restaurant o patio de comidas.”*

Analizada esta última aseveración, el **DSR** señaló que sobre el fundamento de que el formato informático utilizado por la firma impide reproducir una factura por motivos de seguridad, resulta totalmente contradictorio ya que la Administración ha dictado normas a través de las cuales dispuso los requisitos y condiciones para la emisión de comprobantes de ventas y para el registro y archivo de la contabilidad de los mismos. (Decreto N°6539/05, Resolución 981/06, Resolución N° 412/2004 y Resolución General N° 23/09)

En efecto, la Resolución N° 981/06 *“Por la cual se establecen los procedimientos para la habilitación de empresas gráficas que elaboran documentos timbrados; autorización y timbrado de documentos que expedirán los autoimpresores y usuarios de máquinas registradoras, conforme al Decreto N° 6539/05”* en su artículo 7 establece: *“La SET autorizará como autoimpresores a los Grandes y Medianos Contribuyentes que cumplan con las siguientes condiciones: a) Que estén al día con sus obligaciones tributarias; b) Que declaren información detallada sobre el software que utilizan; c) Que el software utilizado cuente con mecanismos de seguridad y controles de auditoría y d) Que el sistema de facturación esté integrado al sistema de contabilidad declarado conforme a la Resolución 412/2004, o al menos a uno de los siguientes sistemas: inventarios, créditos y cobranzas, caja y bancos.”* (el subrayado es nuestro)

Asimismo, la Subsecretaría de Estado de Tributación emitió la Resolución N° 412/04, luego modificada por la Resolución General N° 23/09, las cuales establecen los siguientes requisitos y condiciones: i) que el programa permita obtener los datos requeridos por la Administración Tributaria, ii) que la Administración Tributaria tenga la posibilidad



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

de acceder directamente a los programas y a los datos de la contabilidad, **iii)** deberá ser avalado por un Contador Público certificando que el programa contempla las exigencias de la legislación vigente, **iv)** deberá contar con un informe técnico de la empresa o profesional proveedor del programa que **GARANTICE LA INALTERABILIDAD DE LA INFORMACIÓN**, **v)** el contribuyente deberá conservar la documentación completa del software de aplicación (in extenso).

Durante el proceso de fiscalización, los auditores de la **SET** constataron la existencia de notorias diferencias entre los comprobantes originales emitidos por la sumariada y las copias o reimpresiones de los mismos, emitidos bajo la figura del autoimpresor, además del incumplimiento de diversos requisitos técnicos ineludibles a los efectos de legitimar las operaciones informáticas, y dar certeza suficiente a los asientos y registros contables llevados a cabo bajo esa modalidad.

Si bien, las irregularidades detectadas y expuestas debidamente en el Informe Final de Auditoría son presunciones de hecho que admiten prueba en contrario; sin embargo la firma durante el sumario administrativo no pudo desvirtuar con pruebas fehacientes las irregularidades denunciadas, limitándose en cambio a esbozar en su defensa el hecho de que “por seguridad los registros informáticos de la firma no permiten la exacta reimpresión de los comprobantes de ventas”. Tampoco se expidió sobre las razones por las cuales la firma enajena mercaderías a una tasa distinta a la establecida en el Art. 91 de la Ley N° 125/91, ya que el mencionado artículo de la ley taxativamente cita los casos en los cuales se aplica la tasa del 5%.

En cuanto a lo alegado por que no suministró la base de datos del restaurant o patio de comidas porque la Administración solo requirió el suministro de la base de datos de tickets expedidos por el shopping, el **DSR** señaló que tal argumento resulta en demasía endeble, considerando que se ordenó la fiscalización de por lo que esta debió acercar la base de datos de todos los locales que forman parte de la firma sumariada, ya que la **SET** solicitó todos los documentos e informaciones referentes a las actividades de la contribuyente, sin excepciones, correspondientes a los ejercicios controlados. Igualmente resaltó que ni siquiera tenía declarada dicha actividad en la base de datos del RUC, recién el 08/04/2011 incluyó como actividad económica la de *“Restaurantes, parrillada, otros”*.

Con base a lo expuesto en los párrafos precedentes y ante la falta de pruebas que desvirtúen los hechos denunciados, ya que conforme a las normas vigentes, las pruebas de la inexistencia de la infracción constatada y denunciada por los auditores de la **SET** recae sobre la contribuyente, el **DSR** concluyó que al no desvirtuarlas se tienen por ciertos los hechos denunciados.

