

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual 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 de Fiscalización N° 00 notificada el 09/08/2018 y la Resolución Particular N° 00, notificada el 18/09/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso la fiscalización de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 06/2014 a 11/2016, del IRACIS General y del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, y a tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que respaldan sus ingresos y egresos. lo cual fue cumplido.

El control cuenta como antecedente a los informes DPO DGGC N° 00/2017 y SET/IT N° 00/2017, según los cuales el Departamento de Planeamiento Operativo y el Departamento de Investigación Tributaria informaron que en el marco de la verificación efectuada al contribuyente **XX** con **RUC 00**, detectaron la existencia de proveedores y subproveedores en situación irregular, quienes en su mayoría negaron haberse inscripto en el RUC y haber realizado venta alguna. Además, todos ellos llamativamente se encuentran vinculados a la contadora Lic. XX y al Sr. XX. Entre los supuestos clientes, se encontraba **NN**.

[illegible]

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el art. 172 de la ley y la aplicación de la multa del 230% sobre los tributos defraudados, además recomendaron la aplicación las multas por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y el Decreto N° 313/2018, por haber presentado sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos. todo ello según siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 230% SOBRE EL IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	TOTAL A INGRESAR G (IMPUESTOS + MULTAS)
511 - AJUSTE IRACIS	2014	3.909.090.909	390.909.091	3.909.090.909	390.909.091	899.090.909	1.290.000.000
511 - AJUSTE IRACIS	2015	2.868.105.991	286.810.599	2.795.173.628	279.517.363	659.664.378	939.181.741
511 - AJUSTE IRACIS	2016	889.385.817	88.938.582	962.318.170	96.231.817	204.558.738	300.790.555
521 - AJUSTE IVA	jun-14	289.173.364	28.917.336	257.640.710	25.764.071	66.509.874	92.273.945
521 - AJUSTE IVA	jul-14	292.024.455	29.202.446	0	0	67.165.625	67.165.625
521 - AJUSTE IVA	ago-14	299.449.200	29.944.920	242.514.380	24.251.438	68.873.316	93.124.754
521 - AJUSTE IVA	sep-14	691.475.446	69.147.545	29.679.580	2.967.958	159.039.353	162.007.311
521 - AJUSTE IVA	oct-14	822.530.655	82.253.066	0	0	189.182.051	189.182.051
521 - AJUSTE IVA	nov-14	712.501.505	71.250.151	0	0	163.875.346	163.875.346
521 - AJUSTE IVA	dic-14	801.936.285	80.193.629	264.444.710	26.444.471	184.445.346	210.889.811
521 - AJUSTE IVA	ene-15	0	0	3.145.600	314.560	0	314.560
521 - AJUSTE IVA	feb-15	0	0	259.472.560	25.947.256	0	25.947.256
521 - AJUSTE IVA	abr-15	63.636.363	6.363.636	0	0	14.636.363	14.636.363

521 - AJUSTE IVA	may-15	0	0	263.012.120	26.301.212	0	26.301.212
521 - AJUSTE IVA	jun-15	0	0	55.483.610	5.548.361	0	5.548.361
521 - AJUSTE IVA	jul-15	45.454.545	4.545.455	147.855.630	14.785.563	10.454.545	25.240.108
521 - AJUSTE IVA	ago-15	0	0	455.749.450	45.574.945	0	45.574.945
521 - AJUSTE IVA	sep-15	0	0	210.236.490	21.023.649	0	21.023.649
521 - AJUSTE IVA	oct-15	0	0	158.392.480	15.839.248	0	15.839.248
521 - AJUSTE IVA	dic-15	1.638.818.183	163.881.818	1.511.035.910	151.103.591	376.928.182	528.031.773
521 - AJUSTE IVA	jul-16	272.727.272	27.272.727	0	0	62.727.273	62.727.273
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/05/2015	0	0	0	0	0	50.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/04/2016	0	0	0	0	0	50.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2016	0	0	0	0	0	50.000
TOTAL		13.596.309.990	1.359.630.999	11.525.245.937	1.152.524.594	3.127.151.298	4.279.825.892

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 18/02/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de las actuaciones y alegó en relación a la Fiscalización Puntual que *“... es importante señalar que todo este procedimiento es nulo, ya que el plazo que tenían los auditores que suscribieron el Acta Final era de 45 días para terminar sus labores, con un plazo extraordinario de 45 días a petición fundada, incluyendo dentro del cómputo los controles previos, por lo que el plazo quedó hartamente perimido, emitiéndose el Acta Final de Fiscalización Puntual el 25/07/2018 de manera absolutamente extemporánea y fuera de plazo...queda claro que el proceso de investigación en contra de NN con RUC 00 inició furtivamente mucho antes de la fecha del inicio de la Fiscalización, por lo que dicho tiempo debió computarse a los efectos del plazo para el cierre de las tareas de fiscalización...”* (sic).

Al respecto el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados 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; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2.421/04, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *“cuando 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”*.

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración Tributaria, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante el Informe N° 00/2018, el Dpto. de Planeamiento Operativo comunicó que detectó que **NN** habría utilizado facturas de compras relacionadas a operaciones que no son reales, pues los supuestos proveedores no eran consistentes, razón por la cual recomendó la apertura de una fiscalización a fin de determinar la veracidad del contenido de las facturas cuestionadas. Conforme a ello, los elementos iniciales recabados a través de la Nota de Requerimiento N° 00/2018 hicieron que la SET determine la necesidad de una Fiscalización Puntual respecto de otros proveedores más y también solicitando otros documentos de respaldo de sus compras y ventas; por lo que, la utilización en dicha fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico; puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que tal como él mismo lo afirmó, la fiscalización se inició el 09/08/2018 con la notificación de la Orden, y desde el día siguiente hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 12/10/2018, transcurrieron exactamente 45 días hábiles, siendo así los auditores de la SET cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la fiscalización alegada por **NN**.

NN alegó también que *“... siempre en el contexto de la fiscalización puntual la Fiscalización Puntual se habilita, a partir de la notificación del Acta Final, el plazo de 10 días hábiles para solicitar una REVERIFICACIÓN de la auditoría*

finalizada y notificada mediante el Acta Final, regulándose de esa manera a través de los Arts. 10 y 11 de la RG N°4, el procedimiento garantizado en el Art. 32 de la Ley 2421/04. Sin embargo, como se puede solicitar una reverificación si no se cuenta con la posibilidad de hacer una revisión de los documentos que sustentan las impugnaciones y conclusiones formuladas por la Administración Tributaria... Igualmente hemos presentado el pedido de reverificación objetivamente fundamentado, sin obtener respuesta de la Administración...” (Sic).

El **DSR2** señaló, que si bien el contribuyente ya tuvo la oportunidad de hacer uso de su derecho de solicitar la reverificación dentro del plazo de 10 días hábiles previsto en el Art. 11 de la RG N° 4/2008, no fundó su petición conforme a lo establecido en la Ley, por lo que a fs. 500 del Expte. N° 00 la Dirección General de Grandes Contribuyente se expidió rechazando dicha pretensión, ya que aun pudiendo solicitar copia de los antecedentes, al momento de la firma del Acta Final **NN** no lo hizo. Además, justamente a fin de resguardar el cumplimiento efectivo del Derecho a la Defensa y del Debido Proceso, la Administración Tributaria dispuso la instrucción del sumario administrativo, tal como lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley.

En dicha etapa, con la instrucción del sumario, se corrió traslado a **NN** de una copia del Informe Final de Auditoría, el cual contiene el detalle del resultado del control. Además, en la Resolución de Instrucción el **DSR2** dispuso: “... Art.4°: ESTABLECER como asiento para la tramitación del presente sumario administrativo el DSR2, 1er. piso del edificio de la Subsecretaría de Estado de Tributación, sito en las calles Mariscal López y Fulgencio Yegros, Asunción, en el cual constan los antecedentes físicos de la Fiscalización, los cuales quedan a disposición de los contribuyentes para su consulta y/o copias, en días y horas hábiles...” (Subrayado es nuestro), pero aun así, la firma no solicitó copia de las actuaciones, sino simplemente una prórroga para presentar descargos, la que fue concedida. Consecuentemente dichos documentos siempre se encontraron a su disposición, los cuales fueron utilizados como elementos para demostrar las operaciones inexistentes entre **NN** y sus supuestos proveedores. El **DSR2** que remarcó que **NN** en todo momento tuvo acceso a todos los antecedentes para poder ejercer su defensa y solicitar el diligenciamiento de pruebas conducentes para el esclarecimiento de los hechos en la tapa probatoria, por lo que el hecho de que no haya solicitado dichas copias ni podido desvirtuar la denuncia en su contra, ejerciendo correctamente su defensa -a pesar de que la SET en todo momento veló por ello- no es atribuible a la Administración Tributaria.

En cuanto a la determinación tributaria alegada por **NN**, el **DSR2** aclaró que el Acta y el Informe Final no contienen determinación tributaria, en los mismos se inserta el resultado de la verificación realizada y los auditores intervinientes están compelidos a cumplir con lo dispuesto en el Art. 31 de la Resolución N° 04/2008, que establece las funciones de los actuantes: determinar la existencia y la cuantía de la materia imponible, establecer la base documental y realizar una propuesta de calificación; por tanto, la exposición inserta en el Acta e Informe Final no constituye una determinación tributaria.

Por otro lado, la nulidad alegada por el contribuyente 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, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre indefensión o la falta de acceso a las actuaciones, consecuentemente el **DSR2** concluyó que lo alegado por **NN** deviene improcedente.

Asimismo, **NN** expresó que en las entrevistas a los supuestos proveedores, no se ha dado participación al contribuyente, que consecuentemente mal pueden ser utilizadas como prueba de absolutamente nada, ya que fueron obtenidas en abierta contravención al Derecho a la Defensa en Proceso consagrado en la Constitución Nacional. Asimismo, alegó que el testimonio de estos no puede ser utilizado para demostrar que esas facturas fueron utilizadas de mala fe ni que las operaciones comerciales fueron falsas, y que las operaciones respaldadas con los comprobantes de compras impugnados obedecen a la realidad de los hechos y que éstos cumplen con los requisitos de validez exigidos por la SET

Respecto a las evidencias obtenidas, el **DSR2** puntualizó que precisamente las mismas dieron lugar a que la SET disponga que **NN** sea fiscalizado, y que el sumario administrativo fue instruido con el propósito de que el mismo tenga la oportunidad de desvirtuar las denuncias. Sin embargo, no presentó elemento alguno que las refuten.

Aun así, durante el periodo probatorio se volvió a requerir a los contribuyentes su presencia a fin de efectuar las entrevistas informativas, lo que fue notificado a **NN**, a fin de que éste ubique y/o acompañe a sus supuestos proveedores, de manera a demostrar la relación comercial, las que estaban previstas para el 21/05/2019 a ser realizadas por funcionarios del **DSR2**, no obstante, ninguno compareció.

[illegible]

El **DSR2** señaló que, si bien **NN** rechazó los hechos denunciados, sin aportar un solo elemento de prueba, además de las evidencias obtenidas durante el control, el **DSR2** ordenó el diligenciamiento de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante las cuales confirmó que todos éstos supuestos proveedores, no pudieron haber realizado las operaciones, puesto que ninguno de ellos se encuentra registrado o habilitado como importador o exportador por la Dirección Nacional de Aduanas (**DNA**), no registran vehículos de transporte a su nombre en la Dirección del Registro del Automotor (**DRA**). Además, ninguno de estos supuestos proveedores registra cuentas bancarias ni operaciones en moneda local o extranjera dentro del sistema financiero nacional, conforme obra en los informes remitidos al **DSR2** por las entidades bancarias y financieras reguladas por el Banco Central del Paraguay (**BCP**) (fs. 516 del Expediente N° 00).

En efecto, el **DSR2** remarcó que **NN** no demostró que tales bienes y servicios hayan sido efectivamente adquiridos de sus supuestos proveedores, pues en el marco del sumario si bien la firma ofreció a éstos como testigos, en atención a la supuesta relación comercial; ni siquiera compareció en la fecha dispuesta a fin de acompañar a sus proveedores, quienes tampoco se presentaron. Tampoco presentó un solo documento que pueda respaldar dicho vínculo, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo. Por ejemplo no presentó una sola orden de pago, orden de compra, nota de remisión, cheques pagados u otros documentos legales u operativos que prueben la realidad de las operaciones con sus proveedores, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma.

Todas estas evidencias colectadas, así como las no presentadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones de **NN** con los proveedores mencionados que pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales, pues sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que la sumariada declaró a su favor, ya que varios negaron haber realizado dichas operaciones y los demás ni siquiera fueron ubicados en los dispuestos domicilios declarados en el RUC. Asimismo, quedó demostrado que éstos no cuentan con la infraestructura mínima para la provisión de los bienes y servicios que **NN** declaró. En consecuencia, el **DSR2** concluyó que no corresponde considerar como créditos fiscales, costos ni gastos los montos de dichas facturas, razón por la cual procede la impugnación de los montos, así como la reliquidación del IRACIS General y del IVA General efectuada por los auditores de la SET.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** alegó “... es necesario y requiero igualmente que la Administración Tributaria disponga la invalidez tanto de la identificación de la sanción aplicable así como de su aplicación, insertas en el Acta Final de fecha 04/10/18 y su nulo informe final de fecha 24/10/2018, por la inobservancia de las normas legales previstas para las mismas...”. (sic)

Al respecto el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los créditos fiscales, costos y gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar sus impuestos, pues mediante todas las pruebas alegadas en el expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta alguna porque no tienen la capacidad para ello.

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 de sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que declaró indebidamente a su favor compras a proveedores que no son reales. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 230% sugerida por los auditores de la SET porque comprobó que se cumplieron las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley, ya que de manera continua y repetida el sumariado contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos y ejercicios controlados, sino repercuten en los subsiguientes. Asimismo, tuvo en cuenta la posibilidad de asesoramiento a su alcance, teniendo en cuenta su nivel de ingresos netos por lo que tributa el IRACIS General, y la importancia del perjuicio fiscal así como las características de la infracción, pues NN utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes para respaldar créditos fiscales, costos y gastos en la liquidación de los tributos controlados, por un valor imponible de G 13.596.309.990.

El **DSR2** refirió que la multa deberá aplicarse sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA. En cuanto al IRACIS General, dicha sanción será aplicada sobre el tributo determinado, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto.

El **DSR2** señaló que también confirmar la aplicación de las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y la RG 19/2019, porque NN presentó sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las 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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	390.909.091	899.090.909	1.290.000.000
511 - AJUSTE IRACIS	2015	279.517.363	642.889.935	922.407.298
511 - AJUSTE IRACIS	2016	96.231.817	221.333.179	317.564.996
521 - AJUSTE IVA	06/2014	25.764.071	66.509.874	92.273.945
521 - AJUSTE IVA	07/2014	0	67.165.625	67.165.625
521 - AJUSTE IVA	08/2014	24.251.438	68.873.316	93.124.754
521 - AJUSTE IVA	09/2014	2.967.958	159.039.353	162.007.311
521 - AJUSTE IVA	10/2014	0	189.182.051	189.182.051
521 - AJUSTE IVA	11/2014	0	163.875.346	163.875.346
521 - AJUSTE IVA	12/2014	26.444.471	184.445.346	210.889.817
521 - AJUSTE IVA	01/2015	314.560	0	314.560
521 - AJUSTE IVA	02/2015	25.947.256	0	25.947.256
521 - AJUSTE IVA	04/2015	0	14.636.363	14.636.363
521 - AJUSTE IVA	05/2015	26.301.212	0	26.301.212
521 - AJUSTE IVA	06/2015	5.548.361	0	5.548.361
521 - AJUSTE IVA	07/2015	14.785.563	10.454.545	25.240.108
521 - AJUSTE IVA	08/2015	45.574.945	0	45.574.945
521 - AJUSTE IVA	09/2015	21.023.649	0	21.023.649
521 - AJUSTE IVA	10/2015	15.839.248	0	15.839.248
521 - AJUSTE IVA	12/2015	151.103.591	376.928.182	528.031.773
521 - AJUSTE IVA	07/2016	0	62.727.273	62.727.273
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/05/2015	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/04/2016	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2016	0	300.000	300.000
Totales		1.152.524.594	3.128.051.297	4.280.575.891

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, más las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y la RG 19/2019.

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

Art. 4º: COMUNICAR al sumariado 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. 5º: 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