



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL
Asunción,

VISTO: El Recurso de Reconsideración presentado por la firma contribuyente con **RUC** , en contra de la Resolución Particular N°, del , mediante el expediente ; y,

CONSIDERANDO: Que el presente recurso se interpuso en tiempo y forma de acuerdo a lo establecido en el Art. 234 de la Ley N° 125/91, por lo que corresponde su tratamiento y consideración.

La firma fue fiscalizada en el año , y mediante el Informe de Auditoría N° del , los auditores denunciaron el incumplimiento de las obligaciones del IRACIS correspondientes a los ejercicios fiscales de a ; y del IVA de los periodos comprendidos entre a , más las multas por defraudación y por contravención, por un total de **G**

Como el contribuyente no estuvo de acuerdo con los resultados de la fiscalización, se llevó cabo el sumario administrativo que concluyó con el dictado de la Resolución Particular N° , cuya reconsideración fue solicitada por . Por medio de dicha Resolución, se confirmó parcialmente el informe de auditoría; se determinaron las obligaciones mencionadas y se aplicaron las respectivas multas, conforme al siguiente detalle:

Periodo Fiscal	Concepto - Impuesto	Monto imponible	% de Impuesto	Ajuste del Impuesto	Multa	Total Ajuste
CONTRAVENCIÓN						
TOTALES						

La firma expresó sus agravios, los cuales se analizan a continuación:

1. Competencia del órgano que elaboró la fiscalización: La firma señaló que los trabajos de fiscalización y el correspondiente informe fueron realizados por funcionarios de la Oficina de Investigación Tributaria y Detección del Fraude, y no por la Dirección General de Fiscalización Tributaria, por lo que manifestó que se trata de una intervención irregular, ya que no fue realizada por el órgano competente, y concluyó que el referido informe adolece de una nulidad intrínseca insanable.

Con relación a este punto, es importante tener en cuenta que el Art. 189 de la Ley N° 125/91 dispone que la SET tiene las más amplias facultades de administración y control de los tributos que se encuentran a su cargo, entre ellas la de realizar inspecciones a los contribuyentes. Además, la Ley N° 2.421/04 reafirma esta facultad al autorizarle a fiscalizar y controlar el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, sin excepciones, lo que implica que esta facultad puede ser ejercida a través de cualquiera de sus



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL
dependencias, conforme a su estructura orgánica.

En este sentido, el entonces Dpto. de Investigación Tributaria y Detección del Fraude, de acuerdo a la Resolución MH N° 114/2007, estaba facultado legalmente para realizar en aquella oportunidad las verificaciones que posteriormente dieron lugar a la determinación que hoy se recurre.

Además, resulta improcedente atacar la nulidad del proceso, ya que las mismas existen en la medida en que se haya ocasionado un perjuicio concreto al impugnante y en este caso, la recurrente no demostró que la fiscalización le haya causado dicho agravio real a su derecho, por el contrario, la misma ejerció plenamente su derecho a la defensa durante toda la etapa sumarial, no solo presentando sus pruebas, sino participando activamente en el diligenciamiento de las mismas.

En base a lo señalado, no corresponde hacer lugar a la nulidad de las actuaciones del Departamento de Investigación Tributaria y Detección del Fraude, tal como lo planteó la contribuyente.

2. Se consideró para la determinación el monto de la venta de los vehículos que fueron enajenados en el año , es decir con anterioridad a los ejercicios fiscalizados: La firma señaló que en la determinación realizada por la SET se consideraron como ingresos gravados los montos de las ventas de determinados vehículos que ya fueron enajenados con anterioridad a los periodos fiscalizados, y por lo tanto solicitaron que esos montos sean excluidos.

Al respecto, el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR) confirmó que las supuestas ventas de tales vehículos durante el año no se encontraban respaldadas con comprobantes de venta, y la firma no presentó documento alguno u otros elementos que permitan dar certeza y probanza de las supuestas operaciones de venta realizadas en ese año. **Por esta razón, corresponde confirmar el acto administrativo en este punto.**

3. Vehículos que fueron considerados como vendidos, porque no fueron ubicados cuando se realizó el allanamiento: La recurrente manifestó que en el inventario realizado por la fiscalización se consideraron como vendidos y no declarados, algunos vehículos que fueron enajenados recién con posterioridad a la intervención fiscal. Por esta razón solicitó que los montos de dichas ventas sean excluidas de la determinación.

A fin de aclarar esta situación, el DSR solicitó a la firma, mediante la providencia N° del , los documentos que respaldaban las ventas de dichos vehículos, los cuales supuestamente fueron enajenados con posterioridad al allanamiento. La firma contribuyente presentó las facturas originales que respaldaban dichas operaciones y acompañó cada una de ellas, con las respectivas escrituras públicas, conforme se detalla a continuación:

Factura N°	Fecha	Chassis N°	Precio de Venta (sin IVA)	IVA	Periodo fiscal denunciado	Monto del IVA por periodo fiscal



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL

Total del débito fiscal IVA						

Por providencia N° del , el DSR remitió los antecedentes al Departamento de Asistencia Técnica (DAT), para que analice los documentos presentados y señale la incidencia de los mismos en la determinación practicada.

