

RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN LOS TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE NN CON RUC 00.

Asunción,

VISTO: 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 de Fiscalización N° 00 del 23/02/2018, notificada el 09/03/2018, ampliada posteriormente por Resolución 00 notificada el 07/05/2018, 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 de 01/2013 a 12/2014 y del IRP de los ejercicios 2013 y 2014; y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente comprobantes originales de respaldo de adquisición de bienes y servicios afectados al IVA General y al IRP, declaraciones juradas del IRP, Libros Compras del IVA y Egresos del IRP, a lo cual dio cumplimiento de forma parcial.

El origen de la fiscalización surgió del análisis realizado a las DDJJ del IRP de aquellos contribuyentes cuyas rentas gravadas sean superiores a mil millones y que sus gastos personales y familiares en el país representen el 99% o más sobre dichos ingresos, entre ellos **NN**.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 04/09/2018 **NN** declaró ingresos que no obtuvo en realidad, además generó facturas para respaldo de costos, gastos y créditos fiscales inexistentes en beneficio de otros contribuyentes (supuestos clientes); quienes a su vez le proveyeron facturas de operaciones inexistentes a las firmas vinculadas al sumariado, es decir, **NN** emitió facturas de supuestas ventas a empresas que a su vez han facturado a otras en las que figura como representante legal. Asimismo consignó en sus DDJJ compras y créditos fiscales respaldados con facturas que respaldan operaciones inexistentes, y comprobantes con timbrados vencidos y registró operaciones sin el debido respaldo documental para compensar el monto de los ingresos y débitos fiscales simulados, así como los obtenidos en realidad, teniendo en cuenta lo mencionado, los auditores de la **SET** procedieron a practicar la reliquidación de los tributos afectados.

Por todo lo anterior, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta del contribuyente se adecua a lo que establece el Art. 172 de la Ley, calificándola como Defraudación, causando con ello un perjuicio al Fisco cuantificado en los impuestos dejados de ingresar; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 200% de los tributos defraudados por la inclusión en las DDJJ de compras respaldadas con comprobantes no validos o sin respaldo documental y 300% por los tributos afectados por los comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, además de ello una sanción por contravención por no presentar las documentaciones solicitadas por la Administración Tributaria, conforme al siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL
521- AJUSTE IVA	01/2013	0	0	0	0
521- AJUSTE IVA	02/2013	0	0	0	0
521- AJUSTE IVA	03/2013	0	0	790.909	790.909
521- AJUSTE IVA	04/2013	0	0	900.000	900.000
521- AJUSTE IVA	05/2013	0	0	600.000	600.000
521- AJUSTE IVA	06/2013	0	0	1.205.195	1.205.195
521- AJUSTE IVA	07/2013	0	0	668.182	668.182
521- AJUSTE IVA	08/2013	0	0	763.636	763.636
521- AJUSTE IVA	09/2013	0	0	41.655.247	41.655.247
521- AJUSTE IVA	10/2013	0	0	55.593.881	55.593.881
521- AJUSTE IVA	11/2013	499.995.742	49.999.574	115.677.175	165.676.749
521- AJUSTE IVA	12/2013	19.947.324	1.994.732	61.824.682	63.819.414
521- AJUSTE IVA	01/2014	9.676.954	967.695	160.894.180	161.861.875
521- AJUSTE IVA	02/2014	19.116.329	1.911.633	160.209.406	162.121.039
521- AJUSTE IVA	03/2014	5.081.824	508.182	117.439.181	117.947.363
521- AJUSTE IVA	04/2014	88.652.047	8.865.205	54.700.298	63.565.503
521- AJUSTE IVA	05/2014	40.961.341	4.096.134	92.352.999	96.449.133
521- AJUSTE IVA	06/2014	60.049.106	6.004.911	98.230.552	104.235.463



521- AJUSTE IVA	07/2014	244.814.580	24.481.458	136.293.565	160.775.023
521- AJUSTE IVA	08/2014	292.013.890	29.201.389	98.550.887	127.752.276
521- AJUSTE IVA	09/2014	84.826.228	8.482.623	526.306.363	534.788.986
521- AJUSTE IVA	10/2014	164.643.212	16.464.321	400.004.302	416.468.623
521- AJUSTE IVA	11/2014	129.706.611	12.970.661	208.845.637	221.816.298
521- AJUSTE IVA	12/2014	611.026.126	61.102.613	141.934.898	203.037.511
512 - AJUSTE IRP	2013	931.115.306	93.111.531	240.940.608	334.052.139
512 - AJUSTE IRP	2014	2.687.510.575	268.751.057	2.189.768.080	2.458.519.137
	10-08-2018	0	0	1.170.000	1.170.000
TOTALES	-	5.889.137.195	588.913.719	4.907.319.863	5.496.233.582

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por J.I N° 00 del 28/01/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo al contribuyente **NN**, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones. Cabe aclarar que la instrucción del sumario fue notificada al contribuyente en el domicilio fiscal declarado en el RUC, siendo recepcionada por el Gerente de sucursal, según consta en la cedula de notificación obrante a fj. 17 de autos.

Los descargos fueron presentados, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante el J.I. N° 00 del 22/11/2019, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

En lo que respecta a la fiscalización, **NN** expresó que: *“la fiscalización de la que es objeto mi representado se inició el 02 de abril de 2017 con el requerimiento de documentaciones DGFT N° 00/2017... Continuó con otros requerimientos y actuaciones que constan en autos y en el propio Informe Final de Auditoría cabeza de este proceso, así formalmente emite la Orden de Fiscalización, lo cual la hace arbitraria y de nulidad insalvable... Debemos resaltar que la SET, obrando con total arbitrariedad, con el objeto de no someterse a las reglas y plazos establecidos para las fiscalizaciones, tanto en la ley como en las reglamentaciones dictadas por ella misma, en todo momento menciona que mi representado fue sometido a un control interno y no a una fiscalización”* (sic).

Agregó además: *“Sin embargo, un procedimiento de fiscalización puntual cuya duración máxima es de 90 días hábiles (con prórroga incluida) en el presente caso se extendió por más de 15 meses, razón por la cual queda total y fehacientemente demostrada la absoluta ilegitimidad de la fiscalización, corresponde así se declare la nulidad de esta y de los resultados expresados en el Acta final de Fiscalización”* (sic).

En lo que se refiere a este punto, efectivamente el sumariado ha sido objeto de una fiscalización puntual, conforme a la Orden de Fiscalización N° 00 del 23/02/2018, notificada el 09/03/2018, la cual posteriormente fue ampliada por la Resolución 00, por lo que no hay duda en lo que se refiere al tipo de control al que fue sometido **NN**.

En lo que se refiere al inicio del cómputo del plazo, éste inició con la Orden de fiscalización y no con el requerimiento de documentaciones que el sumariado hace mención, ya que este requerimiento fue un acto preliminar a las tareas de fiscalización, esto en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede 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° 2.421/2004, el cual en su inc. b) 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”* (el subrayado y las negritas es nuestro).

En lo que se refiere a la falta de motivación de la fiscalización, **NN** expresó que: *“La Ley N° 2421/04 a través del Art. 31° establece que la fiscalización puntual solo se puede iniciar cuando existan sospechas de irregularidades tributarias basada en hechos objetivos. En la fiscalización practicada a mi representada la AT se limitó a exigir la presentación de documentaciones, sin exponer en ningún momento el hecho objetivo que dio lugar a las sospechas de irregularidades tributarias, incumpléndose nuevamente la Ley, correspondiendo que se declare la nulidad del Acta Final que fue su consecuencia”* (sic).

Agregó además que: *“...Otro requisito exigido por la RG N° 04/2008, es que la Orden de Fiscalización contenga Nombre y Apellido, numero de documentos de identidad de los funcionarios actuantes... en el presente caso, mi representado nunca recibió una notificación a través de la cual se notifiquen a los funcionarios, representando ello otro incumplimiento a las disposiciones que regulan el ejercicio de la facultad fiscalizadora por parte de la Administración”* (sic).



En lo que se refiere a este punto, la **SET** ha cumplido a cabalidad con las reglamentaciones establecidas en lo que se refiere a la fiscalización, específicamente como el sumariado lo manifestare con el Art. 31 de la Ley 2.421/04, ya que como se había mencionado anteriormente el requerimiento de documentación fue hecho en el marco del Art. 189 de la Ley que faculta a la Administración Tributaria a exigir a los contribuyentes que exhiba sus documentos, lo que posteriormente por el análisis hecho de esas documentaciones fueron detectadas las irregularidades que terminaron en la fiscalización practicada a **NN**.

Por otro lado, no es cierto que la orden de fiscalización no contenía los datos de los funcionarios designados para la fiscalización, ya que conforme se desprende de la propia Orden de Fiscalización N° 00, obrante a fj. 02 del expediente 00 en los mismos se encuentran los datos de los tres funcionarios asignados para llevar adelante la fiscalización, por lo que teniendo en cuenta las manifestaciones anteriores, se puede ver que el sumariado ni siquiera ha verificado los datos obrantes en autos (y a los cuales tuvo acceso ya que solicitó copia) para hacer sus afirmaciones.

En lo que se refiere al plazo de la fiscalización, **NN** expresó que: *“habiendo quedado fehacientemente demostrado que la fiscalización se inició en abril de 2017, y concluida en septiembre de 2018, más de 15 meses de vencido el plazo”* (sic).

En lo que respecta al plazo de la fiscalización el cómputo inició a partir del día siguiente a la notificación el día 09/03/2018, el 13/07/2018 solicitó prórroga para presentar la documentación requerida por la **SET**, la que fue concedida por 10 días. Posteriormente por medio de la Resolución N° 00 la **SET** amplió el plazo de la fiscalización.

Es preciso destacar que por medio de la RG N° 129/2018 se suspendieron todos los plazos entre el 29/05/2018 y el 05/06/2018, debido a la implementación y puesta en funcionamiento del Sistema Marangatu 2.0, **transcurriendo de tal manera un total de 88 (ochenta y ocho) días**, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 10/08/2018.

En relación a las inconsistencias detectadas, **NN** expresó que: *“... es importante mencionar que como consecuencia de los trabajos de fiscalización llevados adelante por la Administración Tributaria, hemos revisado toda nuestra contabilidad de forma general y específica, cuyo resultado nos ha sorprendido en nuestra buena fe, al haber advertido y comprobado hechos de Lesión de Confianza cometidos por personas contratadas por NN para realizar tareas de liquidación y pago de tributos a los cuales se halla sometido, que a la fecha se encuentra penalmente denunciado por estafa”* (sic).

Además de esto, por escrito de fecha 31/10/2019 el contribuyente presenta escrito expresando que: *“...venimos a poner a conocimiento la denuncia penal realizada ante el Ministerio Público contra XX y otros s/ producción de documentos no auténticos y otros... la presente manifestación la realización antes del cierre del periodo probatorio realizado de conformidad a los procedimientos establecidos en los Artículos N° 212 y 225 de la Ley N° 125/91 de forma a demostrar a Vuestro Juzgado que NN no tuvo participación con el hecho tipificado como Defraudación”* (sic).

Al respecto, el **DSR1** expresó que la responsabilidad por infracciones tributarias es personal, recae sobre la persona física o jurídica, obligada a cumplir con las normas tributarias, conforme lo establecido por el Art. 180 de la Ley.

En ese sentido, el **DSR1** determinó que lo alegado por **NN** no excluye su responsabilidad, debido a que el contribuyente responde no solo por hechos propios, sino también por los de terceros bajo sus órdenes, en tanto es a **NN** a quien le concierne la obligación de presentar sus declaraciones juradas, conservar la documentación que las respalde.

Es preciso destacar que la mencionada denuncia es realizada por el sumariado luego de la fecha de la instrucción del sumario, el 19/09/2019 conforme lo demuestra la copia de la identificación de la causa arrimada por **NN**, lo que demuestra que pese a conocer los resultados de la fiscalización plasmados en el Acta Final N° 00 del 10/08/2018, el contribuyente no ha tomado las medidas legales necesarias contra la persona que éste indica como culpable de los hechos fraudulentos, hasta pasado más de un año de la mencionada Acta.

Sobre la cuestión de fondo, **NN** expresó que: *“Respecto de estos gastos-inversiones y créditos fiscales solicitamos que el juzgado administrativo proceda a: a) reconocer las facturas de contenido falso y no deducibles para el IRP y el IVA, incluidas por el contador denunciado y respecto de las cuales hemos procedido a realizar el pago del tributo correspondiente. b) por otro lado insistimos en que sean totalmente reconocidas como válidas –pues lo son- las facturas emitidas y los recibidos correspondientes agregados a autos, de la consolidada, XX y XX, estos a los efectos de la deducibilidad del IRP, estos documentos reiteramos se encuentran a la vista dentro del expediente sumarial. c) revisar los cálculos de los límites de deducibilidad del IVA. d) los fiscalizadores han impugnado de forma genérica y calificado como no válidos para gastos-inversiones del IRP y crédito fiscal para el IVA, sin embargo no se han referido de manera detalla cuales son los defectos formales”* (sic).

Al respecto, en lo que se refiere a las operaciones respaldadas con comprobantes de operaciones inexistentes el **DSR1** verificó que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, lo cual incidió directamente en



la liquidación de los impuestos tanto del IVA, como del IRP, y obtuvo con ello un beneficio indebido por la utilización de dichos comprobantes como crédito fiscal para el IVA y como costos y gastos para el IRP.

Además, en lo que respecta a los ingresos declarados que en realidad no tuvo, por generar facturas de operaciones inexistentes a otros contribuyentes que a su vez le proveyeron de facturas también de operaciones inexistentes a empresas vinculadas a **NN** con el propósito de respaldar costos, gastos y créditos fiscales; como así también en lo que se refiere a la utilización de comprobantes con timbrados vencidos y al registro de operaciones sin el debido respaldo documental para compensar el monto de los ingresos y débitos fiscales simulados, el **DSR1** confirmó la denuncia hecha por los auditores, ya que el contribuyente no presentó ninguna documentación que pueda desvirtuar los hechos denunciados mencionados precedentemente.

En lo que se refiere a los demás planteamientos hechos por el contribuyente, y teniendo en cuenta las documentaciones arrojadas, el **DSR1** procedió al análisis de las mismas, lo cual dio origen al Informe Técnico N° 00/2019 del 25/10/2019, el cual fue puesto de manifiesto a **NN** a lo cual no puso oposición, en el mismo fueron reconocidos como gastos para el IRP gastos de salud (cosméticos, cremas, perfumes y otros similares), no así como gastos para el IVA por no guardar relación con la actividad gravada, además fueron reconocidos comprobantes de pagos como originales de recibo de dinero y pagarés cancelados, no considerados primeramente por los auditores. Del mencionado informe se desprende la siguiente liquidación:

CAMPO	FORMULARIO 104 V - 2	EJERCICIO 2013	EJERCICIO 2014	IMPUESTO NO INGRESADO
29	RENTA BRUTA GRAVADA	1.000.000.000	4.206.953.477	
74	RENTA BRUTA GRAVADA	1.000.000.000	4.206.953.477	
74	Menos: GASTOS Y COSTOS DEDUCIBLES	64.695.764	1.018.763.812	
	Menos: GASTOS Y COSTOS CONSIDERADOS - DSR1	0	36.290.000	
76	DIFERENCIA antes de inversiones	935.304.236	3.151.899.665	
77	Menos: INVERSIONES (Inc. h Rubro 2)	70.000	488.173.970	
	Menos: INVERSIONES CONSIDERADAS - DSR1	0	706.514.829	
78	UTILIDAD	935.234.236	1.957.210.866	
79	PÉRDIDA	0	0	
87	UTILIDAD DEL PRESENTE EJERCICIO	935.234.236	1.957.210.866	
89	RENTA NETA IMPONIBLE	935.234.236	1.957.210.866	
90	Impuesto liquidado sobre la renta neta imponible	93.523.424	195.721.087	
91	saldo del periodo anterior	0	0	
92	Pago previo o pago a cuenta	461.893	1.250.512	
96	Multa por presentar la DJ con posterior al Vto.	50.000	0	
99	Saldo a favor del contribuyente para el siguiente ejercicio	0	0	
100	SALDO A FAVOR DEL FISCO	93.011.531	194.470.575	287.482.105

En lo que respecta a la calificación de la conducta, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por los impuestos del IVA General y del IRP, por lo que incurrió en infracción por Defraudación, de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, pues confirmó lo establecido en el numeral 3) del Art. 173 de la Ley. Asimismo, confirmó lo previsto en el numeral 12) del Art. 174, puesto que la firma declaró créditos fiscales de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, que trajeron aparejada la falta de pago de tributos en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose aquella en la misma medida, además de ello incluyó en sus DDJJ comprobantes no válidos o sin respaldo documental. El **DSR1** concluyó que corresponde aplicar la sanción del 200% de los tributos defraudados por la inclusión en las DDJJ de compras respaldadas con comprobantes no válidos o sin respaldo documental; y de 300% por los tributos afectados por los comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, en lo que se refiere a los comprobantes emitidos por **NN**, como la de sus supuestos proveedores.

Asimismo, la **SET** aplicó una multa por contravención de G. 300.000 conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que el Contribuyente no dio cumplimiento a lo dispuesto por el Art. 192 de la Ley, al no proveer los documentos requeridos por la **SET**, conforme a lo dispuesto por el Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

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 sus facultades legales,



EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

ART. 1°: DETERMINAR las obligaciones tributarias del IVA General de 01/2013 a 12/2014 e IRP de los ejercicios 2013 y 2014 de **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución; **CALIFICAR** su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de multa del 200% y 300% sobre los tributos a ingresar, conforme al siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL
521- AJUSTE IVA	ene-13	0	0	0	0
521- AJUSTE IVA	feb-13	0	0	0	0
521- AJUSTE IVA	mar-13	0	0	790.909	790.909
521- AJUSTE IVA	abr-13	0	0	900.000	900.000
521- AJUSTE IVA	may-13	0	0	600.000	600.000
521- AJUSTE IVA	jun-13	0	0	1.205.195	1.205.195
521- AJUSTE IVA	jul-13	0	0	668.182	668.182
521- AJUSTE IVA	ago-13	0	0	763.636	763.636
521- AJUSTE IVA	sep-13	0	0	41.655.247	41.655.247
521- AJUSTE IVA	oct-13	0	0	55.593.881	55.593.881
521- AJUSTE IVA	nov-13	499.995.742	49.999.574	115.677.175	165.676.749
521- AJUSTE IVA	dic-13	19.947.324	1.994.732	61.824.682	63.819.414
521- AJUSTE IVA	ene-14	9.676.954	967.695	160.894.180	161.861.875
521- AJUSTE IVA	feb-14	19.116.329	1.911.633	160.209.406	162.121.039
521- AJUSTE IVA	mar-14	5.081.824	508.182	117.439.181	117.947.363
521- AJUSTE IVA	abr-14	88.652.047	8.865.205	54.700.298	63.565.503
521- AJUSTE IVA	may-14	40.961.341	4.096.134	92.352.999	96.449.133
521- AJUSTE IVA	jun-14	60.049.106	6.004.911	98.230.552	104.235.463
521- AJUSTE IVA	jul-14	244.814.580	24.481.458	136.293.565	160.775.023
521- AJUSTE IVA	ago-14	292.013.890	29.201.389	98.550.887	127.752.276
521- AJUSTE IVA	sep-14	84.826.228	8.482.623	526.306.363	534.788.986
521- AJUSTE IVA	oct-14	164.643.212	16.464.321	400.004.302	416.468.623
521- AJUSTE IVA	nov-14	129.706.611	12.970.661	208.845.637	221.816.298
521- AJUSTE IVA	dic-14	611.026.126	61.102.613	141.934.898	203.037.511
512 - AJUSTE IRP	2013	0	93.011.531	279.034.593	372.046.124
512 - AJUSTE IRP	2014	0	194.470.575	583.411.725	777.882.300
	10/08/2018	0	0	300.000	300.000
TOTALES	-	2.270.511.314	514.533.237	3.338.187.493	3.852.720.730

* 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°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Igualmente a su representante legal para su conocimiento.

Art. 3°: COMUNICAR al contribuyente que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado 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. 4°: 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

