



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE CON RUC N°.

Asunción,

VISTO: El expediente y otros, del sumario administrativo caratulado: “**DEPARTAMENTO DE AUDITORIA FISCAL (DGFT) C/ S/ INFORME FINAL DE AUDITORIA N° DE FECHA 21 DE OCTUBRE DE 2011, REFERENTE A LA FISCALIZACION PUNTUAL DEL IRPC DEL PERIODO FISCAL 2008 Y DEL IVA DE LOS PERIODOS FISCALES 04/2008, 08/2008,12/2008**”, y;

CONSIDERANDO: Que mediante Orden de Fiscalización N° del 08/06/2011, notificada el 16/06/2011, fue dispuesta la verificación de las obligaciones del IRPC del ejercicio fiscal 2008 y del IVA SIMPLIFICADO del primer, segundo y tercer cuatrimestre del 2008 del contribuyente, y se le requirió la presentación de los comprobantes de ingresos, egresos, retenciones y otros gastos, libros compras y ventas del IVA, de los periodos verificados, los cuales fueron presentados parcialmente.

Según el Informe Final de Auditoría N° del 21/10/2011, los auditores de la SET detectaron ventas realizadas por el contribuyente que fueron informadas por la procesadora de tarjetas de créditos las cuales no fueron declaradas por, quien presentó sus declaraciones juradas determinativas sin movimiento, por lo que reliquidaron el IVA SIMPLIFICADO, considerando como base imponible las ventas declaradas por la procesadora de tarjeta de crédito en el formulario N° 232 “Retenciones realizadas por administradoras de tarjetas de créditos”; para el cálculo del crédito respectivo consideraron las retenciones de las que fue objeto el contribuyente, de la reliquidación efectuada surgió un saldo a favor del fisco.

Con relación al IRPC, debido a las inconsistencias detectadas entre las documentaciones presentadas y los datos informados por, los auditores impugnaron los datos declarados por el contribuyente y procedieron a reliquidar el impuesto, para lo cual tomaron como base para sus ingresos los montos informados por (excluido el IVA) al cual aplicaron el porcentaje de utilidad del 30% conforme a lo establecido en el Art. 82 párrafo 9 de la Ley 125/91, con base en lo dispuesto en el Art. 248 del mismo cuerpo legal y sobre la utilidad así obtenida le aplicaron la tasa del impuesto. Así mismo, del tributo determinado descontaron las Retenciones practicadas por la firma.

De acuerdo a lo expuesto, los auditores sugirieron el ajuste a favor del Fisco que asciende a **G 1.738.537.088 (Guaraníes mil setecientos treinta y ocho millones quinientos treinta y siete mil ochenta y ocho)**, suma que incluye los impuestos y la aplicación de las sanciones sugeridas de: a) multa por defraudación del 100% del impuesto no ingresado, por adecuarse los hechos a los elementos del artículo 172, el numeral 4 del artículo 173 y numeral 12 del artículo 174 de la Ley N° 125/91; y b) multa por contravención prevista en el artículo 176 de la referida Ley, por no haber presentado la totalidad de los documentos requeridos, en infracción a lo dispuesto en la Resolución General N° 51/11, todo ello según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Total G
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2008	1.993.694.150	199.369.415	199.369.415	398.738.830
521 - AJUSTE IVA	1er. Cuatrimestre	4.415.906.548	322.361.178	322.361.178	644.722.356
521 - AJUSTE IVA	2do. Cuatrimestre	3.610.029.507	263.532.154	263.532.154	527.064.308
521 - AJUSTE IVA	3er. Cuatrimestre	1.143.915.027	83.505.797	83.505.797	167.011.594
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/12/2008	0	0	1.000.000	1.000.000
TOTAL GENERAL		11.163.545.232	868.768.544	869.768.544	1.738.537.088

SUMARIO ADMINISTRATIVO: ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

Debido a que el contribuyente no manifestó su conformidad con los resultados de la verificación expuestos en el Acta Final del 20/10/2011 suscripto por su apoderado, el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR) a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, instruyó el sumario administrativo al contribuyente según el J.I. N° del 24/01/2012, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

A través de, el contribuyente presentó su escrito de descargo y manifestó que en su afán de constituir una sociedad jurídica (SRL) por un lado y la de clausurar la UNIPERSONAL por otro, cometió errores por desconocimiento y mal asesoramiento, y presentó DDJJ sin movimiento en calidad de clausura para obtener la cancelación de su RUC en la brevedad y poder operar como SRL. Indicó que las declaraciones juradas presentadas ante el departamento de fiscalización a su requerimiento, corresponden al ejercicio 2008 y fueron presentadas en enero del 2010 (requerimiento para clausura del RUC IRPC), señaló que en ella no tuvo en cuenta el real movimiento que correspondía tributar bajo la obligación IRPC. Reconoció sus operaciones con, empresa con la cual estaba operando como unipersonal, y con la que tenía contrato firmado, por lo que el 03/11/2011 procedió a rectificar sus DDJJ. Señaló además, que la multa por contravención fijada por los auditores ya fue cancelada. Posteriormente, dando cumplimiento a requerimientos del DSR, presentó los documentos contables y respaldatorios de las DDJJ rectificativas presentadas.

A fin de determinar la veracidad de las documentaciones presentadas por el contribuyente en el sumario el DSR, como medida de mejor proveer, solicitó a la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT) la verificación de los documentos de respaldo de las DDJJ rectificativas del IVA y del IRPC, la mencionada dirección realizó varias diligencias, entre ellas entrevistas a sus supuestos proveedores, requerimiento a las empresas gráficas y pericia caligráfica, la DGFT expuso los resultados de la verificación en el Informe D.A. FT1 N° del 30/04/2015.

1. COMPROBANTES RELACIONADOS A OPERACIONES INEXISTENTES

El DSR circularizó y citó para una entrevista informativa en la DGFT a los supuestos proveedores de los Señores:, quienes **manifestaron que NO realizaron ventas al sumariado**, que no lo conocen y negaron haber emitido las facturas que les fueron expuestas. La DGFT constató que cuatro de los cinco supuestos proveedores contrataron los servicios de la profesional contable, quien también prestaba servicios a.

En el Dictamen Pericial Caligráfico requerido mediante la NOTA D.G.F.T. N° del 31/10/14, la Unidad de Investigación Interna del Ministerio de Hacienda (fs. expediente) concluyó: **1) Que las grafías con las que están completadas las facturas de sus supuestos proveedores:, pertenecen todas a un mismo puño y letra; 2) Que estas grafías pertenecen al puño y letra de; 3) Que los recibos de dinero de están confeccionados por el puño y letra de; 4) Que las declaraciones juradas fueron confeccionadas por el puño y letra de; 5) Que las solicitudes de clave de acceso confidencial de usuario contienen firmas falsas de los contribuyentes citados.**

Con base en las evidencias obtenidas durante el sumario administrativo, el **DSR** concluyó que el contribuyente respaldó



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE CON RUC N°.

sus créditos fiscales, costos y gastos con comprobantes relacionados a **operaciones comerciales que NO EXISTIERON**, porque constató que quienes supuestamente actuaron como proveedores, no vendieron el artículo o prestaron el servicio, y además negaron haber mantenido relaciones comerciales con el contribuyente, y porque las facturas fueron llenadas por una misma persona, por tanto conforme al informe D.A. FT1 N°, corresponde la impugnación de los mismos conforme a lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley N° 125/91. Esta situación tampoco fue desvirtuada por la firma.

2. IMPUESTO A LA RENTA DEL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE - IRPC

Considerando que el sumariado presentó en principio su DJ "sin movimiento", tanto en lo referente a sus ingresos como a sus egresos y durante el sumario administrativo la rectificó, consignando montos de facturas relacionadas a operaciones que no existieron para respaldar costos y gastos, así como también declaró ventas por montos menores a lo efectivamente vendido, conforme a los datos obtenidos de los informes emitidos por las procesadoras de tarjeta de crédito, los auditores de la DGFT mediante informe D.A. FT1 N° procedieron a reliquidar el impuesto. Para tal efecto consideraron como ingresos los montos declarados por el contribuyente en su Formulario N° 106, ya que los valores registrados en él representan un monto mayor al de los comprobantes de ventas y lo registrado en el Libro Ventas del IVA. A fin de determinar su costo consideraron un porcentaje de utilidad del 30% y al monto así obtenido aplicaron la tasa del impuesto del 10%, conforme al Art. 211 de la Ley N° 125/91. Del impuesto obtenido dedujeron las retenciones computables, los anticipos ingresados y los pagos previos efectuados, conforme al siguiente cuadro:

Ejercicio Fiscal	Total de ingresos s/ DJ IRPC Rectificativa	Impuesto base presunta	Retenciones s/ Hechauka	Anticipos s/ DJ	Pago Previo	Saldo a favor del Fisco
2008	10.377.074.978	311.312.249	112.000.572	8.296.927	322.650	190.692.100

Con base en lo expuesto, el **DSR** concluyó que corresponde confirmar la reliquidación efectuada por los auditores de la SET y determinar el IRPC del ejercicio fiscal 2008 de G 190.692.100.

3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA

Los auditores de la SET impugnaron una parte de los créditos fiscales declarados por el sumariado, conforme a lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley N° 125/91, ya que se encontraban respaldados con facturas relacionadas a operaciones inexistentes y comprobantes en los cuales no se identificó al adquirente, y consideraron como válidos sólo aquellos comprobantes que cumplieran con los requisitos legales. Con relación a los ingresos consideraron como base imponible el monto de las ventas declaradas por la procesadora de tarjeta de crédito en el formulario N° 232 "Retenciones realizadas por administradoras de tarjetas de créditos" ya que los montos declarados en el Formulario N° 123 "Impuesto al Valor Agregado – Régimen Simplificado" por el sumariado eran menores, surgiendo la siguiente reliquidación:

Periodo fiscal	Ingresos		Egresos		Retenciones IVA según Hechauka Rubro 4 inc. D)	Determinación del Impuesto
	Total ingresos	Débito fiscal 7,3	Total de egresos	Crédito fiscal 7,3		
Enero a abril/2008	5.391.327.811	393.566.930	247.015.656	18.032.143	49.012.056	326.522.731
Mayo a Agosto/2008	4.411.974.100	322.074.109	55.690.157	4.065.381	40.108.861	277.899.867
Septiembre a diciembre/2008	1.396.727.489	101.961.107	2.759.543	201.447	12.697.513	89.062.147
Totales	11.200.029.400	817.602.146	305.465.356	22.298.971	101.818.430	693.484.745

Sobre el punto, el **DSR** señaló que las operaciones consignadas en las facturas de compras presentadas por el sumariado, no fueron reconocidas por sus supuestos proveedores, y de acuerdo al artículo 247 de la Ley N° 125/91 que recoge el principio de realidad económica, según el cual se atribuirá a las situaciones ocurridas una significación acorde al hecho generador, así como también el artículo 86 de la Ley 125/91 con la redacción otorgada por la Ley 2421/04 que en la parte pertinente dice "...no dará derecho a crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios", además, del artículo 13 del Decreto 6806/05, que al respecto establece: "...Todas las operaciones gravadas por el presente Impuesto, deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y **solamente de la fe que estos merecieran, resultará valor probatorio de aquellas**", los mismos no eran válidos a los efectos tributarios.

Considerando lo expuesto, el **DSR** concluyó que corresponde confirmar lo constatado por los auditores en el informe D.A. FT1 N°, por demostrarse que el contribuyente declaró créditos fiscales respaldados en parte con: a) facturas relacionadas a operaciones inexistentes; y b) con comprobantes en los cuales no se identificó al adquirente, y omitió declarar ingresos gravados, por lo que corresponde reclamar el IVA a favor del Fisco de G 693.484.745.

4. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y SANCIONES

De acuerdo a los antecedentes obrantes en el expediente, el **DSR** señaló que el contribuyente incumplió la normativa tributaria, porque comprobó la contradicción entre los datos que surgieron de sus declaraciones juradas, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (Art. 173 núm. 1, 3 y 5), ya que los créditos fiscales, costos y gastos en ellas registradas **NO SON REALES**, con lo cual hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Art. 174 núm. 12), ya que los comprobantes que utilizó como respaldo de dichas declaraciones, se refieren a la provisión de bienes y prestación de servicios que materialmente no pudieron ser entregados o prestados por sus supuestos proveedores, y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por los montos de los impuestos no ingresados al fisco.

Durante el sumario, el contribuyente no presentó documento o elemento alguno que desvirtuó tales circunstancias, ya que no demostró que realizó efectivamente las operaciones, ni siquiera pudo demostrar que existió una relación comercial entre él y los supuestos proveedores (Art. 247 de la Ley).

Conforme a lo expuesto anteriormente, el **DSR** concluyó que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta del contribuyente conforme al tipo legal previsto en el artículo 172 de la Ley N° 125/91, ya que realizó actos de simulación de operaciones que condujeron **a la falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco**, beneficiándose el contribuyente en la misma medida. Al respecto el mismo artículo dispone que la defraudación se da incluso cuando "**con la intención de obtener un beneficio indebido...realizare... simulación ... en perjuicio del Fisco**", situación que se da claramente en el presente caso, ya que la creación "ficticia de créditos" mediante documentos relacionados a operaciones inexistentes conlleva inexorablemente a formar o acumular créditos que posteriormente (en el mismo periodo o en subsiguientes) conducen a la disminución o eliminación del débito fiscal.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 2, 6, 7 y 8 del artículo 175 de la Ley N° 125/91:



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES AL CONTRIBUYENTE CON RUC N°.

- La continuidad, porque de manera repetida el contribuyente contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes de contenido falso), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos controlados, sino repercuten en los subsiguientes.
- La característica de la infracción, debido a que utilizó facturas relacionadas a hechos inexistentes para la deducción del IVA y del IRPC.
- La conducta que el infractor asumió en el esclarecimiento de los hechos, pues el contribuyente una vez iniciado el sumario administrativo presentó DDJJ respaldadas con facturas relacionadas a operaciones inexistentes.
- La presentación de las DDJJ rectificativas se realizó luego de concluido el proceso de control dispuesto por la SET, y aun así los montos declarados no se ajustaban a la realidad de los hechos.

Por lo anterior, el **DSR** recomendó la aplicación de la multa del 300% sobre el monto de los tributos defraudados, tanto para el IVA Simplificado como para el IRPC, como consecuencia de la inclusión de los comprobantes de compras relacionados a operaciones inexistentes.

Respecto a la multa por contravención, el contribuyente se allanó a la misma efectuando el pago correspondiente el 25/11/2011, el cual consultado al Sistema Marangatú se encuentra en la Cuenta 90 – Pago no aplicado, según constancia obrante a fojas del expediente.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° del 21/10/2011.

POR TANTO, en uso de las facultades establecidas en la Ley 125/91,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

- ART. 1°- DETERMINAR** las obligaciones tributarias en concepto del IRPC del ejercicio fiscal 2008 y del IVA SIMPLIFICADO del primer, segundo y tercer cuatrimestre del 2008 del contribuyente, con **RUC N°**.
- ART. 2°- CALIFICAR** la conducta del contribuyente como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el artículo 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 300% sobre el tributo defraudado y multa por Contravención previstas en los incisos e) del artículo 1 de la RG N° 07/2013.
- ART. 3°- TENER** por cancelada la multa por Contravención y **APLICAR** en la cuenta corriente el pago de G 1.000.000 (Guaraníes un millón) y ajuste por Contravención del 31/12/2008.
- ART. 4°- ORDENAR** la percepción de la suma de **G 3.536.707.380 (Guaraníes tres mil quinientos treinta y seis millones setecientos siete mil trescientos ochenta)**, suma que incluye el IRPC del ejercicio fiscal 2008 y el IVA SIMPLIFICADO del primer, segundo y tercer cuatrimestre del 2008 y las multas por defraudación, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 300%	Total G
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2008	1.906.921.000	190.692.100	572.076.300	762.768.400
521 - AJUSTE IVA SIMPLIFICADO	1er. Cuatrimestre	2.383.615.936	326.522.731	979.568.193	1.306.090.924
521 - AJUSTE IVA SIMPLIFICADO	2do. Cuatrimestre	2.028.669.029	277.899.867	833.699.601	1.111.599.468
521 - AJUSTE IVA SIMPLIFICADO	3er. Cuatrimestre	650.153.673	89.062.147	267.186.441	356.248.588
TOTAL GENERAL		6.969.359.639	884.176.845	2.652.530.535	3.536.707.380

A los montos de los tributos determinados se adicionarán los intereses y la mora, los cuales deberán ser calculados al momento del pago de los tributos, según el artículo 171 de la Ley N° 125/91.

- ART. 5°- NOTIFICAR** al contribuyente conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados.
- ART. 6°- DENUNCIAR** el hecho al Ministerio Público.
- ART. 7°- COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN