



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación 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 Fiscalización N° 00, notificada 18/11/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación (en adelante **SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación de la obligación del IVA General de los periodos 05, 06, 07, 08/2019 y del IRACIS General del ejercicio 2019, y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente los comprobantes de compras, libros diario, compras IVA, forma de pago de comprobantes relacionados a los proveedores **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, a lo cual no dio cumplimiento.

La Fiscalización cuenta como antecedente el cruce de información realizado por el Departamento de Planeamiento Operativo de la **DGFT** a entre el contribuyente **NN** y los proveedores mencionados más arriba.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 11/01/2021, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó comprobantes relacionados con operaciones inexistentes, ya que los mismos no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus **DD.JJ.** créditos fiscales y costos respaldados por dichos comprobantes que afectan a la determinación del IVA General y del IRACIS General por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos.

Es preciso mencionar que **NN** procedió a rectificar sus **DD.JJ.** del IVA General de los periodos investigados, desafectando así el monto de los comprobantes que respaldan las operaciones inexistentes, no así para el IRACIS General, cuya **DD.JJ.** Original sigue vigente.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia con los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco.

Además de los tributos defraudados, recomendaron aplicar una multa cuyo monto quedará establecido a las resultas del Sumario Administrativo, lo cual queda según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible - Diferencia s/ Auditoria	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	may-19	163.636.363	0
521 - AJUSTE IVA	jun-19	140.909.091	0
521 - AJUSTE IVA	jul-19	72.956.273	0
521 - AJUSTE IVA	ago-19	11.809.545	0
511 - AJUSTE IRACIS	2019	389.311.272	38.931.127
TOTALES		778.622.544	38.931.127

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 10/02/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, conforme a lo establecido en 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 con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Cabe aclarar que la instrucción del Sumario fue notificada al correo electrónico declarado en el RUC, según consta a fj. 66 de autos.

El 11/03/2021 **NN** presentó su descargo en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 12/05/2021, 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:

En relación a las diligencias realizadas previas a la fiscalización **NN** manifestó: “... en el primer punto, en el acta e informe se evidencia que previamente se ha realizado un proceso de investigación inaudita parte, sin dar participación al contribuyente **NN** con RUC. 00 a la hora de entrevistar a los “supuestos testigos”, tornando de esta manera ineficaz las mencionadas entrevistas como medios de prueba ya que fueron obtenidas en detrimento de los artículos 16 y 17 de la constitución nacional ...las testificales realizadas a los distintos proveedores fueron realizadas en el marco de la Fiscalización Puntual, lo cual es falso, porque estas testificales fueron realizadas con mucha anticipación, fuera del periodo de vigencia de la Fiscalización Puntual y lo más importante, en ningún momento nos dieron participación en cuanto a la realización de estas entrevistas, que a la postre serían utilizadas en contra de **NN** para reliquidar tributos y para aplicar multas por infracciones tributarias”(sic).

El **DSR1** expresó con relación a la falta de participación aludida por **NN**, que la **SET** pone a conocimiento del fiscalizado toda la información que fuera recabada dentro de las investigaciones realizadas, a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario o pueda desvirtuarlas de ser el caso; sin embargo,

en este contexto pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el Sumario Administrativo, NN no lo hizo, ya que el juzgado de instrucción sumarial admitió la realización de las entrevistas a los proveedores propuestos por NN, poniendo a disposición del contribuyente los Oficios respectivos, de modo a ser diligenciados por este, bajo apercibimiento de tenerse por desistido de la prueba, cosa que tampoco hizo, es más, solo presentó su descargo, sin presentarse en las siguientes etapas del proceso sumarial, lo que denota la falta total de interés por parte del sumariado de esclarecer los hechos discutidos, por lo que, teniendo en cuenta lo mencionado precedentemente, mal puede decir el sumariado que no tuvo la oportunidad de poder ejercer su derecho a la defensa.

Con relación al Acta Final e Informe Final de Auditoría NN expresó que: "...la fiscalización puntual abarcó el IVA GENERAL (211) de los periodos 05,06,07,08/2019 y el IRACIS GENERAL (111) 2019, de los proveedores XX Ruc. 00, XX Ruc. 00 y XX Ruc. 00. Es este sentido, es importante aclarar que, a fecha 18/11/2020, fecha de notificación de la orden de fiscalización puntual Nro. 00, no existía en la contabilidad de NN ninguna factura a nombre de ninguno de los proveedores citados en la orden de fiscalización, ya que con anterioridad se procedió a la rectificación de la contabilidad, excluyendo a todos los proveedores mencionados en la orden de fiscalización de la contabilidad de NN. Así mismo, y dejando constancia en las notas presentadas donde se comunicaban las rectificaciones realizadas, se aclaraba que las mismas (rectificaciones) se realizaban en el marco de los decretos 3966/2020 y 4011/2020" (sic).

Agregó además: "Que, atento a lo precedentemente expuesto, es importante señalar que no cabe ninguna sanción o multa, ya que, con anterioridad al inicio de la fiscalización puntual, y al momento del inicio de esta, no existía ninguna factura perteneciente a ninguno de los proveedores señalados dentro de la contabilidad de NN" (sic).

Sobre este punto es preciso mencionar que, efectivamente el contribuyente procedió a rectificar sus DD.JJ. pero solo las que se refieren al IVA General de los periodos fiscalizados, y no así la del IRACIS, por lo que no es cierto la afirmación hecha por el mismo, en la que hace mención que no ha utilizado las facturas que respaldan las operaciones inexistentes, ya que, si bien las mismas fueron rectificadas, se comprobó la utilización de las mismas.

En esta línea de ideas, es preciso traer a colación lo que expresa el núm. 8, del Art. 175 de la Ley, que expresa: "...La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración, en concordancia con lo establecido en el Art. 208 de la Ley, que reza: "...Las declaraciones juradas y sus anexos podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que se hubiere incurrido" por lo que, teniendo en cuenta todo lo expresado por el contribuyente, si bien con las rectificativas no existe un saldo a favor del fisco en relación al IVA General, y en razón a lo establecido en los artículos mencionados, primero, no se reputa como espontánea la presentación realizada, y segundo, estas DD.JJ. no eximen de la responsabilidad como así también de las infracciones en las que incurrió, y consecuentemente la aplicación de las sanciones correspondientes tal y como lo solicitó NN.

En lo que respecta al pedido relacionado a la improcedencia de aplicar multas debido a la vigencia de los Decretos 3966/2020 y 4011/2020, es importante volver a mencionar lo resuelto en el Informe Final de Auditoría, que los mismos tratan de reducción de tasas de intereses y mora, no así de multas por defraudación, tal como planteó el contribuyente en su escrito en ese momento.

Con relación a la cuestión de fondo, **NN** manifestó que: *“...negamos rotundamente que NN con RUC. 00 haya utilizado comprobantes de venta de contenido falso al solo efecto de evadir obligaciones tributarias, y dejamos constancia de que, en todo el contenido tanto del Acta Final Nro. 00 Puntual como en su Informe Final de Auditoría, los auditores, que a le vez son jueces y partes, no lograron probar materialmente que NN con RUC. 00 utilizo los comprobantes dolosamente, a sabiendas que supuestamente eran de contenido falso, para evadir obligaciones tributarias”* (sic).

Sobre este punto el **DSR1** constató 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 válidos a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor.

Es importante mencionar que, pese a que **NN** manifestó que dichos comprobantes, que el mismo desafectó, no respaldan operaciones inexistentes, tampoco ha presentado ningún documento, ya sea recibo, comprobante de pago u otra prueba, o diligenciamiento que permita desvirtuar los hechos denunciados. Tampoco pudo desvirtuar las diligencias hechas por la **SET** tendientes a probar que los proveedores cuestionados no pudieron prestar los servicios descritos en los comprobantes impugnados, ya sea porque los mismos no se inscribieron al RUC o de inscribirse no operan comercialmente o no solicitaron la impresión de los comprobantes según la confirmación de las pericias caligráficas realizadas y que obran en autos.

Sobre la liquidación del IRACIS, **NN** manifestó que: *“...con relación al IRACIS GENERAL 2019 (111), conforme al cuadro que obra inserto tanto en el acta final como en el informe final, la administración pretende determinar un monto de Gs.38.931.127.-, sin embargo en ese monto es tomado como si fuera que no se realizó inversión alguna, lo que queda de manifiesto al monto rectificado del IVA GENERAL. En este sentido, solicito la aplicación del CRITERIO DE RENTABILIDAD por rubro y zona a la hora de calcular mi IRACIS, como así también la disminución de la multa aplicada al mínimo establecido, a los efectos de poner término al presente proceso y regularizar mi situación con el fisco... existen una cuantiosa lista de RESOLUCIONES PARTICULARES en donde a otros contribuyentes se ha otorgado la aplicación del índice de rentabilidad financiera a la hora de calcular sobre base mixta la renta a ser determinada, como así también, existe otra cuantiosa lista de RESOLUCIONES PARTICULARES en donde ante un allanamiento, se aplica la sanción mínima de acuerdo con el hecho realizado... En este contexto, no vemos como el estado paraguayo a través de la SET PUEDA RECONOCER Y OTORGAR DETERMINADOS DERECHOS A ALGUNOS, Y NEGARSELOS A OTROS, COMO EN MI CASO”*(sic).

Respecto a lo mencionado, el **DSR1** expresó que debido a que las compras impugnadas no constituyen costos, no cabe la estimación de un porcentaje entre el beneficio obtenido y el capital invertido sobre una eventual venta posterior de mercaderías, por lo que los montos denunciados en dicha obligación quedan firmes.

En relación a la aplicación de sanciones **NN** expresó que: *“conforme ya he mencionado, no corresponde multa alguna en este proceso, y mal podría la administración imponer una multa por defraudación habida cuenta de que, todas las afirmaciones y comprobaciones versan fundamentalmente en acciones y manifestaciones de otras personas, representante de otras firmas que, eventualmente, deben rendir cuentas en todo caso con la Administración Tributaria por sus actos y no responsabilizar por sus incumplimientos o impactar negativamente, sin fundamento alguno, en cuanto a las responsabilidades tributarias de NN con RUC. 00 Así mismo, las entrevistas informativas que se pretenden utilizar como pruebas no me fueron exhibidas por parte de la Administración Tributaria, mucho menos me fueron participadas para poder controlar la obtención de dichas pruebas; y, por ende, en ese contexto, necesariamente debo rechazar las afirmaciones y conclusiones, considerando que tal circunstancia atenta contra el ejercicio del derecho a la defensa y contra el debido proceso, y anulando como medio idóneo de prueba. Que, como he manifestado anteriormente, en el peor de los casos, esta situación o conducta de NN debería ser analizada desde la OMISIÓN DE PAGO regulada por el art 177 de la ley 125/91, y no desde la defraudación, y virtud a que las rectificaciones fueron realizadas durante la vigencia del decreto 3966 y 4011, las multas deberían ser prescindidas”* (sic).

Sobre lo mencionado, primeramente es preciso recalcar que la **SET** en todo momento ha puesto a disposición del sumariado todos los antecedentes de la fiscalización que obran en autos, no obstante, en ningún momento el contribuyente ha manifestado su deseo de acceder a copias de los antecedentes ni se ha apersonado al asiento del juzgado a realizar la verificación de las documentaciones, por dicho motivo, resulta inaudito que **NN** manifieste que las pruebas no le fueron exhibidas, habida cuenta que el mismo no demostró la debida diligencia al momento de ejercer su derecho a la defensa, limitándose solo a presentar sus manifestaciones, e inclusive sin diligenciar sus propias pruebas.

En cuanto a la no aplicación de la multa, el **DSR1** expresó que el Art. 172 de la Ley no condiciona la configuración de la Defraudación a que exista una determinación (deuda) teniendo en cuenta las rectificativas y que no existe saldo a favor del Fisco en relación al IVA General, pero sí en el IRACIS, sino que 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 el monto incluido en las facturas que respaldan operaciones inexistentes que **NN** utilizó como créditos fiscales y costo gasto, cuyos montos trasladó en distintos periodos, 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 sujeto fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos (numeral 3 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 las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

En cuanto a la calificación de la conducta de **NN** como Omisión de Pago, y teniendo en cuenta lo establecido en el Art. 177 de la Ley, resulta inaplicable la misma, por las cuestiones discutidas más arriba, por lo que el **DSR1** se ratifica en la calificación de la conducta del sumariado como Defraudación en los términos del Art. 172 de la Ley, ya que 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 válidos a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor.

En lo que se refiere a la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, tuvo en cuenta todas situaciones dentro de la fiscalización y del Sumario Administrativo, específicamente la no presentación de los documentos requeridos y su conducta para el esclarecimiento de los hechos, además de las rectificativas presentadas por **NN**. Por esta razón, el **DSR1** consideró que corresponde la graduación de las multas por Defraudación al 205% del valor de los tributos defraudados.

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 las facultades legales otorgadas por la Ley N° 125/1991,

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	06/2019	38.931.127	79.808.810	118.739.937
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2019	0	33.545.454	33.545.454
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2019	0	28.886.364	28.886.364
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2019	0	14.956.035	14.956.035
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2019	0	2.420.958	2.420.958
Totales		38.931.127	159.617.621	198.548.748

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** al mismo con una multa equivalente a 205% de los tributos defraudados.

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

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