

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 notificada el 10/03/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 12/2018, 06/2019, 10 y 12 del 2020; 05 a 07 del 2021, del IRACIS de los ejercicios fiscales 2018, 2019 e IRE General del ejercicio fiscal 2020 de NN y, para tal efecto le requirió que presente comprobantes originales de las facturas de compras emitidas por XX con RUC 00 e XX con RUC 00 correspondientes a los periodos y ejercicios fiscales fiscalizados. Asimismo, solicitó que presente su libro de Compras IVA, libro Diario, y una planilla que contenga la composición de cada campo de sus DD.JJ. del IRE e IRACIS de los ejercicios fiscales investigados, todos en soporte digital con formato de planilla electrónica, documentación e información que fue presentada por la firma fiscalizada.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DGFT/DPO N° 00/2022 en el que informó que en el marco de investigaciones realizadas por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgo se realizaron diligencias a fin de confirmar la veracidad de operaciones comerciales entre la firma fiscalizada y sus proveedores, constatándose que el mismo cuenta con facturas emitidas por proveedores que niegan haberse inscripto en el RUC y/o haber operado con el fiscalizado, por lo que el **DPO** generó la denuncia interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 00/2022, los auditores de la **SET** constataron que **NN** registró y declaró facturas relacionadas a operaciones inexistentes como respaldo de créditos, costos y gastos consignadas en sus DDJJ del IVA, IRACIS e IRE General, y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, infringiendo lo establecido por los Arts. 7°, 22, 85 y 86 la Ley N° 125/1991, así como los Arts. 8°, 14, 22, 86 y 87 de la Ley N° 6380/2019.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, debido a que proporcionó a la Administración Tributaria (**AT**) datos que no coinciden con la realidad de los hechos gravados, suministró información inexacta sobre sus operaciones, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en el Art. 173 numerales 1, 3

y 5 de la Ley, e igualmente la presunción establecida por el Art. 174 de la Ley numeral 12 por la irregularidad en la declaración de sus egresos. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo.

Todo ello, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	dic-18	952.381	47.619
521 - AJUSTE IVA	jun-19	628.571	31.429
521 - AJUSTE IVA	oct-20	53.333.333	2.666.667
521 - AJUSTE IVA	dic-20	41.428.571	2.071.429
521 - AJUSTE IVA	may-21	14.603.429	730.171
521 - AJUSTE IVA	jun-21	77.647.657	3.882.383
521 - AJUSTE IVA	jul-21	46.960.571	2.348.029
511 - AJUSTE IRACIS	2018	952.381	95.238
511 - AJUSTE IRACIS	2019	628.571	62.857
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	94.761.905	9.476.190
TOTAL		331.897.370	21.412.012

*La multa por Defraudación será calculada según las circunstancias que pudieran darse en el marco del proceso de aplicación de sanciones previsto en el Art. 225 de la Ley N° 125/1991.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 00/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, juntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y el Art. 182 del mismo cuerpo legal que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

La firma sumariada y su Representante Legal presentaron su Descargo en tiempo y forma el 29/06/2022, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Primeramente, conviene resaltar que, si bien la firma y su Representante Legal han presentado sus descargos mediante el mismo Formulario dentro del proceso virtual invocado, pero por escritos separados, los argumentos expuestos para su defensa fueron redactados en idéntico sentido, así como también lo que refiere al ofrecimiento de pruebas, por lo que a fines prácticos los puntos de la defensa exhibidos como los de **NN** deben ser igualmente tomados como los de su Representante Legal.

En ese orden, los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN manifestó: “Que, conforme se observa en los antecedentes administrativos obrantes en autos, la fiscalización puntual se inició en fecha 10 de marzo de 2022 y concluyó en fecha 18 de mayo de 2022.

Que, considerando ambas fechas, la fiscalización realizada al contribuyente NN ha superado los 45 días.

Conforme a ello, consideramos ha operado de pleno derecho la CADUCIDAD de la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, situación que configura la nulidad de todo lo actuado y determinado” (sic).

Sobre el punto, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician **al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización** y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 00/2022, luego por Expediente N° 00 la firma presentó parte de la documentación requerida y solicitó prórroga para adjuntar la documentación restante, la cual fue concedida por 3 (tres) días hábiles, produciéndose de esa manera la suspensión del cómputo del plazo de fiscalización durante dicho lapso, conforme al Art. 28 de la RG N° 25/2014.

Por lo que, para el cómputo de plazo de duración de la fiscalización debe de considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente y la prórroga otorgada por la **DGFT**, *transcurriendo de tal manera un total de 42 (cuarenta y dos) días hábiles*, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 18/05/2022.

De esta manera el **DSR1** indicó 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.

En lo que respecta a las operaciones denunciadas como inexistentes, **NN** indicó que: *“...en el giro comercial diario, la firma trata con numerosos proveedores, realizando las verificaciones que la ley le exige al efecto de concretar una operación, e incluso tomando la previsión, a fin de evitar justamente situación de duda o hechos que pudieran serle cuestionadas, de realizar los pagos con cheques, como se demuestra en el caso que nos ocupa...Nuestra parte es responsable de verificar la existencia y vigencia del timbrado, entre otras relativos a una adecuada confección de la misma...resulta insostenible que*

tenga que ser el Contribuyente NN el que cargue con el incumplimiento de las obligaciones impositivas de sus proveedores” (sic).

NN alude a su vez que, “...en el presente caso, lisa y llanamente, en base a declaraciones unilaterales e incluso interesadas de partes (cuadro 1), y sin realizar más otra verificación, automáticamente, concluyen que NN es responsable sobre las supuestas facturas apócrifas, clonadas u otro termino que a aquella se quieren dar” (sic).

Seguidamente, NN expresó: “Que, desde el punto de vista constitucional, el que alega un hecho debe probarlo, teniendo la obligación de la carga de la prueba...En este sentido la Administración Tributaria, entre otras cuestiones, no ha demostrado en forma categórica y documentada con prueba directa que el contenido de las facturas es falso; no ha probado la inexistencia de los servicios; no ha realizado la verificación de la consistencia de los pagos realizados por la firma y principalmente no ha demostrado la participación de la firma en la elaboración de los instrumentos impositivos impugnados” (sic).

En principio, el **DSR1** destacó que, si bien la AT autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, el timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó. Incluso, 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**”.

En ese orden, el **DSR1** resaltó para que una operación sea válida a los efectos tributarios, esta debe reunir los requisitos, no sólo formales, que hacen a la emisión de las facturas por parte de aquel que presta el servicio o provee el bien, sino también exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compraventa entre quienes dicen ser el comprador y el vendedor).

Asimismo, el **DSR1** expresó que el análisis realizado por la **SET** se refiere al uso de facturas cuestionadas en cuanto a la veracidad de su contenido y que sirven de sustento para sus DD.JJ, incidiendo finalmente en la liquidación de sus impuestos, lo que no obsta a que los demás intervinientes –supuestos proveedores– también sean sometidos a procesos de fiscalización de los cuales también podrían derivar la determinación de tributos y aplicación de sanciones.

Por otro lado, no es cierto que la **AT** haya considerado únicamente las declaraciones vertidas por los proveedores cuestionados, puesto que verificados los antecedentes administrativos se puede observar que los auditores de la **SET** han realizado varias diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos.

Sobre el punto, cabe resaltar que **XX**, fue entrevistado en dos oportunidades por los auditores de la **SET**, en la primera entrevista manifestó ser comerciante y dedicarse a la venta de artículos en general, consultado con respecto a la solicitud y retiro de sus talonarios de facturas, este mencionó que era su contador el que se encargaba de solicitar la impresión de talonarios de sus facturas y que los mismos le eran acercados hasta su local comercial ocasión en la que procedía a la firma del acta de entrega de documentos. Al ser consultado sobre un listado de facturas emitidas a favor de diferentes contribuyentes, éste desconoció haber operado comercialmente con la mayoría de ellos, entre los que se encuentra **NN**.

En oportunidad de la segunda entrevista, fue consultado en forma más específica sobre **NN**, reiterando desconocer a la sumariada como cliente e igualmente no haber emitido las facturas exhibidas por los auditores, señalando también que el formato de las facturas que le fueran expuestas difiere del diseño de las que él utiliza.

Por su parte, **NN** indicó haber abonado con cheques por las operaciones cuestionados, en razón a ello fueron requeridas mediante Nota dirigida a la Superintendencia de Bancos la copia del anverso y reverso de los mismos, al reverso de ellos se observa la firma **XX** y terceros, sobre los mismos fue consultado **XX**, quien refirió no haber cobrado esos cheques, desconocer la firma obrante en los mismos y no conocer a ninguna de las personas a quienes fueron endosados esos cheques.

Por otro lado, se procedió a contrastar las facturas presentadas por la sumariada y las puestas a disposición por **XX**, las cuales efectivamente fueron emitidas a nombre de contribuyentes distintos y difieren visiblemente en formato y monto.

En tal sentido, fue emitida una Nota de Requerimiento a **XX**, dueña de **XX** mediante la cual le fue solicitada documentación original de los archivos de respaldo relativos a la solicitud de talonarios de facturas y la impresión proforma, diseño y/o formato utilizado para el documento "Factura" correspondiente al timbrado de las facturas cuestionadas, también fue convocada por los auditores de la **SET** a fin de exponerle los comprobantes presentados por **NN** y los adjuntos por **XX**.

A su turno, **XX** indicó que las presentadas por **NN** no son las gestionadas e impresas en su imprenta gráfica, aludiendo que las mismas difieren en cuanto al formato, tamaño, datos de la imprenta y tipografía de las gestionadas en su imprenta, por el contrario, reconoce las facturas adjuntas por **XX**.

En cuanto **XX**, la misma negó haberse inscripto como contribuyente, refiere ser ama de casa y nunca haber solicitado la impresión de talonarios de facturas, en tal sentido desconoce las facturas de venta emitidas a favor de los contribuyentes sobre los cuales fue consultada, entre los que se encuentra **NN**.

Durante la sustanciación del Sumario Administrativo, **NN** solicitó la realización de una Pericia, basada principalmente en aspectos formales de los comprobantes cuestionados, en lo que hace a la vigencia del timbrado y formato de los comprobantes cuestionados, así también reitera los pagos realizados por medio de los cheques.

El **DSR1** manifestó que toda documentación y/o prueba presentada por **NN** fue valorada de manera integral por la **AT**, cuestión amparada en las diligencias realizadas durante la Fiscalización y tramitación del Sumario Administrativo, por lo que la sumariada no puede alegar que las pruebas adjuntadas por su parte no fueron valoradas, ya que, en tenor de las mismas, fueron realizadas diversas diligencias y consultas durante las entrevistas informativas realizadas a los proveedores investigados.

En cuanto a la carga de la prueba, el **DSR1** indicó que en el Procedimiento Administrativo hay una serie de elementos distintivos que difieren del proceso civil y que condicionan la carga de la prueba, el cual principalmente es la **presunción de legalidad y legitimidad** de la que gozan los actos dictados por la Administración Tributaria, lo que implica que quien pretenda impugnar dicho acto debe probar sus alegaciones.

Igualmente, la legislación tributaria en sus Art. 173 y 174 establecen presunciones legales sobre ciertas conductas que de configurarse hace presumir la existencia de una infracción de Defraudación al Fisco, **sobre los contribuyentes o responsables que encuadren su conducta a las circunstancias previstas, teniendo las mismas la carga de demostrar lo contrario**, criterio que cuenta con sustento jurisprudencial según el A y S N° 00/2022 en los autos caratulados “*XX c/ LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET*”.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** confirmó que **NN** infringió lo establecido por los Arts. 7°, 8° 85 y 86 la Ley, concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, así como los Arts. 8°, 14°, 22, 86 y 87 de la Ley N° 6380/2019, que exigen que toda operación gravada tanto por el IVA, IRACIS e IRE deben necesariamente contar con su respectivo comprobante, que además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, deben consignar operaciones reales y estar debidamente documentadas, de manera a que sean válidos a los fines tributarios.

En cuanto a la calificación de su conducta como Defraudación, **NN** señaló que “...ninguna de las previsiones en la norma (Art. 172/173) ha sido **DEBIDAMENTE PROBADA** por la Administración Tributaria. Reiteramos, se deben probar la existencia de elementos **OBJETIVOS** y **SUBJETIVOS**, pero sin embargo la administración se ha limitado a presumir su existencia lo cual resulta insuficiente, y reiteramos, cuando aquello debe ser debidamente probado” (sic).

Al respecto, el **DSR1** 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 por el monto que dejó de percibir por un valor de G 21.412.012 en concepto de IVA, IRACIS e IRE, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no

pagar impuestos. Por esta 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 la misma 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.

Por tanto, no es cierto lo que **NN** aduce, 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 la contribuyente se encuentra obligada 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, IRACIS e IRE 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, quedo comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos, costos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando así al Fisco. **XX** con **RUC 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 transparente, honesta y legal, sin embargo, no lo hizo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **RUC 00**, por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos.

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 multas.

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	12/2018	47.619	95.238	142.857
521 - AJUSTE IVA	06/2019	31.429	62.858	94.287
521 - AJUSTE IVA	10/2020	2.666.667	5.333.334	8.000.001
521 - AJUSTE IVA	12/2020	2.071.429	4.142.858	6.214.287
521 - AJUSTE IVA	05/2021	730.171	1.460.342	2.190.513
521 - AJUSTE IVA	06/2021	3.882.383	7.764.766	11.647.149
521 - AJUSTE IVA	07/2021	2.348.029	4.696.058	7.044.087
511 - AJUSTE IRACIS	2018	95.238	190.476	285.714
511 - AJUSTE IRACIS	2019	62.857	125.714	188.571
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	9.476.190	18.952.380	28.428.570
Totales		21.412.012	42.824.024	64.236.036

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de contribuyente **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, 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 el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el Sr. **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, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, al Representante Legal para su conocimiento.

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