



RESOLUCION PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICA SANCIÓN A LA NN CON RUC 00.

Asunción,

VISTO: El expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la NN con RUC 00(en adelante MM), y;

CONSIDERANDO: Que mediante la Nota DAGC2 N° 00 notificada el 00, la SET a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC) dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 00 a 00 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 00 y 00; y para tal efecto requirió a la NN la presentación de sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, los cuales fueron presentados.

La verificación tuvo su origen en las investigaciones y cruces de informaciones realizados por el del Dpto. de Investigación Tributaria, el cual a través del Informe SET/IT N°00 del 00 informó que la NN presentó sus declaraciones juradas originales del IRACIS General y del IVA General sin movimiento; posteriormente, las rectificó consignando ingresos netos gravados con los siguientes saldos a favor del Fisco: ejercicio 00 G 336.591.080, y en el ejercicio 00 G 658.706.803, y de igual forma en el IVA consignando ingresos gravados de los cuales surgieron saldos a favor del Fisco.

El equipo auditor de la SET expuso los resultados en el Informe de Verificación N° 00 del 00, según el cual detectaron que la NN no declaró ingresos gravados por el IRACIS General en los ejercicios fiscales 00 y 00, situación que fue reconocida por la misma ya que durante el control dispuesto por la Administración Tributaria rectificó sus DDJJ registrando en ellas una diferencia de G 32.227.427 en el ejercicio fiscal 2013 y de G 33.454.055 en el ejercicio fiscal 00.

Los auditores de la SET realizaron el análisis de las fundamentaciones expresadas por la NN y de las DDJJ rectificativas las cuales fueron cotejadas con los comprobantes de ventas, las cuentas de ingresos gravados, exentos y los Estados Financieros. La primera rectificativa del IVA (00) y del IRACIS (00), fueron antes de la emisión de los requerimientos de documentaciones por parte de la SET y del inicio del control fiscal; la segunda rectificativa fue presentada para el IVA (00) rectificando y declarando ingresos no alcanzados por dicho impuesto, y para el IRACIS (00) rectificó y declaró ingresos donde se observaron diferencias en los ejercicios fiscales de 00 y de 00.

Igualmente, verificaron en el Sistema de Gestión Tributaria, "Documentos Adjuntos", el Balance General y el Cuadro de Resultados presentados por la NN, donde observaron los ingresos gravados que corresponden al Hotel Bourbon, representado por un porcentaje de Utilidad de G 6.731.821.658 del ejercicio fiscal de 00 y G 6.921.608.578 del ejercicio fiscal de 00, en coincidencia con los importes de las DDJJ rectificativas.

Finalmente, los auditores de la SET concluyeron que la NN incurrió en Defraudación y recomendaron por tanto la aplicación de una multa del 100% sobre las diferencias de los ingresos gravados del IRACIS declarados en la segunda rectificativa, considerando que fueron realizadas durante el control fiscal. Por lo que, en atención a que la NN obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, ya que declaró e hizo valer ante la SET datos inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, corresponde la aplicación de lo establecido en los artículos 172 y 175 de la Ley N° 125/91 (en adelante la Ley), de acuerdo al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO INGRESADO EN LA RECTIFICATIVA (diferencia entre 1ra. y 2da. Rectificativa)	MULTA POR DEFRAUDACIÓN DEL 100%
IRACIS GENERAL	2013	32.227.427	32.227.427
IRACIS GENERAL	2014	33.454.055	33.454.055
TOTAL		65.681.482	65.681.482

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la defensa y el debido Proceso, por J.I. N°00 del 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1) instruyó el sumario administrativo, conforme lo dispone el Art. 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la aplicación de sanción.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el DSR1 mediante J.I. N°00 del 00, llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la NN, así como todos los antecedentes fueron analizados por el DSR1, según se expone a continuación:

SUPUESTA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS (NULIDADES)

La NN arguyó la nulidad del proceso de control ya que: *"NO HA SIDO NOTIFICADA DE NINGUNA FISCALIZACIÓN PUNTUAL PRODUCTO DEL CONTROL INTERNO REALIZADO DE CONFORMIDAD A LA REGLAMENTACIÓN EN LA MATERIA, QUEBRANTANDO LOS FUNCIONARIOS INTERVINIENTES LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 4/08 – 3ª SECCIÓN – DE LAS FISCALIZACIONES PUNTUALES Y MODIFICACIONES, ADEMÁS SE HAN EXPEDIDO EN FORMA EXTEMPORANEA DE ACUERDO A LOS PLAZOS LEGALES ENUNCIADOS EN LA LEY 2.421/04 ARTICULO 31, REGLAMENTADO POR LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 25/14, SIENDO 120 DIAS HABLES PARA LA FISCALIZACION PUNTUAL, RAZON POR LA CUAL ESTA VICIADO DE NULIDAD ABSOLUTA EL INFORME DE VERIFICACIÓN N° 00 DE FECHA 00"*.

Sobre el punto, el DSR1 señaló que las actuaciones llevadas a cabo por los auditores de la SET fueron ejecutadas en el marco de los artículos 186 y 189 de la Ley, es decir, consistió en un Control Interno, el cual conforme a lo establecido en el inc. c del Art. 1° de la RG N° 04/2008, modificado por la RG N° 25/2014 *"... es la tarea de control que se basa en la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrá dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicación de sanciones cuando correspondan"*; el mencionado Control, a diferencia de la Fiscalización no tiene un plazo de duración predeterminado, por lo que el actuar de los auditores se ajustó a las reglamentaciones legales. Por tanto, concluyó que no existió la extralimitación del plazo indicado por la NN.

Además, el DSR1 mencionó que por Nota DAGC2 N°00 del 00 se solicitó a la contribuyente la presentación de documentos; desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado rigurosamente tales parámetros y



RESOLUCION PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICA SANCIÓN A LA NN CON RUC 00.

se adecuan a lo establecido en el Art. 196 de la Ley que dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso, por tanto SON PLENAMENTE VÁLIDAS.

Con base en lo expuesto, el **DSR1** 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.

Además, 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 verificación (extralimitación del plazo) – 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. Entre otros, se cita el Acuerdo y Sentencia N° 00 del 00, emitida por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.

SUPUESTA CADUCIDAD DE INSTANCIA

La **NN** alegó la caducidad de la instancia y señaló que: *“la jurisdicción administrativa consta de dos partes: a) el procedimiento meramente administrativo, que se realiza dentro de la propia administración donde la características es que la ADMINISTRACIÓN actúa de JUEZ y PARTE. Respecto de los sumarios administrativos para la investigación de hechos tipificados como falta grave en el desempeño de la función Pública, la Ley N° 1626 DE LA FUNCIÓN PÚBLICA en su Artículo 76 establece como plazo de caducidad de los mismos sesenta días, lapso en los que los sumarios deberán quedar concluidos, o en su caso caducos. b) El procedimiento contencioso administrativo, que se realiza ante el Tribunal de Cuentas, cuya caducidad es de tres meses. Pero en el caso para los sumarios o fiscalizaciones o control interno, como quiera llamarse, que se realizan en averiguación de eventuales infracciones tributarias ante la Subsecretaría de Estado de Tributación, la Ley N° 125/91 concordada con la Ley N° 2421/04, no establece específicamente ningún plazo de caducidad, permitiendo, sin embargo, con autorización la aplicación analógica de normas similares establecidas en cuerpos legales supletorias de acuerdo al Artículo 248...”*

El **DSR1** destacó que las normas aplicables a los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones son las previstas en los artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales concluyen con la emisión del Acto Administrativo de Determinación Tributaria. La determinación tributaria incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de control interno mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados y la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado, en tanto que en la instancia del sumario administrativo, estos hechos **deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas**, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y recién luego de todo ello, aplique las sanciones que correspondan tal como lo dispone claramente el Art. 225 de la Ley.

El **DSR1** señaló que la caducidad de la instancia alegada por la sumariada no es aplicable, ya que el proceso de control interno, como se mencionó en el punto anterior, no tiene un plazo mínimo ni máximo de duración. Además, el informe de los auditores de la **SET**, producto del control, no es vinculante al momento de resolver la cuestión, y justamente debido a ello, es que se instruyó el sumario administrativo a la **NN** a fin de que ella ejerza su derecho a la defensa y desvirtúe las irregularidades denunciadas, durante el cual se desarrollaron correcta y regularmente todas las etapas del proceso, situación que la sumariada no puede desconocer, ya que fue parte activa, solicitando la realización de las diligencias.

RECTIFICACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS

La **NN** refirió que *“ante el avance de los trabajos de verificación realizados por los funcionarios de la NN se ha constatado un error involuntario y que ha motivado una última rectificación de IRACIS en fecha 00 del PERIODO FISCAL 00 con ORDEN N° 00 y del PERIODO FISCCAL 00 con ORDEN N° 00, esto no ha sido realizado por alguna observación o solicitud de datos o revisión por parte de la Administración Tributaria, sino la continuación de los trabajos iniciados por el ente con anterioridad a las notas remitidas por el Fisco”*

Alegó además que: *“no se debe declarar la imputabilidad del contribuyente por la conducta desplegada, al presentar Declaraciones Juradas rectificativas por iniciativa propia ante la Administración Tributaria, pues no se ha notificado en debida forma a la NN de alguna revisión, inspección y fiscalización integral o puntual, pues solo se ha solicitado remisión de comprobantes de ingresos conforme a sus facultades regladas”* ...La **XX** manifestó que *“NO HA REALIZADO NINGÚN ACTO ANTIJURIDICO O CASOS PREVISTOS EN LOS NUMERALES 1, 4, 7, 8, 10, 11, 13 Y 14 DEL ARTÍCULO 174°...RAZÓN POR LA CUAL ESTA VICIADO DE NULIDAD ABSOLUTA LA MULTA DEL 100%...”*

La primera rectificativa del IVA (00) y del IRACIS (00), fueron antes de la emisión de los requerimientos de documentaciones por parte de la **SET** y del inicio del control fiscal; la segunda rectificativa fue presentada para el IVA el 00 y fueron modificados y declarados los ingresos no alcanzados por dicho impuesto, y para el IRACIS el 00 fueron corregidos y declarados ingresos donde se observó diferencias en los ejercicios fiscales de 00 y de 00.

El **DSR1** examinó las primeras declaraciones juradas rectificativas del IVA (00) y del IRACIS (00) y las comparó con la segunda rectificativa del IVA (00) y del IRACIS (00), y señaló que en el IVA fueron rectificadas y declarados los ingresos no alcanzados por dicho impuesto, y para el IRACIS fueron rectificadas y declarados ingresos gravados surgiendo saldos a favor del Fisco en los ejercicios fiscales de 00 y de 00

El **DSR1** también señaló que en **materia de rectificativas, se aplica lo dispuesto en el Art. 208 de la Ley, que establece que las declaraciones juradas podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la**



RESOLUCION PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICA SANCIÓN A LA NN CON RUC 00.

infracción en que hubiere incurrido el contribuyente. Indicó que en caso de que el contribuyente alegue error, “...tanto el error de hecho como el error de derecho conlleva la obligación del contribuyente afectado de probar fehacientemente la existencia del error invocado. La carga de la prueba la asume plenamente el contribuyente y la misma debe ser indubitable e incontestable. Esta exigencia se debe al carácter extraordinario de la situación invocada, en la cual se esgrime, en la mayoría de los casos una diferencia en el pago de impuestos...” (Revista Jurídica N° 2 Abogacía del Tesoro. ABT, Una visión jurídica desde el ámbito público”, página 140).

De esta forma, no habiendo la contribuyente probado el error ni de hecho ni de derecho previsto en el Art. 185 de la Ley, corresponde determinar su responsabilidad por el incumplimiento de la norma, Art. 7° de la citada Ley, ya que conforme a los elementos recabados durante la verificación y NO desvirtuados durante el sumario, el **DSR1** comprobó que la **NN** excluyó operaciones que implicaron una declaración incompleta de la materia imponible y que afecta al tributo (num. 4 del Art. 173) y además, suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, específicamente relacionadas a sus ingresos (num. 5 del Art. 173).

Por tanto, resulta irrefutable que la **NN** incurrió en Defraudación y que consecuentemente, le es aplicable la multa como sanción por esta infracción.

CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIÓN

Con respecto a la calificación de la infracción tributaria y la multa propuesta por los auditores de la **SET**, en el presente caso se confirmó que la **NN** incurrió en Defraudación Fiscal según lo establecido en el Art. 172 de la Ley, que claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de **provocar UN ENGAÑO AL FISCO**, con la **INTENCIÓN** de procurarse un beneficio indebido. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se **COMPRUEBA** que el actuar del contribuyente fue con **INTENCIÓN**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que la **NN** excluyó operaciones que implican una declaración incompleta de la materia imponible y que afecta al monto del tributo (**numeral 4 del citado artículo**) y suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, específicamente relacionadas a sus ingresos (**numeral 5 del mismo artículo**). Además hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (**numeral 12 del Art. 174 de la Ley**).

Esta situación quedó confirmada debido a que la propia **NN**, luego de iniciada la investigación por parte de la Administración Tributaria procedió a rectificar sus declaraciones juradas, en las cuales declaró ingresos gravados por el IRACIS y realizó los pagos del tributo resultante, con lo cual el daño o perjuicio al Fisco quedó patente.

En ese sentido, el **DRS1** concluyó que corresponde la aplicación de una multa del 100% sobre los tributos defraudados, en atención a lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la RG N° 40/2014,

LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

RESUELVE:

Art. 1°.- CALIFICAR la conducta de la **NN** con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, y según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO INGRESADO EN LA RECTIFICATIVA (diferencia entre 1ra. y 2da. Rectificativa)	MULTA POR DEFRAUDACIÓN DEL 100%
IRACIS GENERAL	2013	32.227.427	32.227.427
IRACIS GENERAL	2014	33.454.055	33.454.055
TOTAL		65.681.482	65.681.482

Art. 2°.- NOTIFICAR conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que en el plazo de 10 días hábiles proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 3°.- REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, para la aplicación de esta Resolución.

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

ANTULIO N. BOHBOUT MONGELOS
Encargado de la Atención del Despacho
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria