

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros relacionados con el Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** en adelante (**NN**), con **RUC 00**, juntamente con su representante legal **XX** con **CIC N° 00**; y

CONSIDERANDO:

[illegible]

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** y el Departamento de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios, en el marco del Programa de Control “TUJAMI”, se detectaron ciertos elementos que han permitido conocer la existencia de personas físicas inscriptas irregularmente como contribuyentes en el RUC (incluso en calidad de imprentas), cuyos datos han sido utilizados al solo efecto de generar comprobantes de venta timbrados para su comercialización. Estas acciones tuvieron como objetivo el de simular operaciones económicas, su registro y declaración para deducir indebidamente créditos fiscales, costos y/o gastos para reducir la base imponible y pagar menos impuesto de lo debido.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 09/07/2024, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó en sus registros y declaraciones juradas del IVA General de los periodos fiscales comprendidos entre 04, 08, 09, 10, 11 y 12/2022, 06, 07/2023 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2022, montos en conceptos de créditos fiscales y egresos sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones los cuales habrían sido emitidos por los supuestos proveedores identificados precedentemente, con los cuales obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IVA General y el IRE General, en infracción a los Arts. 8°, 14, 15, 22, 23, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y los Arts. 14 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **GGII** tras comprobar que las operaciones de compra fueron incluidas en las DD.JJ. determinativas e informativas, así también con las diligencias realizadas (Requerimiento de Documentaciones, Entrevistas informativas, etc.), los cuales revelaron que los supuestos

proveedores no efectuaron actividad comercial alguna, lo que llevó a inferir a los auditores que las operaciones de compra registradas por **NN** no se materializaron.

En consecuencia, los auditores impugnaron las compras indebidamente registradas y procedieron a practicar el ajuste de los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA General y en el IRE General del ejercicio y de los periodos fiscales cuestionados.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, texto actualizado (en adelante la Ley) conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **GGII** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR 10%	MULTA
521 - AJUSTE IVA	04/2022	1.353.279.120	135.327.912	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO
521 – AJUSTE IVA	08/2022	60.123.184	4.512.318	
521 – AJUSTE IVA	09/2022	171.664.747	9.896.953	
521 – AJUSTE IVA	10/2022	192.574.887	11.369.081	
521 – AJUSTE IVA	11/2022	146.196.103	13.396.425	
521 – AJUSTE IVA	12/2022	361.230.630	28.681.597	
521 – AJUSTE IVA	06/2023	513.297.641	50.873.987	
521 – AJUSTE IVA	07/2023	804.843.563	80.484.356	
800 – AJUSTE IRE GENERAL	2022	4.086.528.697	408.652.870	
TOTALES		7.689.738.572	743.195.499	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 13/09/2024 el Departamento de Sumarios 1 (**DS1**) instruyó el Sumario Administrativo a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, juntamente con su representante legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único del Contribuyentes: **XX** con **CIC N° 00**, en virtud a los Arts. 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

El 25/09/2024, **NN** contestó el traslado y formuló su allanamiento a la denuncia incoada, además, pidió rectificar el IVA de los periodos fiscales afectados. Por Resolución N° 00 del 02/10/2024, el **DS1** abrió la causa a prueba y comunicó a la firma sumaria que podrá rectificar las declaraciones juradas del IVA General, ajustando únicamente los valores objeto de controversia. El 03/10/2024, oficio mediante, el **DS1** solicitó a la Dirección General de Fiscalización Tributaria la habilitación del Sistema para que **NN** ingrese las rectificativas de mencionado impuesto.

Que, a través del Formulario N° 00 del 23/10/2024, **NN** comunicó haber rectificado las declaraciones juradas de conformidad a lo sugerido por los auditores de **GGII**.

Cumplido el plazo legal, el **DS1** procedió al cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 25/10/2024 e informó a **NN** que podrá presentar sus alegatos en el plazo perentorio de 10 días; etapa en la cual presentó su alegato final. Cumplida todas las etapas del proceso sumarial por Resolución N° 00 del 11/11/2024, el **DS1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DS1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

NN formuló su allanamiento y entre otras cuestiones manifestó que: *"...ha realizado las rectificativas del Impuesto al Valor Agregado, conforme a derecho e instrucción de la Gerencia General de Fiscalización Informe Final de Auditoría N° 00 del 09/07/2024, respecto a la obligación IVA General de los periodos fiscales del 04/2022, 08, 09, 10, 11, 12/2022; 06 y 07/2023, con lo cual la DNIT podrá comprobar que NN, tiene suficiente crédito fiscal para compensar con las operaciones gravadas (debito fiscal) y por lo tanto el la obligación tributaria para este impuesto queda cumplido..."* (sic.)

Conforme a lo manifestado por **NN** (allanamiento), el **DS1** trajo a colación lo establecido en el numeral 6 de los Artículos 212 y 225 de la Ley, cuyo texto determina que: *"...Si el contribuyente o responsable manifestare su conformidad con las impugnaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto de determinación..."*. Igualmente manifestó que tal expresión debe entenderse como la declaración de voluntad que formula **NN** en virtud de la cual se aviene o conforma con la pretensión del actor, la que implica el reconocimiento del derecho material invocado por la **GGII** y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión de esta.

Respecto a las rectificativas invocada por **NN**, el **DS1** alegó que de conformidad al Informe DAFT1 N° 261 elaborado por el Departamento de Auditoría FT1 el 16/10/2024, la totalidad de los valores denunciados en el Acta e Informe Final fueron excluidas, según se detalla a continuación: *"...se procedió a la habilitación de las declaraciones juradas rectificativas del IVA correspondientes a los periodos fiscales de abril/2022, agosto/2022, setiembre/2022, octubre/2022, noviembre/2022 y diciembre/2022, las cuales fueron presentadas el 08/10/2024. En lo que respecta a los periodos fiscales junio/2023 y julio/2023, señalamos que el 13/06/2024, con posterioridad a las actuaciones de la Administración Tributaria, las declaraciones juradas rectificativas fueron presentadas por el propio fiscalizado..."*, no surgiendo en ninguno de los periodos saldos a favor del Fisco, conforme siguiente cuadro:

PERIODO/EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN FISCAL (*)	IMPONIBLE RECTIFICADO	IMPUESTO RECTIFICADO	IMPONIBLE NO RECTIFICADO	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA (SE APLICARÁ SOBRE COL.B)
		A	B	C	D	E
abr-22	521 - AJUSTE IVA	1.353.279.120	135.327.912	0	0	LA DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA EN EL ART. 175, CONFORME A LOS
ago-22	521 – AJUSTE IVA	60.123.184	4.512.318	0	0	
sep-22	521 – AJUSTE IVA	171.664.747	9.896.953	0	0	
oct-22	521 – AJUSTE IVA	192.574.887	11.369.081	0	0	
nov-22	521 – AJUSTE IVA	146.196.103	13.396.425	0	0	

dic-22	521 – AJUSTE IVA	361.230.630	28.681.597	0	0	PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
jun-23	521 – AJUSTE IVA	513.297.641	50.873.987	0	0	
jul-23	521 – AJUSTE IVA	804.843.563	80.484.356	0	0	

En referencia al IRE General, **NN** solicitó la reliquidación alegando: "...recordamos la solicitud de aplicación de realidad económica en la reliquidación de la obligación IRE General del ejercicio fiscal 2022, aplicando una rentabilidad presunta que rige para el sector económico a la cual se encuentra comprendido mi representada, que oscila par dicho rubro en un 15% (quince por ciento) aproximadamente..."(sic.)

Respecto al planteamiento realizado para el IRE, referente a la aplicación de un índice de rentabilidad sobre los montos determinados por los auditores de la **GGII**, el **DS1** puntualizó que los costos y gastos declarados carecen de documentación válida que los respalden, y en ese sentido señaló lo dispuesto por los Arts. 14 y 22 de la Ley N° 6380/2019, concordantes con el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, que de forma clara y expresa determinan que a los fines tributarios solo serán válidas las deducciones sustentadas en comprobantes que cumplan con todos los requisitos legales y reglamentarios y consignen operaciones reales, cuestión que no fue rebatida en el presente caso.

Por otro lado, el **DS1** indicó que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y referirse a operaciones reales. Sin embargo, y ante dudas relativas a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el Art. 211 de la Ley.

En ese contexto, la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, al respecto cabe resaltar que si bien durante los trabajos de fiscalización fueron detectadas inconsistencias las mismas radican en comprobantes utilizados para la liquidación del impuesto que consignan operaciones materialmente imposibles de haberse realizado.

De ahí que, los auditores de la **GGII** procedieron a impugnar únicamente los montos respaldados por dichos comprobantes, manteniéndose invariables los demás datos consignados por la propia firma en razón a que no fueron cuestionados por parte de la **GGII**, por lo que no se dan los presupuestos para proceder a la determinación sobre base presunta conforme a lo establecido por el Art. 211 Num. 2) de la Ley.

Por todo lo expuesto, el **DS1** aseveró que las supuestas operaciones de compras realizadas por la contribuyente de los referidos proveedores, no se materializaron y, por ende, deben ser impugnadas, pues no

reflejan la realidad de las operaciones, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 22, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, Arts. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019. Dichas disposiciones legales establecen que los documentos de compra de manera a que sean válidos a los fines tributarios, deben consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compraventa entre quien dice ser el comprador y el vendedor, condición que en este caso no se cumplió, por lo que dichos comprobantes no reúnen las condiciones establecidas por la reglamentación vigente, para sustentar créditos fiscales y egresos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido.

En estas condiciones, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 09/07/2024 y por ende al ajuste fiscal en concepto de IRE del ejercicio fiscal 2022, no así del IVA ya que de las rectificativas presentadas no surgieron saldos a favor del Fisco.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** fundamento: *"...volvemos a solicitar que la graduación del porcentaje de la multa sea la mínima fijada en el Art. N° 175 de la Ley N° 125/91, teniendo en cuenta como atenuante el ALLANAMIENTO FORMULADO en referencia al Informe Final de Auditoría..."* (sic.)

En cuanto a la conducta de la contribuyente, el **DS1** manifestó que el Art. 172 de la Ley dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados como consecuencia de los créditos fiscales y egresos indebidamente utilizados. La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se constata que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, lo que en el caso particular quedó demostrado, porque suministró informaciones inexactas sobre sus compras, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos (Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley) e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), pues consignó créditos fiscales y egresos irreales, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

■

Para la graduación de la sanción, el **DS1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró el hecho de que **NN** cometió las infracciones en varios periodos fiscales consecutivos en el IVA y en un ejercicio fiscal en el IRE; por el grado de cultura de la contribuyente y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una empresa afectada al IVA General e IRE General obligada a presentar Informes de Auditoría, por lo que contaba con asesoramiento de profesionales; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 7.689.738.572; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **GGII**; y teniendo en cuenta la conducta que la sumariada asumió en el esclarecimiento de los hechos, pues proporcionó los documentos solicitados en la fiscalización y en el Sumario Administrativo se presentó y desafectó en el IVA los montos de las facturas cuestionadas a través de DD.JJ. rectificativas. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 120% del monto del tributo defraudado y sobre los créditos fiscales indebidamente declarados.

Por otro lado, el **DS1** también recomendó aplicar una multa por Contravención de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el Inc. a), Num. 6 del Anexo a la *RG N° 13/2019*, debido a que la firma contribuyente proporcionó los documentos solicitados en la Orden de Fiscalización con posterioridad al plazo indicado.

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria de los representantes legales, el **DS1** refirió que el Art. 182 de la Ley faculta a la **GGII** a establecer la responsabilidad subsidiaria del o los representantes legales de las firmas contribuyentes cuando se confirmen las infracciones denunciadas. El mencionado artículo encuentra su concordancia en los Arts. 1111, 1125, 1126 y 1174 del Código Civil Paraguayo que prevén la responsabilidad subsidiaria de los directores y Síndicos.

En el caso analizado, quedó probado que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso como respaldo de sus créditos fiscales y egresos consignados en las declaraciones juradas; con la investigación realizada quedó probada la vulnerabilidad de los registros y pagos de la empresa, el Fisco sufrió un perjuicio que está representado en el monto de los tributos no ingresados por lo que su representante legal **XX** con **CIC N° 00**, es responsable subsidiariamente de las infracciones, pero esto no significa que el mismo sea pasible de ejecución o reclamo directo, va a ser objeto de reclamo en el caso de que su representada no abone la deuda tributaria reclamada, la que a su vez se limita al valor de lo administrado en el caso de no existir dolo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **CIC N° 00**, por las obligaciones que su representada, no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

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
521 - AJUSTE IVA	04/2022	0	162.393.494	162.393.494
521 - AJUSTE IVA	08/2022	0	5.414.781	5.414.781

521 - AJUSTE IVA	09/2022	0	11.876.343	11.876.343
521 - AJUSTE IVA	10/2022	0	13.642.897	13.642.897
521 - AJUSTE IVA	11/2022	0	16.075.710	16.075.710
521 - AJUSTE IVA	12/2022	0	34.417.916	34.417.916
521 - AJUSTE IVA	06/2023	0	61.048.784	61.048.784
521 - AJUSTE IVA	07/2023	0	96.581.227	96.581.227
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	408.652.870	490.383.444	899.036.314
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	16/02/2024	0	300.000	300.000
Totales		408.652.870	892.134.596	1.300.787.466

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN.** con **RUC 00**, de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sancionar a la misma con una multa equivalente al 120% del tributo defraudado, más una multa por Contravención.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el Sr. **XX** con **CIC N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a los efectos de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal para su conocimiento.

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.

ABG. EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS