



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 notificada el 00/00/00, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01/2009 a 12/2010 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2009 y 2010, y para el efecto requirió a **NN** la presentación de sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, los cuales no fueron proveídos, porque según el contribuyente los mismos fueron extraviados adjuntando como respaldo la denuncia policial.

Los auditores de la SET expusieron los resultados en el Informe Final de Auditoría N° 00, señalando que debido a que **NN** no presentó los documentos que respaldaban sus ventas y sus compras, realizaron la liquidación del IVA sobre base mixta, conforme lo dispuesto en el Art. 211 de la Ley N° 125/91. Para los ingresos consideraron los montos declarados por el contribuyente en los Formularios N° 120 del IVA General y lo informado en el módulo Hechauká, y en cuanto a los egresos, impugnaron los créditos declarados en sus DDJJ del IVA General, en razón de que no presentó los comprobantes respaldatorios de sus compras, de conformidad a lo establecido en los artículos 85 y 86 de la Ley referida.

Para la liquidación del IRACIS General, teniendo en cuenta que fueron impugnadas sus compras, los auditores de la SET realizaron la reliquidación del impuesto, para lo cual consideraron una rentabilidad del 17% para el ejercicio fiscal 2009 y del 24% para el ejercicio fiscal 2010 (rentabilidad que se obtuvo de la comparación de otros 7 contribuyentes dedicados a la misma actividad; en la misma región del país y en el mismo ejercicio). Sobre los ingresos brutos declarados por el contribuyente en el Formulario N° 101, y al monto así obtenido aplicaron la tasa del impuesto del 10%.

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 existió una contradicción evidente entre sus registros contables y sus comprobantes y excluyó operaciones, lo que implicó una declaración incompleta de la materia imponible, es decir no declaró la totalidad de sus ventas, causando con todo ello un perjuicio al Fisco. Recomendaron por tanto la aplicación de una multa del 100% por Defraudación sobre los tributos defraudados, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91. Asimismo, por no presentar las documentaciones requeridas por la SET, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y en el Art. 1 de la RG N° 07/2013.

Finalmente, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	%	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA POR DEFRAUDACIÓN 100%	TOTAL G
IRACIS General	2009	1.228.814.290	10	122.881.429	122.881.429	245.762.858
IRACIS General	2010	1.193.293.273	10	119.329.327	119.329.327	238.658.654
IVA General	ene-09	493.511.340	10	49.351.134	49.351.134	98.702.268
IVA General	feb-09	522.056.231	10	52.205.623	52.205.623	104.411.246
IVA General	mar-09	319.220.155	10	31.922.016	31.922.016	63.844.032
IVA General	abr-09	290.352.778	10	29.035.278	29.035.278	58.070.556
IVA General	may-09	391.911.783	10	39.191.178	39.191.178	78.382.356
IVA General	jun-09	1.131.180.552	10	113.118.055	113.118.055	226.236.110
IVA General	jul-09	437.056.856	10	43.705.686	43.705.686	87.411.372
IVA General	ago-09	321.157.000	10	32.115.700	32.115.700	64.231.400
IVA General	sep-09	1.012.905.230	10	101.290.523	101.290.523	202.581.046
IVA General	oct-09	1.467.626.482	10	146.762.648	146.762.648	293.525.296
IVA General	nov-09	234.978.187	10	23.497.819	23.497.819	46.995.638
IVA General	dic-09	617.942.114	10	61.794.211	61.794.211	123.588.422
IVA General	ene-10	237.802.028	10	23.780.203	23.780.203	47.560.406
IVA General	feb-10	205.798.109	10	20.579.811	20.579.811	41.159.622
IVA General	mar-10	361.416.732	10	36.141.673	36.141.673	72.283.346
IVA General	abr-10	472.364.361	10	47.236.436	47.236.436	94.472.872
IVA General	may-10	473.504.888	10	47.350.489	47.350.489	94.700.978
IVA General	jun-10	425.902.772	10	42.590.277	42.590.277	85.180.554
IVA General	jul-10	956.735.495	10	95.673.550	95.673.550	191.347.100
IVA General	ago-10	470.342.805	10	47.034.281	47.034.281	94.068.562
IVA General	sep-10	652.058.351	10	65.205.835	65.205.835	130.411.670
IVA General	oct-10	270.631.102	10	27.063.110	27.063.110	54.126.220
IVA General	nov-10	174.414.756	10	17.441.476	17.441.476	34.882.952
IVA General	dic-10	271.083.904	10	27.108.390	27.108.390	54.216.780
Contravención	-	0	-	0	0	1.170.000
TOTAL GENERAL		14.634.061.574		1.463.406.158	1.463.406.158	2.927.982.316



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

SUMARIO ADMINISTRATIVO: ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la defensa y el debido proceso por J.I. N° 00 del 00/00/00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

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

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR1**, el cual llegó a las siguientes conclusiones:

El contribuyente manifestó entre otras cuestiones que "...el Informe Final de Auditoria es manifiestamente parcialista e incongruente, y que busca obtener una deuda fiscal de cifras multimillonarias." "...los principios constitucionales de servir con objetividad a los intereses generales y la imparcialidad con que deben actuar los funcionarios públicos postulan un conjunto de garantías que deben derivar en un honesto servicio a aquellos, el que solo se materializa cuando es realizado con imparcialidad y desinterés, es decir de actuar igualitariamente sin favorecer a una persona o grupos de personas por las razones que sean. La regla de imparcialidad implica limitaciones a la actuación de los funcionarios, tanto respecto de su actividad política como privada."

Manifestó además, que "...constituye causal de nulidad la falta de congruencia de la sentencia y autos interlocutorios, y por analogía aquellos actos administrativos que tienen las mismas características, como lo es el informe de auditoría aludido de nulidad."

Con relación a la solicitud de la nulidad del informe de denuncia, el **DSR1** resaltó que **NN** no presentó pruebas que pudieran eventualmente, demostrar la inexistencia de las obligaciones reclamadas, las que en definitiva son sustanciales para determinar la procedencia o no de sus pretensiones. Tampoco demostró que existió un agravio real y efectivo a sus derechos, elemento sustancial para establecer la nulidad del proceso teniendo en cuenta el principio de que "No se da la nulidad por la nulidad misma".

Respecto a lo afirmado por el contribuyente, el **DSR1** hizo mención al Art. 31 de la RG N° 4/2008 que establece las funciones de los auditores y que dispone que: "En los trabajos de fiscalización las funciones de los actuantes son: a) Determinar la existencia y la cuantía de la materia imponible, siempre que la hubiere; b) Establecer e identificar la base documental necesaria para tal determinación; y c) Realizar una propuesta de calificación, calificación preliminar o denuncia respecto de la conducta del contribuyente, y en consecuencia suministrar información para la calificación de las infracciones a ser aplicadas al contribuyente".

El **DSR1** indicó además, que conforme a lo dispuesto por el Art. 196 de la Ley N° 125/91, los actos de la Administración se reputan legítimos, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente, lo cual se dio en este caso, debido a que los auditores en estricto cumplimiento de las facultades conferida por las normas legales, en el marco de la actividad que ella establece y basados en las documentales identificadas en autos, realizaron la determinación y cuantía del impuesto todo lo cual se halla debidamente expuesto en el Informe Final de Auditoría. Al respecto, el tratadista Roberto Dromi, en su obra Derecho Administrativo, Pág. 272, sostiene que: "Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se ha desconocido o vulnerado principios de derecho público o garantías individuales" (sic).

Por ende, el **DSR1** consideró improcedente la pretensión del contribuyente de solicitar la anulación de los actos concernientes al proceso de fiscalización.

El contribuyente argumentó que "los auditores de la SET no tuvieron en cuenta que todo emprendimiento comercial conlleva gastos; y a pesar de que los mismos fueron consignados en cada uno de los Formularios N° 120 presentados, procedieron a impugnar todos los gastos, pese al volumen importante de operaciones en el mercado anualmente. Señaló igualmente que considera "totalmente desatinada la pretensión de los auditores de impugnar las erogaciones en que incurrió, pues las mismas son necesarias para obtener y mantener la fuente productora, como condiciona la ley." Igualmente, rechazó las afirmaciones de los auditores "por carecer de fundamentos jurídicos." Indicó además "que los mismos procedieron alegremente a impugnar su crédito fiscal, fundado en el supuesto hecho de que no se han encontrado datos referentes a sus compras en el Hechauka en "informados - ventas", y no procedieron a su verificación o cruce de datos con otro sistema." Solicitó se libren oficios a las empresas que presentaron facturas de venta libradas por él en los periodos fiscales de enero, septiembre y octubre de 2009, y en enero 2010, de manera a que remitan copia autenticada de las facturas y el detalle de las mismas.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

Sobre este punto, el **DSR1** indicó que se ha probado suficientemente durante la fiscalización y confirmado en el sumario administrativo, que **NN** realizó operaciones comerciales con los contribuyentes XX; XX y XX, quienes en los periodos fiscales de enero, setiembre y octubre de 2009, así como en enero de 2010, declararon a través del Hechauka que han comprado de **NN** bienes y servicios (calcomanías, remeras, camperas, servicios de transporte, publicidad, capacitación) por montos superiores a lo registrado como ingresos por el mismo en sus Formularios N° 120. En cuanto a sus egresos, **NN** no presentó durante el sumario administrativo los comprobantes que validen la existencia de los créditos fiscales que declaró, y no demostró que realizó efectivamente pagos por las compras de bienes o servicios que declaró, y ni siquiera pudo demostrar que existía una relación comercial entre él y sus proveedores (Art. 247 de la Ley), por lo que en los términos de los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/91 y en el Art. 13 del Decreto N° 6.806/05 que señala: “*Todas las operaciones gravadas por el presente impuesto, deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que estos merecieran, resultará su valor probatorio de aquellas*”. Por lo tanto, ante la insuficiencia de pruebas valederas, persisten los hechos denunciados por los auditores, por lo que el **DSR1** indicó que corresponde impugnar dichos créditos fiscales y en consecuencia, confirmar el impuesto a ingresar de G 1.221.195.402 para el IVA General.

En su escrito de descargo **NN** indicó que “*el trabajo realizado por los auditores de la SET ha sido insuficiente para establecer con grado de certeza la inexistencia de egresos, siendo ilógico ello ya que existen erogaciones necesarias para mantener la fuente productora. Incongruencia ésta que es demostrada con el cálculo establecido por los mismos ya que para hallar la utilidad bruta del ejercicio se basaron en un promedio estadístico, tomando personas varias a modo de muestra para así tratar de poder determinar una rentabilidad, lo cual surge luego de restar las ventas y el costo, dando así una utilidad bruta presunta. Esta misma fórmula pudo haber sido utilizada de manera a evitar impugnar la totalidad de sus egresos, demostrándose así – una vez más – que la solución hallada por los mismos ha buscado el beneficio de la Administración Tributaria en detrimento del contribuyente, es decir perjudicándolo, con una parcialidad manifiesta, incongruente y contradictoria.*”

El **DSR1** refirió que contrariamente a lo señalado por **NN**, la determinación efectuada por la SET cumple con el requisito de objetividad y se ajusta a lo dispuesto en el numeral 3 del Art. 211 de la Ley N° 125/91, que faculta a la Administración a utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que la misma merezca, y principalmente porque **NN no presentó los documentos** que respaldan los montos de compras declaradas ni reconstruyó su contabilidad conforme lo establecido en el Art. 9 de la RG N° 86/2012, que expresa cuanto sigue: “*... En los casos de robos, deterioro o pérdida de los Libros o documentaciones que respaldan registros contables, el contribuyente afectado deberá reconstituir su contabilidad...*”

En ese sentido, y considerando los antecedentes obrantes en autos, el **DSR1** no tuvo en cuenta las compras declaradas por **NN** ya que éste no presentó documento alguno que las respalden, por lo que se debió recurrir en forma supletoria a la determinación presunta, para lo cual se utilizó como referencia los porcentajes de rentabilidad declarados por otros contribuyentes dedicados a la misma actividad comercial de **NN** (num. 2 del Art. 211 de la Ley N° 125/91), en base a ello procedió a la reliquidación del IRACIS, aplicando a los ingresos totales declarados en el Formulario N° 101, el 17% para el 2009 y el 24% para el 2010, y a la base imponible así obtenida aplicó la tasa del impuesto del 10%.

Por lo expuesto, el **DSR1** concluyó que corresponde igualmente confirmar la determinación del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2009, de G 122.881.429 y 2010 de G 119.329.327.

Con base en los hechos, el **DSR1** concluyó que **NN** incumplió la normativa tributaria, porque comprobó la contradicción entre los datos que surgieron de sus declaraciones juradas, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1, 3 y 4 del Art. 173 de la Ley N° 125/91), ya que no declaró la totalidad de sus ingresos gravados, además porque hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (num. 12 del Art. 174 de la Ley), puesto que las compras declaradas no contaban con el debido respaldo documental, y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto de los impuestos determinados.

En atención a lo expuesto anteriormente, el **DSR1** concluyó además, que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta del contribuyente conforme al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, ya que comprobó que **NN** realizó todos los actos conducentes a la falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en esa misma medida; y en consecuencia le es aplicable la sanción de multa por Defraudación del 100% sobre el impuesto no ingresado conforme al Art. 175 de la Ley N° 125/91.

Con relación a la sanción por Contravención, el **DSR1** señaló que corresponde su aplicación por la falta de presentación de los documentos requeridos en la fiscalización, contraviniendo lo dispuesto en el Art. 192 de la Ley N° 125/91, lo cual dificultó las tareas de control de la Administración Tributaria, por lo que recomendó sancionar al contribuyente conforme al Art. 176 de la misma Ley y el Art. 1 de la RG N° 07/2013.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

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

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde **HACER LUGAR** a la denuncia de la **DGFT**.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

- ART.1°-** **DETERMINAR** las obligaciones tributarias del IRACIS y del IVA General del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.
- ART.2°-** **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado, y multa por **CONTRAVENCIÓN** por la no presentación de los documentos requeridos.
- ART.3°-** **PERCIBIR** del contribuyente **NN** con **RUC 00** el monto de **G 2.927.982.316**, suma que incluye los impuestos a ingresar y la multa por Defraudación y Contravención, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	%	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA POR DEFRAUDACIÓN 100%	TOTAL G
IRACIS General	2009	1.228.814.290	10	122.881.429	122.881.429	245.762.858
IRACIS General	2010	1.193.293.273	10	119.329.327	119.329.327	238.658.654
IVA General	ene-09	493.511.340	10	49.351.134	49.351.134	98.702.268
IVA General	feb-09	522.056.231	10	52.205.623	52.205.623	104.411.246
IVA General	mar-09	319.220.155	10	31.922.016	31.922.016	63.844.032
IVA General	abr-09	290.352.778	10	29.035.278	29.035.278	58.070.556
IVA General	may-09	391.911.783	10	39.191.178	39.191.178	78.382.356
IVA General	jun-09	1.131.180.552	10	113.118.055	113.118.055	226.236.110
IVA General	jul-09	437.056.856	10	43.705.686	43.705.686	87.411.372
IVA General	ago-09	321.157.000	10	32.115.700	32.115.700	64.231.400
IVA General	sep-09	1.012.905.230	10	101.290.523	101.290.523	202.581.046
IVA General	oct-09	1.467.626.482	10	146.762.648	146.762.648	293.525.296
IVA General	nov-09	234.978.187	10	23.497.819	23.497.819	46.995.638
IVA General	dic-09	617.942.114	10	61.794.211	61.794.211	123.588.422
IVA General	ene-10	237.802.028	10	23.780.203	23.780.203	47.560.406
IVA General	feb-10	205.798.109	10	20.579.811	20.579.811	41.159.622
IVA General	mar-10	361.416.732	10	36.141.673	36.141.673	72.283.346
IVA General	abr-10	472.364.361	10	47.236.436	47.236.436	94.472.872
IVA General	may-10	473.504.888	10	47.350.489	47.350.489	94.700.978
IVA General	jun-10	425.902.772	10	42.590.277	42.590.277	85.180.554
IVA General	jul-10	956.735.495	10	95.673.550	95.673.550	191.347.100
IVA General	ago-10	470.342.805	10	47.034.281	47.034.281	94.068.562
IVA General	sep-10	652.058.351	10	65.205.835	65.205.835	130.411.670
IVA General	oct-10	270.631.102	10	27.063.110	27.063.110	54.126.220
IVA General	nov-10	174.414.756	10	17.441.476	17.441.476	34.882.952
IVA General	dic-10	271.083.904	10	27.108.390	27.108.390	54.216.780
Contravención		0	-	0	0	1.170.000
TOTAL GENERAL		14.634.061.574		1.463.406.158	1.463.406.158	2.927.982.316

Sobre los tributos deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

- ART.4°-** **NOTIFICAR** al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y multas determinados.
- ART.5°-** **REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente, en los términos de la presente Resolución.
- ART.6°-** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZALEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN