

RESOLUCION PARTICULAR**VISTO:**

El Expediente N° 00, y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la firma **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 (en adelante **OFP**) notificada el 08/04/2022 la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de las obligaciones IRACIS del ejercicio fiscal 2019 y el IVA General correspondiente a los periodos fiscales 06 y 12/2019 en lo referente a las transacciones realizadas entre **NN** con los proveedores XX y XX.

Para tal efecto requirió a **NN** que presente los originales de las facturas de compras de los proveedores citados en la **OFP**, la aclaración del tipo de afectación contable de las mismas, así como también los contratos de prestación de servicios relacionados con la emisión de todos los comprobantes solicitados, con especificación del lugar de prestación y los documentos que evidencien físicamente el servicio prestado y los libros Diario e IVA Compras en soporte magnético. Dentro del plazo establecido la firma fiscalizada solicitó prórroga por expediente N° 00, la cual fue concedida; posteriormente, dentro del plazo otorgado, presentó los documentos solicitados mediante el expediente N° 00.

La verificación derivó de la investigación realizada por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos en la que se constató que XX con CIC N° 00 y XX con CIC N° 00 fueron inscriptos de manera irregular al solo efecto de producir comprobantes de ventas timbrados para su comercialización y uso en simulaciones de operaciones económicas.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 15/06/2022, los auditores de la **SET** constataron que **NN** registró y declaró montos que no reflejaban la realidad de los hechos económicos gravados y que obtuvo un beneficio indebido, el cual se encuentra cuantificado en el impuesto incluido en los comprobantes que la firma incluyó en sus declaraciones juradas, así como los gastos y costos que dedujo indebidamente, en supuesta infracción a los artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley).

En atención a que la firma obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que declaró e hizo valer ante la **SET** datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como **Defraudación**, conforme al Art. 172 de la Ley, y en consecuencia recomendaron que su conducta sea sometida a los procedimientos establecidos por los artículos 212 y 225 de la Ley, a fin de que el mismo sea sancionado con una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley.

Los auditores realizaron la siguiente liquidación, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
-----------------	-------------------------	------------------------	----------------------------

521 - AJUSTE IVA	jun-19	95.238	4.762
521 - AJUSTE IVA	dic-19	272.090.909	27.209.091
511 - AJUSTE IRACIS	2019	272.186.147	27.218.615
Total		544.372.294	54.432.468

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 19/07/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, juntamente con su Representante Legal, **XX con RUC 00**, conforme lo establecen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y el Art. 182 de la Ley, y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El 31/08/2022 mediante el Formulario N° 00, **NN** presentó su escrito de descargo y ofreció pruebas, las cuales fueron analizadas en el transcurso del Periodo Probatorio del presente proceso sumarial. Habiendo transcurrido el plazo señalado en la Ley, el **DSR1** por Providencia N° 00, llamó a Autos para Resolver.

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

NN planteó la irregularidad del Sumario Administrativo alegando: *"En ese sentido, el presente sumario administrativo no cumplió con el rigorismo procedimental exigido, al haber sido la firma NN notificada por medio del correo electrónico declarado en sede administrativa, teniendo en cuenta que la Ley nro. 125/91, en su art. 200 dice: Notificaciones personales. Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten la apertura a prueba, y, en general, todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o en el domicilio constituido en el expediente, y a falta de éste, en el domicilio fiscal. Las notificaciones personales se practicarán directamente al interesado con la firma del mismo en el expediente, personalmente o por cédula Courier, o telegrama colacionado., de la misma manera, la Res. Gral. nro. 114/2017, en su artículo 4º dice: "... La Resolución que inicia el Sumario Administrativo será notificada al sumariado mediante cédula, en el domicilio fiscal o en el constituido en el control, y contendrá ...", "La cédula de notificación deberá estar acompañada de una copia autenticada del informe final de denuncia", con la mención de los citados artículos, el sumario iniciado no puede ser considerado como regular, no existió apego a las normas exigidas al procedimiento establecido para el efecto, la administración debe ajustar su actuación estrictamente a la legalidad y que toda actuación no autorizada implica un acto nulo".*

Al respecto, como anteriormente lo mencionó el **DSR1** mediante la Resolución N° 00, notificada el 19/07/2022 dio inicio al proceso sumarial, en el que la firma hizo uso de su derecho a la defensa mediante su participación activa en el mismo, solicitando prórrogas y copias de los antecedentes administrativos (Formularios N° 00 y N° 00) para posteriormente presentar su escrito de descargo y ofrecimiento de pruebas.

Ahora bien, respecto a la forma o el medio de la notificación de la referida Resolución de Instrucción, el **DSR1** señaló que **NN** no puede desconocer la vigencia de la Ley N° 4017/2010 "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO", en la que está sustentada la RG N° 114/2017, ésta constituye una norma dictada a fin de reglamentar el procedimiento especial dispuesto por los artículos 212 y 225 de la Ley e igualmente incorporar e integrar la nueva legislación promulgada referente a la tramitación de expediente electrónico, aplicable en los procesos llevados a cabo por la **SET**.

Al respecto, la Ley N° 4017/2010 **reconoce, entre otras, la validez jurídica de los mensajes de datos**, entendidos conforme al Art. 2° del mencionado cuerpo legal como "...*toda información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o telefax, siendo esta enumeración meramente enunciativa y no limitativa*".

En consonancia, el Art. 4° del mismo cuerpo legal dispone que: "... *Se reconoce el valor jurídico de los mensajes de datos y no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que este en forma de mensaje de datos*". Por lo que, no puede desconocerse la validez jurídica de las comunicaciones hechas a través del referido medio.

En esa misma línea, la RG N° 65/2015 "POR EL CUAL SE ESTABLECE EL BUZÓN ELECTRÓNICO TRIBUTARIO "MARANDU", Art. 3° en lo que concierne expresa: "A través del "Marandu" se realizará automáticamente al contribuyente la Notificación de las resoluciones emitidas por la SET que determinan tributos, impongan sanciones administrativas, decidan recursos, decreten la apertura de la causa a prueba, requieran la presentación de documentos y, en general **todas aquellas que causen gravamen irreparable**, de conformidad al artículo 4° de la Ley N° 4017/2010".

En ese orden, la RG N° 114/2017, instaura que el proceso de Sumario Administrativo será tramitado íntegramente a través del Sistema Marandatu y que todos los actos serán notificados mediante Buzón Marandu, con excepción de lo establecido por los Arts. 5° y 26 referidos a: *el inicio del Sumario Administrativo y la citación a personas extrañas al proceso*.

Por otra parte, en marzo del 2020 se promulgó la Ley N° 6524/2020 "QUE DECLARA ESTADO DE EMERGENCIA EN TODO EL TERRITORIO DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY ANTE LA PANDEMIA DECLARADA POR LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD A CAUSA DEL COVID - 19 O CORONAVIRUS Y SE ESTABLECEN MEDIDAS ADMINISTRATIVAS, FISCALES Y FINANCIERAS"; por su parte el Decreto N° 3442/2020 dispuso la implementación de acciones preventivas ante el riesgo de expansión del Coronavirus (COVID-19) al territorio nacional, en cumplimiento de dichas disposiciones y siguiendo las recomendaciones de las autoridades sanitarias, fue emitida la Resolución General N° 43/2020 del 11/03/2020, la cual fue sufriendo varias modificaciones y ampliaciones en lo que refiere a suspensión de plazos y procedimientos ante la Administración Tributaria (**AT**), incluidos los relativos a la sustanciación de Sumarios Administrativos y de Recursos de Reconsideración.

En ese marco fue dictada la RG N° 52/2020 cuyo art. 5° modificó el art. 26 de la RG N° 114/2017, que quedó redactado de la siguiente manera: "Art. 26.- *Notificaciones en el procedimiento. Las notificaciones de los Sumarios Administrativos y Recursos de reconsideración serán efectuadas a través del Buzón Electrónico Tributario «Marandu», a la dirección de correo electrónico declarado en el RUC o a la dirección de correo electrónico constituido por el sumariado o a su representante en el proceso. Las notificaciones efectuadas por los medios señalados en el presente artículo se considerarán realizadas el día hábil siguiente a la remisión del mensaje, por lo que se tendrá por notificado al destinatario a partir de esa fecha. Las citaciones a terceros al sumario administrativo serán notificadas personalmente o por cédula en su domicilio*".

Si bien el citado Art. 5° no se pronunció respecto a las notificaciones de Instrucción de Sumario se puede inferir que el mismo generó una derogación implícita del Art. 5° de la RG N° 114/2017 puesto que existió contradicción entre ambas normas y además con el pronunciamiento de un acto posterior en el tiempo invalidó la anterior, por ser ambas normas de igual rango jerárquico -Resolución General- e igual grado de especialidad -Tramitación de Sumarios y Recursos de Reconsideración-.

Además, el Art. 196 de la Ley establece que los Actos de la Administración se reputan legítimos siempre y cuando no se constaten vicios o errores jurídicos relativos a la competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente por lo que la notificación de la Instrucción de Sumario efectuada por la **SET** a través de los funcionarios mediante medios digitales es legítima ya que cuentan con todos los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente.

Respecto a las actuaciones de los auditores expuestas en el Informe Final, **NN** argumentó: "Los auditores objetaron que las facturas nros. 00000 y 00000, que fueron activados bajo la cuenta "Maquinarias y equipos y equipos de computación", refiriéndose a los dispuesto en el art. 7° de la Ley nro. 125/91 inc. i), ambas facturas están afectados al activo de la firma, cuyo registro se halla en el Estado Financiero y no como mencionan los funcionarios actuantes.

Puntualmente, podemos entender que hubo una insuficiente e inconsistente investigación de los Fiscalizadores actuantes, destinada a impugnar la operación, ya que los mismos no pudieron demostrar con elementos de pruebas fehacientes y objetivas, la inexistencia del vínculo comercial entre las firmas, simplemente basaron su denuncia en meras sospechas sin sustento legal alguno, sustentado por las declaraciones realizadas a los contribuyentes entrevistados, que negaron su inscripción como tal.

En lo que respecta a las compras de mercaderías respaldadas con las Facturas sospechadas de falsas, las mismas son reales y guardan relación con el giro de su actividad económica, todas ellas registradas en los libros contables exigidos por las normas legales vigentes, correctamente facturadas al momento de su enajenación y se encuentran agregadas en el expediente sumarial.

Así también se verifico la autenticidad de los comprobantes de ventas expedidos por aludidos proveedores a través del sitio WEB de la SET, consulta de timbrado, validez de documento, dando por resultado que los datos ingresados coinciden con la autorización otorgada por la Administración Tributaria, por lo que reúnen todos los requisitos formales requeridos por la Ley 125/91 modificado por la Ley 2421/04 y su reglamentación, para la deducibilidad como Crédito Fiscal y Costo de Venta, de tal manera que las imprentas también procedieron a la impresión de los documentos timbrados (facturas), ya que tuvo la autorización para la impresión por la administración tributaria.

Que, dentro de las circunstancias descriptas, ¿Qué responsabilidad puede atribuirse a NN en la conducta de sus proveedores, a tal punto de impugnar las facturas recibidas y correctamente pagadas y por lo tanto válidamente utilizadas en la liquidación impositiva, tanto del IRACIS e IVA, el contenido de las facturas está acorde con el giro comercial de la firma nuestra? Esta interrogante, como en reiteradas veces puntualizamos, tiene una respuesta sencilla, la responsabilidad de NN en calidad de adquirente es verificar la validez de la factura recibida, situación que en su momento se hizo dando como resultado que la factura es válida." (sic).

El **DSR1** señaló, primeramente, que los requisitos formales de los comprobantes, tales como el Timbrado, no garantizan la veracidad de la operación, es más, dicha cuestión se encuentra expuesta al momento de consultar la validez de la documentación, que en su última parte suscribe: "**Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación**". Esto además fue comprobado mediante diversas actuaciones realizadas por los Auditores durante la fiscalización, entre ellas las entrevistas realizadas a XX y XX; ambos manifestaron no realizar operaciones de ventas ni emisión de facturas a **NN**, la primera alegó ser

ama de casa y el señor indicó dedicarse a la carpintería de obra; ambos negaron que sean suyas las firmas consignadas en los siguientes documentos: Formulario N° 600 de Solicitud de Inscripción – Personas Físicas así como en el Reporte Entrega de Documentos Preimpresos y el documento denominado "Autorización" utilizado para el retiro de los talonarios; Formulario 625-1 Acta de Manifestación de voluntad y Registro de Invitaciones y Asistencia a Capacitación para nuevos contribuyentes y Formulario N° 630-1 Solicitud Clave de Acceso Confidencial de Usuario; por otra parte, también se constató que los domicilios declarados en sus respectivos RUC no es coincidente con sus domicilios reales, lo mismo que sus números de teléfono móvil.

Así también, fue confirmada la ilegalidad del procedimiento de impresión del comprobante por parte de las empresas gráficas ya que se constataron notables diferencias en las firmas realizando la comparación entre: los documentos correspondientes a la Autorización de Timbrado solicitada a través de Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, Reporte de Entrega de Documentos Preimpresos presentados por la imprenta XX y la firma original consignada en la Cédula de Identidad Civil de XX, misma situación que se da con la imprenta XX y los documentos correspondientes a la Autorización de Timbrado solicitada y la firma original consignada en la Cédula de Identidad Civil de XX.

El **DSR1** destacó, que si bien **NN** arguyó que la investigación fue insuficiente e inconsistente, no especificó las falencias del proceso de fiscalización; tampoco ofreció o diligenció prueba alguna tendiente a desvirtuar la denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET**.

Así también, la firma no pudo demostrar como realizó los pagos por los supuestos servicios prestados o por los bienes descritos en los documentos utilizados; por tanto, corresponde la impugnación de los comprobantes respectivos, así como los créditos fiscales y los costos (aumento patrimonial no justificado) respaldados con ellos, ya que no reúnen las condiciones de deducibilidad establecidas por la reglamentación vigente, para el IVA general como crédito fiscal y como costos para el IRACIS, con lo cual obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, en infracción a los artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley, a los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013 que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidos a los fines operarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, 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.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación efectuada por los auditores de la **SET** para el IVA de los periodos fiscales 06 y 12/2019, y para el IRACIS del ejercicio fiscal 2019.

Respecto a la calificación de la conducta, el **DSR1** aduce 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 por el monto que dejó de percibir por un valor de G 54.432.468 en concepto de IVA e IRACIS, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. Por ésta razón, 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 el mismo presentó declaraciones juradas con datos falsos y con ello suministró información inexacta sobre su actividad gravada (Numeral 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

Asimismo, los artículos 173 y 174 de la Ley establecen una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos

denunciados. Sin embargo, en este caso, pese a haber tenido la oportunidad en el Sumario Administrativo, **NN** no lo hizo.

Por tanto, no es cierto lo que **NN** manifestó, ya que, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

Finalmente, a fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: *La reiteración* debido a que **NN** registró compras sin el debido respaldo documental en sus DD.JJ. en varios periodos y ejercicios fiscales violando de manera reiterada lo dispuesto por la Ley, igualmente se consideró el *grado de cultura del infractor*, debido a que el contribuyente se encuentra obligado a presentar Estados Financieros e Informe de Auditoría Impositiva Externa, por ende cuenta con el asesoramiento de contadores y auditores, así como el *perjuicio fiscal y las características de la infracción* el que se configura con los montos de los impuestos no ingresados al Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido, también fue considerada la conducta asumida por la sumariada, que colaboró con la Administración Tributaria al remitir la documentación con la que contaba durante el proceso de Fiscalización, asimismo se tuvo en cuenta el hecho de que no registra antecedentes de aplicación de sanciones o procesos de fiscalización, los que se consideran como atenuantes para graduar la sanción.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 200% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IVA e IRACIS conforme al Art. 175 de la Ley.

Por su parte 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. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos señalados, defraudando al Fisco, y que **XX con RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la firma ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada, y no lo hicieron.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX con RUC 00** por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IVA General de los periodos fiscales 06 y 12/2019.

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.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por ley,

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
521 - AJUSTE IVA	06/2019	4.762	9.524	14.286
521 - AJUSTE IVA	12/2019	27.209.091	54.418.182	81.627.273
511 - AJUSTE IRACIS	2019	27.218.615	54.437.230	81.655.845
Totales		54.432.468	108.864.936	163.297.404

***Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley, en los términos de la presente Resolución.**

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00**, de conformidad con 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 200% sobre los impuestos 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 **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

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