



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

**POR LA CUAL SE DETERMINAN 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 22/03/2013, REFERENTE A LA VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN IVA GENERAL DE LOS PERÍODOS FISCALES DE 01 A 12/2010 Y 2011 E IRACIS GENERAL DE LOS EJERCICIOS FISCALES 2010 Y 2011”**, y;

**CONSIDERANDO:** Que mediante la Orden de Fiscalización N°, notificada el 09/11/2012, se dispuso la verificación de la obligación del IVA General y del IRACIS General de los períodos y ejercicios fiscales del 2010 y 2011 de la contribuyente, y se le requirió la presentación de los comprobantes de ingresos y de egresos, notas de crédito y de débito, comprobantes de retención, los libros diario, inventario y mayor, así como los despachos de importación, entre otros, los cuales fueron presentados.

Según el Informe Final del, los auditores de la SET constataron que la contribuyente declaró créditos fiscales sustentados en comprobantes de compras que no reúnen los requisitos establecidos en el inc. a) del Art. 86 de la Ley 125/91. Detectaron además, compras registradas en el libro de compras del IVA que no cuentan con respaldo documental; registros duplicados de compras y compras no registradas en el libro IVA y en las DDJJ, pero confirmadas por los proveedores, por cuya razón efectuaron una recomposición de sus créditos fiscales.

También comprobaron que algunas operaciones de ventas no fueron registradas en el libro de ventas del IVA, mientras que otras fueron anuladas sin haber cumplido los requisitos previstos en el Art. 55 del Decreto N° 6539/05 (S/anulación de comprobantes). Las referidas ventas fueron declaradas por los clientes en el Sistema Integrado de Recopilación de Datos Hechauká y posteriormente confirmadas mediante notas presentadas a la SET.

Para determinar el débito fiscal de las operaciones de ventas no declaradas, los auditores aplicaron al total de las compras efectuadas (s/comprobantes de proveedores y de la firma), la tasa del 30% de acuerdo al párrafo 9° del Art. 82 de la Ley N° 125/91. A los valores obtenidos, se adicionaron los montos de los ingresos declarados, para finalmente así obtener los ingresos gravados por el IVA.

En cuanto al crédito fiscal, los auditores consideraron los comprobantes presentados por la empresa y por los proveedores que cumplieron con los requisitos del Art. 85 de la Ley y el Art. 13 del Decreto N° 6806/05.

Por otro lado, debido a las diferencias existentes entre los ingresos obtenidos según la Auditoría de la SET y los ingresos declarados por la firma en el Formulario 101 del IRACIS de los ejercicios fiscales 2010 y 2011, los auditores determinaron la utilidad aplicando sobre dicha diferencia la tasa del 30% de conformidad al párrafo 9° del Art. 82 de la Ley.

En consecuencia, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal, el cual asciende a la suma de **G 275.647.524 (Guaraníes doscientos setenta y cinco millones seiscientos cuarenta y siete mil quinientos veinticuatro)**, suma que incluye el IVA General de los períodos fiscales de 06, 07, 08 y 09/2010; 07, 08 09, 11 y 12/2011 y el RACIS General de los ejercicios fiscales 2010 y 2011, más las sanciones cuya aplicación recomendaron de: a) multa por defraudación, por adecuarse el hecho a los presupuestos previstos en el Art. 172, Num. 4 del Art. 173 y Num. 10 y 12 del Art. 174 de la Ley N° 125/91; y b) multa por contravención establecida en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo al Art. 1° inc. a) de la Resolución General N° 51/2011, según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo Fiscal	Base Imponible	Impuesto 10%	Multa 100%	Total
IVA General	06/2010	23.285.930	2.328.593	2.328.593	4.657.186
IVA General	07/2010	132.210.730	13.221.073	13.221.073	26.442.146
IVA General	08/2010	158.477.120	15.847.712	15.847.712	31.695.424
IVA General	09/2010	28.325.960	2.832.596	2.832.596	5.665.192
IVA General	07/2011	272.359.840	27.235.984	27.235.984	54.471.968
IVA General	08/2011	47.763.990	4.776.399	4.776.399	9.552.798
IVA General	09/2011	36.724.680	3.672.468	3.672.468	7.344.936
IVA General	11/2011	4.362.140	436.214	436.214	872.428
IVA General	12/2011	348.142.060	34.814.206	34.814.206	69.628.412
IRACIS General	2010	110.032.600	11.003.260	11.003.260	22.006.520
IRACIS General	2011	211.552.570	21.155.257	21.155.257	42.310.515
Contravención					1.000.000
<b>Totales</b>		<b>1.373.237.620</b>	<b>137.323.762</b>	<b>137.323.762</b>	<b>275.647.525</b>



## RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_

### **POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC.**

Debido a que la contribuyente no manifestó expresa conformidad con los resultados de la verificación expuestos en el Acta Final del, por JI N° del 18/07/2013, se dispuso la instrucción del sumario administrativo a fin de precautelar las garantías constitucionales de la defensa y el debido proceso, 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.

El 27/08/2013, en la contestación del traslado la sumariada cuestionó aspectos formales del Acta Final, negó todos los puntos de la denuncia y señaló que en la etapa procesal oportuna presentaría las copias de las facturas cuestionadas. El 29/08/2013 ofreció pruebas y peticionó gestionar ante el Dpto. de Asesoría Económica un informe que permita determinar el índice o coeficiente de rentabilidad de empresas similares a ella, tanto del IVA como del IRACIS. El pedido fue atendido conforme a la Providencia DSR N° y el 30/01/2015, la Asesoría Económica informó que el índice de rentabilidad promedio de otros contribuyentes que tienen actividades relacionadas es del 55,0%, conforme a los datos extraídos del Sistema Marangatú, Formulario 101- Impuesto a la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales 2010 y 2011. El 07/07/2015, por JI N° el DSR llamó a autos para resolver.

### **ANÁLISIS Y CONCLUSIONES DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO**

**1. Nulidad del Acta Final.** La firma adujo que el Acta Final fue suscripta por el representante de la firma y los auditores identificados al inicio del documento (...), sin embargo, en la parte inferior derecha del acta y en la penúltima hoja, aparece una cuarta firma de una persona no individualizada al principio, por lo que esta situación provoca la nulidad del Acta y de todos los actos posteriores de conformidad al Art. 376 del Código Civil, según el cual el documento debe contener la firma del funcionario autorizante y la de todos los que aparezcan como partes o testigos.

Esta situación, según dijo no fue subsanada en el Informe Final del, ya que debió estar acompañado del Acta Final de acuerdo a lo establecido en el Art. 21 de la Resolución General N° 4/ 2008, de manera que hallándose el Acta viciada de nulidad, indefectiblemente el informe correrá la misma suerte.

En relación al argumento sostenido por la firma, el DSR concluyó de acuerdo a los antecedentes de autos, que las firmas consignadas en cada hoja del documento corresponden a los auditores y a la supervisora designados para la realización del trabajo según Orden de Fiscalización N° del 09/11/2012 (...). Si bien, el nombre de la funcionaria no fue consignado al inicio del Acta Final, sí lo está al final del documento en su carácter de supervisora, con lo cual según el DSR, el Acta adquiere suficiente validez teniendo en cuenta que los mismos ya habían sido formalmente designados en la citada orden de verificación (según consta a fs.).

Por otro lado, el DSR mencionó que las actuaciones de los auditores se ciñeron al procedimiento previsto en el Art. 20 de la Resolución General N° 4/2008, ya que una vez finalizados los trabajos citaron al contribuyente y pusieron a su conocimiento los resultados del control expuestos en el Acta Final.

Respecto a lo alegado por la firma de que el Acta debió acompañar al Informe Final, el DSR acotó que la sumariada interpretó erróneamente la norma, ya que en el Art. 21 de la misma Resolución, se establece el procedimiento interno que deben observar los auditores intervinientes una vez finalizado los trabajos y en ese sentido señala, que los auditores deberán presentar el Informe Final el día hábil siguiente al de la firma del Acta Final. No obstante, la copia del Informe Final se remitió a la firma con la notificación de la instrucción del sumario.

Por consiguiente, el DSR concluyó que el procedimiento seguido por los auditores se ajustó a los requisitos establecidos en los Art. 7, 20 y 21 de la Resolución General N° 4/2008, por lo que los argumentos expuestos en este punto, no tienen sustento.

**2. Créditos Fiscales sustentados en comprobantes que no reúnen los requisitos establecidos en el inc. a) del Art. 86 de la Ley 125/91 (Cuadro, Folio).** La firma adujo que la factura emitida por, reúne los requisitos establecidos en la reglamentación y con respecto al comprobante emitido por mencionó que rectificó dicha factura y emitió una válida, acompañando las copias autenticadas de las mismas.

Al respecto, el DSR mencionó en primer lugar que la Factura N° correspondiente a la firma, fue impugnada por los auditores porque la operación fue registrada como gravada en el libro IVA de compras, sin embargo, de acuerdo a la copia simple del documento obrante a folio, la operación se declaró en el campo de exentas. Además de ello, tampoco guarda relación con la actividad gravada teniendo en cuenta que la



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

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

factura se emitió por servicios de traslado terrestre al, situación esta que en el sumario no fue desvirtuada por la firma ya que la misma se limitó a señalar que cumplía con los requisitos de la reglamentación.

Con relación a la factura N° emitida el 15/07/2011 por la firma por valor de G 1.650.000, impugnada por la auditoría por tener el timbrado vencido y reemplazada durante el sumario por la copia autenticada de la factura N° de la misma fecha y valor, el DSR constató que dicho documento no es válido, según la consulta efectuada al Sistema Marangatú, porque la fecha de expedición se encuentra fuera del plazo de vigencia del timbrado, es decir, el timbrado entró en vigencia el 03/08/2011, mientras que la factura tiene como fecha de emisión el 15/07/2011.

En cuanto a la factura N°, impugnada por la auditoría por presentar la fotocopia simple del comprobante, la firma dijo que presentaría la copia autenticada para revertir lo denunciado por la auditoría, sin embargo, no lo hizo.

En consecuencia, el DSR concluyó que los argumentos y las evidencias presentadas parcialmente por la firma sobre algunas compras, no lograron revertir la denuncia de la auditoría en este punto, por lo que confirmó la utilización indebida de créditos fiscales sustentados en comprobantes que no reúnen los requisitos previstos en el inc. a) del Art. 86 de la Ley.

N° Comprobante	Fecha	Proveedor	Monto	Motivo impugnación	Pruebas presentadas en el sumario
	18/03/2010		220.000	Fotocopia simple del comprobante	No presentó
	30/03/2011		3.101.280	registrado como gravado en el Libro IVA Compras	No presentó
	02/05/2011		540.000	Está consignado a nombre de	No presentó
	13/05/2011		69.900	Compra particular	No presentó
	15/07/2011		1.650.000	Timbrado vencido	Documento no válido

**3. Compras registradas en el libro IVA Compras que no cuentan con respaldo documental (Cuadro, Folio).** La firma señaló en el descargo que presentaría los comprobantes de compras en la etapa procesal oportuna, sin embargo, solo presentó las siguientes facturas:

N° Comprobante	Fecha	Proveedor	Monto	Pruebas presentadas en el sumario	Verificación DSR
	08/4/2011		343.423	Copia autenticada comprobante	Monto a considerar reliquidación
	04/07/2011		47.041.787	Copia autenticada comprobante	No guarda relación con la actividad firma
<b>Total a descontar</b>			<b>47.385.210</b>		

Al respecto, el DSR constató que la factura emitida por se refiere a la adquisición de, los cuales no guardan relación con el giro comercial de la empresa (comercio al por mayor de productos diversos – expendio de bebidas), motivo por el cual no reconoció el crédito fiscal declarado en dicha factura.

En cuanto al comprobante emitido por, señaló que la contribuyente logró respaldar documentalmente dicha compra, por lo que deberá ser reconocido como crédito fiscal del período abril/2011.

**4. Compras duplicadas registradas en el libro IVA compras (Cuadro, Folio).** Según el DSR, la firma no formuló descargos ni ofreció pruebas en este punto, por lo que confirmó que corresponde excluir los montos duplicados correspondientes a las compras registradas de los periodos fiscales de 03 y 04/2010 y de 12/2011, conforme se detalla en el cuadro.

**5. Compras no registradas en el libro IVA Compras y en las declaraciones juradas respectivas (Cuadro, Folio).** La firma dijo que involuntariamente por un error interno de su administración, los comprobantes de compras detallados en los cuadros del Informe Final de Auditoría no fueron asentados en los libros de compra y en las declaraciones juradas del IVA, siendo que los mismos, pueden ser empleados para deducir créditos fiscales, costos y gastos.

El DSR señaló que con las afirmaciones de la contribuyente, existe un expreso reconocimiento de que las operaciones no fueron registradas ni declaradas, por lo que recomendó confirmar la denuncia en este punto.

**6. Ventas no registradas en el libro IVA ventas; ventas registradas pero anuladas sin que los comprobantes cumplan los requisitos previstos en el Art. 55 del Decreto N° 6539/05 y; ventas incorrectamente totalizadas en el libro de ventas del VA (Cuadros, Folios).** La firma refirió, que el



## RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_

### **POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA CONTRIBUYENTE CON RUC.**

original de la factura de venta N° no declarada en el libro IVA, se traspapeló, pero la misma nunca fue expedida. Dijo que en el momento procesal oportuno ofrecería como prueba la baja y el extravío de la mencionada factura, ya que la misma jamás pudo constituir un ingreso para su firma. Así también señaló que presentaría las facturas incorrectamente totalizadas en el mes de diciembre/2011.

En relación al punto, el DSR acotó que la auditoría detalló en el cuadro N° de fs. las facturas que no se hallaban registradas en el libro IVA de ventas y que supuestamente fueron anuladas, sin embargo la firma solo hizo referencia al extravío de una de ellas, pero no presentó evidencia alguna que permitiera corroborar esta situación, así como tampoco los originales y las copias de las demás facturas supuestamente anuladas.

En ese sentido, expresó que el Art. 55 del Decreto N° 6539/05 dice: *"Anulación de documentos: Procederá la anulación de documentos por fallas o errores producidos durante su expedición. En estos casos se deberá archivar cronológicamente el original y todas las copias del documento anulado"*.

Por lo tanto, debido a que la firma no pudo demostrar la anulación de las facturas cuestionadas con la presentación de los originales, duplicados y triplicados de las mismas, ya que tenía además la obligación de conservar toda la documentación de respaldo de sus actividades gravadas en forma ordenada acorde a lo establecido por el Art. 85 de la Ley, el DSR confirmó que dichas operaciones corresponden a ventas no declaradas.

Con respecto a las ventas supuestamente anuladas por la firma, pero confirmadas por los clientes a través de los datos del Sistema Hechauká y con las notas de contestación remitidas a la SET, la sumariada presentó copias autenticadas de 3 de las facturas individualizadas en el cuadro N° (fs.), N°, pero no así el original y ni las demás copias tal como lo establece el Art. 55 del Decreto N° 6539/05.

El DSR, destacó también que la firma no ofreció descargos ni aportó pruebas que pudieran desvirtuar las ventas incorrectamente totalizadas de los meses de enero y febrero de 2011 (Cuadro del Informe Final de Auditoría).

Por todo lo expuesto, el DSR recomendó confirmar la denuncia sobre las ventas no declaradas debido a que la firma no logró rebatir estos hechos con argumentos consistentes y pruebas contundentes.

**7. Determinación del débito fiscal.** La firma cuestionó el procedimiento utilizado por los auditores para determinar el precio de ventas de los productos adquiridos según comprobantes presentados por la firma y por determinados proveedores, aplicando la tasa del 30% prevista en el párrafo 9 del Art. 82 de la Ley N° 125/91, ya que no tuvieron en cuenta el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Dijo que no existe constancia alguna entre los antecedentes del retiro de los bienes detallados en los cuadros del informe denuncia.

En todo caso, de mantenerse esta tesitura, planteó que se determine un coeficiente de rentabilidad promedio más acorde al giro del negocio o a la realidad económica del mercado, que gira alrededor del 6,5%.

Al respecto, el DSR señaló que el nacimiento de la obligación tributaria según el Art. 80 de la Ley N° 125/91 se configura cuando ocurra el primero de los siguientes hechos: con la entrega del bien, la emisión de la factura o acto equivalente. En el caso analizado, el hecho quedó configurado con la emisión de la factura, ya que fueron detectados comprobantes de compras y ventas que no fueron registrados ni declarados.

En ese sentido, acotó que justamente para los casos en que no es posible determinar el precio de venta, la ley prevé para la determinación de la base imponible la aplicación de una tasa del 30% a los valores de costo de acuerdo al párrafo 9 del Art. 82 de la referida ley, por lo que concluyó que en el caso analizado, la determinación efectuada por los auditores se ajustó a la Ley.

**8. IRACIS.** La firma también planteó determinar la utilidad de los ejercicios 2010 y 2011 aplicando lo dispuesto por el Art. 211, Num 2 de la Ley N° 125/91, a fin de obtener un índice de rentabilidad acorde al giro del negocio o realidad económica, ya que según la misma está alrededor del 6,5%. Para el efecto, se petitionó al Dpto. de Asesoría Económica DAE realizar el cálculo respectivo.



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

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

De acuerdo al Informe remitido por el DAE, la rentabilidad en promedio de otros contribuyentes que tienen actividad relacionada es del 55,0%.

En relación a este tema, el DSR concluyó que la determinación efectuada por los auditores sobre la base del 30% arroja un resultado más acorde a la realidad económica, principio adoptado por nuestra Ley Tributaria en su Art. 247, por lo que recomendó confirmar la liquidación efectuada por los auditores de la SET para el IRACIS de los ejercicios fiscales 2010 y 2011.

**9. Calificación de la conducta.** La firma sostuvo que en la etapa procesal oportuna presentaría las pruebas con las cuales se podrá corroborar que la infracción más apta para la situación verificada, es la de omisión de pago.

A ese respecto, el DSR señaló que las pruebas ofrecidas por la firma durante el sumario, no fueron suficientes para desvirtuar la conducta tipificada por la auditoría.

Por consiguiente, concluyó que se cumplieron todos los presupuestos para calificar la conducta de la contribuyente conforme al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, pues quedó comprobada la contradicción entre las facturas, los registros contables y las declaraciones juradas, así como la exclusión de compras y ventas gravadas y, las declaraciones juradas de contenido falso (Num 1, 3 y 4 del Art. 173), ya que la misma no emitió facturas por la totalidad de las ventas y omitió registrar varias compras, además porque pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose las presunciones previstas en el numeral 10 y 12 del artículo 174 de la Ley N° 125/91. Estos hechos no pudieron ser rebatidos por la firma y con estas acciones provocó un perjuicio al fisco, el cual está representado por la suma de los impuestos que no ingresó, por cuyas razones el DSR sugirió la aplicación de multa en concepto de defraudación, equivalente al 100% del monto del tributo defraudado.

Respecto a la multa por contravención, establecida en el Art. 176 de la Ley N° 125/91, el DSR recomendó su aplicación de acuerdo a la Resolución General N° 51/2011, Art. 1°, inciso "a", atendiendo a que la contribuyente omitió llevar las documentaciones en las formas y condiciones establecidas por la reglamentación.

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

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN  
RESUELVE:**

**ART. 1° DETERMINAR** la obligación IVA General de los períodos fiscales de 06, 07,08, 09/2010 y de 07, 08, 09, 11 y 12/2011 y del RACIS General de los ejercicios fiscales 2010 y 2011 de la firma contribuyente, con **RUC** 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 Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% del impuesto defraudado y con una multa por contravención por no llevar las documentaciones en las formas y condiciones establecidas en la reglamentación, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley N° 125/91, en concordancia con el Art. 1° inc. "a" de la Resolución General N° 51/2011.

**ART.3° DISPONER** la percepción por parte de la contribuyente de la suma de **G 275.647.525 (Guananíes doscientos setenta y cinco millones seiscientos cuarenta y siete mil quinientos veinticinco)** en concepto de IVA General y de IRACIS General, así como los intereses y la mora los cuales deberán ser calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley N° 125/91, más las multas por defraudación y contravención, según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo Fiscal	Base Imponible	Impuesto 10%	Multa 100%	Total
IVA General	06/2010	23.285.930	2.328.593	2.328.593	4.657.186
IVA General	07/2010	132.210.730	13.221.073	13.221.073	26.442.146
IVA General	08/2010	158.477.120	15.847.712	15.847.712	31.695.424
IVA General	09/2010	28.325.960	2.832.596	2.832.596	5.665.192
IVA General	07/2011	272.359.840	27.235.984	27.235.984	54.471.968



TETĀ VIRU  
MOHENDAPY  
MOTENONDEHA  
MINISTERIO DE  
HACIENDA



TETĀ REKUÁI  
GOBIERNO NACIONAL  
Jajapo ñande raperã ko'ãga guive  
Construyendo el futuro hoy

RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_

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

IVA General	08/2011	47.763.990	4.776.399	4.776.399	9.552.798
IVA General	09/2011	36.724.680	3.672.468	3.672.468	7.344.936
IVA General	11/2011	4.362.140	436.214	436.214	872.428
IVA General	12/2011	348.142.060	34.814.206	34.814.206	69.628.412
IRACIS General	2010	110.032.600	11.003.260	11.003.260	22.006.520
IRACIS General	2011	211.552.570	21.155.257	21.155.257	42.310.514
Contravención					1.000.000
<b>Totales</b>		<b>1.373.237.620</b>	<b>137.323.762</b>	<b>137.323.762</b>	<b>275.647.524</b>

**ART.4°** **NOTIFICAR** a la firma conforme a lo dispuesto en el Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos que en el plazo de diez (10) días hábiles, y bajo apercibimiento de Ley, ingrese el monto de los impuestos determinados y las multas aplicadas.

**ART.5°** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**MARTA GONZÁLEZ AYALA**  
**VCEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**