

RESOLUCION PARTICULAR**VISTO:**

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

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada por medio de Edictos publicados del 30/11/2022 al 04/12/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General del periodo fiscal 12/2017 e IRACIS General del ejercicio fiscal 2017, para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales o copias autenticadas que respaldan las compras efectuadas del proveedor **XX** con RUC 00, los Libros Diario, Mayor y Compras del IVA originales, impresos y en formato digital de planilla electrónica, los contratos en caso de tratarse de prestación de servicios, forma de pago, entre otros, lo cual no fue cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN** debido a que la misma presumiblemente habría declarado un monto de compra originado en una factura apócrifa emitida por un supuesto proveedor con lo cual disminuyó el saldo a favor del Fisco, conforme a las investigaciones realizadas por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (Informe **DGFT/DPO** N° 00/2022).

Según el Informe Final de Auditoría N° 00/2023, los auditores de la **SET** comprobaron que **NN** registró y declaró en el IVA e IRACIS del periodo y ejercicio fiscalizados un monto en concepto de crédito fiscal y egreso sustentado en un comprobante que no refleja la realidad de la operación, el cual habría sido emitido supuestamente por la firma **XX** y **XX**, con el fin de reducir el monto de los impuestos, en infracción a los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley), Arts. 17 y 68 del Decreto N° 1030/2013 y Art. 22 del Decreto N° 6359/2005.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **SET** con las evidencias recabadas durante la etapa de investigación, tales como documentos proveídos por la firma y el proveedor y por la declaración de este último, con base en los cuales comprobaron que el supuesto proveedor no realizó la obra consignada en la factura N° 00000 por valor de G 125.185.000, ya que el mismo manifestó que **NN** no era su cliente, y además las facturas presentadas diferían en su contenido (monto, comprador), por lo que concluyeron que la operación no se realizó.

En consecuencia, los auditores impugnaron la factura indebidamente registrada y procedieron a reliquidar los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA del periodo fiscal 12/2017 y en el IRACIS del ejercicio fiscal 2017.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley, en concordancia con los Nums. 3 y 5 del Art. 173 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, por lo que además del tributo defraudado, recomendaron aplicar una multa conforme a las resultados del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Además,

debido a que no presentó los documentos solicitados en la fiscalización, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y el Inc. "b" del Num 6 del Anexo 1 de la RG N° 13/2019.

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

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTOS A INGRESAR	MULTA
521 - AJUSTE IVA	12/2017	113.804.545	11.380.455	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO
511 - AJUSTE IRACIS	2017	113.804.545	11.380.455	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	16/02/2023	0		
TOTAL		227.609.090	22.760.910	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificado el 13/03/2023 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma conjuntamente con su representante legal XX, conforme lo disponen 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 con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

El 21/03/2023 la firma y su representante presentaron descargos y ofrecieron pruebas, por lo que el **DSR1** dispuso la apertura de la causa a prueba según Resolución N° 00 notificada el 29/03/2023, pero en esta oportunidad no ofreció otras pruebas. Una vez cumplido el plazo, por Resolución N° 00 procedió al Cierre del Periodo Probatorio e informó a los sumariados que podían presentar sus Alegatos finales, empero tampoco lo hicieron.

Transcurridos los plazos legales y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 del 16/05/2023 el **DSR1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**.

Incumplimiento del rigorismo procesal: **NN** alegó a través de su apoderado "que el 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 N° 129/91, en su Art. 200..." y " la Res. Gral N° 114/2017, en su Art. 4° 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...", concluyendo que no fue regular, pues la Administración no ajustó su actuación a la legalidad.

En primer lugar, el **DSR1** refirió respecto al incumplimiento del rigorismo procedimental exigido, que en la Resolución de Instrucción del Sumario Administrativo N° 00 del 10/03/2023 se estableció que la tramitación sería realizada de acuerdo con las disposiciones de los Arts. 212 y 225 de la Ley, las RG MH N° 265/2014 y N° 461/2016, y la RG N° 114/2017, mientras que en el Art. 6° de la citada Resolución se informó a la sumariada que "todos los actos, del proceso serán notificados por medio del Buzón Marandú y al correo electrónico declarado en el RUC".

Dichas resoluciones fueron dictadas en el marco de las facultades conferidas por el Art. 186 de la Ley, de fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinarán a las leyes y reglamentos y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan

consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En ese contexto, fue emitida la RG N° 114/2017 con el fin de reglamentar el procedimiento especial dispuesto por los Arts. 212 y 225 de la Ley e igualmente para incorporar e integrar la nueva legislación promulgada referente a la tramitación de expediente electrónico, aplicable en los procesos llevados a cabo por la **SET** (Ley N° 4017/2010, "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO", derogada por la Ley N° 6822/2021 "DE LOS SERVICIOS DE CONFIANZA PARA LAS TRANSACCIONES ELCTRÓNICAS, DEL DOCUMENTO ELECTRÓNICO Y LOS DOCUMENTOS TRANSMISIBLES ELECTRÓNICOS").