El DAT comprobó que los vehículos individualizados fueron enajenados efectivamente en fechas posteriores a los períodos fiscalizados, **por lo que recomendó que los montos relacionados y detallados precedentemente sean excluidos de la base imponible determinada en la RP N°**

4. Ventas realizadas por , indebidamente imputadas como ventas de : La firma señaló que tres de los vehículos cuyos valores de venta fueron considerados como ingresos de la misma, no deben considerarse como tales, ya que los mismos pertenecían a y fueron enajenados por ésta. Para probar dicha situación, presentó en la etapa sumarial las copias simples de las facturas que fueron emitidas por en el año , por un valor total de G

Al respecto, cabe señalar que tanto en la etapa sumarial como durante el trámite del presente recurso, el DSR solicitó a la firma que presente los documentos que avalen lo afirmado mediante la presentación de las facturas originales; los contratos; las escrituras y otros documentos respaldatorios. Sin embargo, **la firma no presentó documento alguno que pueda desvirtuar el hecho de que dichos vehículos realmente no le pertenecían. Por el contrario, los mismos se hallaban registrados en el inventario de la propia firma**

Por esta razón, el DSR se ratificó en el hecho de que los montos provenientes de las enajenaciones de los referidos vehículos, constituyen ingresos gravados para la firma

5. La firma reclamó el hecho de que se consideraron como vendidos los vehículos que estaban identificados en los contratos privados no firmados – por ambas partes o por el vendedor – y que por tal motivo fueron incluidos en la determinación de la Resolución recurrida.

La misma señaló que los montos referentes a la venta de algunos de estos vehículos concluyeron y han sido considerados como ingresos en sus declaraciones juradas rectificativas. Con relación a los montos de contratos que no fueron incluidos en sus rectificativas, manifestó que estos se tratan sólo de antecedentes de operaciones de compra-venta, las cuales nunca fueron concluidas realmente, por desistimiento de los interesados, o porque directamente optaron por otros vehículos.

Por providencia CJTT/DSR N° del se requirió a las escribanas , , y , la presentación de los contratos privados originales con certificaciones de firmas, que respaldaban las operaciones evidenciadas en los contratos que fueron identificados en el establecimiento de la contribuyente, los cuales contaban con la firma del comprador, no así con la del vendedor. Las mismas respondieron –separada e individualmente- que no guardaron las copias de los mismos porque no tenían la obligación de conservarlos y que los clientes llevaron sus respectivos documentos.

Posteriormente, el la firma presentó una planilla en la que detalló los contratos que no estaban firmados, pero respecto a los cuales fueron emitidas supuestamente las facturas, indicando los montos de cada una de las operaciones de venta, reconociendo con ello que esas ventas efectivamente fueron realizadas y por esa razón se allanó al pago del impuesto resultante de las mismas y solicitó expresamente que el cómputo de la mora y los intereses se realicen hasta esa fecha, señalando que el monto total de los impuestos ascendía a G , suma que incluye el IVA y el IRACIS de los ejercicios fiscales , y . **Estos montos ya se encuentran contemplados en la Resolución Particular N° , por lo que corresponde confirmarlos.**

En lo que respecta a las operaciones de venta que no fueron reconocidas por la recurrente, corresponde igualmente confirmarlas, por los motivos que se exponen detalladamente en el punto 9 de esta resolución.

6. La firma pretendió demostrar que el vehículo con chasis no fue vendido, presentando solo



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC, CONTRA LA RP N° DEL una impresión a color de imágenes del mismo.

Al respecto, el DSR en la etapa sumarial ya había señalado que no se puede reconocer la existencia de dicho vehículo en el domicilio de la firma por el solo hecho de presentar la fotografía del mismo, puesto que este simple elemento no es suficiente para acreditar que la venta no se realizó. **Por esta razón corresponde confirmar en este punto la RP N°**

7. La firma señaló que los fiscalizadores incurrieron en numerosos errores conceptuales y dejaron de considerar montos a favor de la misma en los traslados de saldos en las declaraciones juradas de un periodo a otro.

Referente a este punto, cabe señalar que ya en el sumario administrativo el DSR reconoció el saldo a favor del contribuyente del periodo, de **G**, el cual se tuvo en cuenta en la determinación del periodo fiscal. **Por lo que éste punto ya fue resuelto a favor de la firma, en la RP N°**

8. La firma señaló que los fiscalizadores interpretaron erróneamente la forma en que deben imputarse los créditos provenientes de las compras relacionadas a las operaciones de ventas de los vehículos usados y nuevos. Asimismo, manifestó que los fiscalizadores no tuvieron en cuenta que el formulario del IVA no prevé un campo para registrar las operaciones que son en parte gravadas y en parte exentas.

Al respecto, cabe puntualizar que la norma prevé que los créditos fiscales deben ser imputados directamente al tipo de operaciones que realiza la empresa (al 10%, al 5% o exenta), y sólo deben ser prorrateados indistintamente aquellos créditos que son comunes a todos ellos. El DSR verificó **las declaraciones juradas y confirmó que efectivamente se realizaron compras gravadas pero afectadas directamente a operaciones de ventas en parte gravadas y en parte exentas (ventas de vehículos nuevos y usados) y comprobó que el prorrateo de los gastos comunes se realizó en la medida de la afectación de los mismos al tipo de venta realizada.**

9. La recurrente señaló que los auditores no tuvieron en cuenta que antes de ordenarse la fiscalización puntual, la misma rectificó sus declaraciones juradas del IVA correspondientes a los periodos fiscales comprendidos entre y, e incluso abonó los tributos correspondientes.

A fin de dilucidar esta situación, el DSR por providencia N° del, solicitó a la recurrente la composición de los ingresos consignados en sus declaraciones juradas rectificativas del IVA de los periodos señalados y del IRACIS de los ejercicios fiscales, y. La firma contestó el requerimiento, presentando las planillas que contienen el detalle de dichos ingresos (fs. al del expediente N°).

Considerando que la empresa recurrente se dedica a la venta de vehículos nuevos y usados, por providencia N° del, el DSR solicitó que indique respecto a la planilla anteriormente presentada, cuáles vehículos usados fueron enajenados, indicando la proporción gravada del %, y no gravada del %.

El la firma presentó una planilla de ingresos de los referidos periodos y ejercicios fiscales, pero sin diferenciar la proporcionalidad que le requerida, sin embargo en esta oportunidad incluyó como vendidos, parte de los vehículos que fueron denunciados por la SET como ventas no declaradas (contratos sin firma), así como las fechas en las cuales se han emitido facturas en cada mes, y que según la propia contribuyente, fueron erróneamente excluidas de sus respectivas declaraciones juradas, tal y como se señaló en el punto 5 de esta resolución.

Por providencia DSR N° del se remitió el expediente al Dpto. de Auditoría Fiscal (DAF), para realizar un análisis técnico acerca de las documentaciones presentadas por la recurrente.

En su informe DAFT1 N° del, los auditores señalaron que solicitaron la comparecencia de un representante de la empresa a fin de informar sobre algunos aspectos relativos al movimiento comercial de la misma. En esta actuación, según Acta de Comparecencia del, concurrió el señor – Contador de la firma-, quien manifestó lo siguiente: *“los contratos sin firmar corresponden a vehículos de terceros, entregados a cuenta del valor del vehículo a adquirir de la playa de autos del contribuyente y que quedan en poder de este último para prueba, que al no existir negociación final entre comprador y vendedor es devuelto, deshaciendo la posibilidad de realizar alguna operación comercial. Los vehículos que son dejados en prueba pueden indistintamente guardarse en el establecimiento del contribuyente u otros establecimientos con los que el*



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL

mismo posee vínculo comercial". El mismo señaló además, que los documentos que tomó la firma contribuyente para realizar las declaraciones juradas rectificativas son los contratos firmados, las facturas y las declaraciones juradas anteriores.

De esta forma, se puede apreciar que ante la falta de documentaciones y aclaraciones por parte de la empresa afectada, en materia de la proporcionalidad de las ventas (nuevos/usados), así como la patente contradicción en cuanto a los ingresos documentados con contratos sin firmar (indistintamente, por ambos o sólo por el vendedor) finalmente adquiere relevancia la presentación efectuada por la propia contribuyente, quien en sus planillas reconoce expresamente los ingresos obtenidos durante los años analizados, ingresos éstos que contienen en parte, vehículos documentados con los contratos sin firmar.

Finalmente, por providencia N° del , se remitieron los antecedentes al DAT a fin de elaborar un informe contable concerniente a las pruebas y documentaciones arrojadas durante el proceso sumarial y en el recurso interpuesto.

En su informe DAT N° , dicho Departamento señaló que del análisis de la planilla de composición de los ingresos presentada por la firma (fs. al del Exp. N°), se detectó que no coinciden los montos consignados en la misma con los montos declarados en sus declaraciones juradas rectificativas del IVA, correspondientes a los periodos de a . En todos los periodos – según la planilla presentada por – son mayores los montos consignados en la misma que en su última rectificativa, es decir, el contribuyente no declaró todas las operaciones consignadas en su propia planilla.

El DAT señaló igualmente, que se procedió al análisis de las rectificativas del IVA desde el periodo hasta , presentados el , constatando que la firma aumentó sus ingresos en algunos periodos sin realizar modificación en sus compras ni en sus créditos fiscales, pero debido a que igualmente tenía saldo a su favor no resultó impuesto liquidado en todos los períodos fiscales. Por consiguiente, el DAT recomendó hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto, reconociendo los ingresos ya declarados en sus DDJJ rectificativas, según el siguiente detalle:

Incremento de ventas declaradas en las últimas rectificativas						
Periodo	Gravadas	Exentas		Periodo	Gravadas	Exentas



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL

Incremento de ventas declaradas en las últimas rectificativas						
Periodo	Gravadas	Exentas		Periodo	Gravadas	Exentas

Como se puede apreciar, los montos considerados en el presente punto abarcaron los periodos de hasta , y por tal motivo la liquidación inserta en la RP N° variará (a favor de la firma), necesariamente en dichos periodos, producto del proceso débito – crédito y del arrastre de los saldos de un periodo a otro.

10. Defraudación Fiscal. La firma señaló que es importante considerar que su conducta no significó algún perjuicio al Fisco, por lo que sin asumir ningún tipo de responsabilidad en los hechos investigados, a lo sumo podría eventualmente tomarse como una simple disminución de los créditos por tributos o de la recaudación, tal como se contempla en el Art. 177 de la Ley N° 125/91, debido a que la misma ha demostrado con las rectificaciones y pagos hechos con anterioridad a la fiscalización, su intención de no perjudicar al Fisco, y pudiendo considerarse como un error excusable, de hecho o de derecho, en base al cual haya considerado lícita la acción u omisión.

De acuerdo a los antecedentes obrantes en el expediente, mediante el dictamen N° del , el DSR concluyó que infringió la normativa tributaria porque comprobó la contradicción evidente entre sus documentos y las DDJJ, así como la exclusión de las ventas, lo que implicó una declaración incompleta de la materia imponible y que afectó el monto del tributo, tal como lo disponen los numerales 1) y 4) del artículo 173 de la Ley N° 125/91. Además, conforme a lo establecido en los numerales 10) y 12) del artículo 174 de la misma Ley, la firma no expidió las facturas por las ventas realizadas, así también se comprobó que emitió facturas por montos menores al valor real de la operación e hizo valer ante la Administración Tributaria, formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues la misma no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IVA y por el IRACIS, hechos verificados en el proceso sumarial mediante el análisis y la confrontación de contratos y de los inventarios. **Por estos motivos, corresponde confirmar la calificación de su conducta como defraudación, establecida en la RP N° del**

Finalmente, el DSR resaltó que para llegar a la determinación tributaria en el presente recurso, procedió a descontar las ventas ya declaradas en las últimas rectificativas conforme al punto 9 de la presente resolución; los montos de los vehículos vendidos con posterioridad a la fiscalización reflejados en el punto 3, y el reconocimiento de la totalidad de los créditos relacionados a la venta de los vehículos usados



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL
conforme al punto 8 del presente exordio. La diferencia resultante en el presente recurso, corresponde definitivamente a operaciones gravadas realizadas no declaradas. En consecuencia, corresponde dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

Art. 1º- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma , con **RUC** , en contra de la **RP N° del**

Art. 2º- **DETERMINAR Y PERCIBIR** la suma de **G ()**, en concepto del IRACIS de los ejercicios y , e IVA General de los periodos fiscales de y , , , , y , más las multas por defraudación y por contravención, de acuerdo al siguiente detalle:

A	B	C	D	E	F	G	H	I
Ejercicio o Período Fiscal	Impuesto	Monto Imponible	Tasa %	Ajuste Impuesto	Multa 100%	Multa	Total Ajuste	Monto de Impuesto allanado (*)
Contravención								
Totales								

*La columna I es al solo efecto de la liquidación de los intereses, los montos consignados en dicha columna están incluidos en la columna E.

Los intereses y la mora deberán ser calculados de la siguiente manera: a) Sobre el impuesto allanado, hasta la fecha del allanamiento ocurrido el , siempre y cuando la firma abone los montos reclamados dentro del plazo dispuesto en el artículo 3 de esta resolución; y sobre la diferencia a la que no se allanó, se computará hasta la fecha del pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley N° 125/91.

Art. 3º- **NOTIFICAR** con copia de la presente resolución en el domicilio de la firma a los efectos de que en el perentorio plazo de diez y ocho (18) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados.



MINISTERIO DE
HACIENDA



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

**POR LA CUAL SE HACE LUGAR PARCIALMENTE AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN
INTERPUESTO POR LA FIRMA CON RUC , CONTRA LA RP N° DEL**

Art. 4º- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN