

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada en fecha 11/02/2020, ampliada en su alcance por la Resolución notificada el 10/03/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2017 y 01 a 12/2018; y del IRP de los ejercicios fiscales 2017 y 2018, y para el efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, los cuales fueron presentados fuera del plazo establecido.

Los auditores de la **SET** expusieron los resultados de la Fiscalización Puntual en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 06/05/2020, según el cual constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General montos en concepto de créditos fiscales sin respaldo documental, así como la no inclusión y liquidación de la obligación del Impuesto a la Renta Personal desde el ejercicio fiscal 2017 y 2018, hecho que implicó el no ingreso de los impuestos debidos.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** sugirieron el ajuste fiscal y calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será graduada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser equivalente a 1 y hasta 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo. Igualmente, recomendaron aplicar una multa por Contravención conforme al Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Núm. 6, Inc. a, del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, de la suma de G. 300.000.

Finalmente, los auditores de la **SET** recomendaron el siguiente ajuste fiscal:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
512 - AJUSTE IRP	2018	113.537.47 5	9.082.998	0	9.082.998
521 - AJUSTE IVA	02/2017	23.990.804	2.399.080	0	2.399.080
521 - AJUSTE IVA	03/2017	6.990.402	699.040	0	699.040
521 - AJUSTE IVA	04/2017	7.530.312	753.031	0	753.031
521 - AJUSTE IVA	05/2017	19.503.405	1.950.341	0	1.950.341
521 - AJUSTE IVA	06/2017	8.503.401	850.340	0	850.340
521 - AJUSTE IVA	07/2017	9.851.627	985.163	0	985.163
521 - AJUSTE IVA	08/2017	4.930.692	493.069	0	493.069
521 - AJUSTE IVA	09/2017	4.026.309	402.631	0	402.631
521 - AJUSTE IVA	10/2017	19.038.637	1.903.864	0	1.903.864
521 - AJUSTE IVA	11/2017	6.720.271	672.027	0	672.027

521 - AJUSTE IVA	12/2017	4.137.798	413.780	0	413.780
521 - AJUSTE IVA	01/2018	3.621.603	362.160	0	362.160
521 - AJUSTE IVA	02/2018	3.091.656	309.166	0	309.166
521 - AJUSTE IVA	03/2018	4.755.757	475.576	0	475.576
521 - AJUSTE IVA	04/2018	1.447.701	144.770	0	144.770
521 - AJUSTE IVA	05/2018	2.895.704	289.570	0	289.570
521 - AJUSTE IVA	06/2018	2.505.602	250.560	0	250.560
521 - AJUSTE IVA	07/2018	6.505.330	650.533	0	650.533
521 - AJUSTE IVA	08/2018	8.465.401	846.540	0	846.540
521 - AJUSTE IVA	09/2018	1.205.645	120.565	0	120.565
521 - AJUSTE IVA	10/2018	7.845.401	784.540	0	784.540
521 - AJUSTE IVA	11/2018	23.740.401	237.440	0	237.440
521 - AJUSTE IVA	12/2018	14.465.402	1.446.540	0	1.446.540
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/05/20	0	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/05/20	0	0	300.000	300.000
TOTAL GENERAL		309.306.736	26.523.324	600.000	27.123.324

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, notificada el 15/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme lo establecen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y 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.

A través de su representante convencional, la sumariada se presentó a ejercer su defensa, formuló sus descargos, expuso los fundamentos por los cuales consideró que no cometió infracción alguna. Luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la sumariada, así como todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR1**, que llegó a las siguientes conclusiones:

NN argumentó: "...NO cabe duda de que la fiscalización puntual se inició con la nota DFT N° 00/2019; y **NO** con la ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 00 de fecha 11/02/2020. El Punto de partida para el cómputo del tiempo de duración de la fiscalización es a partir de la nota DGFT N° 00/2019 a partir de la cual la administración debe comenzar, el cómputo del plazo legal previsto en el artículo 31 de la Ley N° 2121/04."

"Que no se puede sostener la posición de que únicamente la ORDEN DE FISCALIZACIÓN es la que marca el inicio del cómputo del plazo legal y que por el proceso de CONTROL INTERNO o DE VERIFICACIÓN Y CONTROL, **REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACIONES**, no se encuentre sometido al rigor del plazo establecido en el artículo 31° de la Ley. Es por esto que no le está permitido a la administración pretender sustraerse del cómputo del plazo legal; menos aun utilizando mentiras tales como denominar **al ejercicio de su facultad fiscalizadora** de **MANERA DIFERENTE** como el caso de CONTROL INTERNO, VERIFICACIÓN Y CONTROL, **REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACIONES**; que en definitiva se constituyen al mismo tiempo en HERRAMIENTAS AMENAZANTES DE BLOQUEO DEL RUC y/o APLICACIÓN DE OTRAS SANCIONES PARA ESCONDER EL EJERCICIO DE SU EFECTIVA FACULTAD FISCALIZADORA Y POR ENDE NO SOMETERSE **AL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS FISCALIZACIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY.**"

El **DSR1** confirmó que lo manifestado por **NN** NO es cierto, pues el proceso de fiscalización como tal se inició con la Orden de Fiscalización N° 00 suscripta por el Viceministro de Tributación, conjuntamente con el Director General de Fiscalización Tributaria, la cual fue notificada el 11/02/2020, y que la Nota DGFT N° 00/2019 a la que hace referencia la sumariada, fue efectuada como acto preliminar a la fiscalización. Al respecto, cabe recordar que mediante dicha Nota se inició un Control, el cual fue dispuesto 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° 2421/2004, 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 existan sospechas 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 es nuestro).

Con ello queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la Administración no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella controlar y analizar con antelación 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, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente se realizó en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por **NN**, el **DSR1** señaló que, con base en los resultados de controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización, pues mediante las investigaciones previas, la Administración detectó inconsistencias en las compras declaradas por la contribuyente.

Por último, el **DSR1** concluyó que no existió la extralimitación del plazo indicado por **NN** pues como ya se aclaró en los párrafos precedentes, la fiscalización propiamente dicha se inició con la notificación de la ya mencionada Orden de Fiscalización, ocurrida el 11/02/2020, y concluyó con el Acta Final del 14/04/2020, con lo cual queda claro que el proceso fue concluido dentro del plazo legal.

Alegó además la contribuyente que: *"Una de las varias subjetividades halladas en el Acta Final, y habiendo realizado consultas en páginas oficiales de instituciones públicas (Gobierno Abierto y Transparencia) nos encontramos que "los testigos firmantes" son también funcionarios de la institución, situación que genera un conflicto de intereses genuino y una parcialidad manifiesta, y que conlleva a la total ilegalidad de las actuaciones, por ende, juzgamientos desatinados y resultando así en un atropello absoluto, por lo que nos reservamos el derecho de iniciar acciones y denuncias en otras instancias contra la responsabilidad y falta total de idoneidad de los funcionarios de la administración tributaria intervinientes."*

Al respecto, el **DSR1** señaló que en el Acta Final solo se recogen las irregularidades que fueron constatadas durante el proceso de fiscalización y la firma del acta por testigos se realiza al solo efecto de interrumpir el plazo de prescripción de las obligaciones sujetas a análisis, situación que no se da en el presente caso. En ese sentido, destacó el **DSR1** que la determinación tributaria incluye una serie de actos administrativos (técnicos o material) preparatorios previos a la emisión de la Resolución Particular –ACTO JURÍDICO ADMINISTRATIVO– entre ellos se encuentra el proceso de control y fiscalización, momento en el cual los auditores de la **SET** proceden a reunir los antecedentes que permiten presumir la existencias de deudas tributarias, y como conclusión de la etapa de fiscalización se emite el Acta Final.

El **DSR1** sostuvo igualmente, que, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley Tributaria, justamente a fin de que la contribuyente ejerza su derecho a la defensa y desvirtúe las irregularidades denunciadas, se le instruyó el Sumario Administrativo donde se desarrollaron regularmente todas las etapas del proceso, situación que la sumariada no puede desconocer, ya que fue parte activa solicitando la realización de diligencias y presentando documentos.

Con base en lo expuesto, el **DSR1** concluyó que resulta improcedente la nulidad pretendida por la sumariada, ya que la misma 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.

DE LA CUESTIÓN DE FONDO

En cuanto al IVA, el **DSR1** procedió a analizar la documentación presentada por la contribuyente durante el proceso sumarial, al respecto no reconoció los documentos relacionados a servicios públicos ya que los mismos no se encuentran a su nombre, así como las compras que no se encuentran relacionadas a su actividad económica. Asimismo, reconoció a los efectos del crédito fiscal el monto de 100.000.000 Gs por la operación registrada en la factura con número 001-001-XXX emitida por XX por valor de G 161.625.600, según lo establecido en el Art. 20 del Decreto N° 1030/2013 que reglamente el Art. 86 de la Ley, surgiendo los siguientes valores relacionados al IVA General:

PERÍODO FISCAL	COMPRAS SEGÚN DD.JJ. IVA F. 120		COMPRAS S/ DSR1		Saldo del periodo anterior	BASE IMPONIBLE AFECTADA COMPRAS OBJETADAS	
	Gravada 10%	Gravada 5%	Gravada 10%	Gravada 5%		Gravada 10%	Gravada 5%
	A	B	C	D		E = A - C	F = B - D
01/2017	0	0	0	0	0	-	-
02/2017	23.465.804	1.050.000	0	0	0	23.465.804	1.050.000
03/2017	6.465.402	1.050.000	0	0	0	6.465.402	1.050.000
04/2017	7.005.312	1.050.000	0	0	0	7.005.312	1.050.000
05/2017	18.978.405	1.050.000	15.527.786	0	0	3.450.619	1.050.000
06/2017	7.978.401	1.050.000	631.439	0	0	7.346.962	1.050.000
07/2017	9.787.401	128.451	8.476.057	0	-	1.311.344	128.451
08/2017	4.805.461	250.461	103.931.741	0	-	-99.126.280	250.461
09/2017	3.978.412	95.794	3.255.064	0	99.126.280	-98.402.932	95.794
10/2017	18.978.404	120.465	7.535.740	0	98.402.932	-86.960.268	120.465
11/2017	6.654.020	132.501	400.000	0	86.960.268	-80.706.248	132.501
12/2017	4.021.545	232.505	3.655.950	0	80.706.248	-80.340.653	232.505
01/2018	3.465.402	312.402	-	0	80.340.653	-76.875.251	312.402
12/2018	3.025.645	132.021	-	0	76.875.251	-73.849.606	132.021
03/2018	4.654.024	203.465	0	0	73.849.606	-69.195.582	203.465
04/2018	0	2.895.401	0	0	69.195.582	-69.195.582	2.895.401
05/2018	2.895.704	0	0	0	69.195.582	-66.299.878	-
06/2018	2.505.602	0	0	0	66.299.878	-63.794.276	-
07/2018	6.505.330	0	0	0	63.794.276	-57.288.946	-
08/2018	8.465.401	0	0	0	57.288.946	-48.823.545	-
09/2018	1.205.645	0	0	0	48.823.545	-47.617.900	-
10/2018	7.845.401	0	6418964	0	47.617.900	-46.191.463	-
11/2018	23.465.401	550.000	4418510	0	46.191.463	-27.144.572	550.000
12/2018	14.465.402	0	0	0	27.144.572	-12.679.170	-

Igualmente el **DSR1** procedió a reconocer parte de las facturas de compras respecto al IRP del ejercicio fiscal 2018. surgiendo los siguientes valores:

EJERCICIO FISCAL	INGRESOS GRAVADOS 2018	GASTOS S/ DSR1	BASE IMPONIBLE AFECTADA EN EL IRP	TASA DEL IMPUESTO	IMPUESTO AFECTADO
	A	B	D=A-B	E	F = D x E
2018	113.537.475	61.857.208	51.680.267	8%	4.134.421

Con base en los hechos confirmados, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en lo establecido en el Art. 172 de la Ley que claramente dispone que debe existir una conducta (acción. en este caso la utilización de documentos relacionados a operaciones inexistentes) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño al Fisco, con la intención de procurarse un beneficio indebido. Por esta razón, la propia Ley establece que al confirmarse una de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención.

En el caso particular ha quedado plenamente demostrado la contradicción entre las informaciones que surgieron de sus declaraciones juradas, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1. 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), e hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (núm. 12 del Art. 174 de la Ley), y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto de los impuestos reclamados por la **SET**.

Con relación a la graduación de la sanción, el **DSR1** indicó que teniendo en cuenta que en el caso particular se produjeron las circunstancias agravantes y atenuantes dispuestas en los numerales 1. 5. 6 y 7 del artículo 175 de la Ley; teniendo en cuenta la conducta asumida por **NN** para el esclarecimiento de los hechos, ya que fue parte activa del proceso sumarial, además no cuenta con antecedentes de aplicación de sanciones, el **DSR1** recomendó aplicar multas al 175% del tributo defraudado.

Igualmente, el **DSR1** manifestó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención por la no presentación de la documentación requerida por la **SET** mediante la Orden de Fiscalización como así también lo requerido en la Resolución Particular de Ampliación de la Fiscalización, corresponde aplicar la multa de G 300.000 establecida en el inc. b. numeral 6 del Art. 1º del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, por cada incumplimiento.

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 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	02/2017	2.399.080	4.198.391	6.597.471
521 - AJUSTE IVA	03/2017	699.040	1.223.320	1.922.360
521 - AJUSTE IVA	04/2017	753.031	1.317.805	2.070.836
521 - AJUSTE IVA	05/2017	397.562	695.733	1.093.295

521 - AJUSTE IVA	06/2017	787.196	1.377.593	2.164.789
521 - AJUSTE IVA	07/2017	137.557	240.725	378.282
521 - AJUSTE IVA	08/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	09/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	10/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	11/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	12/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	01/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	02/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	03/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	04/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	05/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	06/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	07/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	08/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	09/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	10/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	11/2018	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	12/2018	0	0	0
512 - AJUSTE IRP	2018	4.134.421	7.235.237	11.369.658
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/05/2020	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/05/2020	0	300.000	300.000
Totales		9.307.887	16.888.804	26.196.691

Sobre los tributos determinados se deberá adicionar los intereses y la multa por mora conforme al 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, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 175% sobre los tributos defraudados y multa por Contravención.

Art. 3: NOTIFICAR a la contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN