



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 15/11/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control interno de las compras declaradas en la obligación del IVA Simplificado del periodo fiscal de 08/2010, y a tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual no fue cumplido.

El control cuenta como antecedente el Informe DAFT2 N° 00/2018 en la cual el Departamento de auditoría de la DGFT constató inconsistencias entre la declaración jurada original y rectificativa presentadas por el **NN**.

Durante el control, los auditores de la SET detectaron que **NN** declaró créditos fiscales por compras supuestamente realizadas que superan llamativamente el débito fiscal generado por las ventas del periodo; todo ello, sin el debido respaldo documental; hecho que afectó a la base para la liquidación del IVA. Atendiendo a que el contribuyente no presentó los documentos que respalden sus **DDJJ**, los auditores reliquidaron el tributo, considerando los valores declarados en concepto de ingresos y compras declaradas y que fueron a su vez reportadas por sus proveedores a través del Módulo Hechauka del Sistema Marangatú, e impugnando la diferencia de compras sin respaldo documental; de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron calificar su conducta como defraudación, asimismo graduar la sanción de acuerdo a las circunstancias previstas en el Art. 175 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y aplicar la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, por no haber presentado los documentos que le fueron requeridos; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	COMPRAS SIN RESPALDO	COMPRAS S/ HECHAUKA	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR 7,3%	BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA
521 - AJUSTE IVA	ago-10	1.874.246.000	5.238.298	1.869.007.702	136.437.562	136.437.562
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	18/12/2019	0	0	0	0	300.000
<b>Total</b>		<b>1.874.246.000</b>	<b>5.238.298</b>	<b>1.869.007.702</b>	<b>136.437.562</b>	<b>136.737.562</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 20/02/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Considerando que, si bien en el sumario administrativo **NN** no presentó su descargo durante el término de ley, igualmente el **DSR2** abrió la causa a prueba, estadio en el cual el sumariado formuló manifestaciones y ofreció como pruebas sus declaraciones juradas original y rectificativa; posteriormente, una vez cerrado el periodo probatorio durante el plazo que le fuera comunicado presentó sus alegatos. En consecuencia, una vez cumplidas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN manifestó que: "... Como se puede observar en ambas declaraciones hubo un cambio de compra, se envió a ventas el mismo importe Gs. 163.998.570 y el importe de las ventas se envió en compra con un error de tipeo, se fue un 0 (cero) de más en vez de Gs. 187.424.600 se tipeo Gs. 1.874.246.000... Actualmente ya no cuento con ningún documento de compra ni de venta, teniendo en cuenta lo que dice la Ley del Comerciante 1034/1983 Art. 85 'Los libros y registros de contabilidad deberán ser considerados por cinco años contados a partir de la fecha de última anotación efectuada en ellos. Durante el mismo lapso se conservarán en forma ordenada los comprobantes, de modo a que sea posible su verificación; este plazo se computará desde la fecha en que hubieren sido extendidos'. Teniendo en cuenta que ya transcurrieron 10 años no tengo ninguna documentación... Yo no tenía conocimiento de las rectificativas ingresadas, lo único que puedo ofrecer es que siempre pague mis impuestos, el IVA Simplificado, los Anticipo IRPC, los mismos que se observan en Marangatu..." (sic).

Igualmente añadió: "... Analizando el crédito fiscal no se utilizó en ninguna otra declaración anteriormente no era acumulable como el IVA actual... Por lo acontecido solicito la anulación de la declaración jurada rectificativa de 08/20 con nro. de orden 00 siendo que no corresponde esa declaración... Me pongo a disposición de ustedes y si hay alguna multa por errores administrativos acepto, pero rechazo por completo el IVA que quieren que se les devuelva, no tengo solvencia económica y el IVA no se utilizó para otros pagos de impuesto..." (sic).

De acuerdo con los antecedentes, el **DSR2** concluyó que se confirma que NN declaró créditos fiscales en su DJ del IVA Simplificado sin el debido respaldo documental y por consiguiente pagó menos impuesto, ya que el monto del crédito fiscal supera ampliamente al débito fiscal del periodo. Además, debido a que no presentó la totalidad de los documentos solicitados por la SET y con ello surgen contradicciones entre sus declaraciones; restando a sus presentaciones de fiabilidad, corresponde confirmar la impugnación de las compras efectuada por los auditores de la SET.

Respecto de los documentos que le fueron requeridos a NN y de los que este alegó ya no contar porque ha transcurrido el plazo establecido en la Ley del Comerciante N° 1034/1983, el DSR2 aclaró que, en materia tributaria rige la Ley (125/1991), la que específicamente en el Art. 85 se establece: "... Los contribuyentes están obligados a extender y entregar comprobantes de ventas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto...", y que en cuanto a la prescripción del impuesto, el Núm. 2 del Art. 165 dispone: "... El curso de la prescripción se interrumpe: ... Por la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria, seguida luego de la notificación, o por la declaración jurada efectuada por el contribuyente, tomándose como fecha desde la cual opera la interrupción, la de la notificación del acto de determinación o, en su caso, la de presentación de la declaración respectiva...", en concordancia con ello, el Art. 7° del Decreto N° 8.593/2006 establece: "Todas las operaciones del contribuyente del presente Impuesto deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que éstos merecieran resultará su valor probatorio de aquellas". Por lo cual, al no estar prescripta la obligación -considerando la presentación de la rectificativa del sumariado- NN debió documentar debidamente sus declaraciones juradas a fin sostener la liquidación impositiva efectuada (subrayado es nuestro).

