

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00, relacionado con el sumario administrativo instruido al contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con RUC **00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de la Orden de Trabajo DGFT N° 00 notificada el 03/06/2019, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01/2016 a 12/2017 y del IRPC de los ejercicios fiscales del 2016 y 2017, para tal efecto requirió a **NN**, que presente los comprobantes de ventas originales que respaldan las compras; como también los Libros de Compras y Ventas del IVA, los cuales no fueron presentados.

El control tuvo como antecedente a la intervención realizada por el Departamento de Jeroviaha (**DJ**) en fecha 03/06/2019, en el local comercial del contribuyente, ocasión en la que se detectó que **NN** emite documentos sin timbrado, debido a esta situación y con base en los datos obtenidos por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) del Sistema Hechauka, se realizó un control interno al referido contribuyente.

Durante la verificación, los auditores de la **SET** constataron que **NN** omitió declarar todas sus compras en los periodos fiscales de 01/2016 a 12/2017, según se desprende del cotejo efectuado entre las DDJJ del IVA Formulario N° 120 y los datos consignados en las DDJJ Informativas Hechauka de los referidos periodos, ya que el fiscalizado no proveyó ninguna de las documentaciones solicitadas.

A consecuencia de esta situación, los auditores relacionaron los importes de las compras con las ventas consignadas en las DDJJ del IVA y presumieron conforme al Art. 213 de la Ley, que también existen ventas no declaradas, tal como se comprobó durante la intervención realizada por el **DJ**, por lo que **NN** se hallaría en infracción a los artículos 2°, 77 y 85 de la Ley.

Asimismo, corroboraron de acuerdo a los informes emitidos por los Departamentos de Control de Inconsistencias y Regímenes Especiales (**DCIRE**) y de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales (**DARC**), DGFT/DCIRE N° 00/2019 Y DARC N° 00/2019, que en el ejercicio fiscal 2015, los ingresos **NN** superaron los 500 millones de guaraníes, razón por la cual debió haber dado de alta la obligación IRACIS a partir del ejercicio fiscal 2016, sin embargo, según los datos del RUC, recién realizó el cambio en fecha 01/01/2019, motivo por el cual la **SET** dio de alta la citada obligación a partir del 2016.

Las irregularidades detectadas también incidieron negativamente en la liquidación del IRACIS de los periodos controlados, por lo que a fin de establecer la cuantía de la renta neta imponible afectada, los auditores solicitaron al **DPO**, la estimación de la rentabilidad neta promedio del auditado con base en los datos obtenidos de contribuyentes que tienen la misma actividad económica que el fiscalizado, dando como resultado un porcentaje del 9,43% para el ejercicio fiscal 2016 y de 7, 8% para el 2017, los cuales fueron aplicados a las compras no declaradas para obtener la base imponible afectada al IRACIS.

En consecuencia, los auditores procedieron a la reliquidación de los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en la obligación IVA de los periodos fiscales de 01/2016 a 12/2017 y en el IRACIS de los ejercicios fiscales del 2016 y 2017.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, pues excluyó ingresos y egresos gravados, consecuentemente, presentó DDJJ con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados de acuerdo a lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del sumario administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Asimismo, debido a que no presentó las documentaciones solicitadas en la Orden de Trabajo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y el inciso "b" del punto 6, del Anexo 1 de la RG N° 13/2019.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN FISCAL	PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	TOTAL
211-IVA GENERAL	01/2016	51.923.671	5.192.367	5.192.367
211-IVA GENERAL	02/2016	749.57.033	7.495.703	7.495.703
211-IVA GENERAL	03/2016	57.593.778	5.759.378	5.759.378
211-IVA GENERAL	04/2016	95.811.426	9.581.143	9.581.143
211-IVA GENERAL	05/2016	65.229.308	6.522.931	6.522.931
211-IVA GENERAL	06/2016	63.268.296	6.326.830	6.326.830
211-IVA GENERAL	07/2016	70.274.057	7.027.406	7.027.406
211-IVA GENERAL	08/2016	52.625.352	5.262.535	5.262.535
211-IVA GENERAL	09/2016	62.134.510	6.213.451	6.213.451
211-IVA GENERAL	10/2016	74.515.215	7.451.522	7.451.522
211-IVA GENERAL	11/2016	86.690.945	8.669.095	8.669.095
211-IVA GENERAL	12/2016	99.581.820	9.958.182	9.958.182
211-IVA GENERAL	01/2017	73.031.745	7.303.175	7.303.175
211-IVA GENERAL	02/2017	67.646.000	6.764.600	6.764.600
211-IVA GENERAL	03/2017	75.143.190	7.514.319	7.514.319
211-IVA GENERAL	04/2017	79.363.013	7.936.301	7.936.301
211-IVA GENERAL	05/2017	90.494.176	9.049.418	9.049.418
211-IVA GENERAL	06/2017	74.223.295	7.422.330	7.422.330
211-IVA GENERAL	07/2017	72.897.287	7.289.729	7.289.729
211-IVA GENERAL	08/2017	89.510.509	8.951.051	8.951.051
211-IVA GENERAL	09/2017	90.038.121	9.003.812	9.003.812
211-IVA GENERAL	10/2017	84.978.425	8.497.843	8.497.843
211-IVA GENERAL	11/2017	66.028.718	6.602.872	6.602.872
211-IVA GENERAL	12/2017	135.750.251	13.575.025	13.575.025
101-IRACIS	2016	138.072.552	13.807.255	13.807.255
101-IRACIS	2017	153.935.043	15.393.504	15.393.504
571- AJUSTE CONTRAVENCIÓN	03/6/2019			300.000
TOTAL		2.145.717.736	214.571.774	214.871.774

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 notificado el 12/09/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

El contribuyente no se presentó a contestar el traslado y durante el periodo probatorio solicitó prórroga para presentar su defensa, aunque tampoco aportó en esta instancia descargo alguno; posteriormente, en la etapa de alegatos solicitó copias de las actuaciones a fin de poder ejercer su defensa, ya que según dijo, sus proveedores no le proporcionaron las copias de los comprobantes que le habían emitido, a pesar de haberlos solicitado. Ante dicha situación, el **DSR1** por medio de una medida de mejor proveer concedió al contribuyente las copias solicitadas y le otorgó un plazo de 10 días para formular manifestaciones respecto a los documentos retirados.

Dentro del plazo indicado **NN** solicitó autorización para rectificar las DDJJ del IVA a fin de compensar el crédito fiscal a su favor que surge de las DDJJ informativas Hechauka con el

débito fiscal reclamado. Para el efecto, adjuntó las planillas con del detalle de las ventas, compras y el saldo a favor del contribuyente.

Habiendo transcurrido el plazo legal y cumplidas las etapas del procedimiento, el **DSR1** llamó a Autos para resolver mediante la Providencia N° 00 del 20/12/2019.

Los argumentos expuestos por el contribuyente, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo al siguiente detalle:

Rectificación de DDJJ: **NN** manifestó en principio sus total desacuerdo con la reliquidación de los tributos, según dijo *"el ajuste IRACIS, son cifras irreales para los dos ejercicios, no se ha registrado tal utilidad..."*, pues al elaborar un Balance Impositivo real con todos los gastos deducibles, entre los cuales están Alquileres Pagados, Luz, Agua, Teléfono e Internet, Pago al Personal, Remuneración del Propietario, Costo de las Mercaderías Vendidas, es decir la totalidad de todos los gastos de explotación comercial, la Utilidad Neta sería solo alrededor del 10% de lo que ustedes calculan. No se puede asignar los porcentajes de rentabilidad Neta de otras firmas comerciales de mi ramo, porque el resultado de cada negocio es diferente del otro".

Posteriormente, en fecha 13/12/2019 **NN** solicitó la autorización correspondiente para rectificar las DDJJ del IVA de los periodos fiscales del 2016 y 2017, a fin de compensar los débitos reclamados con los Créditos Fiscales que dijo tener a su favor según los datos del Hechauka. Para el efecto, adjuntó las planillas de ajustes del IVA de los periodos fiscales cuestionados, con el detalle de las compras y de las ventas declaradas en el Formulario N° 120 IVA, los montos de compras según el Hechauka, los Ajustes de Auditoría, las diferencias reclamadas y los saldos a favor del contribuyente.

Al respecto, el **DSR1** señaló en relación al IRACIS que los argumentos esgrimidos por el contribuyente no fueron fehacientemente demostrados con el aludido balance y con las facturas de compras que sustentan sus erogaciones. Por lo que en estas condiciones, corresponde confirmar la reliquidación sobre base mixta (Art. 211 de la Ley), efectuada por los auditores ya que el contribuyente no proporcionó durante la verificación ninguna de las documentaciones que le fueron solicitadas, por ello, utilizaron los datos de las compras registradas por los agentes de Información Hechauka (base cierta) y la rentabilidad presunta que surge de las informaciones de contribuyentes del mismo sector (base presunta).

En cuanto a la presentación de las DDJJ rectificativas, el **DSR1** nuevamente acotó, que el contribuyente no proporcionó durante la verificación, ni posteriormente durante el sumario los comprobantes ni los registros contables que respalden sus operaciones, debido a esta situación fueron considerados los datos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, con base en los cuales se comprobó que **NN** no declaró todas sus compras. A consecuencia de este hecho, la **SET** presumió que al omitir las compras (Art. 213 de la Ley), también omitió las ventas tal como se comprobó durante la intervención efectuada por el **DJ** el 24/01/2019; es decir esas compras fueron posteriormente vendidas, por lo que en esta instancia, ya no se discute la validez de las compras declaradas, pues lo que se reclama es el débito generado como consecuencia de las ventas omitidas, por ello, no es procedente la rectificación propuesta por el contribuyente.

El **DSR1** también aclaró que los auditores realizaron la liquidación del IVA por ajuste, exclusivamente por la venta omitida, mientras que el contribuyente pretende practicar una reliquidación solo con la parte de la compra omitida.

Por todo ello, el **DSR1** concluyó que **NN** transgredió lo dispuesto por los artículos 2°, 77, 85 y 86 de la Ley, ya que no declaró todas las actividades gravadas, por lo que corresponde confirmar la reliquidación efectuada por los auditores del IVA y del IRACIS de los periodos y ejercicios auditados.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones. **NN** alegó que la multa aplicada es elevada, sin embargo, el Art. 44 de la Constitución Nacional establece que *"No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas"*.

Sobre el punto, el **DSR1** señaló que si bien el contribuyente, durante el sumario solicitó autorización para presentar las DDJJ rectificativas del IVA a efectos de la regularización, dicho mecanismo no resulta viable, ya que con los mismos no ingresará las ventas omitidas. Además de ello, resaltó que en el ejercicio fiscal 2015 los ingresos de **NN** superaron la suma de G 500 millones, por lo que debió dar de alta la obligación IRACIS a partir del ejercicio fiscal 2016, en cambio, recién realizó el cambio de obligación cuatro años después (01/01/2019), de manera que dicho accionar pone en evidencia su intención dolosa de evadir el pago de impuestos.

Por otra parte, el **DSR1** refirió que **NN** no presentó sus comprobantes ni sus registros contables supuestamente porque fueron secuestrados por el contador, sin embargo, tampoco arbitró las medidas necesarias para la reconstrucción de su contabilidad tal como lo manda el Art. 9º de la RG N° 86/2012, considerando que el mismo, se halla obligado a conservar los libros, registros y documentos relacionados con hechos gravados, por el término de la prescripción de conformidad al núm. 2 del Art. 192 de la Ley. Por lo que ante estas inacciones, quedó evidenciada la intención del contribuyente de ocultar sus operaciones.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 3, 4, y 5 del Art. 173, ya que excluyó actividades gravadas y suministró datos inexactos acerca de sus operaciones, por ende, presentó DDJJ con datos falsos, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente el particular, y consideró el hecho de que **NN** cometió la infracción durante varios periodos fiscales y en dos ejercicios consecutivos (2016 y 2017), sin dejar de resaltar que no proporcionó los documentos que le fueron solicitados en la fiscalización, aunque el mismo no es reincidente ni se halla obligado de presentar Informes de Auditoría Impositiva. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde la aplicación de una multa del 105% del monto de los tributos defraudados.

Respecto a la aplicación de la multa por Contravención, el **DSR1** confirmó que también corresponde su aplicación de conformidad al Art. 176 de la Ley y el inciso "b" del punto 6 del Anexo de la RG N° 13/2019, debido a que el contribuyente no presentó los documentos requeridos en el Orden de Trabajo.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

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
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2016	5.192.367	5.451.985	10.644.352
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2016	7.495.703	7.870.488	15.366.191
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2016	5.759.378	6.047.347	11.806.725
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2016	9.581.143	10.060.200	19.641.343
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2016	6.522.931	6.849.078	13.372.009
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2016	6.326.830	6.643.172	12.970.002
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2016	7.027.406	7.378.776	14.406.182
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2016	5.262.535	5.525.662	10.788.197
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2016	6.213.451	6.524.124	12.737.575
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2016	7.451.522	7.824.098	15.275.620
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2016	8.669.095	9.102.550	17.771.645
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2016	9.958.182	10.456.091	20.414.273
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2017	7.303.175	7.668.334	14.971.509
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2017	6.764.600	7.102.830	13.867.430
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2017	7.514.319	7.890.035	15.404.354
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2017	7.936.301	8.333.116	16.269.417
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2017	9.049.418	9.501.889	18.551.307
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2017	7.422.330	7.793.447	15.215.777
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2017	7.289.729	7.654.215	14.943.944
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2017	8.951.051	9.398.604	18.349.655
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2017	9.003.812	9.454.003	18.457.815
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2017	8.497.843	8.922.735	17.420.578
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2017	6.602.872	6.933.016	13.535.888
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2017	13.575.025	14.253.776	27.828.801
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2016	13.807.255	14.497.618	28.304.873
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2017	15.393.504	16.163.180	31.556.684
571 - OTRAS CONTRAVENCIONES	03/06/2019	0	300.000	300.000
Totales		214.571.777	225.600.369	440.172.146

*Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991, y sancionar al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 105% de los tributos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: COMUNICAR al sumariado que podrá interponer Recurso de Reconsideración en sede administrativa, dentro de 10 (diez) días hábiles, computados a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente Resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN