

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 sus Representantes Legales, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 18/10/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la 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 de 10 a 12/2018 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2018 de **NN**, específicamente respecto a las facturas emitidas por los siguientes proveedores **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió las facturas de compras originales de los proveedores citados aclarando el rubro y campo específico en las que fueron consignadas en los Formularios 101 IRACIS General y 120 IVA General; y tipo de afectación contable (activo, costo o gasto); en caso de que las facturas emitidas se encuentren relacionadas a prestaciones de servicios, se le solicitó la presentación de los contratos firmados con la especificación del lugar de la prestación y los documentos que evidencien los servicios prestados, forma de pago de los comprobantes de compras y en caso de haber sido pagados con cheques, especificar número de cheque, beneficiario, banco y número de cuenta corriente; Libros de Compras del IVA General, Libros Diario, Mayor, de Ingresos y de Egresos en soporte magnético formato planilla electrónica (Excel); lo cual fue cumplido.

La Fiscalización tiene como antecedente el Informe DGGC/DPO N° 09/2023, mediante el cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) comunicó los resultados de las investigaciones efectuadas por la **GGII** a contribuyentes que han utilizado facturas con timbrados y numeración dados de baja en cuyo marco informó sobre los indicios de que **NN** habría utilizado a su favor ante el Fisco comprobantes a nombre de las firmas **XX** y **XX** razón por la cual dicha dependencia generó la Denuncia Interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que la firma **NN** registró y declaró facturas con timbrados y numeraciones dadas de baja por las firmas contribuyentes **XX** y **XX**, puesto que se constató que las mismas fueron consignadas en sus libros IVA Compras. Así también, se realizó el cruce entre las compras gravadas al 10% registradas en los Libros IVA Compras y lo consignado en las Declaraciones Juradas (DD.JJ.) Formulario N° 120, confirmó que las mismas fueron incluidas en las DD.JJ. del IVA General. Asimismo, se verificó que la firma **NN** registró las facturas supuestamente emitidas por los proveedores cuestionados utilizándolas como costos. Por lo que los auditores de la **GGII** concluyeron que, **NN** utilizó los comprobantes de contenido falso como respaldo del crédito fiscal para el IVA General de los periodos fiscales de

10 y 11/2018 y así también como costos para el IRACIS General del ejercicio fiscal 2018, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos del impuesto a ingresar en perjuicio del Fisco, por lo que procedieron a impugnar las facturas de contenido falso y determinaron el IVA General y el IRACIS General de los periodos y ejercicio fiscal dejados de ingresar, surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** 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. En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley. Todo ello de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio o Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2018	49.333.754.523	4.933.375.452	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	oct-18	3.246.216.414	324.621.641	
521 - AJUSTE IVA	nov-18	5.518.163.173	551.816.317	
TOTALES		58.098.134.110	5.809.813.410	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 29/02/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente juntamente con sus Representantes Legales, conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, así como la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

Que, a través de los Formularios N° 00 la firma **NN** solicitó la suspensión del plazo y prorroga para presentar su Descargo, por lo que a través de los Formularios N° 00 y N° 00 se le concedió lo solicitado. Transcurrido el plazo señalado en la Ley, la firma contribuyente presentó su Descargo en fecha 22/03/2024. Según el Formulario N° 00 se dispuso la apertura del Periodo Probatorio, el cual fue notificado en fecha 15/04/2024. Posteriormente, no habiendo pruebas que diligenciar, a través del Formulario N° 00, notificado el 13/06/2024, se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se llamó a Alegatos. Finalmente, trascurrido el plazo para la presentación de sus Alegatos sin que la firma los haya presentado, se llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

La firma contribuyente **NN**, a través de su representante convencional manifestó que: *"...se advierte un grosero error, en la determinación provisoria contenida en el Acta Final, en lo que guarda relación al IRACIS (IMPUESTO A LA RENTA), en razón de que, al aplicar la tasa del impuesto sobre el importe de compras impugnado, lo convierte técnicamente en un impuesto a las compras y no en un impuesto a la renta. No debemos dejar de reconocer, que los asientos contables contienen las partidas impugnadas, es decir los libros de contabilidad han registrado como ciertos los hechos económicos que han afectado la composición patrimonial; y si lo que se pretende es impugnar, bajo el argumento de "factura de contenido falso", debe entenderse que en ese caso la anulación administrativa del comprobante mediante "comunicación de baja de documentos" realizada por los proveedores, no tendría ningún significado, ya que la referida comunicación solo afectaría el aspecto material del comprobante y no su contenido. En otras palabras, si se impugna bajo el argumento de "factura de contenido falso", no se está reconociendo la existencia de la operación, y en ese sentido la comunicación de baja, es una prueba inconducente para determinar la existencia o no de la operación; y no encontramos ningún otro argumento ni actividad probatoria que sostenga la inexistencia de las operaciones...//... Es importante resaltar que tratándose de operaciones del año 2018, la fundamentación que se pretende darle en el Acta Final invocando la Ley N° 6380/19 es equivocada..."* (sic).

Así también, **NN** alegó que: *"...cuando la Administración pretende impugnar un comprobante, es ella la que debe demostrar los motivos que le mueven a tomar tal decisión, debiendo quedar claro, que no es el contribuyente quien debe demostrar lo contrario. En el Derecho Tributario, rige el principio de la carga dinámica de la prueba, por el cual y cuando se tratan de hechos constitutivos cabe probar a quien pretenda el nacimiento de la relación jurídica; y cuando se trata de hechos extintivos, modificativos o impeditivos (como en este caso) **la carga de la prueba compete a quien alegue, independientemente de que sea demandante o demandado.** Entonces, habiendo el contribuyente presentado sus libros contables donde se evidencian los registros de las compras, habiendo verificado la propia DNIT que en sus declaraciones informativas y declarativas se revelan estas operaciones, tales circunstancias resultan medio probatorios contundentes para descalificar la pretensión administrativa"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó los comprobantes de contenido falso como respaldo del crédito fiscal para el IVA General de los periodos fiscales de 10 y 11/2018, y así también como costos para el IRACIS General del ejercicio fiscal 2018, obteniendo así un beneficio indebido al incidir fiscalmente en las obligaciones tributarias mencionadas.

El **DSR2** confirmó esta conclusión basada en los siguientes elementos:

Ante el requerimiento de documentaciones realizado por la **GGII**, la firma contribuyente **XX** presentó el Expediente N° 00, en el cual adjuntó la impresión del Formulario N° 00 de COMUNICACIÓN DE NUMERACIÓN UTILIZADA Y DE BAJA DE DOCUMENTOS, y en el mismo se pudo observar que en fecha 14/09/2018 **XX** dio de baja las facturas con las numeraciones 001-001-4243 a 001-001-4650 del Timbrado N° 00, lo cual fue confirmado por el **DSR2** conforme a la consulta realizada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**).

En cuanto a la firma contribuyente **XX**, considerando que la misma es Agente de Información desde 08/2008, le fueron solicitadas las Facturas N° 001-001-1251 al 001-001-1280 con Timbrado N° 00. Este requerimiento fue respondido en fecha 04/07/2023 a través del Expediente N° 00, mediante el cual manifestaron que las facturas solicitadas fueron extraviadas, por lo que presentaron una denuncia formal realizada ante la Unidad de Delitos Económicos. Además, presentaron la copia del Formulario N° 00 de COMUNICACIÓN DE NUMERACIÓN UTILIZADA Y DE BAJA DE DOCUMENTOS, y en el mismo se pudo observar que en fecha 15/02/2019 la contribuyente dio de baja las facturas con las numeraciones 001-001-955 a 001-001-1400 del Timbrado N° 00, lo cual fue confirmado por el **DSR2** según consulta en el **SGTM**.

El **DSR2** señaló que, en consideración a estas irregularidades, los auditores de la **GGII** verificaron las DD.JJ. Informativas 211 – Compras – obrantes en el Módulo Hechauka del **SGTM**, a fin de comprobar la existencia de contribuyentes que hayan registrado compras de los proveedores **XX** y **XX**, constatándose que la firma **NN**, registró y declaró las facturas N° 001-001-1327 a N° 001-001-1336 del Timbrado N° 00 de la firma **XX** y las facturas N° 001-001-4389 a 001-001-4407 de la firma **XX** constatándose así la utilización las facturas cuestionadas por parte de la firma contribuyente sumariada y la incidencia de su uso en la liquidación de los impuestos del IVA General y del IRACIS General, puesto que las mismas fueron consignadas en los libros IVA Compras, en los periodos fiscales 10 y 11/2018. Así también, se realizó el cruce entre las compras gravadas al 10% registradas en los Libros IVA Compras y lo consignado en las DD.JJ. Formulario N° 120, constatándose que estas fueron incluidas en las DD.JJ. del IVA General. Y finalmente, verificaron en los Libros Diario y Mayor el registro de las facturas irregulares las cuales fueron utilizadas como costos para el IRACIS General.

Al respecto, el **DSR2** resaltó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es a el contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus DD.JJ. y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la **AT** se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, actúen estos como compradores o proveedores.

Además, el **DSR2** señaló que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las **DD.JJ** 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; en consecuencia el **DSR2** confirmó las impugnaciones realizadas por los auditores de la **GGII**, puesto que, los comprobantes señalados, los cuales fueron registrados por **NN** 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, ya que no pudieron haber sido expedidos considerando que las mismas fueron dadas de baja.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no ha aportado elementos válidos como recibos, cheques, notas de remisión o cualquier otra documentación relacionada a los conceptos facturados por los supuestos proveedores que puedan certificar la realidad de las operaciones y refutar la denuncia en su contra, pues solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **GGII**. Al respecto, agregó que resulta inverosímil que por la envergadura de las operaciones comerciales que estos supuestos proveedores han realizado con la firma sumariada, no pueda probar la comercialización de los bienes que supuestamente fueron adquiridos de los mismos considerando que las supuestas compras efectuadas de aquellas personas representan sumas considerables.

Que, en virtud del Art. 216 de la Ley, el cual establece que la **AT** podrá realizar todas las modificaciones y rectificaciones que fueran necesarias, el **DSR2** concluyó que, de conformidad a lo expuesto y en atención a que la firma contribuyente **NN** utilizó facturas de contenido falso como respaldo para el crédito fiscal del IVA General de los periodos fiscales 10 y 11/2018 y como costos para su IRACIS General del ejercicio fiscal 2018 lo cual representa un cargo indebido al costo, el **DSR2** confirmó que la firma contribuyente obtuvo un beneficio indebido, cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en sus DD.JJ. del IVA General y del IRACIS General del ejercicio y periodos fiscales señalados, todo esto en infracción a lo establecido en los Arts. 7º, 8º 22, 85 y 86 de la Ley y los Arts. 22 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013.

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 sus costos y créditos fiscales configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, 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, abultó sus costos y utilizó el crédito fiscal de forma indebida, 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 (Num. 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 al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la multa, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la firma contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

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), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración, puesto que se han detectado irregularidades en dos (2) periodos fiscales, lo que evidencia la reiteración de la conducta de la firma contribuyente; 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 e Informe de Auditoría Externa Impositiva y por ende cuenta con el asesoramiento de contadores y auditores; **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la utilización de documentos de contenido falso con incidencia fiscal en las obligaciones del IVA General y del IRACIS General; y como atenuante **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 230% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Con relación a la responsabilidad de sus Representantes Legales, el **DSR2** resaltó que el Art. 182 de la Ley Tributaria establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Y que, en este caso en particular, quedó comprobado que **EISA** incluyó en sus registros contables, impositivos y DD.JJ. los montos originados por facturas de contenido falso; y por tanto, **XX**, con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de responsables de la empresa ante la **AT**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada de manera transparente, honesta y legal. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de los mismos por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente del IVA General de los periodos fiscales de 10 y 11/2018, y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2018.

De manera concordante, el **DSR2** mencionó igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Arts. 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.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

**EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2018	4.933.375.452	11.346.763.540	16.280.138.992
521 - AJUSTE IVA	10/2018	324.621.641	746.629.774	1.071.251.415
521 - AJUSTE IVA	11/2018	551.816.317	1.269.177.529	1.820.993.846
Totales		5.809.813.410	13.362.570.843	19.172.384.253

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

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN**, con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la Responsabilidad Subsidiaria de sus Representantes Legales, **XX**, con **RUC 00** y **XX** con **RUC 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 sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017 y 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 Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**