En ese marco, se realizó la notificación de instrucción de Sumario Administrativo conforme a lo dispuesto por el Art. 26 de la RG N° 114/2017 modificado por el Art. 5° de la RG N° 52/2020 que dice: "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 declarado en el RUC o a la dirección de correo electrónico constituido por el sumariado o 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..." (sic).

Por lo que, en atención a las citadas disposiciones legales, el **DSR1** concluyó que el procedimiento seguido en el Sumario Administrativo se ajustó a lo dispuesto por la Ley y las reglamentaciones.

De la irregular fiscalización. Validez de la factura y realidad de la operación: NN expresó, "que la verificación puntual ha sido realizada en forma totalmente irregular, es falso que ...haya producido o utilizado facturas de contenido falso...hubo una insuficiente e inconsistente investigación de los Fiscalizadores...ya que los mismos no pudieron demostrar con elementos de pruebas fehacientes y objetivas, la inexistencia del vínculo comercial entre las firmas...los interventores han presentado sus conclusiones basados en un criterio arbitrario y sin ningún sustento legal...tuvieron un enfoque errado, en vez de perseguir...a quienes creen han hecho...evasiones en perjuicio del fisco...no tuvieron mejor idea que atacar al comprador de buena fe, al que documentó correctamente sus compras..." Según dijo, "**no puede atribuirse ningún tipo de responsabilidad a NN y sus representantes, por recibir factura supuestamente de contenido falso, siempre y cuando se ha verificado por sistema de timbrado la validez de esa factura, razón por la cual es totalmente infundado, ilegal, irresponsable, realizar la impugnación al adquirente...los fiscalizadores en ningún momento han impugnado o han hecho referencia a que NN no procedió diligentemente en la verificación de la validez de dichas facturas...**"

Por otra parte, señaló "la imposibilidad que tuvieron los auditores de demostrar de manera fehaciente e indubitable que NN pudiera tener responsabilidad alguna en el comportamiento debido o indebido que pueda tener un ocasional proveedor, quienes emitieron las facturas por las transacciones realizadas por compras realizadas, ocultando la operación real y otros y dejar su contabilidad en cero...todas las actuaciones desarrolladas implícitamente demuestran la realidad de nuestras compras..."

Sobre el punto, el **DSR1** señaló que la fiscalización efectuada por los auditores de la **SET** no fue irregular ya que la misma se ajustó a lo dispuesto por el Inc. b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y a los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entendiéndose como tales la RG N° 04/2008 modificada por la RG N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria y por ende, de los

órganos que la componen, gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

En ese contexto, la **SET** realizó varias diligencias con el objeto de confirmar la veracidad de las compras declaradas por **NN** (requerimiento de documentaciones, entrevista informativa, verificación de datos en el Sistema Marangatu), las cuales proporcionaron elementos suficientes que permitieron demostrar que la firma no realizó operaciones comerciales con el supuesto proveedor, de modo que no cierto lo alegado por el contribuyente de que la investigación efectuada por la Administración Tributaria fue insuficiente.

Dichas evidencias se hallan sustentadas en la declaración informativa brindada por XX propietario de la firma XX y XX en sede administrativa en fecha 11/09/2022, ocasión en la que este no reconoció como cliente suyo a **NN** ni le emitió factura alguna, siendo su actividad económica según dijo la venta de artículos de ferretería y materiales de construcción. Situación que a su vez fue corroborada tras cotejar la factura original presentada por el supuesto proveedor con la proveída por la firma (N° 00000, Timbrado N° 00000) de lo que surgió que las fechas, destinatarios y montos consignados diferían una de otra, en efecto, el comprobante registrado y declarado por la sumariada asciende a la suma de G 125.185.000 en concepto de construcción y excavación de piscina con materiales y mano de obra, mientras que la factura presentada por XX fue expedida a nombre de XX en concepto de artículos de plomería por G 66.500, resultando evidente que la factura con N° 00000 con Timbrado N° 00000 fue clonada.

La citada irregularidad no fue refutada por la firma, ya que la misma centró toda su defensa en cuestiones meramente formales cuando que debió demostrar con argumentos y pruebas contundentes que la obra efectivamente se realizó (excavación y construcción de supuesta piscina incluida los materiales), y que el presunto proveedor recibió el pago por el trabajo realizado.

Respecto a lo argüido por **NN** de que no puede atribuirse responsabilidad a la firma por recibir una factura con timbrado válido pero de contenido falso, el **DSR1** resaltó que el cumplimiento de requisitos formales en 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 en el Sistema Marangatu, que en su última parte suscribe: "*Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación*". Por otra parte, aclaró que la responsabilidad de la Administración Tributaria (**AT**) en el otorgamiento de documentos timbrados, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de su expedición, **siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas.**

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** transgredió la normativa tributaria pues se comprobó que la firma dedujo en el IVA y en el IRACIS crédito fiscal y egreso sustentado en una factura de contenido falso, en infracción a los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley, Arts. 17 y 68 del Decreto N° 1030/2013 y Art. 22 del Decreto N° 6359/2005, pues la misma no cumple con las condiciones de deducibilidad establecidas en las citadas reglamentaciones, las cuales exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidos a los fines tributarios, deben además de cumplir con ciertos requisito 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, condición que en este caso no se cumplió, motivo por el cual debe ser impugnado.

En vista de que los hechos denunciados no fueron rebatidos por la firma y su representante, el **DSR1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, confirmar la reliquidación de los tributos y de los saldos a favor del Fisco en concepto de IVA del periodo fiscal 12/2017 y del IRACIS del ejercicio fiscal 2017.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones: **NN** manifestó "que *los auditores en ningún momento centraron la investigación y mucho menos probaron que NN y/o sus representantes hayan hecho alguna maniobra, hecho, acto, omisión que pueda ni siquiera presuponer que ha tenido algo que ver con la supuesta utilización de facturas de contenido falso o algún otro acto para disminuir la base imponible de sus impuestos...*"

El **DSR1** aseveró que la irregularidad detectada se halla debidamente sustentada en evidencias contundentes y relevantes que surgen de los documentos proveídos por el contribuyente y el supuesto proveedor, con los cuales se constató que la firma XX y XX, no había prestado ningún servicio de excavación y construcción de piscina con materiales a **NN**, por ende, quedó comprobado que la firma registró y declaró en el IVA y en el IRACIS un monto de crédito fiscal y gasto sustentado en una factura apócrifa y de contenido falso.

Por lo que con base en estas evidencias el **DSR1** confirmó que se encuentran reunidos todos los presupuestos establecidos en el Art. 172 de la Ley que señala: "Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero realizaren cualquier acto, aserción, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco", pues se comprobó que **NN** por medio una falsa representación de la realidad simuló una operación de compra con el fin de documentar las erogaciones de una supuesta obra realizada o de una real obra sin respaldo documental, situación que a su vez repercutió en los créditos fiscales y gastos declarados ya que redujeron la base imponible del IVA y del IRACIS, con lo cual produjo un engaño y un perjuicio al Fisco, representado por el monto de los impuestos que no ingresó.

Asimismo, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular quedó plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas sobre sus actividades gravadas y presentó sus DD.JJ. con datos falsos ya que hizo valer ante la **SET** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues declaró créditos fiscales y costos sustentados en comprobantes de contenido falso. Debido a ello, la conducta de la contribuyente se ajusta a las presunciones previstas en los Nums. 3 y 5 del Art. 173 y el Num 12 del Art. 174 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones.

Por esta razón, y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma en particular, y consideró el hecho de que **NN** cometió la infracción en un solo ejercicio fiscal y que las compras impugnadas no superaron el 30% del monto de las compras declaradas, sin embargo, al tratarse de una persona jurídica afectada por el IVA e IRACIS tuvo la posibilidad de recibir asesoramiento y aunque se presentó en el Sumario Administrativo a formular descargos no logró desvirtuar el hecho denunciado, tampoco proveyó los documentos requeridos en la fiscalización. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 200% del monto del tributo defraudado (Nums. 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley).

En cuanto a la multa por Contravención, el **DSR1** afirmó que corresponde su aplicación, de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el inciso "b" del Num 6 del Anexo de la RG N° 13/2019, debido a que la contribuyente no proporcionó los documentos solicitados en la fiscalización.

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR1** expresó 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. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos y egresos sustentados en una factura de contenido falso, defraudando al Fisco, de todo lo cual se desprende que **XX** con **CIC N° 00** no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **SET**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

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 **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General e IRACIS General del periodo y ejercicio fiscal auditado.

De manera concordante, se puede mencionar 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.

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

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

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	12/2017	11.380.455	22.760.910	34.141.365
511 - AJUSTE IRACIS	2017	11.380.455	22.760.910	34.141.365
551 - AJUSTE CONTRAVEN	16/02/2023	0	300.000	300.000
Totales		22.760.910	45.821.820	68.582.730

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 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 200% del tributo defraudado, más una multa por Contravención.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC N° 00**.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que proceda 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 de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN