

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, 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 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 del contribuyente, que denotaban declaraciones de compras sin respaldo documental, así como comprobantes que no guardan relación con la actividad económica del mismo. 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 el 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 el mismo presta, por lo que recomendaron reliquidar el impuesto y calificar la conducta del 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:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO AFECTADO	MULTA
211-IVA GENERAL	ene-15	5.115.616	511.562	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS
211-IVA GENERAL	feb-15	2.492.315	256.750	

211-IVA GENERAL	mar-15	24.476.071	2.447.608	PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
211-IVA GENERAL	abr-15	64.528.309	6.400.179	
211-IVA GENERAL	may-15	4.844.090	484.409	
211-IVA GENERAL	jun-15	3.422.276	361.132	
211-IVA GENERAL	jul-15	2.530.044	268.251	
211-IVA GENERAL	oct-15	12.694.168	1.255.723	
211-IVA GENERAL	nov-15	34.744.842	3.468.391	
211-IVA GENERAL	dic-15	21.053.078	2.062.196	
211-IVA GENERAL	ene-16	35.115.347	3.531.893	
211-IVA GENERAL	feb-16	8.681.862	894.932	
211-IVA GENERAL	mar-16	7.213.060	736.376	
211-IVA GENERAL	abr-16	167.953.650	16.800.754	
211-IVA GENERAL	jun-16	6.326.179	662.288	
211-IVA GENERAL	jul-16	10.286.674	1.060.430	
211-IVA GENERAL	sept-16	5.471.213	958.421	
211-IVA GENERAL	nov-16	12.328.683	1.276.728	
211-IVA GENERAL	dic-16	40.855.660	4.140.581	
211-IVA GENERAL	ene-17	71.230.630	7.278.327	
211-IVA GENERAL	feb-17	25.020.241	2.131.931	
211-IVA GENERAL	mar-17	9.886.490	1.049.911	
211-IVA GENERAL	jun-17	15.509.104	1.902.308	
211-IVA GENERAL	dic-17	19.646.428	2.313.823	
211-IVA GENERAL	ene-18	664.850.150	66.622.956	
211-IVA GENERAL	feb-18	7.714.077	897.265	
211-IVA GENERAL	abr-18	63.321.357	6.163.224	
211-IVA GENERAL	may-18	32.532.437	3.083.215	
211-IVA GENERAL	jun-18	51.559.472	5.076.561	
211-IVA GENERAL	jul-18	61.597.877	6.045.646	
211-IVA GENERAL	ago-18	64.669.273	6.375.940	
211-IVA GENERAL	sept-18	4.805.147	763.371	
211-IVA GENERAL	oct-18	22.923.034	2.011.726	
211-IVA GENERAL	nov-18	9.547.705	1.153.352	

211-IVA GENERAL	dic-18	10.399.826	974.991	
TOTALES		1.605.346.384	161.423.152	

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 al 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 al contribuyente 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 el mismo en el RUC: XX@hotmail.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 al 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 el 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 del sumariado.

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 el sumariado, 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 al cual fue sometido el contribuyente se inició con la Orden de Fiscalización N° 00 del 07/12/2020 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 el sumariado, por lo que con base a dichos elementos, los auditores redactaron un informe pormenorizado y fundado, en el cual individualizaron al presunto infractor, 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 el sumariado 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 Art. 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 prueba 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 XX N° 00 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 95 (noventa y cinco) contribuyentes identificados como proveedores del sumariado, cuyo detalle obra a fs. 1 y 2 del Anexo 4, 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 26 (veinte y seis) contribuyentes de acuerdo con el siguiente listado: **XX con RUC 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00.**

El **DSR2** analizó los comprobantes arrojados 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 verificó el comprobante N° 00 correspondiente al contribuyente XX con RUC 00 del 24/10/2018, cuyo monto de venta asciende a G 409.091 relacionado a la adquisición de libros jurídicos por parte del sumariado, y confirmó que el mismo se encuentra registrado en el Libro compras del contribuyente, por lo cual consideró que corresponde su validación y consecuente admisión como crédito fiscal para el IVA General del periodo fiscal 10/2018 el monto de G 40.909. Por otro lado, procedió a la impugnación de los créditos fiscales invocados en los demás comprobantes agregados al proceso, en atención a que no cumplen con los requisitos respectivos pues corresponden a compras (alimentos y bebidas en general, combustible, alquileres de inmuebles que no corresponde al domicilio fiscal declarado en el RUC, consultas médicas, servicios de peluquería, etc.) que no están afectadas directa ni indirectamente a la actividad económica del contribuyente sumariado (Actividad Jurídica Abogado) según el detalle obrante a fojas 3 al 130 del Anexo 4 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 el contribuyente entregue el informe pericial respectivo, a lo cual el mismo solicitó una prórroga de 10 (diez) días más a este efecto. Sin embargo, resaltó que, a pesar de habersele otorgado la prórroga solicitada, así como también garantizado el acceso a todas las diligencias realizadas durante el proceso sumarial tanto al 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 del 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 el 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, el contribuyente debió presentar pruebas contundentes que refuten lo denunciado en su contra en la Fiscalización; por tanto, mencionó que lo solicitado por el sumariado 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 del sumariado 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	511.562	767.343	1.278.905
521 - AJUSTE IVA	02/2015	256.750	385.125	641.875
521 - AJUSTE IVA	03/2015	2.447.608	3.671.412	6.119.020
521 - AJUSTE IVA	04/2015	6.400.179	9.600.269	16.000.448
521 - AJUSTE IVA	05/2015	484.409	726.614	1.211.023
521 - AJUSTE IVA	06/2015	361.132	541.698	902.830
521 - AJUSTE IVA	07/2015	268.251	402.377	670.628
521 - AJUSTE IVA	10/2015	1.255.723	1.883.585	3.139.308
521 - AJUSTE IVA	11/2015	3.468.391	5.202.587	8.670.978
521 - AJUSTE IVA	12/2015	2.062.196	3.093.294	5.155.490
521 - AJUSTE IVA	01/2016	3.531.893	5.297.840	8.829.733
521 - AJUSTE IVA	02/2016	894.932	1.342.398	2.237.330
521 - AJUSTE IVA	03/2016	736.376	1.104.564	1.840.940
521 - AJUSTE IVA	04/2016	16.800.754	25.201.131	42.001.885
521 - AJUSTE IVA	06/2016	662.288	993.432	1.655.720
521 - AJUSTE IVA	07/2016	1.060.430	1.590.645	2.651.075
521 - AJUSTE IVA	09/2016	958.421	1.437.632	2.396.053
521 - AJUSTE IVA	11/2016	1.276.728	1.915.092	3.191.820
521 - AJUSTE IVA	12/2016	4.140.581	6.210.872	10.351.453
521 - AJUSTE IVA	01/2017	7.278.327	10.917.491	18.195.818
521 - AJUSTE IVA	02/2017	2.131.931	3.197.897	5.329.828
521 - AJUSTE IVA	03/2017	1.049.911	1.574.867	2.624.778
521 - AJUSTE IVA	06/2017	1.902.308	2.853.462	4.755.770
521 - AJUSTE IVA	12/2017	2.313.823	3.470.735	5.784.558
521 - AJUSTE IVA	01/2018	66.622.956	99.934.434	166.557.390
521 - AJUSTE IVA	02/2018	897.265	1.345.898	2.243.163
521 - AJUSTE IVA	04/2018	6.163.224	9.244.836	15.408.060
521 - AJUSTE IVA	05/2018	3.083.215	4.624.823	7.708.038

521 - AJUSTE IVA	06/2018	5.076.561	7.614.842	12.691.403
521 - AJUSTE IVA	07/2018	6.045.646	9.068.469	15.114.115
521 - AJUSTE IVA	08/2018	6.375.940	9.563.910	15.939.850
521 - AJUSTE IVA	09/2018	763.371	1.145.057	1.908.428
521 - AJUSTE IVA	10/2018	1.970.817	2.956.226	4.927.043
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.153.352	1.730.028	2.883.380
521 - AJUSTE IVA	12/2018	974.991	1.462.487	2.437.478
Totales		161.382.242	242.073.372	403.455.614

**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 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