3) DEL HECHO IMPONIBLE Y LA REALIDAD ECONÓMICA:

Respecto a la impugnación de las ventas a extranjeros bajo el Régimen de Turismo, por no haber cumplido con los requisitos establecidos en la norma, argumentó la firma que *“la supuesta irregularidad a que hace referencia la Administración Tributaria tiene como único fundamento una presunción de hecho (de facto) y que como bien es conocido en el campo técnico jurídico a diferencia de las presunciones de derecho (iure et de iure), toda presunción de facto siempre admite prueba en contrario para arribar a la verdad material de los hechos, con prescindencia de la verdad formal; en sede Administrativa debe primar la búsqueda de la verdad material de los hechos en concordancia con los principios constitucionales de legalidad objetiva, establecida en el Art. 179 de la Carta Magna; por tanto como la presunción es de facto, admite todas las pruebas en contrario para demostrar y acreditar la realidad económica de la operación a la luz de la objetividad del hecho generador, y como también es obligación de las partes arribar a la verdad material de los hechos por encima de la mera formalidad, al acreditarse que los pagos por las ventas fueron realizados con tarjetas de créditos emitidas por entidades constituidas o domiciliadas en el exterior, ya que no cabe la más mínima duda que el fondo de la cuestión debatida se ha cumplido estrictamente conforme a la intención del legislador al implementar un régimen impositivo de esta naturaleza y no se ha causado ningún perjuicio fiscal.”*

Al respecto, el **DSR** indicó que el “Régimen de Turismo”, establece un tratamiento especial (Decreto N° 6406/05 y la Res. N° 1021/05) para las operaciones que son realizadas con los extranjeros, y como una excepción a la regla del IVA para beneficiarse de esta, la firma solicitó y aceptó voluntariamente acogerse al mismo, a los efectos de comercializar determinados bienes dentro del país, por lo que está obligada a cumplir con las condiciones establecidas en la regla de excepción, entre ellas, en los comprobantes de ventas se individualizan claramente al “extranjero comprador” con su correspondiente documento de identidad y nacionalidad, requisitos que NO fueron cumplidos por la sumariada, cuyo incumplimiento ha sido reconocido de manera expresa por la misma, ya que admitió *“no haber llenado los comprobantes de ventas con todos los datos requeridos”*.

El **DSR** refirió que no se está en presencia de un simple incumplimiento de tipo formal, como lo señaló el representante convencional de la sumariada, sino ante una falta **que ataca la esencia misma del Régimen**, en el sentido que el objetivo del mismo es incentivar el turismo de compra en el país, otorgando exenciones solamente para el extranjero que adquiere determinados bienes sin el pago del IVA, por lo que la identificación del mismo constituye la base fundamental para su sostenimiento.

No obstante lo señalado, y considerando la realidad económica, el **DSR** indicó que siendo el local de la firma un lugar públicamente conocido, ubicado en el centro de una ciudad fronteriza de fácil acceso para los extranjeros (con frontera seca), es dable suponer que gran parte de sus ventas pudo estar dirigida a extranjeros. Por esta razón considerando que la Determinación inicialmente propuesta por los auditores de la **SET** considera que el 100% de sus ventas han sido efectuadas a residentes en el país, lo que no se condice con lo señalado anteriormente, a fin de tener una determinación más acorde a la realidad de los hechos, el **DSR** solicitó con relación a los periodos fiscales del 04 al 12/2009, periodos en los cuales la sumariada registró ventas exentas, según los datos obtenidos de los comprobantes registrados en su sistema informático (punto 4.3.2 “Ventas exentas no declaradas en su totalidad”, Informe Final de Auditoría DAF N°), al **Departamento de Asesoría Económica (DAE)** que informe el índice o la proporción de ventas a locales y extranjeros, de otros contribuyentes de similar naturaleza, y este informó que el 31,70% de las ventas son locales o de domiciliados en el país (fs. expediente). Consecuentemente, este dato fue tomado en consideración por el **DSR**, que procedió a reliquidar los tributos de dichos periodos, todo ello según el siguiente detalle:

Cuadro 2- Determinación del débito fiscal según sumario administrativo



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

Periodo Fiscal	Ventas exentas determinadas por la auditoria A	Ventas Gravadas determinadas por auditoria B	Total de Ingresos Gravados según auditoria C (A+B)	Índice de Vtas gravadas 31,70% D (C x 31,70%)	Total de Ingresos gravados s/ DSR E=D	Ajuste por devoluciones 10% s/ auditoria F	Débito Fiscal G (E + F X 10%)
abr-09	7.621.214.546	4.463.412.996	12.084.627.542	3.830.826.931	3.830.826.931	14.003.971	384.483.090
may-09	20.512.936.649	6.132.364.577	26.645.301.226	8.446.560.489	8.446.560.489	20.495.803	846.705.629
jun-09	21.308.686.245	7.301.366.445	28.610.052.690	9.069.386.703	9.069.386.703	53.768.538	912.315.524
jul-09	32.489.499.327	9.741.436.335	42.230.935.662	13.387.206.605	13.387.206.605	89.900.119	1.347.710.672
ago-09	26.087.695.077	9.253.025.529	35.340.720.606	11.203.008.432	11.203.008.432	58.103.138	1.126.111.157
sep-09	26.480.909.409	12.848.152.390	39.329.061.799	12.467.312.590	12.467.312.590	5.147.838	1.247.246.043
oct-09	38.722.284.625	20.450.824.570	59.173.109.195	18.757.875.615	18.757.875.615	69.111.730	1.882.698.734
nov-09	30.382.096.806	21.463.845.418	51.845.942.224	16.435.163.685	16.435.163.685	143.030.824	1.657.819.451
dic-09	41.932.553.970	21.639.940.879	63.572.494.849	20.152.480.867	20.152.480.867	51.632.644	2.020.411.351

Cuadro 3- Reliquidación de los tributos según sumario administrativo

SALDO TÉCNICO					SALDO FINANCIERO					
Debito Fiscal s/ DSR a	Crédito Fiscal S/ auditoria b	Saldo a favor del contribuyente del periodo anterior c (d del periodo anterior)	Saldo a favor del contribuyente a trasladar d (b+c-a)	Impuesto determinado E (a-b-c)	Saldo del periodo anterior F	Retenciones computables s/ Form 120 presentado por G	Sub total a favor Contribuyente H (F+G)	Impuesto liquidado I (=E)	Saldo a favor Contribuyente J (H-I)	Saldo a favor del Fisco K (I-H)
384.483.090	343.250.895	1.630.881.808	1.589.649.613	-	-	48.628.006	48.628.006	-	48.628.006	-
846.705.629	387.245.806	1.589.649.613	1.130.189.790	-	48.628.006	168.427.722	217.055.728	-	217.055.728	-
912.315.524	615.920.746	1.130.189.790	833.795.011	-	217.055.728	23.243.478	240.299.206	-	240.299.206	-
1.347.710.672	811.708.071	833.795.011	297.792.410	-	240.299.206	314.340.042	554.639.248	-	554.639.248	-
1.126.111.157	644.535.537	297.792.410	-	183.783.210	554.639.248	243.131.312	797.770.560	183.783.210	613.987.350	-
1.247.246.043	792.098.470	-	-	455.147.573	613.987.350	293.023.241	907.010.591	455.147.573	451.863.018	-
1.882.698.734	991.324.550	-	-	891.374.185	451.863.018	331.784.750	783.647.768	891.374.185	-	107.726.417
1.657.819.451	738.652.016	-	-	919.167.435	-	392.192.175	392.192.175	919.167.435	-	526.975.260
2.020.411.351	1.406.200.288	-	-	614.211.063	-	505.703.678	505.703.678	614.211.063	-	108.507.385

Cuadro 4- Impuesto y Multas a Ingresar como resultado de la reliquidación impositiva

Periodos Fiscales	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Totales
oct-09	107.726.417	107.726.417	215.452.834
nov-09	526.975.260	526.975.260	1.053.950.520
dic-09	108.507.385	108.507.385	217.014.770
TOTAL GENERAL	743.209.062	743.209.062	1.486.418.124

4) PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIÓN Y PERENCIÓN DE INSTANCIA.

La sumariada, solicitó se declare la perención o caducidad de la instancia que se produjo dentro del sumario administrativo que fue instruido el 28/10/2011, por haber transcurrido en exceso el plazo de 70 (setenta) días establecido en el procedimiento legal contenido en la Ley impositiva (cuatro años) para culminar el proceso sumarial, y de los seis meses previstos en la Ley N° 4679/12 de Trámites administrativos para el mismo efecto. Igualmente, peticionó se declare la prescripción de los periodos fiscales en virtud al artículo 164 de la Ley N° 125/91, en razón de que han transcurrido los cinco años desde la interrupción del plazo de prescripción producida con la firma del Acta Final.

Con relación a la prescripción invocada por la contribuyente, el **DSR** señaló que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria, la prescripción de la acción para el reclamo de las sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 164 de la Ley N° 125/91: *“La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse...La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...”*. El artículo 165 del mismo cuerpo legal, establece las causales de interrupción del plazo para que opere la prescripción.

Al respecto, el **DSR** señaló que el Art.165 de la Ley N° 125/91 dispone que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final, porque en el caso particular la misma fue suscripta por la apoderada de la firma el 10/10/2011 (Foja del expediente), por lo que las deudas denunciadas no se encuentran prescriptas y corresponde por tanto su reclamo, pues no ha transcurrido el plazo establecido en la Ley.

El **DSR** indicó que la Corte Suprema de Justicia, mediante Acuerdo y Sentencia C.S.J N°, Juicio "C/ RESOLUCIONES N° DE FECHA 1° DE JUNIO DE 2006 Y LA N° DEL 28 DE AGOSTO DE 2006, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION", compartió el criterio asumido por la Administración Tributaria respecto a la forma de efectuar dicho cómputo. 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: *“...En ese sentido, encuentro que las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de computo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos” (sic).*

Por otro lado, el **DSR** señaló que la caducidad de la instancia administrativa no es procedente, ya que los plazos señalados en el procedimiento de determinación tributaria y de sanciones contemplados en los artículos 212 y 225 de la Ley no son *“perentorios”*, por lo que *“no caducan por ministerio de la Ley”*. Indicó también, que aún en el caso en que fuere aplicable la Ley de Trámites Administrativos, la misma fue planteada incumpliendo los términos del artículo 6 de la Ley N° 4679/12, que exige que medie urgimientos de trámite por parte de la contribuyente, lo que NO SE DIO EN ESTE CASO.

Conforme a lo señalado, el **DSR** concluyó que es categórico que no operó ni la perención de los plazos ni la caducidad de la instancia, y recordó a su vez que de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 176 del Código Procesal Civil, el cual es de aplicación supletoria en la presente causa, esta no se produce *“inc. c) Cuando los procesos estuvieron pendientes de alguna resolución y la demora en dictarla fuere imputable al Juez o Tribunal”*, por lo que conforme a la citada norma, a la doctrina y a la jurisprudencia sostenida por los órganos jurisdiccionales, desde el momento en el que el juicio –en



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

nuestro caso el sumario administrativo— se encontraba en estado de autos, consecuentemente deja de correr el término o cómputo para alegar la perención.

5) CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES

Con respecto a la justificación de la calificación de la infracción tributaria y la multa propuesta por los auditores en el Informe Final de Auditoría, en el presente caso se comprobó, por las actuaciones y los documentos obrantes en autos, una evidente contradicción entre los documentos y las declaraciones juradas del IVA de la sumariada (**Art. 173, numeral 1**); además se probó la presentación de declaraciones que contenían datos falsos (**Art. 173, numeral 3**); así como el suministro de informaciones inexactas sobre las actividades concernientes a las compras y gastos (**Art. 173, numeral 5**).

Se comprobaron igualmente, la existencia de maniobras, efectuadas por la firma y el perjuicio fiscal: motivo por el cual la conducta de se subsume en lo tipificado en el Art. 172 de la ley N° 125/91 que dispone: "*Defraudación, Incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del fisco...*" en concordancia con el Art. 174 de la Ley 125/91 que dispone: "*...Presunciones de defraudación: Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:12) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados...*", en consecuencia el **DSR** concluyó que corresponde aplicar la multa en concepto de defraudación del 100% del tributo defraudado.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR** recomendó **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Informe Final de Auditoría DAF N° del 10/10/2011, ya que si bien se confirmaron los hechos denunciados, varió la liquidación efectuada por los auditores.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas en la Ley N° 125/91,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

- Art. 1. DETERMINAR** el IVA General de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre/2009, de la contribuyente, con **RUC DV**, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución.
- Art. 2. CALIFICAR** la conducta de la contribuyente como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el artículo 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa del 100% del tributo defraudado.
- Art. 3. ORDENAR** la percepción de la suma de **G 1.486.418.124 (Guaraníes mil cuatrocientos ochenta y seis millones cuatrocientos dieciocho mil ciento veinticuatro)**, suma que incluye el IVA General de los periodos fiscales de octubre noviembre y diciembre/2009; además de la sanción cuya aplicación recomendaron de multa del 100% sobre el monto del tributo defraudado, por adecuarse los hechos a lo expuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTOS Y MULTAS A INGRESAR COMO RESULTADO DE LA RELIQUIDACIÓN IMPOSITIVA (CUADRO 4)

Periodos Fiscales	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Totales
oct-09	107.726.417	107.726.417	215.452.834
nov-09	526.975.260	526.975.260	1.053.950.520
dic-09	108.507.385	108.507.385	217.014.770
TOTAL GENERAL	743.209.062	743.209.062	1.486.418.124

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 N° 125/91.

- Art. 4. NOTIFICAR** a la firma contribuyente conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados.
- Art. 5. COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN