



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 18/10/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, dispuso la verificación de la obligación del IRAGRO RÉG. CONTABLE ejercicio fiscal 2018 y del IVA General del periodo fiscal 06/2018 de **NN**.

Para tal efecto, los auditores de la **SET** solicitaron a **NN** que presente facturas originales emitidas por los siguientes proveedores: XX RUC 00; XX RUC 00, XX RUC 00 y XX RUC 00, correspondientes al ejercicio y periodo fiscal comprendidos en la orden de fiscalización, indicando la forma de pago, aclarando su tipo de afectación en el formulario del IVA, tipo de afectación contable (activo, costo o gasto), asimismo que presente su libro IVA Compras, Diario y Mayor, en soporte magnético con formato Excel, documentación que fue presentada por el contribuyente.

La fiscalización cuenta como antecedente al Informe DPO/DGGC N.° 00/2019, originado a raíz de las investigaciones presentadas en los informes DPO/DGGC N.° 00/2018, N.° 00/2017 y SET/IT N.° 00/2017 en el cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) presentó el resultado del análisis realizado al contribuyente **XX**, según el cual se detectó a varios proveedores en situación irregular, que se encuentran consignados en la DJ informativa de **NN**, por lo que se recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización puntual.

Según el ACTA FINAL N° 00 del 06/12/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó facturas emitidas por los proveedores investigados, que no reflejan la realidad de los hechos económicos y con ello obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto a ingresar a favor del Fisco en concepto de IVA e IRAGRO RC de los periodos y ejercicios fiscales controlados.

Ante estas circunstancias, los auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), debido a que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en el Art. 173 e igualmente la presunción establecida por el Art. 174 de la Ley porque declaró, admitió e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

En consecuencia, recomendaron aplicar una multa por Defraudación del 155% sobre el impuesto incluido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes conforme al Art. 175 de la Ley.

Posteriormente y en conocimiento de los resultados arrojados por el proceso de Fiscalización, el contribuyente presenta Nota mediante Expediente N° 00 del 23/12/2019 su *“allanamiento a lo recomendado en cuanto a la reliquidación por el equipo auditor...Así mismo, solicitamos la aplicación del concepto de rentabilidad financiera de acuerdo con el rubro y la zona en cuanto al IRAGRO, y que ese nuevo monto sirva de base para el cálculo de la eventual multa, como así también la utilización de nuestro crédito IVA de manera a poder utilizarlo vía ajuste IVA”* (sic). Asimismo, solicitó la autorización para realizar las rectificaciones del IVA correspondiente al periodo fiscal reliquidado, de la cual no surgió saldo a favor del fisco en concepto del IVA periodo fiscal 06/2018, igualmente pidió una nueva graduación de la multa contenida en el Acta Final N.º 00 del 06/12/2019.

Por lo expuesto, fue emitida la Resolución Particular DGGC N° 00 del 17/01/2020, sobre la cual el contribuyente solicitó facilidad de pago, que fuera otorgada por Resolución N° 00 del 20/02/2020, según consulta realizada a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu.

No obstante, el contribuyente expresó mediante Expediente N.º 00 del 06/02/2020, su disconformidad ante la multa por Defraudación aplicada y solicita la apertura del sumario administrativo en cuanto la aplicación de las multas por infracciones tributarias dispuesta en el Art. 225 de la Ley.

Todo ello, conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO RELIQUIDADO 10%	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100%	TOTAL
521 - AJUSTE IVA	jun-18	909.090.908	90.909.092	0	90.909.092	90.909.092
OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO RELIQUIDADO 10%	IMPUESTO SUJETO A FACILIDADES DE PAGO (S/ RESOLUCIÓN N.º 00)	MULTA 100%	TOTAL
516 - AJUSTE IRAGRO RC	2018	425.454.545	42.545.454	42.545.454	42.545.454	85.090.908
TOTAL		1.334.545.453	133.454.546	42.545.454	133.454.546	176.000.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada por cédula el 17/08/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conforme a lo establecido por el Art. 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 14/09/2020, mediante Formulario N° 00, **NN** presentó su descargo y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 16/12/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por NN, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN expresó: “...*el periodo de investigación en el marco de controles previos, deben ser incluidos en el cómputo del plazo de fiscalización, por lo que tenemos que el proceso de fiscalización inició mucho antes que la fecha de inicio de la fiscalización puntual, lo que a su vez indica que la fecha de conclusión de las tareas de fiscalización finalizó fuera del plazo establecido en la ley y reglamentos que es de 45 días*” (sic).