En cuanto a la recomendación de determinación tributaria realizada por los auditores de la SET, corresponde traer al análisis que el Decreto N° 8.593/2006, cuyo Art. N° 20° Inc. b establece: "El Débito Fiscal IVA será determinado aplicando un 7,3% (siete coma tres por ciento) sobre los ingresos totales del cuatrimestre que se liquida, es decir sobre la suma de los importes devengados durante dicho período por las ventas de bienes o prestaciones de servicios, incluido el IVA y aún tratándose de ventas exentas, registrados en el Libro de Ventas"; en el Inc. c: "El Crédito Fiscal será determinado aplicando el mismo coeficiente establecido en el literal precedente sobre los egresos totales del cuatrimestre que se liquida debidamente documentados, es decir sobre la suma de las compras de bienes o contrataciones de servicios vinculados a la actividad gravada realizadas durante dicho período, incluido el IVA y aun tratándose de compras exentas, registradas en el Libro de Compra"; en el Inc. d: "En este Régimen Simplificado del IVA no se aplicará la regla del Tope del Crédito Fiscal, a que se refiere el Artículo 87 de la Ley...", y finalmente en el Inc. e: "La liquidación y pago del IVA bajo este Régimen Simplificado no dará lugar al arrastre del saldo de Crédito Fiscal IVA, cuando éste sea mayor al Débito Fiscal IVA, para las siguientes liquidaciones cuatrimestrales del Impuesto, consolidándose a favor del Fisco cualquier excedente de Crédito Fiscal IVA; incluso en el caso de cese de actividades, clausura o cierre definitivo del negocio, en el que no procederá la devolución de saldo alguno", todo ello en concordancia con el Art. 5° del Decreto N° 5.697/2010.

Verificada en el Sistema Marangatu la declaración jurada del periodo fiscal controlado, se observó que en la DD.JJ. original consignó ventas por G 187.424.600 y compras por G 163.998.570, generándole un saldo a favor del Fisco que fue compensado con el valor que consignó en concepto de "Pago con Créditos Fiscales Disponibles, Certificados de Crédito Tributario, Notas de Crédito", por lo que no surgieron saldos a favor del Fisco.

En tanto que en la DD.JJ. rectificativa del 27/06/2014, dichos valores se invirtieron, convirtiendo el débito en crédito y viceversa, agregando al monto de las compras un cero demás, aparentemente por error.

Por tanto, el perjuicio al Fisco en el caso de marras está representado por el tributo que no ingresó como consecuencia de los créditos fiscales que declaró y que no cuentan con respaldo documental, como el propio contribuyente reconoció, por lo que en los términos del Art. 86 de la Ley, dichos créditos fiscales no son reales. En consecuencia, el **DSR2** recomendó efectuar el ajuste fiscal sobre el débito que fue declarado por el contribuyente sin considerar compra alguna y descontando el impuesto que ya liquidó contribuyente en su DD.JJ. original, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	DÉBITO FISCAL DECLARADO EN EL Form. N° 123	IMPUESTO YA LIQUIDADO	IMPUESTO A INGRESAR
521 - AJUSTE IVA	ago-10	11.971.896	1.710.100	10.261.796
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	18/12/2019	0	0	0
<b>Total</b>		<b>11.971.896</b>	<b>1.710.100</b>	<b>10.261.796</b>

En cuanto a la responsabilidad del contribuyente, el **DSR2** aclaró que el artículo 180 de la Ley dispone: “*La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*”. Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que el único responsable por la infracción cometida es el contribuyente, y que no puede trasladar dicha responsabilidad a un tercero, independientemente de que su contador u otras personas respondan por los hechos punibles que pudieran estar relacionados, lo cual ya no es competencia de la SET.

Respecto de la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 las existencias irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar su impuesto.

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 demostrada la contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas, que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus existencias (numerales 1, 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 créditos fiscales sin el debido respaldo documental; lo que impactó en la liquidación del IVA en detrimento del Fisco. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, queda confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró el hecho de que, si bien la infracción fue cometida en un solo periodo fiscal, **NN** no puso a disposición de la SET los documentos que le fueron requeridos; que el monto de las inconsistencias corresponde a un porcentaje altamente relevante respecto del total de sus egresos declarados y que las inconsistencias detectadas corresponden a un ejercicio fiscal.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa del 220%, sobre el ajuste fiscal determinado conforme a lo expuesto en la presente Resolución.

El **DSR2** señaló también, que corresponde aplicar la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó las documentaciones que le fueron requeridas por la SET.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto 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
521 - AJUSTE IVA	08/2010	10.261.796	22.575.950	32.837.746
551 - AJUSTE CONTRAVEN	18/12/2019	0	300.000	300.000
<b>Totales</b>		<b>10.261.796</b>	<b>22.875.950</b>	<b>33.137.746</b>

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

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta del contribuyente NN con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 220% sobre el tributo determinado, más la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la RG. N° 13/2019, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **NOTIFICAR** al contribuyente 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. 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**