

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación N° 00, y el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**) y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden Fiscalización N° 00, notificada el 27/09/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación de las obligaciones del IVA GENERAL de los periodos fiscales 06/2019, 01/2020, del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020; y a dicho efecto solicitó a **NN** que presente sus comprobantes de compras emitidos por los proveedores: XX con RUC 00, a lo cual dio cumplimiento de forma parcial y fuera del plazo establecido.

La fiscalización se originó a través de las investigaciones y cruces de informaciones realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO) de la **DGFT** quienes detectaron elementos que permitieron conocer la existencia de personas físicas inscriptas como contribuyentes cuyos datos habían sido utilizados al solo efecto de obtener comprobantes para su comercialización, simulando de esta manera operaciones económicas.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **SET** constataron que **NN** registró y declaró facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo cual respaldó sus créditos fiscales, costos y gastos en el IVA General, IRACIS General e IRE General, lo cual tuvo incidencia en la determinación de los tributos, todo esto en infracción a las disposiciones establecidas en los Arts. 7º, 8º, 22, 85, 86 de la Ley N° 125/1991 TA (en adelante la Ley); en concordancia con el Art. 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013, Arts. 8º, 14, 22, 88, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, Art. 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019 y el Art. 17 Decreto N° 6539/2005 modificado por el Decreto 10797/2013.

Por los motivos señalados los Auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley, ya que se cumplieron las presunciones de los Nums.1, 3 y 5 del Art. 173 y el Núm. 12 del Art. 174 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco. Además de los tributos defraudados, recomendaron aplicar una multa cuyo monto quedará establecido a las resultas del Sumario Administrativo, además de una multa por Contravención por el incumplimiento de sus deberes formales, específicamente por presentar lo requerido en la Orden de Fiscalización fuera del plazo, según el siguiente detalle:

IMPUESTOS	PERIODOS/EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.354.078	135.408	0
800 - AJUSTE IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL - REGIMEN GENERAL	2020	238.510.797	23.851.080	0
521 - AJUSTE IVA	06/2019	1.354.078	135.408	0
521 - AJUSTE IVA	01/2020	238.510.797	23.851.080	0
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	27/12/2022	0	0	300.000
TOTALES		479.729.750	47.972.976	300.000

*En el ejercicio fiscal 2020 se procedió al cambio de la denominación de los impuestos, pasando de 511 – AJUSTE IRACIS al 800 – AJUSTE IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL REGIMEN GENERAL.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 16/01/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, conforme lo establecen los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Cabe aclarar que la instrucción del Sumario fue notificada al correo electrónico declarado en el RUC, según consta a fojas 120 al 122 de autos.

Que, el contribuyente presentó su descargo en tiempo y forma, posteriormente mediante la Resolución N° 00 se abrió el periodo probatorio, etapa en la ofreció sus pruebas las cuales consistieron en los antecedentes que obran en autos, posteriormente por Resolución N° 00 se procedió al cierre del periodo probatorio y se pasó a la etapa de alegatos, en la cual presentó sus manifestaciones. Cumplidos los plazos legales el **DSR1**, mediante Providencia N° 00, llamó a autos para resolver.

Las cuestiones manifestadas por el contribuyente en su escrito de descargo fueron analizadas por el **DSR1**, las cuales se resumen en las siguientes:

Con relación a la fiscalización, **NN** manifestó: *"En el presente caso, tal como lo demostramos a través del presente descargo y/o de los documentos que integran el expediente administrativo, la fiscalización de la que fuimos objeto se inició en junio de 2022. En efecto, la arbitrariedad con la que obró la AT y la obviedad de la fiscalización ilegítima a la que sometió a mí parte, la llevó a confesar expresamente, a través de diversos documentos que integran el expediente administrativo, que se hallaba fiscalizando a mí parte, y que la estrategia consistente en denominar control interno a una verdadera fiscalización, la aplicó con el único fin de incumplir con las formas, plazos y procedimientos determinados en la ley para este tipo de verificaciones y, aun de cobrar una multa por contravención por la presentación tardía de copias documentos que ya obraban -y están- en poder de la AT. Queda claro que la AT pretendió disfrazar a la fiscalización que le realizó a mí parte con los "requerimientos de documentaciones" con el solo objeto de no ajustarse a las formalidades y plazo que le rigen para este tipo de controles... La AT, omitió denominarla fiscalización, con el único y evidente objeto de no someterse a las disposiciones legales y reglamentarias, estas últimas dictadas por ella misma, incumpliendo desde el inicio con la competencia, forma, procedimiento y plazos legales. El plazo de 45 días para finalizar la fiscalización acaeció en fecha muy anterior a la de la firma del Acta Final de Fiscalización" (sic).*

En relación a lo expresado por **NN**, es preciso mencionar primeramente que, los requerimientos de documentaciones a los que hace referencia fueron actos preliminares a las tareas de fiscalización, esto en el marco del Art. 189 de la Ley, a través del cual la misma Ley faculta a la **SET** a exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, así como del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, el cual en su inc. b) referente a las tareas de fiscalización 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".*

Cabe resaltar que en ningún momento se ha dicho que **NN** fue sometido a un control interno, por lo que se infiere que el contribuyente confunde

los términos control interno (como un proceso reglamentario de la RG. N° 04/08) y con la de controlar, como un proceso de verificación dentro de las facultades otorgadas por la Ley.

En ese sentido, en el propio Informe Final de Auditoría, sustento de este Sumario, se ha detallado que se trata de una "Fiscalización Puntual", respaldada a su vez por la propia Orden de Fiscalización N° 00, y no con los requerimientos de documentaciones a los que hace alusión **NN**.

Prosiguiendo, es preciso mencionar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia, en el Acuerdo y Sentencia N° 00 del 14/12/2021 el cual se pronunció sobre este punto de la siguiente manera: *"... queda claro que el procedimiento de fiscalización puntual no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sin con el acto administrativo en la que se justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que pueda surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el proceso de fiscalización puntual, esta fiscalización(control) se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el Art. 187 de la Ley N° 125/91 (modificada por la Ley N° 2421/04)",* criterio que refuerza la postura sustentada por el **DSR1**.

Respecto a la cuestión de fondo, expresó: *"Que, mi parte se reafirma en que efectivamente las operaciones comerciales declaradas por mi parte corresponden a erogaciones reales que están relacionadas al giro comercial de mi empresa unipersonal y, por lo tanto, son efectivamente operaciones que deberían ser computables como créditos fiscales, costos y gastos para la liquidación de las declaraciones juradas del IVA, IRACIS e IRE... Que, las facturas en cuestión fueron impugnadas por meras sospechas acerca de su legitimidad o en razón de que la AT supone que no se corresponden con la realidad material... Que, todas las facturas cuestionadas poseen timbrado válido, por ende todos los emisores superaron satisfactoriamente los controles de la AT en cuanto a inscripción en el RUC y obtención de timbrados para operar comercialmente... efecto, el informe se limita a señalar que las Facturas Timbradas y Válidas entregadas a **NN** por sus proveedores, son de contenido falso, sin que en primer lugar se haya probado este extremo, pues la simple declaración de una parte interesada cual es el emisor de la Factura no puede per se, no puede tener la envergadura suficiente para imputar un ilícito de la naturaleza que fuere a otra persona (física o jurídica) dicho esto tenemos las siguientes conclusiones... 1) LAS FACTURAS IMPUGNADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE*

FISCALIZACIÓN SON AUTÉNTICAS, TIMBRADAS POR LA AT Y POR LO TANTO VÁLIDAS (NO FUERON REDARGUIDAS DE FALSAS) 2) LA DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA IMPUGNA LAS FACTURAS AUTÉNTICAS Y TIMBRADAS POR SER SUPUESTAMENTE DE CONTENIDO FALSO... En este sentido, el argumento utilizado por los fiscalizadores es débil, por cuanto que el pago hecho en moneda de curso legal y fuerza cancelatoria ILIMITADA en todo el territorio de la República del Paraguay (Ley 489 del 29 de junio de 1995), es innegablemente válido, y no existe Ley posterior a la mencionada, que prohíba o limite siquiera proceder de esta forma" (sic).

*Sobre el mismo punto, agregó: "En definitiva, los gastos/costos de **NN** cumplen con el requisito de causalidad, son reales pues constituyen una erogación de tal carácter conforme surgen de los libros comerciales e impositivos de la firma, se encuentra debidamente documentados, son a precios de mercado, y se han pagado prácticamente en su totalidad AL CONTADO... La Dirección General de Fiscalización Tributaria ha cuestionado el contenido de las Facturas Timbradas por la AT y por ende válidas emitidas por los proveedores de **NN** y por esta vía pretende cuestionar la realidad de las operaciones efectuadas, pero no ha cuestionado la necesidad del gasto, a los fines de la generación de ganancias por parte de **NN**, no ha impugnado la contabilidad de **NN**, ni han impugnado los precios consignados en las Facturas que respaldan las operaciones, adecuándose su actuación a los principios constitucionales que rigen la materia y a las normas de liquidación del IRACIS/IRE y del IVA...En el mismo sentido, las facturas que la AT pretende invalidar constituyen documentos públicos que no pueden rendirse a la presunción de ser de contenido falso, por el solo hecho de que la AT así lo presuma más aún cuando los propios sistemas puestos a disposición de los contribuyentes por la AT los confirman como válidos.. En una palabra, desde el punto de vista tributario es la AT la que habilita -mediante la inscripción en el RUC y el timbrado- a un contribuyente a operar en el mercado". (sic).*

Respecto a las operaciones objetadas, y la supuesta veracidad de las mismas, el **DSR1** expresó que los auditores de la SET, dentro de los procesos de control realizaron las diligencias tendientes a verificación de los supuestos proveedores objetados, donde constataron que muchos de ellos tenían el mismo correo electrónico declarado, muchos de estos estaban ligados a mismo contador, XX quien es identificado como la supuesta cabeza del esquema, tampoco se ubicaron los domicilios declarados por estos y todos estos supuestos proveedores se encontraban vinculados entre sí, además de inconsistencias en la

presentación de DD.JJ. y pagos de estos. es por todo esto que los auditores de la SET confirmaron que estos supuestos proveedores no pudieron realizar las operaciones comerciales.

Por otra parte, el contribuyente no ha arrojado prueba alguna que permita demostrar fehacientemente que las operaciones hayan sido reales, solamente se limitó a manifestar que las mismas fueron abonadas en efectivo, cuestión que podría ajustarse, no obstante, es preciso remarcar que tampoco sustentó los mismos con órdenes de pago, constancia de retiro de los montos donde se constata que efectivamente los supuestos proveedores hayan retirado los montos pagados teniendo en cuenta el costo de los productos. Es por todo lo mencionado que el **DSR1** se ratifica en las impugnaciones realizadas por los auditores de la **SET**, en vista a que, como ya se expresó más arriba, **NN** no arrojó ni diligenció ninguna prueba que permita desvirtuar los hechos denunciados en el Informe Final cabeza de este sumario.

Con relación al otorgamiento de los timbrados, el **DSR1** remarcó que el análisis de los comprobantes se hace respecto al uso de facturas y no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con relación al contenido de las mismas, y a la realidad de los hechos, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos, esto conforme con lo señalado por el Art. 32 de la Ley, modificada por la Ley N° 5061/2013. Igualmente, el **DSR1** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, al sólo efectos de otorgar el timbrado, así mismo es pertinente mencionar que al realizar la verificación de comprobantes a través del Sistema Marangatu, este genera un mensaje que dice "*esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación*" lo que implica que el documento solamente cumple con las condiciones formales.

En lo que se refiere a la multa por Defraudación argumentó: "*Para que la Administración Tributaria pueda aplicar la multa por defraudación, la misma debió probar de manera fehaciente los tres elementos que hemos expuesto. La falta de uno de los mismos determina la improcedencia de la aplicación de la multa por defraudación... Destacamos que, todos los documentos que integran el expediente administrativo demuestran que no existió perjuicio fiscal alguno, es decir, no existe tributo alguno dejado de ingresar al fisco, y por lo tanto no existe base para aplicar multa alguna... Consideramos fundamental para la resolución del presente caso,*

el hecho de que las compras realizadas por mí parte impugnadas por los fiscalizadores fueron operaciones reales... La AT no ha producido una sola prueba de que las compras no existieron, solo expresaron meras suposiciones. En efecto, reiteramos, las compras fueron registradas en los libros contables de la firma" (sic).

Respecto a este punto, **DSR1** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, la 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 **NN** no pudo desvirtuar los hechos denunciados en el Informe Final de Auditoría N° 00, por lo que corresponde confirmar los tributos determinados.

Teniendo en cuenta los antecedentes de la fiscalización, las documentaciones obrantes en autos, el **DSR1** confirmó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus DD.JJ. créditos fiscales y gastos respaldados con dichos comprobantes que afectaron a la determinación del IVA General, IRACIS General e IRE General, por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos, en infracción a las disposiciones establecidas en los Arts. 7°, 8°, 22, 85, 86 de la Ley N° 125/1991 TA (en adelante la Ley); en concordancia con el Art. 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013, Arts. 8°, 14, 22, 88, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/19, Art. 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019 y el Art. 17 Decreto N° 6539/2005 modificado por el Decreto 10797/2013.

El **DSR1** concluyó que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley, ya que se cumplieron las presunciones establecidas en los Nums. 3 y 5 del Art. 173 y Núm. 12 del Art. 174 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del Art. 175 de la Ley, por lo que recomendó aplicar una multa equivalente al 200% del tributo defraudado, más una multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales, específicamente por presentar lo requerido en la Orden de Fiscalización fuera del plazo establecido, en infracción al Art.

176 Ley, concordante con el Art. 1° de la RG N° 13/2019, Num. 6, Inc. a) del Anexo de G. 300.000 (guaraníes trescientos mil).

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales otorgadas por la Ley N° 125/1991.

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente **NN** con RUC **00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2019	135.408	270.816	406.224
511 - AJUSTE IRACIS	2020	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	06/2019	135.408	270.816	406.224
521 - AJUSTE IVA	01/2020	23.851.080	47.702.160	71.553.240
551 - AJUSTE CONTRAVEN	27/12/2022	0	300.000	300.000
800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2020	23.851.080	47.702.160	71.553.240
Totales		47.972.976	96.245.952	144.218.928

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa por Mora conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** al mismo con una multa equivalente al 200% de los tributos dejados de ingresar más una multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme la RG N° 114/2017, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN