

## RESOLUCION PARTICULAR

**VISTO:**

El proceso virtual N° **00**, el expediente N° **00** y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 10/12/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2018 de **NN**, específicamente en relación al rubro egresos (compras); y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

El control cuenta como antecedente las verificaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, con base en los cuales elevó el caso al análisis del Departamento de Auditoría FT2 (**DAFT2**), el cual luego del cruce de informaciones detectó inconsistencias en las Declaraciones Juradas del IVA de la contribuyente, que denotaban declaraciones de compras sin respaldo documental, así como comprobantes que no guardan relación con la actividad económica de la misma. Estos resultados se remitieron al **DPO** y, en consecuencia, se emitió la Denuncia Interna para iniciar el proceso de Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** no presentó la totalidad de las documentaciones que respaldan los créditos fiscales que fueron registrados en sus DD.JJ. del IVA GENERAL de los periodos fiscalizados, así como también detectaron que la contribuyente registró comprobantes que no guardan relación con su actividad económica, por tanto fueron impugnados por no cumplir con los requisitos legales y formales para su deducibilidad, en consecuencia, realizaron el ajuste fiscal correspondiente surgiendo saldos a favor del Fisco.

Conforme a la evidencia obtenida, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** obtuvo un beneficio indebido porque redujo la base imponible del IVA General en perjuicio del Fisco, mediante la maniobra de declarar compras sin respaldo documental y hacer valer créditos fiscales a su favor provenientes de compras que no están relacionadas directa ni indirectamente a los servicios que la misma presta, por lo que recomendaron reliquidar el impuesto y calificar la conducta de la contribuyente conforme a lo establecido en los Arts. 172, 173 y 174 de la Ley N° 125/1991, (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa sobre el tributo defraudado, a ser graduada conforme al procedimiento de determinación de tributos y aplicación de sanciones, con base en lo previsto en el Art. 175 de la misma norma; todo ello según el siguiente detalle:

PERIODOS FISCALES	OBLIGACIÓN FISCAL	MONTO IMPONIBLE AFECTADO	MONTO DEL IMPUESTO AFECTADO	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN
ene-15	211 - IVA General	19.469.280	1.946.928	(*) SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225° DE LA LEY N° 125/1991.
feb-15	211 - IVA General	20.764.480	2.076.448	
mar-15	211 - IVA General	18.559.440	1.855.944	
may-15	211 - IVA General	15.988.770	1.598.877	
jun-15	211 - IVA General	17.632.650	1.763.265	
jul-15	211 - IVA General	20.391.260	2.039.126	
ago-15	211 - IVA General	18.498.430	1.849.843	

sept-15	211 - IVA General	15.770.140	1.577.014
oct-15	211 - IVA General	2.609.970	260.997
nov-15	211 - IVA General	49.066.110	4.906.611
ene-16	211 - IVA General	46.674.170	4.667.417
feb-16	211 - IVA General	16.712.730	1.671.273
mar-16	211 - IVA General	24.074.900	2.407.490
may-16	211 - IVA General	24.047.430	2.404.743
jun-16	211 - IVA General	14.058.920	1.405.892
jul-16	211 - IVA General	11.822.860	1.182.286
ago-16	211 - IVA General	7.843.960	784.396
sept-16	211 - IVA General	27.366.120	2.736.612
feb-17	211 - IVA General	39.007.550	3.900.755
mar-17	211 - IVA General	13.664.300	1.366.430
abr-17	211 - IVA General	22.893.490	2.289.349
may-17	211 - IVA General	25.635.190	2.563.519
jun-17	211 - IVA General	37.925.760	3.792.576
jul-17	211 - IVA General	30.527.380	3.052.738
sept-17	211 - IVA General	46.085.650	4.608.565
oct-17	211 - IVA General	49.790.930	4.979.093
nov-17	211 - IVA General	24.272.860	2.427.286
dic-17	211 - IVA General	21.101.230	2.110.123
ene-18	211 - IVA General	11.439.120	1.143.912
feb-18	211 - IVA General	7.622.030	762.203
abr-18	211 - IVA General	14.324.140	1.432.414
may-18	211 - IVA General	44.511.070	4.451.107
jun-18	211 - IVA General	3.023.880	302.388
jul-18	211 - IVA General	31.292.020	3.129.202
ago-18	211 - IVA General	23.174.660	2.317.466
oct-18	211 - IVA General	23.770.000	2.377.000
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>841.412.880</b>	<b>84.141.288</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 18/03/2021, 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 en las cuales se prevén los procedimientos para la determinación de tributos y 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.

Durante la etapa de Instrucción del Sumario, **NN** no se presentó a formular sus Descargos, sin embargo, en el Periodo Probatorio mencionó algunas cuestiones de forma en el escrito presentado, que fueron analizadas por el **DSR2** de la siguiente manera:

**NN** mencionó: *"...En primer término, es importante que tengan en cuenta que no se ha dado cumplimiento a los trámites establecidos en los Art. 212, INC.3 y 225 Inc. 3 de la Ley N° 125/1991, respectivamente, dado que no se ha corrido traslado a mi parte de ningún informe final y a pesar de dicha omisión se declaró como si fuera que contesté un traslado que no se me corrió conforme consta en la Resolución de Instrucción N° 00 del 19/04/2021..."* (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** mencionó que en cumplimiento de las disposiciones establecidas en la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, las notificaciones de todos los estadios procesales se han hecho a la contribuyente a través del buzón electrónico "Marandu" del Sistema de Gestión Tributaria "Marangatu", y además a través de la dirección de correo electrónico genérico del **DSR2**: XX@set.gov.py, a la dirección declarada por la misma en el RUC: XX@gmail.com. Lo mencionado, fue corroborado por el **DSR2** a través de la consulta en el módulo de Sumarios Administrativos del reporte denominado "Control de Entregas de Documentos", en el cual se visualizó la leyenda "Notificación Exitosa", así también mediante la consulta del correo electrónico remitido a la contribuyente, en el cual constan el JI de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00 y el Informe Final de Auditoría N° 00 como documentos adjuntos remitidos, según consta a fojas 7 del Expediente N° 00. Por lo expuesto, el **DSR2** concluyó que la contribuyente, en definitiva, sí recibió la notificación de Instrucción del Sumario acompañada de los documentos mencionados, por lo que no es posible tomar como válida esta objeción por parte de la sumariada.

Siguiendo la línea de las cuestiones de forma, **NN** mencionó cuanto sigue: *"...En segundo lugar, el artículo 11 de la Ley N° 4679/2012 "De trámites administrativos" establece el plazo de perención o caducidad de cualquier trámite administrativo, incluido fiscalizaciones. Según dispone la mencionada norma, se tienen por abandonadas las instancias en toda clase de trámites administrativos, si no se insta su curso en un plazo de seis meses. Esta ley entró en vigencia en fecha 21 de agosto de 2012, por lo cual todos los procesos administrativos iniciados a partir del mencionado año, se encuentran regidos por la citada ley. La caducidad inhabilita a la autoridad administrativa para proseguir con el procedimiento administrativo fiscalizador iniciado, constituyéndose en una figura jurídica que determina el tiempo máximo dentro del cual se debe instruir y resolver un procedimiento de esta naturaleza. Como podrá advertirse el presente proceso inicio con el requerimiento de documentaciones DGFT N° 00/2019 del 21/11/2019 y se elaboró el Acta Final N° 00 del 29/12/2020 de lo que se deduce que transcurrió más de un año desde el inicio del proceso hasta la elaboración del informe final..."* (sic).

Sobre este cuestionamiento hecho por la sumariada, el **DSR2** mencionó que el Art. 11 de la mencionada Ley que fue invocado por **NN** dispone textualmente sobre el plazo de perención lo siguiente: *"Se tendrán por abandonados las instancias en toda clase de trámites administrativos, incluyendo los sumarios administrativos y caducarán de derecho, si no se insta su curso dentro de los seis meses desde la última actuación"*; y resaltó que el proceso de control a la cual fue sometida la contribuyente se inició con la Orden de Fiscalización N° 00 del 10/12/2020 y concluyó con la suscripción del Acta Final N° 00 del 29/12/2020, por lo que analizado el plazo transcurrido en este periodo, no hay motivos para invocar la caducidad de la instancia administrativa, ya que la Orden de Fiscalización emitida por la **SET** cumplió con todos los requisitos establecidos en las disposiciones reglamentarias, teniendo en cuenta que estuvo precedido de una serie de actuaciones previas tendientes a verificar la consistencia del crédito fiscal invocado por la sumariada, por lo que con base a dichos elementos, los auditores redactaron un informe pormenorizado y fundado, en el cual individualizaron a la presunta infractora, la descripción de la infracción y la norma transgredida (Num. 1) de los artículos 212 y 225 de la Ley), el cual se ajusta a los requisitos de regularidad, validez y al Principio de Legalidad. Por lo que el **DSR2** confirmó que no existió incumplimiento de plazo alguno, y en consecuencia mencionó que esta nulidad invocada es improcedente.

Así mismo, respecto a la cuestión de fondo, **NN** mencionó: *"...en lo relacionado con los gastos "que no guardan relación directa ni indirectamente con la actividad", los cuales también se encuentran identificados en el anexo del acta final; respetuosamente solicito que se realice una reconsideración con respecto pertinencia y aplicación de las facturas objetadas..."* (sic).

Por su parte, el **DSR2** recalcó que no es posible dar curso a lo solicitado por la sumariada teniendo en cuenta que la deducción del Crédito Fiscal en el IVA General, está condicionada a que el mismo esté afectado directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto, siempre y cuando cumplan las disposiciones establecidas en los Artículos 85 y 86 de la Ley, en concordancia con el Art. 19 del Anexo del Decreto N° 1030/2013 que dispone que las personas físicas prestadoras de servicios personales o profesionales, solo podrán deducir el crédito fiscal correspondiente por la adquisición de determinados bienes y servicios.

Así mismo, agregó que los créditos fiscales del prestador de servicios personales como lo es **NN** correspondientes a las erogaciones efectuadas en razón de alimentación, no son deducibles para el IVA General. Sin embargo, aclaró que todos los demás gastos personales que son destinados a la manutención, a la salud personal, familiar o de las mascotas y el esparcimiento son deducibles para la liquidación del IRP, en virtud a lo establecido en el Artículo 13 de la Ley N° 2421/2004 modificada por la Ley N° 4673/2012, no así para el IVA General.

Por otra parte, **NN** solicitó: *"...que se remitan oficios a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, a los efectos de que remitan las referidas documentaciones e incluyan las copias autenticadas de las notificaciones remitidas a mi parte. También solicito que se oficie a los contribuyentes que emitieron las facturas identificadas por mi parte al momento de contestar el citado requerimiento de documentaciones DGFT N° 00/2019 del 21/10/2019, a los efectos de que remitan copia autenticada de las facturas identificadas en los discos compactos entregados por mi parte en dicha oportunidad. Por otro lado, también ofrezco como pruebo la realización de una pericia contable tributaria, basada en las pruebas ofrecidas por mi parte y para tales efectos propongo como Perito al Lic. XX, con Matrícula N° 00, domiciliado en XX de la ciudad de Asunción..."* (sic), diligencias estas que fueron admitidas en su totalidad por el **DSR2** a través de las Medidas para Mejor Proveer N° 00 y N° 00.

En consecuencia, se procedió al diligenciamiento de los Oficios dirigidos a un total de 14 (catorce) contribuyentes identificados como proveedores de la sumariada, cuyo detalle obra a fs. 1 del Anexo 1, a fin de que los mismos arrimen al proceso sumarial copia de los comprobantes de ventas emitidos a **NN**; y como resultado de ello contestaron un total de 10 (diez) contribuyentes de acuerdo con el siguiente listado: **XX con RUC 00; XX con RUC 00.**

El **DSR2** analizó los comprobantes arrimados por los proveedores de **NN** mencionados precedentemente conforme a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley, concordante con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, y procedió a la impugnación de los créditos fiscales invocados en los comprobantes agregados al proceso, en atención a que no cumplen con los requisitos respectivos pues corresponden a compras (alimentos y bebidas en general, combustible, esparcimiento, consultas veterinarias, etc.) que no están afectadas directa ni indirectamente a la actividad económica de la contribuyente sumariada (Actividad Jurídica Abogado) según el detalle obrante a fojas 2 del Anexo 1 y de los Exptes. N° 00 y 00.

En relación al diligenciamiento de la prueba pericial propuesta por **NN**, el **DSR2** mencionó que mediante Medida para Mejor Proveer N° 00 dispuso el plazo de 10 (diez) días para que el perito designado por la contribuyente entregue el informe pericial respectivo, a lo cual la misma solicitó una prórroga de 10 (diez) días más a este efecto. Sin embargo, resaltó que, a pesar de haberse otorgado la prórroga solicitada, así como también garantizado el acceso a todas las diligencias realizadas durante el proceso sumarial tanto a la contribuyente como a su perito designado, éste último no cumplió con la entrega del informe respectivo. Por tanto, el **DSR2** resaltó que la falta

de presentación o diligenciamiento de la prueba por parte de la solicitante, a pesar de haberse extendido en exceso el plazo fijado para ello, configura sin prueba en contrario la presunción de su desistimiento; motivo por el cual y sin más diligencias pendientes, dio por finalizada la etapa procesal y llamó a Alegatos sin que la contribuyente se presentase, por lo que no habiendo más trámites que realizar llamó a Autos para Resolver.

Conforme a todas las evidencias obtenidas y analizadas, el **DSR2** concluyó que **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA General en perjuicio del Fisco, suministrando información inexacta sobre sus operaciones comerciales, específicamente al declarar compras que no cuentan con respaldo documental y que no guardan relación directa ni indirectamente con su actividad económica, mecanismo por medio del cual ha pretendido hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que confirmó que corresponde la impugnación de los mismos y el reclamo de los tributos.

Por otro lado, **NN** alegó a su favor: *"...es necesario tener en cuenta que en ningún momento se realizó una declaración con la intención de perjudicar al fisco y si existen discrepancias, las mismas podrían provenir simplemente de errores de mi parte en la aplicación de las normas tributarias, pero sin el afán de lograr un beneficio indebido. Por lo que solicito que, en su caso, se aplique el Art. 177 de la Ley N° 125/1991..."* (sic).

En relación a lo manifestado por **NN** en el párrafo anterior, prácticamente replanteando la figura de intento de defraudación por omisión de pago considerándolo como un error de su parte, el **DSR2** mencionó que tal como alude el aforismo en latín **"Nemo auditur propriam turpitudinem allegans"** que significa: *"Nadie puede alegar su propia torpeza"*, no es posible considerar este argumento como elemento suficiente para cambiar la calificación de la conducta sobre el hecho que se le está imputando, y resaltó que más bien, la contribuyente debió presentar pruebas contundentes que refuten lo denunciado en su contra en la Fiscalización; por tanto, mencionó que lo solicitado por la sumariada no es procedente.

Respecto a la calificación de su conducta, el **DSR2** refirió que también se confirma que el actuar de **NN** se adecua a los preceptos del Art. 172 de la Ley, pues, consignó en sus Declaraciones Juradas compras que no tienen respaldo documental y que no guardan relación directa ni indirectamente relacionada con su actividad económica y con ello obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco. Por tanto, mencionó que se cumplen las presunciones legales previstas en los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley y del numeral 12) del Art. 174 de la misma Ley, pues **NN** presentó sus Declaraciones Juradas de los impuestos verificados con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados. Por tanto, el **DSR2** recomendó calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes dispuestas en el Art. 175 de la Ley, y en ese sentido, en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró la reiteración, ya que **NN** cometió las infracciones en varios periodos fiscales del IVA General, así como la importancia del perjuicio ya que los montos cuestionados corresponden a un porcentaje considerable del total de sus compras, así también la conducta de la sumariada para esclarecer los hechos. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 150% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el tributo, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

**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
521 - AJUSTE IVA	01/2015	1.946.928	2.920.392	4.867.320
521 - AJUSTE IVA	02/2015	2.076.448	3.114.672	5.191.120
521 - AJUSTE IVA	03/2015	1.855.944	2.783.916	4.639.860
521 - AJUSTE IVA	05/2015	1.598.877	2.398.316	3.997.193
521 - AJUSTE IVA	06/2015	1.763.265	2.644.898	4.408.163
521 - AJUSTE IVA	07/2015	2.039.126	3.058.689	5.097.815
521 - AJUSTE IVA	08/2015	1.849.843	2.774.765	4.624.608
521 - AJUSTE IVA	09/2015	1.577.014	2.365.521	3.942.535
521 - AJUSTE IVA	10/2015	260.997	391.496	652.493
521 - AJUSTE IVA	11/2015	4.906.611	7.359.917	12.266.528
521 - AJUSTE IVA	01/2016	4.667.417	7.001.126	11.668.543
521 - AJUSTE IVA	02/2016	1.671.273	2.506.910	4.178.183
521 - AJUSTE IVA	03/2016	2.407.490	3.611.235	6.018.725
521 - AJUSTE IVA	05/2016	2.404.743	3.607.115	6.011.858
521 - AJUSTE IVA	06/2016	1.405.892	2.108.838	3.514.730
521 - AJUSTE IVA	07/2016	1.182.286	1.773.429	2.955.715
521 - AJUSTE IVA	08/2016	784.396	1.176.594	1.960.990
521 - AJUSTE IVA	09/2016	2.736.612	4.104.918	6.841.530
521 - AJUSTE IVA	02/2017	3.900.755	5.851.133	9.751.888
521 - AJUSTE IVA	03/2017	1.366.430	2.049.645	3.416.075
521 - AJUSTE IVA	04/2017	2.289.349	3.434.024	5.723.373
521 - AJUSTE IVA	05/2017	2.563.519	3.845.279	6.408.798
521 - AJUSTE IVA	06/2017	3.792.576	5.688.864	9.481.440
521 - AJUSTE IVA	07/2017	3.052.738	4.579.107	7.631.845
521 - AJUSTE IVA	09/2017	4.608.565	6.912.848	11.521.413
521 - AJUSTE IVA	10/2017	4.979.093	7.468.640	12.447.733
521 - AJUSTE IVA	11/2017	2.427.286	3.640.929	6.068.215
521 - AJUSTE IVA	12/2017	2.110.123	3.165.185	5.275.308
521 - AJUSTE IVA	01/2018	1.143.912	1.715.868	2.859.780

521 - AJUSTE IVA	02/2018	762.203	1.143.305	1.905.508
521 - AJUSTE IVA	04/2018	1.432.414	2.148.621	3.581.035
521 - AJUSTE IVA	05/2018	4.451.107	6.676.661	11.127.768
521 - AJUSTE IVA	06/2018	302.388	453.582	755.970
521 - AJUSTE IVA	07/2018	3.129.202	4.693.803	7.823.005
521 - AJUSTE IVA	08/2018	2.317.466	3.476.199	5.793.665
521 - AJUSTE IVA	10/2018	2.377.000	3.565.500	5.942.500
Totales		<b>84.141.288</b>	<b>126.211.940</b>	<b>210.353.228</b>

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

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de **NN, con RUC 00**, de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 150% sobre el impuesto defraudado, de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** a la 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**