Al respecto, el **DSR1** precisó que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la SET, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización puntual a NN, esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley 2421/2004, que dispone: “***Las fiscalizaciones 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***”.

En ese sentido, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación **de la Orden de Fiscalización** y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 18/10/2019, y el Acta Final fue suscripta el 06/12/2019, transcurriendo de este modo un **total de 35 (treinta y cinco) días hábiles** en el proceso de fiscalización.

De esta manera el **DSR1** considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones vigentes.

Por otro lado, NN manifestó que: “...*en las entrevistas realizadas a los contribuyentes que son utilizadas por los auditores para fundamentar sus conclusiones, no se ha dado participación ni copias de estas a NN CON RUC. 00, y mucho menos he sido notificado de la realización de estas, de manera a poder controlar dichas pruebas, consecuentemente mal pueden ser utilizadas como prueba de absolutamente NADA, ya que fueron obtenidas en abierta contravención al derecho a defensa en proceso consagrado en la propia Constitución Nacional...*” amplia esto alegando que “*de ninguna manera esas declaraciones nulas y sin valor probatorio, pueden ser utilizadas para demostrar que esas facturas fueron utilizadas de MALA FE por parte de NN CON RUC. 00, ni que las operaciones comerciales fueron falsas insistimos y recalcamos, las operaciones insertas en los comprobantes de pago impugnados según Acta Final Nro.*

00 Puntual del 06/12/2019 obedecen a la realidad de hechos, y su validez y vigencia fueron corroborados... en el propio sistema de la SET en ocasión de la realización de sendas operaciones comerciales” (sic).

Sobre el punto, el **DSR1** indico que la **SET** pone a conocimiento del fiscalizado toda la información que fuera recabada a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que por Providencia N° 00 del 28/09/2020, notificada el 30/09/2020, el juzgado de instrucción sumarial admitió la realización de las entrevistas a los proveedores propuestos por **NN**, quien fue notificado al igual que los proveedores cuestionados de la fecha y hora de la realización de las respectivas audiencias.

En este punto, cabe destacar que las Sras. XX, XX y XX, tras averiguaciones hechas y declaraciones de vecinos quienes manifestaron no conocerlas, se comprueba que las mismas no operaron ni operan comercialmente por la zona, ya que no se pudo verificar la existencia de local que cuente con infraestructura y logística para proveer lo consignado en las facturas cuestionadas.

Por otro lado, en lo que respecta al Sr. XX, que sí pudo ser ubicado y asistió en la fecha y hora establecida para prestar su testimonio y responder al pliego de preguntas que **NN** había incluido en el escrito de ofrecimiento de pruebas, al respecto cabe mencionar que el proveedor se manifestó en el mismo sentido en que lo había hecho ante los funcionarios de la **SET**, y negó haber operado comercialmente con el sumariado y ratificó el hecho de que nunca se inscribió como contribuyente y dedicarse a la conducción de un taxi desde ya más de 7 años.

Con relación a las copias de las actuaciones, el **DSR1** expresó que el contribuyente en todo momento pudo haber solicitado copias de las actuaciones practicadas, siendo éste un derecho que le asiste conforme a los establecido por el Art. 191 de la Ley, pero el mismo no ejerció su derecho, por lo que no puede trasladar dicha carga a la Administración Tributaria, que cumplió con todas las disposiciones legales y reglamentarias que hacen al proceso de fiscalización, notificación del Acta Final y sustanciación del Sumario Administrativo.

El **DSR1** puntualizó también que, en la cédula de notificación de la instrucción del presente sumario, el Art. 5° dispone: *“ESTABLECER como asiento para la tramitación del presente sumario administrativo el **DSR1**, 1er. piso del edificio de la Subsecretaría de Estado de Tributación, sito en las calles Mcal. López y Fulgencio Yegros, Asunción, en el cual constan los antecedentes de la Fiscalización Puntal, los cuales quedan a disposición de los contribuyentes para su consulta y/o copias, en días y horas hábiles, para lo cual los sumariados y sus representantes convencionales, en su caso, deberán ajustarse a lo dispuesto en el Numeral 9 del Art. 2 de la RG N.º 52/2020.”*

Con relación al último punto, el **DSR1** señaló que el análisis que se hace es con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con respecto al contenido de las mismas, verificando que la operación haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre

quien dice ser el comprador y el vendedor, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos.

Igualmente, el **DSR1** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, el timbrado del documento no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** declaró compras que no existieron, y con ello infringió lo establecido por los artículos 85 y 86 de la Ley, concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidas a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, **consignar operaciones reales**.

En lo que respecta al IRAGRO RC, igualmente contravino lo establecido por el Art. 32 de la Ley N° 125/1991 con la redacción dada por la Ley N.° 5061/2013, concordante con el Art. 18 del Decreto N.° 1030/2013 que establecen que solo serán deducibles aquellos costos que **estén debidamente documentados**.

En oportunidad de la presentación de sus alegatos, **NN** indicó que: *“El juzgado sumarial no ordenó la realización de una sola entrevista o prueba dentro del plazo probatorio de manera a quebrar el principio de presunción de inocencia que opera a favor de todo ciudadano en general, y en favor de NN en particular”*, asimismo dijo que *“...con relación al legajo de inscripción de todos los proveedores cuyas facturas se me pretende impugnar, el juzgado sumarial no desarrollo las pericias pertinentes...”* (sic).

Posteriormente, **NN** declaró que *“En este caso en particular que nos atañe, es la SET la que se deviene como actor de su pretensión, por lo que es ella quien debe probar en el marco del debido proceso (sumario administrativo investido con todas las garantías constitucionales en cuanto al respeto a la defensa en proceso sancionador) los hechos controvertidos con que pretende destruir el principio constitucional de presunción de inocencia”*

Con relación al primer punto, el **DSR1** aclaró que tanto las pruebas testificales como las periciales solicitadas por el sumariado fueron concedidas por Providencia N° 00 y 00, respectivamente, en este punto cabe resaltar el desinterés de **NN** y/o de quien ejercía su representación, que pese a ser notificado de la fecha y hora de las respectivas audiencias no se presentó a tomar intervención en las mismas, cuestión que fue bastante controvertida por el mismo en las presentaciones realizadas. Por otro lado, con respecto a las pruebas periciales, el juzgado de instrucción sumarial emplazó al sumariado a que designe perito y no lo hizo, demostrando una vez más su falta de interés en el esclarecimiento de los hechos por lo que consecuentemente no puede alegar que el **DSR1** le haya negado o imposibilitado la producción y diligenciamiento de las pruebas ofrecidas.

En cuanto a la carga de la prueba, el **DSR1** indicó que en el Procedimiento Administrativo hay una serie de elementos distintivos que difieren del proceso civil y que condicionan la carga de la prueba, el cual principalmente es la **presunción de legalidad y legitimidad** de la que gozan los actos dictados por la Administración Tributaria, lo que implica que quien pretenda impugnar dicho acto debe probar sus alegaciones, y considerando que **NN** ha manifestado su disconformidad con respecto a los resultados de las verificaciones y habiendo tenido la oportunidad en la sustanciación del sumario administrativo de desvirtuar lo alegado por los auditores en el informe final, no lo hizo, ya que como se mencionó en el párrafo anterior, si bien ofreció pruebas, este no procuró su diligenciamiento ni realizó el respectivo seguimiento, dejando decaer los plazos establecidos.

NN expresó su desacuerdo con la aplicación de una multa por Defraudación, expresando que “...en el peor de los casos corresponde una sanción por OMISIÓN DE PAGO”, y solicitó que “...en el caso de que sea criterio del juzgado sumarial la aplicación de determinada multa, la misma sea aplicada de conformidad al artículo 70 del código Penal...” (sic).

En cuanto a la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó 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 **perjuicio al Fisco**, el cual está representado por el monto que dejó de percibir por un valor de G 42.545.454 en concepto de IRAGRO RC, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la **intención** de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numeral 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron, cuestión que incluso fue aceptada por el contribuyente al presentar su allanamiento durante la etapa de la fiscalización dando lugar a la Resolución Particular DGGC N° 00 del 17/01/2020.

Por otro lado, con respecto a su planteamiento de aplicar el Art. 70 del Código Penal Paraguayo, el **DSR1** resaltó que en materia tributaria se encuentra expresamente reconocida la potestad sancionadora de la Administración, al igual que en el Derecho Penal, la Ley es la que atribuye la competencia a un órgano determinado estableciendo igualmente la conducta, el procedimiento a seguir y las sanciones a ser aplicadas, en razón de ello el art. 175 de la Ley establece que la Defraudación, será penada con “ *una multa de entre 1 (una) a 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado...*”, y para su graduación serán consideradas las circunstancias agravantes y atenuantes enumeradas de igual manera en el referido artículo. Por lo que, el **DSR1** consideró que el pedido realizado por **NN** resulta a todas luces improcedente.

Todo ello para finalmente plantear su allanamiento, “*siempre y cuando aplique la sanción mínima al presente caso*” y la aplicación de los beneficios otorgados por el Decreto N.º 3966/2020 “*POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL Y TRANSITORIO PARA LA REGULARIZACIÓN DE DETERMINADAS DEUDAS IMPOSITIVAS*” modificado por el Decreto N.º 4011/2020.

Al respecto, el **DSR1** mencionó que la multa aplicada por la **DGGC** corresponde a la mínima prevista para los casos de Defraudación, y en el cálculo de la misma fue considerada el allanamiento planteado por Expediente N.º 00 del 23/12/2019 y las rectificativas en las DD.JJ. del IVA, desafectando las facturas de los proveedores cuestionados así como también su colaboración con la Administración Tributaria al proporcionar toda la documentación que le fuera requerida y en ese sentido determinó una multa del 100%, la cual será mantenida en atención de que **NN** no logró demostrar en la sustanciación del presente sumario circunstancias que motiven la modificación de la calificación de su conducta.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N.º 3966/2020, modificado por el Decreto N.º 4011/2020, solicitados en su escrito de alegatos, mediante Formulario N.º 00 del 03/12/2020, el **DSR1** señaló que el mismo dispone un régimen excepcional y transitorio de facilidades de pago, con una tasa de interés de financiación del 0%, una entrega inicial del 10% y hasta 60 cuotas mensuales que podrán ser concedidas bajo las condiciones establecidas en el citado Decreto, en la medida que el contribuyente se allane expresamente a la determinación realizada por la Administración Tributaria, y que las deudas impositivas vencidas correspondan a los periodos fiscales cerrados hasta 12/2019, así como a los ejercicios fiscales cerrados al 30/06/2019. En el presente caso, dichos beneficios podrán ser concedidos siempre y cuando sea formalizado el pedido dentro de los 10 (diez) días hábiles de notificada la presente Resolución.

POR TANTO, en uso de las 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	06/2018	0	90.909.092	90.909.092
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2018	0	42.545.454	42.545.454
Totales		0	133.454.546	133.454.546

Art. 2º: **CALIFICAR** la conducta de **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N.º 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con una multa equivalente a 100% del tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: 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. 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