

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, juntamente con su Representante Legal, **XX** con **CI N° 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 22/08/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 01/2021 a 03/2023; e IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 de **CTSRL**, específicamente sobre las compras relacionadas con los proveedores **XX con RUC 00, XX con RUC 00 y XX con RUC 00**, y para tal efecto le requirió que presente los comprobantes originales de los supuestos proveedores citados con la aclaración del rubro y campo específico de los Formularios Nros. 120 y 500 en los que fueron declarados, el tipo de afectación contable y la forma de pago, sus libros contables e impositivos en formato digital, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), el cual a través del Informe DPO DGGC N° 175/2023 mencionó el resultado de las investigaciones realizadas a partir del Informe DPO/DGGC N° 87/2022 relacionado a la firma contribuyente **XX con RUC 00**, en el que se detectaron esquemas de facturas de contenido irregular y en el cual se encuentran insertos los antecedentes relacionados a las verificaciones realizadas a contribuyentes con indicios de utilización de comprobantes de contenido falso, entre los cuales se encuentra **NN**, por lo que se sugirió la apertura de una Fiscalización puntual a la firma contribuyente con alcance en la verificación de los comprobantes emitidos por los proveedores mencionados y su incidencia fiscal en el IVA General y el IRE General.

Dadas estas circunstancias, y con base en las documentaciones a las que tuvieron acceso a través del módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), las Declaraciones Juradas (DD.JJ.) y los informes presentados en el marco del Régimen Mensual conforme a la RG N° 90/2021, requerimientos realizados y las entrevistas informativas realizadas a los supuestos proveedores mencionados más arriba, los auditores de la **GGII** concluyeron que la firma contribuyente utilizó facturas de presunto contenido falso para respaldar créditos, costos y gastos de manera indebida, provenientes de operaciones con proveedores que no fueron ubicados en sus domicilios fiscales o bien que negaron las ventas que se les atribuye, haciendo valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados en infracción a los Art. 8°, 86, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 49 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley,

y la aplicación de la sanción de multa de acuerdo al Art. 175 de la misma normativa conforme a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	jun-21	118.181.818	11.818.182	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN 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.
521 - AJUSTE IVA	jul-21	209.090.909	20.909.091	
521 - AJUSTE IVA	ago-21	218.181.818	21.818.182	
521 - AJUSTE IVA	sept-21	263.190.909	26.319.091	
521 - AJUSTE IVA	oct-21	83.963.636	8.396.364	
521 - AJUSTE IVA	nov-21	109.126.410	10.912.640	
521 - AJUSTE IVA	feb-22	118.545.455	11.854.545	
521 - AJUSTE IVA	mar-22	201.179.545	20.117.955	
521 - AJUSTE IVA	jun-22	96.482.727	9.648.273	
521 - AJUSTE IVA	jul-22	203.968.182	20.396.818	
521 - AJUSTE IVA	ago-22	119.708.182	11.970.818	
521 - AJUSTE IVA	sept-22	116.309.091	11.630.909	
521 - AJUSTE IVA	oct-22	106.629.545	10.662.955	
521 - AJUSTE IVA	dic-22	363.744.363	36.374.437	
521 - AJUSTE IVA	ene-23	172.733.551	17.273.354	
521 - AJUSTE IVA	feb-23	181.822.046	18.182.204	
521 - AJUSTE IVA	mar-23	297.727.273	29.772.727	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.001.735.500	100.173.550	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	1.326.567.090	132.656.710	
Total		5.308.888.050	530.888.805	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 05/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme a lo establecido en los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación de los tributos y la aplicación de sanciones respectivamente; y la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

NN presentó sus Descargos en tiempo y forma, posteriormente mediante Resolución N° 00 del 20/02/2024 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de garantizar su Derecho a la Defensa y ofrezca las pruebas que considere oportunas de manera a desvirtuar el Informe Final de Auditoría, las cuales no fueron presentadas. Posterior al cierre de la etapa procesal por medio de la Resolución N° 00 del 08/04/2024, la firma contribuyente solicitó la ampliación del proceso sumarial mediante el Formulario N° 00 del 22/04/2024 a fin del diligenciamiento de pruebas; por lo que mediante RPP N° 27 del 03/05/2024 se amplió el plazo del Sumario Administrativo. A

pesar de ello, la sumariada no ofreció ni presentó ninguna prueba, ni tampoco sus Alegatos, por lo que, transcurrido el plazo correspondiente, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En su Descargo **NN** alegó: *"NIEGO en forma categórica que "NN" forme parte de ningún esquema como el mencionado en el informe final de auditoría, reafirmando que las facturas cuestionadas, corresponden a compras efectivamente realizadas, de repuestos y accesorios para máquinas agrícolas y viales, en los periodos que abarcan los años 2021, 2022 y parte de 2023. Por consiguiente, mi parte RECHAZA TOTALMENTE el resultado del aludido Informe de auditoría, de fecha 24/10/2023, debiendo desvincularse de esta investigación a la empresa que represento, por no tener responsabilidad alguna, como contribuyente, en caso de que las mencionadas facturas resultaren ser "apócrifas", como se sugiere en el informe, pues en tal caso, "NN" sería víctima y no cómplice, como al parecer se pretende calificarla."* (sic).

Asimismo, **NN** arguyó que: *"...Estamos, entonces, en presencia de presuntas irregularidades en que habría incurrido el señor XX y no la empresa que represento, y es injusto que las infracciones cometidas por el proveedor, en caso de ser comprobadas las irregularidades, surtan efectos contra la empresa que realizó las compras, dado que las responsabilidades de orden tributario, al igual que la eventual responsabilidad civil o penal que pudieran surgir de los hechos, son personales e individuales de quien hubiese cometido la infracción"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** mencionó que, en la entrevista realizada a **XX**, éste señaló: *"Reconozco todas las facturas con los montos señalados..."*, y agregó que, si bien el proveedor reconoció las facturas emitidas, el mismo presenta inconsistencias en sus Declaraciones Juradas de IVA e IRE General, tales como: omisiones, presentación de DD.JJ. sin movimiento, valores de ventas menores a los informados por los Agentes de Información; además de declarar ventas y compras similares, inclusive en ciertos periodos. Además, al momento de la entrevista señaló que se inscribió en el RUC hace aproximadamente cinco (5) años con la actividad comercial de copetín-comedor y que se dedica al rubro de fletes, sin embargo, las supuestas ventas realizadas y emitidas a nombre de los clientes y los montos expuestos en la planilla no reflejan la realidad económica debido a que el mismo no posee la infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías. Señaló además, que sus clientes son ocasionales, sin embargo, conforme a lo verificado en el módulo Hechauka-compras informados del **SGTM** se observó que sus clientes registran comprobantes por montos muy importantes en forma habitual durante el ejercicio fiscal 2021, los cuales no se visualizan a través de los registros al cruzar las informaciones del Hechauka - informados ventas, en el periodo comprendido de 01/2020 a 12/2021, por tanto, el **DSR2** se adhiere a la conclusión del equipo auditor de la **GGII** al considerar que el mencionado contribuyente no pudo haber realizado las supuestas operaciones que fueron reconocidas en la entrevista.

NN, también adujo que: *"...A su vez, el señor XX, otro de los proveedores entrevistados, declaró "...no haber tenido vínculo comercial con la empresa mencionada..."*, refiriéndose a **NN**, lo que bastó para los interventores, volcando toda la responsabilidad contra la empresa proveída y no contra la persona proveedora. No confrontaron al mismo con las facturas cuestionadas, de las cuales surgen numerosas operaciones realizadas. Es decir, la sola palabra de este proveedor fue suficiente para los interventores, dándola por cierta y transfiriendo en la empresa que represento, cualquier responsabilidad administrativa, lo cual es injusto desde donde se lo mire..." (sic).

Respecto a las evidencias obtenidas consistentes en las entrevistas realizadas a **XX**, el **DSR2** puntualizó que precisamente las mismas dieron lugar a que la **GGII** disponga que la firma sumariada sea objeto de una Fiscalización Puntual en estricto cumplimiento del Inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos"*.

Durante la entrevista respectiva al proveedor **XX**, **el mismo manifestó que nunca operó con CTSRL, que ni siquiera conocía de la existencia de dicha empresa, negó haber realizado operaciones comerciales con la misma y emitido las facturas puestas a su vista en donde se consignan las supuestas ventas de bienes y prestación de servicios a la firma sumariada; además expresó que se ponía a disposición de la AT, todo ello según consta en el Acta de entrevista testifical del 05/07/2023 (fs.25/36 del expediente N° 00).**

Por lo expuesto, y en línea con las informaciones recabadas durante la etapa investigativa por los auditores de la **GGII**, el **DSR2** pudo confirmar que las operaciones realizadas por el supuesto proveedor **XX jamás existieron, en consecuencia, concluyó que las facturas supuestamente emitidas a NN, deben ser impugnadas ya que en las mismas se consignan operaciones inexistentes.** En cuanto al proveedor **XX**, el **DSR2** mencionó que el mismo no se presentó y ni siquiera respondió los correos que le fueron remitidos con los Oficios.

Por los motivos señalados, el **DSR2** resaltó que las facturas fueron cuestionadas e impugnadas por el equipo auditor de la **GGII** debido a que las operaciones descritas en ellas son consideradas inexistentes, y al verificarse que las mismas están registradas en los Libros Compras, Diario y Mayor de la firma sumariada, comprobándose de esta manera que la misma informó la totalidad de las compras cuestionadas en sus DD.JJ. determinativas y las informativas que constan en el módulo Hechauka del **SGTM** y el Régimen Mensual conforme a la RG N° 90/2021 correspondientes a los periodos fiscalizados, siendo la suma de estas coincidentes. En consecuencia, el **DSR2** consideró correctas las impugnaciones realizadas con relación a los créditos fiscales irregulares declarados en el Form. N° 120 de los periodos fiscalizados en el IVA General, así como los costos y gastos indebidos declarados en el Form. N° 500 del IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, debido a que utilizó las facturas cuestionadas a los efectos fiscales, logrando así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco.

En cuanto a lo manifestado, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de **XX, XX y XX**, pues la firma sumariada no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el Sumario Administrativo. Por ejemplo, no presentó un solo cheque emitido a la orden de ninguno de sus supuestos proveedores; una sola orden de pago; orden de compra; nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma. Además, resaltó que incluso se procedió a la prórroga del Sumario Administrativo conforme a lo expresamente solicitado por la sumariada para el ofrecimiento y diligenciamiento de pruebas que hagan a su derecho, y sin embargo, transcurrido el plazo establecido, no lo hizo.

Todas estas evidencias colectadas, así como las no presentadas a pesar de haberle otorgado el tiempo prudencial correspondiente, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las

operaciones de **NN** con los proveedores mencionados que pretendió hacer valer ante la **AT** jamás existieron.

Debido a ello, el **DSR2** concluyó que se confirma que, aun cuando los comprobantes cumplen con los requisitos formales, sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que la sumariada declaró a su favor, debido a que estos negaron haber realizado dichas operaciones y además no cuentan con la infraestructura para la provisión de los bienes que **NN** declaró, así como las otras circunstancias mencionadas precedentemente. En consecuencia, el **DSR2** concluyó que no corresponde considerar como créditos, costos y gastos los montos de dichas facturas, y es pertinente el ajuste fiscal efectuado por los auditores de la **GGII**.

Así también, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las Declaraciones Juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación "real" que implique un hecho económico que se haya indubitadamente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, es decir son de contenido falso.

Finalmente, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fueron desvirtuados por **NN**, por tanto no existen elementos que refuten lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, en consecuencia, quedó confirmado que las supuestas compras declaradas por la firma sumariada y respaldadas con comprobantes emitidos por los proveedores irregulares describen operaciones inexistentes, con los cuales la firma contribuyente, hizo valer créditos irregulares en sus DD.JJ. del IVA General de los periodos fiscales de 01/2021 a 03/2023, abultó sus costos y declaró gastos en el Form. N° 500 del IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 indebidamente, ya que las mismas se hallan en infracción a lo establecido en el artículo 8° Num. 13) y los artículos 14, 86, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 207 de la Ley y el Art. 49 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, y que se halla representada por los montos consignados en las facturas de contenido falso, que **NN** utilizó a fin de disminuir la base imponible de los tributos señalados. Además, mencionó que verificado el **SGTM**, se constató que la firma no desafectó de sus DD.JJ. los créditos fiscales y los egresos declarados indebidamente, por lo que el **DSR2** concluyó que corresponde el ajuste fiscal de los tributos conforme a la liquidación propuesta por el equipo auditor de la **GGII**.

En este sentido para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** resaltó que el Art. 172 de la Ley 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 no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes en donde se consignan operaciones inexistentes que **NN** incluyó y registró en sus DD.JJ., y en sus Libros impositivos, configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, agregó que 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso, lo que implicó el no ingreso del impuesto

correspondiente, la presentación de DD.JJ. con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DSR2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró créditos, costos y gastos con comprobantes que respaldan operaciones inexistentes), **el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, debido a que la contribuyente cuenta con la obligación de presentar sus Estados Financieros desde el año 2017 y Auditoría Externa Impositiva desde el año 2012; **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la utilización de documentos de presunto contenido falso, de esta manera hizo valer ante la **AT** 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, y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la firma sumariada presentó** las documentaciones requeridas por la **AT**; y en consecuencia recomendó aplicar la multa del 250% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** declarado créditos, y egresos en concepto de gastos con comprobantes en las que se consignan operaciones inexistentes, el Sr. **XX** con **CI N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 01/2021 a 03/2023 y el IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Artículos 1111, 1125 y 1126, establece la responsabilidad subsidiaria de los Directores y Síndicos en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas,

**EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
RESUELVE**

Art. 1º: 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	06/2021	11.818.182	29.545.455	41.363.637
521 - AJUSTE IVA	07/2021	20.909.091	52.272.728	73.181.819
521 - AJUSTE IVA	08/2021	21.818.182	54.545.455	76.363.637
521 - AJUSTE IVA	09/2021	26.319.091	65.797.728	92.116.819
521 - AJUSTE IVA	10/2021	8.396.364	20.990.910	29.387.274
521 - AJUSTE IVA	11/2021	10.912.640	27.281.600	38.194.240
521 - AJUSTE IVA	02/2022	11.854.545	29.636.363	41.490.908
521 - AJUSTE IVA	03/2022	20.117.955	50.294.888	70.412.843
521 - AJUSTE IVA	06/2022	9.648.273	24.120.683	33.768.956
521 - AJUSTE IVA	07/2022	20.396.818	50.992.045	71.388.863
521 - AJUSTE IVA	08/2022	11.970.818	29.927.045	41.897.863
521 - AJUSTE IVA	09/2022	11.630.909	29.077.273	40.708.182
521 - AJUSTE IVA	10/2022	10.662.955	26.657.388	37.320.343
521 - AJUSTE IVA	12/2022	36.374.437	90.936.093	127.310.530
521 - AJUSTE IVA	01/2023	17.273.354	43.183.385	60.456.739
521 - AJUSTE IVA	02/2023	18.182.204	45.455.510	63.637.714
521 - AJUSTE IVA	03/2023	29.772.727	74.431.818	104.204.545
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	100.173.550	250.433.875	350.607.425
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	132.656.710	331.641.775	464.298.485
Totales		530.888.805	1.327.222.017	1.858.110.822

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2º: **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación

de una multa equivalente al 250% sobre el monto de los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal, **XX** con **CI N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS