



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N°**

**POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE, CON RUC.**

Asunción,

**VISTO:** El Recurso de Reconsideración interpuesto mediante expediente N° el 28/12/2015 por la contribuyente, con **RUC**, en contra de la Resolución Particular DPTT N° del 12/11/2015, notificada el 11/12/2015.

**CONSIDERANDO:** Que la firma recurrente presentó dicho recurso en tiempo y forma conforme a lo establecido en el artículo 234 de la Ley N° 125/91, corresponde su tratamiento y consideración.

Mediante la Resolución recurrida la SET estableció la deuda de la contribuyente en concepto del IVA General de los periodos fiscales de 02 y 04/2012 y el IRACIS General del ejercicio fiscal 2012, así como la aplicación de la sanción por Defraudación, porque durante el sumario comprobó que la firma incluyó como respaldo de sus costos, gastos y créditos fiscales comprobantes en los cuales se registraron operaciones con incidencia tributaria que realmente no existieron, ya que los servicios en ellos consignados no pudieron ser prestados por su supuesto proveedor, pues conforme a la declaración del propio representante legal de la mencionada firma ante el Ministerio Público, la misma fue creada al sólo efecto de proveer en el mercado facturas para la obtención de créditos fraudulentos con el fin de que varias empresas reduzcan el monto de sus impuestos, además la Coordinación de Investigación Tributaria informó que ni siquiera tenía declarado activos fijos en los balances presentados ante la SET y no contaba con la infraestructura necesaria para operar en el mercado, por lo que confirmó que dicha empresa no existía; por ende no pudo prestar servicios a la recurrente.

Igualmente confirmó la SET, que por medio de las declaraciones juradas rectificativas, la recurrente desafectó 4 (cuatro) facturas emitidas por, y pretendió reemplazarlas con otras 4 (cuatro) facturas emitidas por otro contribuyente de nombre con RUC, quien conforme a su declaración testifical del 30/10/2014 obrante a fs. del expediente N°, manifestó que las mismas fueron llenadas a pedido de la Señora, representante legal de la firma, y que los trabajos y servicios descritos en ellas NUNCA fueron prestados por su persona. Por lo tanto, la SET liquidó el impuesto en los periodos fiscales de febrero y abril/2012, porque la contribuyente no desafectó las facturas cuestionadas referentes a operaciones inexistentes. En los periodos fiscales junio y noviembre/2011; marzo/2012, debido a que la contribuyente desafectó las facturas cuestionadas de sus DDJJ no surgió impuesto a ingresar.

Consecuentemente, la Administración Tributaria calificó la conducta de como Defraudación, porque comprobó que realizó actos que condujeron a la falta del pago de tributos en perjuicio al Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida. Igualmente, con la comprobación de la utilización indebida de créditos fiscales, gastos y costos en la liquidación de sus tributos, quedó demostrada: **a)** la contradicción entre las documentaciones y las DDJJ; **b)** el suministro de informaciones inexactas sobre sus actividades gravadas, y **c)** que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que en los comprobantes que utilizó como respaldo de sus declaraciones juradas se consigna la provisión de bienes y la prestación de servicios que materialmente no pudieron ser entregados ni prestados por la supuesta proveedora, dado que se trata de una empresa de fantasía sin ninguna capacidad para operar ni para vender los bienes ni prestar los servicios consignados en las facturas, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los num. 1 y 5 del Art. 173 y num. 12 del Art. 174 de la Ley 125/91.

Para la graduación de la sanción, la SET consideró las agravantes establecidas en el artículo 175 de la Ley N° 125/91, en este caso tuvo en cuenta que pese a la envergadura de la empresa, su trayectoria en el ramo y su posibilidad de asesoramiento, esta no cumplió sus obligaciones fiscales; la presentación de las DDJJ rectificativas se realizó luego de practicados los allanamientos encabezados por el Ministerio Público, y aun así los montos de las facturas impugnadas no fueron totalmente desafectados. Finalmente, consideró las características de la infracción, pues la contribuyente además sustituyó las facturas referentes a operaciones inexistentes, por otras que se refieren a operaciones igualmente inexistentes. Todos estos hechos no fueron desvirtuados por la contribuyente durante el sumario administrativo. La sanción fue aplicada sobre el monto del tributo defraudado.

Por otra parte, debido a que la contribuyente no facilitó las tareas de control dispuestas por la Administración Tributaria, pues no presentó la totalidad de la documentación requerida se sancionó a la misma con una multa por contravención, conforme a lo previsto en los incisos e) del artículo 1 de la RG N° 07/2013.

Por todo ello, la SET realizó la siguiente liquidación:

IMPUESTO A LA RENTA					
Ejercicio Fiscal	Monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes (excluido el IVA)	Impuesto defraudado desafectado de sus DDJJ (10% calculado sobre el monto de las de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes)	Impuesto a Ingresar (10% calculado sobre el monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes no desafectada de su DJ)	Multa 300% sobre el monto de los tributos defraudados	Total General
2011	120.000.000	12.000.000	0	36.000.000	36.000.000
2012	180.000.000	18.000.000	0	54.000.000	54.000.000
2012	31.163.636	0	3.116.363	9.349.089	12.465.452
<b>TOTAL</b>	<b>331.163.636</b>	<b>30.000.000</b>	<b>3.116.363</b>	<b>99.349.089</b>	<b>102.465.452</b>
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					
Periodo Fiscal	Monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes	Impuesto defraudado desafectado de sus DDJJ (10% calculado sobre el monto de las de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes)	Impuesto a Ingresar (10% calculado sobre el monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes no desafectada de su DJ)	Multa 300% sobre el monto de los tributos defraudados	Total General
jun-11	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
nov-11	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
feb-12	21.363.636	0	2.136.363	6.409.089	8.545.452
mar-12	120.000.000	12.000.000	0	36.000.000	36.000.000
abr-12	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
abr-12	9.800.000	0	980.000	2.940.000	3.920.000
<b>TOTAL</b>	<b>331.163.636</b>	<b>30.000.000</b>	<b>3.116.363</b>	<b>99.349.089</b>	<b>102.465.452</b>
<b>SUB TOTAL A PAGAR</b>			<b>6.232.726</b>	<b>198.698.178</b>	<b>204.930.904</b>
			<b>Contravención</b>		<b>1.170.000</b>
			<b>TOTAL A PAGAR (impuesto + multa)</b>		<b>206.100.904</b>



## RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

### POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE, CON RUC.

Al respecto, se detalla el fundamento de la recurrente y las conclusiones de la SET:

#### - SUPUESTA INDEFENSIÓN

En la fundamentación del Recurso de Reconsideración, la recurrente alegó, entre otras cosas, que no pudo ejercer su derecho a la defensa, argumentando: "...para se ha obviado este principio cardinal y que lo constituye esencialmente: **El Derecho de ser oído**: supone el acceso a las actuaciones, oportunidad para formular manifestaciones y/o descargos, derecho a que sean considerados sus argumentos; **El Derecho a ofrecer y producir pruebas**: esto implica que toda prueba propuesta que sea conducente sea producida; **El derecho a una decisión fundada**: esto es la obligación por parte de la Administración Tributaria a motivar (fundar) expresamente sus decisiones, tomando en consideración los descargos presentados por el contribuyente..."

Sobre el punto, el **DSR** señaló que es falso lo alegado por la contribuyente, ya que precisamente el sumario administrativo se instruyó con el fin de garantizar su derecho a la defensa, mediante el J.I. N° del 24/02/2015. El referido J.I. fue notificado el 26/02/15 y se estableció un plazo de diez días para que la misma formule sus descargos y ofrezca sus pruebas, conforme se establece en el num. 3) de los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91. Sin embargo, por voluntad propia la Recurrente **NO se presentó** en dicho plazo, por lo que de acuerdo al num. 5) de los mencionados artículos de la Ley, el **DSR** declaró preclusa la etapa y llamó a autos para resolver.

No obstante lo anterior, siendo el propósito de este tipo de procesos dar oportunidad a la contribuyente para que ejerza su defensa, por Providencia del 04/05/2016, ya en la instancia recursiva y como medida de mejor proveer, se abrió la causa a prueba por el término de 15 (quince) días, a los efectos de que la recurrente ofrezca las pruebas que demuestren su inocencia. Mediante el escrito presentado el 09/06/2016, la misma solicitó el cierre del periodo probatorio y del procedimiento administrativo sin presentar ningún documento o prueba en su descargo, alegando que promovió la demanda contencioso administrativa ante el Tribunal de Cuentas, el 16/02/2016, contra la Resolución denegatoria tácita del Recurso de Reconsideración.

Atendiendo lo argumentado por la recurrente y analizados todos los antecedentes, el **DSR** concluyó que en el sumario administrativo fue respetado el debido proceso y la forma estipulada en la ley, atendiendo que el num. 5) de los artículos 212 y 225 claramente dice: "si procediere" se abrirá un término de prueba. En este caso particular, la contribuyente voluntariamente optó por no presentar descargo ni ofrecer pruebas, pese a haber tenido diez días durante la etapa sumarial, y quince días más en el Recurso de Reconsideración, por lo que **DE NINGUNA MANERA PUEDE ALEGAR QUE NO TUVO DERECHO A LA DEFENSA**. Por tanto, conforme a los motivos de hecho y de derecho expuestos, resulta improcedente lo argumentado por la recurrente atendiendo que se procedió estrictamente conforme a lo establecido en la Ley.

#### - SUPUESTOS ERRORES FORMALES DEL PROCESO

La recurrente afirmó que la nota DGFT N° que dispuso la verificación, "...tiene los siguientes vicios que contravienen los preceptos de la Ley y la resolución reglamentaria, a) La fiscalización es ordenada por la Directora de Fiscalización y no por el Subsecretario de Tributación...; b) En la referida nota no se aprecian los fundamentos respecto de hechos objetivos que requiere la Ley; c) el plazo legal para la culminación de las tareas de fiscalización es de 45 días, plazo que ha sido superado en exceso realizando una simple operación aritmética, contando desde la fecha de la notificación (21/07/2014) hasta la fecha del Acta Final 14 de enero de 2015". Además de ello no se designó a los funcionarios que llevarían a cabo la función inspectora. Señaló también que en la Resolución DPTT N° se utilizó las expresiones "verificación" y "proceso de fiscalización" como sinónimos, y que la misma se excedió en el plazo máximo de duración de una fiscalización, invocando como jurisprudencias los Acuerdos y Sentencias N° del Tribunal de Cuentas.

Asimismo, afirmó: "que por J.I. N° del 16/03/2015, el **DSR** ha resuelto declarar la cuestión de puro derecho y llamó a "autos para resolver", y por lo tanto notificar por automática", es decir, el martes siguiente hábil al día de la emisión del J.I., en la sede del juzgado de instrucción. Al respecto argumentó que: "salvo que el contribuyente preste su consentimiento expreso o tácito, cuando le es notificado en debida forma; la Administración está obligada a desarrollar todas las etapas procedimentales establecidas en la Ley (Principio de Legalidad); es decir, no le está permitido decidir unilateralmente respecto de un derecho del administrado. Que, tal accionar administrativo, constituye un "vicio grave al procedimiento", y en consecuencia constituye una actuación irregular que debe ser fulminada por la NULIDAD".

Indicó también que: "la administración tributaria, en su proceder demuestra una conducta ambigua, incierta, dudosa, contradictoria, ambivalente, oscilante y sesgada, pues con relación a un mismo escenario o situación, asume posturas diferentes, que a modo de ejemplo y "brevitatis causae", citamos solo los siguientes:... en el caso a) al no contestar el traslado (situación similar a la de mi representada que no ha contestado por razones de fuera mayor) se abrió el periodo probatorio, y se le notificó por cédula; en el caso b) declarada la cuestión de puro derecho (situación similar a la nuestra) se le notifica por cédula, cosa que no ocurrió con relación a"

Respecto a todo lo afirmado por la recurrente, el **DSR** señaló que la RG 25/2014, en su artículo 1, establece los tipos de procesos de verificación que podrán ser llevados a cabo por la SET, entre ellos se encuentran la Fiscalización Integral, la Fiscalización Puntual, el Control Interno, el Control Masivo y el Control Preventivo a todo lo cual se ha ajustado estrictamente este proceso. Respecto al supuesto exceso del plazo para la fiscalización, el **DSR** indicó que no es aplicable lo señalado por la recurrente, ya que el plazo que alude solo está establecido para la fiscalización puntual (Art. 31 de la Ley N° 2421/04) lo cual no es el proceso llevado a cabo en este caso.

Respecto al Acuerdo y Sentencia del Tribunal de Cuentas N°, invocado igualmente por la recurrente, es importante mencionar que el mismo fue revocado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, mediante Acuerdo y Sentencia CSJ N° juicio "c/ Resolución N° de fecha 16 de octubre de 2006, dictada por la Sub-Secretaria de Estado de Tributación".



## RESOLUCIÓN PARTICULAR N°

### POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE, CON RUC.

Por otro lado, el DSR también señaló que los actos administrativos gozan de la presunción de validez conforme lo establece el artículo 196 de la Ley N° 125/91; y en ese sentido fueron expuestos en la Resolución recurrida los motivos de hecho y de derecho que llevaron a la Administración a emitir la Resolución Particular DPTT N°, basado en hechos ciertos, verdaderos y existentes QUE NO FUERON REFUTADOS POR LA RECURRENTE, confirmándose por tanto que el acto administrativo: **a)** fue dictado por la autoridad competente; **b)** respetando el debido proceso; y **c)** en la forma estipulada en la ley. Al respecto, el tratadista Roberto Dromi, en su obra Derecho Administrativo, Pág. 272, sostiene que: "Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se ha desconocido o vulnerado principios de derecho público o garantías individuales".

Con relación al desarrollo de todas las etapas establecidas en el artículo 212 de la Ley N° 125/91, el DSR expresó también que la recurrente fue debidamente notificada de la apertura del Sumario Administrativo el 26/02/2015, notificación en la cual fue expresamente avisada de que "en caso de no presentarse en tiempo y forma se declararía preclusa la etapa y se llamaría a autos para resolver". No habiéndose presentado a contestar el traslado ni a ofrecer pruebas que desvirtúen los hechos denunciados por los auditores de la SET, conforme a los elementos por ellos reunidos durante el proceso de verificación, no resta más que confirmar las presunciones previstas en los Núm. 1) y 5) del Art. 173 y Núm. 12 del Art. 174 de la Ley 125/91, ya que conforme a lo establecido en las normas vigentes, las pruebas de inexistencia de la infracción constatada y denunciada por los auditores, recae sobre la contribuyente, por lo que al no hacerlo se tienen por ciertos los hechos denunciados.

Cabe señalar además, que el artículo 174 de la Ley N° 125/91 establece una presunción iuris tantum, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración pone a conocimiento de la contribuyente a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos denunciados. Sin embargo, en este caso la representante legal de PESE A HABER TENIDO LA OPORTUNIDAD DE HACERLO tanto durante la fiscalización como en el sumario administrativo, no lo hizo ya que no presentó prueba alguna para desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores.

Con base en lo expuesto, la SET concluyó que resulta improcedente la nulidad invocada por la recurrente, 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, porque la contribuyente no demostró interés alguno para desvirtuar la denuncia de la SET; Y simplemente decidió no presentarse al sumario administrativo.

#### - RECTIFICACIÓN DE SUS DDJJ

Rechazó el argumento sostenido por los auditores de que la contribuyente haya reconocido tácitamente la utilización de las facturas falsas mediante la presentación de las DDJJ; y que la misma es considerada dolosa y una confesión condenatoria. Manifestó que la rectificación no constituye una conducta inapropiada, pues se encuentra consagrada en el artículo 208 de la Ley N° 125/91.

Sobre el punto, el **DSR** señaló que tal como ya se expuso en la Resolución Particular DPTT N°, la SET resolvió que la presentación de la declaración jurada rectificativa, con los alcances del artículo 208 de la Ley N° 125/91 es: "...sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que se hubiere incurrido...", es decir que aun no existiendo intervención previa de la Administración Tributaria, "no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido", por lo que este hecho (la rectificación de las DDJJ) sólo puede ser considerada como atenuante al momento de graduar las sanciones, si es que se realiza antes de la intervención, tal como lo señala el numeral 8) del artículo 175 de la Ley N° 125/91, circunstancia que no se apreció en el presente caso ya que la recurrente procedió a la rectificación de sus declaraciones juradas recién después de que la Administración Tributaria haya denunciado ante el Ministerio Público la comisión del supuesto hecho punible y habiéndose realizado intimaciones y allanamientos a los proveedores sobre los que se tenía indicios de haber participado del ilícito. Más grave aún es el hecho que modificó sus DDJJ, sustituyendo las facturas que originalmente fueron utilizadas para sustentar operaciones inexistentes, por otras que se refieren igualmente a operaciones que no existieron, considerando que el supuesto emisor de estas últimas también NEGÓ haber prestado los servicios y confirmó que las mismas solo fueron emitidas a pedido de la Señora, quien actuó como representante legal (acta obrante a fs. del expediente N°) sin que haya prestado efectivamente el servicio.

Además, NI SIQUIERA durante el Recurso de Reconsideración presentó un solo elemento que desvirtúe los hechos ni mucho menos que demuestre que las operaciones existieron. Tampoco presentó sus EEFF, para probar como las rectificativas impactaron en ellos, ni señaló los motivos que la condujeron a rectificar sus DDJJ.

En consecuencia, la rectificación realizada no implica la excusación del acto simulado, ya que quedó demostrado que tanto en las declaraciones juradas originales como en las rectificativas, la firma incluyó los montos respaldados con facturas de hechos económicos que no existieron, ocasionando con ello un perjuicio al Fisco, hecho este que amerita la calificación de la conducta y la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 125/91.

Consecuentemente, el DSR concluyó que no existen argumentos suficientes para revocar el acto recurrido, por lo que la Resolución Particular DPTT N° debe ser confirmada en todos sus términos.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga la Ley N° 125/91.

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**

**RESUELVE:**

**Art. 1° RECHAZAR** el Recurso de Reconsideración interpuesto por la contribuyente, con **RUC** y **CONFIRMAR** la Resolución Particular N° del 12/11/2015 en todos sus términos, conforme al siguiente detalle:



**RESOLUCIÓN PARTICULAR Nº**

**POR LA CUAL SE RECHAZA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO POR LA CONTRIBUYENTE, CON RUC.**

**IMPUESTO A LA RENTA**

Ejercicio Fiscal	Monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes (excluido el IVA)	Impuesto defraudado desafectado de sus DDJJ (10% calculado sobre el monto de las de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes)	Impuesto a Ingresar (10% calculado sobre el monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes no desafectada de su DJ)	Multa 300% sobre el monto de los tributos defraudados	Total General
2011	120.000.000	12.000.000	0	36.000.000	36.000.000
2012	180.000.000	18.000.000	0	54.000.000	54.000.000
2012	31.163.636	0	3.116.363	9.349.089	12.465.452
<b>TOTAL</b>	<b>331.163.636</b>	<b>30.000.000</b>	<b>3.116.363</b>	<b>99.349.089</b>	<b>102.465.452</b>

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Período Fiscal	Monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes	Impuesto defraudado desafectado de sus DDJJ (10% calculado sobre el monto de las de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes)	Impuesto a Ingresar (10% calculado sobre el monto de las facturas cuestionadas referente a operaciones inexistentes no desafectada de su DJ)	Multa 300% sobre el monto de los tributos defraudados	Total General
jun-11	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
nov-11	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
feb-12	21.363.636	0	2.136.363	6.409.089	8.545.452
mar-12	120.000.000	12.000.000	0	36.000.000	36.000.000
abr-12	60.000.000	6.000.000	0	18.000.000	18.000.000
abr-12	9.800.000	0	980.000	2.940.000	3.920.000
<b>TOTAL</b>	<b>331.163.636</b>	<b>30.000.000</b>	<b>3.116.363</b>	<b>99.349.089</b>	<b>102.465.452</b>
<b>SUB TOTAL A PAGAR</b>			<b>6.232.726</b>	<b>198.698.178</b>	<b>204.930.904</b>
<b>Contravención</b>					<b>1.170.000</b>
<b>TOTAL A PAGAR (impuesto + multas)</b>					<b>206.100.904</b>

Al monto del tributo determinado 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 Nº 125/91.

**Art. 2° NOTIFICAR** conforme al artículo 200 de la Ley Nº 125/91.

**Art. 3° REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales para el registro correspondiente en la cuenta corriente de la firma y una copia de la presente Resolución, debidamente notificada, a la Abogacía del Tesoro, a fin de proseguir los trámites correspondientes a la Acción Contencioso Administrativa.

**Art. 4° COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**MARTA GONZÁLEZ AYALA  
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**