

## RESOLUCION PARTICULAR

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** (en adelante **NN**), con **RUC 00**, juntamente con el Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, **XX** con **CIC N° 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 26/10/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación correspondientes al IVA General de los periodos fiscales 01 y 02/2019, y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 de **NN**; específicamente sobre las facturas emitidas por los proveedores **XX** con RUC **00** y **XX** con RUC **00** y para tal efecto, le requirió los comprobantes emitidos por los proveedores citados, Libro IVA Compras y Libro Diario, ambos en soporte magnético (formato Excel); documentación que fue arrimada parcialmente por la firma contribuyente.

La verificación tuvo como antecedente el Informe DAGC3 N° 00/2021, obrante en el expediente N° 00 del 10/09/2021, en el cual el Departamento de Auditoría GC3 (**DAGC3**), informó que la firma **NN** registra proveedores que fueron denunciados mediante el Informe DPO DGGC N° 00/2021 obrante en el Expediente N° 00, en el cual se había informado sobre 37 proveedores que reportan diferencias directamente entre lo que declararon en ventas y lo declarado por **XX** como compras, siendo las ventas de dichos proveedores inferiores a las compras informadas por el contribuyente mencionado. Igualmente, mediante los datos registrados en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), identificaron que los proveedores inconsistentes registran correos electrónicos comunes y además señalaron que de los 37 proveedores sospechosos, 25 de ellos cuentan con la obligación de presentar Estados Financieros, y verificados los EE.FF., se observó que 22 registran a **XX** y **XX** como sus contadores entre los ejercicios fiscales 2017 al 2019. Se realizaron entrevistas a 30 de estos proveedores, de los cuales 2 manifestaron no haber vendido a **NN**, sin embargo 16 facturas se encuentran informadas en el Libro compras Hechauka, por lo que se emitió la Orden de Fiscalización Puntual a la firma contribuyente.

Durante el proceso de control, los auditores de la **SET** detectaron que **NN** utilizó facturas de presunto contenido irregular, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, y como consecuencia, constataron un aumento del costo y del crédito fiscal utilizado indebidamente, por lo que procedieron a impugnar el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las DD.JJ. del IVA GENERAL e IRACIS GENERAL de los periodos y del ejercicio fiscal controlados, ya que la firma contravino las siguientes disposiciones: artículos 7° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley. Para la graduación de la sanción, consideraron las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 2, 3 y 4 del Art. 175 de la Ley, e indicaron que se cumplen: La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de 5 (cinco) años; La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma, por la comisión de una misma acción dolosa; El grado de cultura del infractor y la

posibilidad de asesoramiento a su alcance, considerando que el contribuyente pertenece a la categoría de Medianos contribuyentes y cuenta con la obligación de presentar Informe de Auditoría Impositiva Externa y La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción: en las que se configura la utilización de documentos de presunto contenido falso. Igualmente, consideraron la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos: se tuvo en cuenta la colaboración del contribuyente para la presentación de las documentaciones y aclaraciones requeridas para llevar a cabo la auditoría, lo que constituye un atenuante. Por lo expuesto, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación del 135% sobre el monto del impuesto defraudado, tanto para el IVA General como para el IRACIS General.

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

Ejercicio / Periodos Fiscales	Obligación	Monto Imponible de facturas cuestionadas	Impuesto 10%	Multa 135% sobre el Impuesto de las facturas cuestionadas	Total Impuesto más multa
2019	IRACIS GRAL	1.618.157.700	161.815.770	218.451.290	380.267.060
ene-19	IVA GENERAL	1.000.000.000	100.000.000	135.000.000	235.000.000
feb-19	IVA GENERAL	618.157.700	61.815.770	83.451.290	145.267.060
<b>Total General</b>		<b>3.236.315.400</b>	<b>323.631.540</b>	<b>436.902.580</b>	<b>760.534.120</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 17/01/2022, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente **NN**, con **RUC 00**, juntamente con el Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, **XX** con **CIC N° 00**, conforme lo establecido en los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos, aplicación de sanciones y el establecimiento de la responsabilidad subsidiaria, y la RG N° 114/2017, modificado por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo legal previsto para presentar Descargo, sin que el contribuyente haya hecho uso de este, se pasó a la etapa de Periodo Probatorio, oportunidad en la que **NN** ejerció su Defensa y ofreció pruebas y culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, el Dpto. de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron agregados al Sumario y analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó: "... esta fiscalización puntual no fue con carácter puntual a mi mandante, fue todo lo contrario, surge de la fiscalización puntual a otra Firma conocida como **XX**, por ende, el inicio efectivo... fue muy anterior al INFORME DAGC3 N° 00/2021...; El proceso concluye con el dictado del Informe Final de Auditoría... en fecha 15 de Diciembre del año 2021. **Este pretendido proceso administrativo de Fiscalización ha durado aproximadamente Noventa y Seis (96) días**". **NN** agregó: "...**ENTREVISTAS INFORMATIVAS** esta diligencia fue practicada aparentemente con fines de recabar información... fueron realizadas en fecha 02 de Julio del año 2021, a la Señora **XX**; y el Señor **XX**, **lo que indica que el computando debe ser a partir de esta fecha, con este inicio estaríamos rondando los CIENTO CINCUENTA Y SEIS (156) días**." Sobre el mismo punto acotó: "Una fiscalización puntual debe tener una duración máxima de Cuarenta y Cinco (45) días hábiles, el mismo puede prorrogarse por el mismo término...". "En el presente proceso la actividad de fiscalización de cumplimiento de las obligaciones impositivas de la Firma... se inició el 2 de Julio de 2021, por medio del documento individualizado como Nota DGGC N° 00..." (sic).

Al respecto, el **DSR2** especificó que las tareas de investigación mencionadas por la contribuyente consisten en diligencias realizadas por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora para controlar a todos aquellos contribuyentes que registraron operaciones comerciales con los proveedores irregulares, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a **NN**, esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone: *"Las fiscalizaciones puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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"*. Igualmente destacó que las fiscalizaciones realizadas tienen por objeto comprobar e investigar si los contribuyentes cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, y para ello se encuentran facultados a requerir todo tipo de documentación e información al respecto, tanto al contribuyente fiscalizado como a terceros vinculados con los hechos investigados, por lo que las entrevistas informativas constituyen una herramienta de investigación para la obtención de datos y son llevadas a cabo en el marco de lo establecido por el Art. 189 de la Ley.

Dicho esto, el **DSR2** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 26/10/2021, posteriormente **NN** en fecha 29/10/2021, solicitó a la Administración Tributaria prórroga para la presentación de las documentaciones requeridas, que le fuera concedido por el plazo de 3 (tres) días. Al respecto el **DSR2** consideró lo establecido por la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014, que dice: *"La prórroga será concedida, por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización"*.

Por lo tanto, para el cómputo de plazo de duración de la Fiscalización debe considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente y la prórroga (3 días) solicitada por **NN** transcurriendo de tal manera un total de 21 (veinte y uno) días, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 29/11/2021.

De esta manera el **DSR2** consideró que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por Ley y sus reglamentaciones al respecto.

**NN** expresó: *"...la administración tributaria, ha determinado que los documentos (Facturas) que fueron utilizados como respaldo para los gastos y costos de las operaciones realizadas por mi mandante son de contenido falso."* *"Del informe emitido por esta administración tributaria se desprende que solo con el muestreo de dos (2) proveedores, se ha llegado a la conclusión de que son de contenido falso"*. Respecto a la entrevista realizada a la XX durante el control señaló: *"...la entrevistada manifiesta haber solicitado a la Contadora hace 2 años la clausura de su Ruc... consciente que tiene factura vigente y de curso legal en los periodos años 2018 y 2019..."*. Sobre esta misma proveedora agregó: *"...estos documentos reunían por tal los requisitos exigidos por la administración tributaria como ser Timbrado al día..."*. Sobre la entrevista al XX manifestó: *"...hace hincapié en la última parte que la XX estaría remitiendo los documentos requeridos, con lo que se da por cierto que los documentos de respaldo existen ya sea de una u otra Firma"*. Por otra parte, añadió: *"...mi mandante en su carácter de sujeto a Auditoría Externa Impositiva de la Firma XX... un órgano de control externo ha realizado pruebas, análisis... sin encontrar en ellos elementos distorsivos o en el peor de los casos que estos no reúnen los requisitos exigidos por ley."* (sic).

El **DSR2** señaló que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores, que luego de investigaciones realizadas; se constató que no cumplían con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas.

Con base en los antecedentes del caso el **DSR2** verificó que **NN** utilizó facturas irregulares y ha declarado costos y créditos fiscales sin respaldo documental válido para sustentar los egresos consignados en las DD.JJ. tanto del IVA General como del IRACIS General, las cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió de ingresar al Fisco. Al respecto, el **DSR2** observó que durante la Fiscalización le fueron solicitados, entre otros documentos, los comprobantes que respalden sus compras, a cuyo requerimiento la firma sumariada contestó que no han sido encontrados en su archivo tributario, pero dejó constancia de que fueron asentados en el Libro Compras de los periodos fiscales solicitados y que fueron realizadas las retenciones correspondientes, afirmaciones que permiten constatar las irregularidades detectadas por la Auditoría. Igualmente, durante el control fue confirmado que los comprobantes irregulares fueron registrados en el Libro Diario y en las DD.JJ. Informativas de la sumariada; y que estos a su vez coinciden con lo declarado por la contribuyente en sus DD.JJ. Determinativas.

Analizado los antecedentes obrantes en el expediente, las investigaciones, las informaciones y los documentos que forman parte de los anexos, así como la prueba ofrecida durante el proceso sumarial, consistente en copias del Informe de Auditoría de los Estados Financieros proveídas por la firma XX en cumplimiento del Oficio N° 00 del 21/04/2022, el **DSR2** constató que **NN** respaldó sus operaciones con comprobantes emitidos por los **XX** y **XX**, quienes en entrevista informativa realizada durante la Fiscalización manifestaron no haber emitido comprobantes a la firma sumariada y que desconocen los montos expuestos en la planilla exhibida a éstos durante la entrevista (obrante a Fs. 29 al 31 y de 35 al 37 del Expediente: 00). En ese sentido, recalcó que la firma no demostró que las operaciones descritas en las facturas cuestionadas hayan sido efectivamente realizadas por el emisor de las mismas; y tampoco acreditó que haya efectuado los pagos por esas operaciones comerciales.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** confirmó que los proveedores mencionados no pudieron proporcionar las mercaderías descritas en los comprobantes, debido a que no existen evidencias del origen de compras de estas para su posterior venta a **NN**. Igualmente, confirmó que las facturas irregulares fueron asentadas tanto en el Libro IVA Compras como en la Declaración Jurada Informativa (Hechauka), siendo los datos coincidentes; en consecuencia, concluyó que **NN** obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes irregulares incluido en sus DD.JJ. de las obligaciones IVA General e IRACIS General, ocasionando con ello una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar al Fisco, infringiendo lo establecido por los artículos 7°, 85 y 86 la Ley, concordantes con el Art. 22 del Decreto N° 1030/2013, que exigen que toda operación gravada por el IVA General debe necesariamente contar con su respectivo comprobante, que además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, debe consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor, de manera a que sean válidos a los fines tributarios.

Por lo tanto, el **DSR2** confirmó que corresponde la impugnación de las compras declaradas por la firma sumariada, debido a que concluyó que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos y, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General del periodo y ejercicio fiscal controlado.

**NN** señaló: "En ninguna ocasión, antes de Noviembre del 2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación informó a NN o avisó a los contribuyentes en general que las facturas expedidas a nombre de alguno de los proveedores cuyas operaciones fueron impugnadas en el acta final, no tenían validez"; "...al momento de realizarse las operaciones comerciales de compras de mercaderías y servicios que han sido impugnados en el acta final de fiscalización puntual, la propia Subsecretaría de Estado de Tributación, a través de su página web, informaba públicamente que los mismos estaban inscriptos ante la SET y que las facturas que expidieron... eran válidas."; "Cualquier supuesta irregularidad tanto en la representación, en la inscripción, en la actualización, etc. de los contribuyentes que han sido proveedores de mi representado... o en los trámites realizados ante la SET, para obtener sus facturas... son cuestiones internas y exclusivas, de carácter constitucional y que la propia Ley... otorga a la propia Administración Tributaria...". Por otra parte, indicó: "La Ley N° 125/91, en su redacción vigente es clara y precisa al establecer, en el Artículo N° 211, que en los casos en que los auditores no consideran confiable parte de la información contable del contribuyente... la determinación debe realizarse sobre BASE MIXTA, es decir, tomando la parte de la información contable que no ha merecido objeciones y las evidencias consideradas confiables..." (sic).

Sobre este punto, el **DSR2** señaló que lo objetado no versa sobre la formalidad de los documentos, sino más bien sobre la veracidad o no de las operaciones comerciales. En este sentido, aclaró que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores, que luego de investigaciones realizadas se constató que no cumplían con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas. Igualmente, el **DSR2** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de estas y otorgó el Timbrado, la responsabilidad se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del mismo, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, el Timbrado del documento no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN**, utilizó facturas de contenido irregular, correspondientes a los proveedores cuestionados, las cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, y en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los mencionados comprobantes. Por tanto, ante la falta de elementos que refuten la denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET**, mencionó que corresponde confirmar la determinación del IVA General y del IRACIS General de los periodos y ejercicios fiscales fiscalizados de acuerdo con lo expuesto en el Informe Final de Auditoría.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló 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 está representado no solo por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por los costos y créditos fiscales que indebidamente declaró a su favor con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras, y que además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo no existieron. Por otra parte, el **DSR2** resaltó que la firma sumariada no arrojó pruebas conducentes que permitan refutar las imputaciones que constan en el Informe Final de Auditoría.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2, 3 y 4 del Art. 175 de la Ley, e indicó que se cumplen: la reiteración, por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo; La continuidad, por la violación repetido de una norma; el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance. Igualmente consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción. Como atenuante se tuvo en cuenta la conducta asumida por **NN**, debido a que proporcionó las documentaciones y aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Por lo expuesto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley y en consecuencia, le es aplicable la sanción de 135% por Defraudación, conforme a lo recomendado en el Informe Final de Auditoría.

Con relación a la responsabilidad del Representante Legal, 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 **NN** no ingresó los montos correspondientes a los impuestos señalados, defraudando con ello al Fisco y, por tanto, el **XX** con **CIC N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada de manera trasparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal 2019; y del IVA General de los periodos fiscales 01 y 02/2019.

De manera concordante, el **DSR2** mencionó igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1.111, 1.125 y 1.126, 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, por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga la Ley N° 125/1991,

## **EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**

### **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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2019	161.815.770	218.451.290	380.267.060
521 - AJUSTE IVA	01/2019	100.000.000	135.000.000	235.000.000
521 - AJUSTE IVA	02/2019	61.815.770	83.451.290	145.267.060
Totales		<b>323.631.540</b>	<b>436.902.580</b>	<b>760.534.120</b>

*\*Los accesorios legales serán calculados conforme a 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 acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente del 135% sobre los impuestos defraudados de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**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, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en la presente Resolución.

**Art. 4°: NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, modificado por la RG N° 52/2020, a fin de que procedan 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 de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**ÓSCAR ORUÉ**  
**VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**