SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION **NUMERO**
FECHA

FORM.727-2 **RESOLUCION PARTICULAR**

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante, **NN**), juntamente con su Representante Legal, **XX** con **RUC 00**;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 22/02/2023, ampliada por la Resolución Particular N° 00, notificada el 29/03/2023, 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 07 a 09/2017, 06 y 07/2020, del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017, y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, para tal efecto requirió a la firma que presente los comprobantes originales que respalden las compras de los proveedores: 1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC 00, y 3) XX con RUC 00; su Libro de Compras IVA y sus Libros Diario, Inventario y Mayor; además, sus Estados Financieros y la especificación de en qué campos de los formularios de impuestos fueron imputados los comprobantes mencionados y, en caso de que las facturas se refieran a prestaciones de servicios, los contratos firmados y los documentos que evidencien físicamente el servicio prestado, lo cual fue presentado fuera de plazo.

La Fiscalización Puntual se originó en el Informe DAFT3 N° 00/2022, a través del cual se comunicó que, en el marco de los procesos de control realizados por el Departamento de Auditoria FT3 de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, se hallaron indicios de irregularidades en los egresos de **NN**.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó comprobantes de compras que no reflejan la realidad de las operaciones y no reúnen los requisitos para su deducibilidad, dado que dos de sus supuestos proveedores dieron de baja los mismos y uno de ellos negó expresamente haber realizado operaciones comerciales con la sumariada, pero la misma registró dichos comprobantes en sus DD.JJ.II. y determinativas, con lo cual obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IVA General como crédito fiscal y como egreso para el IRACIS GENERAL y el IRE General, en infracción a los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley), a los Arts. 8°, 14, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, a los Arts. 22 y 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013, al Art. 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, y al Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que corresponde la impugnación de los mismos.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste a favor del Fisco en concepto de tributos y recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, de acuerdo con el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la pena de multa de entre uno (1) y tres (3) veces el monto de los tributos defraudados, prevista en el Art. 175 de la Ley, que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos. Todo ello, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	07/2017	1.232.461.363	123.246.136	A GRADUARSE DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175 DE LA LEY, CONFORME A LOS
521 - AJUSTE IVA	08/2017	744.211.365	74.421.137	

521 - AJUSTE IVA	09/2017	242.645.457	24.264.546	PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
521 - AJUSTE IVA	06/2020	380.909.091	38.090.909	
521 - AJUSTE IVA	07/2020	530.000.000	53.000.000	
511 - AJUSTE IRACIS	2017	14.778.068.195	1.477.806.820	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	910.909.091	91.090.909	
Totales		**18.819.204.562**	**1.881.920.457**	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), el 05/06/2023, notificó a la sumariada y a su Representante Legal, **XX** con **RUC 00**, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00; conforme lo disponen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen la responsabilidad subsidiaria del representante legal, así como el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

NN solicitó copia de los antecedentes administrativos, otorgadas en fecha 15/06/2023, misma que fueron retiradas el 20/06/2023. Asimismo, requirieron prórroga para la presentación de sus descargos, concedida por Providencia N° 00, por el plazo establecido en el Num. 4 de los Arts. 212 y 225 de la Ley.

Cumplido el plazo anteriormente mencionado, considerando la falta de manifestación por parte de la empresa, se tuvo por no presentado el descargo y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio, por Resolución N° 00 notificada el 06/07/2023.

Cabe resaltar que, por Formulario N° 00 los sumariados formularon manifestaciones, respondidas por Providencia del 07/07/2023, en la que se aclaró que los mismos solicitaron copias de los antecedentes del Sumario Administrativo, no así la suspensión del plazo, y que por Providencia N° 00, le fue concedido lo solicitado.

Durante la etapa probatoria los sumariados presentaron el formulario de descargo y ofrecieron pruebas. Por Providencia N° 00 se tuvieron por aceptadas las pruebas ofrecidas y se aclaró que el periodo probatorio fue abierto el 06/07/2023, por el término legal establecido en el Num. 5 de los Arts. 212 y 225 de la Ley N° 125/1991.

Habiendo quedado preclusa la etapa procesal citada y sin más diligencias que realizar, se declaró cerrado el Periodo Probatorio por Resolución N° 00 y se comunicó a los sumariados la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, los cuales no fueron presentados, por lo que culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

El Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) analizó los argumentos expuestos por los sumariados, además de los antecedentes del expediente, y concluyó lo siguiente:

Los sumariados manifestaron lo siguiente: " *Que, el ingreso al Fisco de los impuestos abonados por un comprador al momento de la compra, en este caso mercaderías, son los Vendedores; no es competencia del comprador (mi representada) esta responsabilidad, de manera que este argumento no puede constituir sustento legal alguno para imponer sanciones con carácter de defraudación fiscal, como lo es la aplicación de multas del impuesto supuestamente defraudados por mi representada y muchos menos para determinar deudas inexistentes.*" (sic).

"*Que, el Art. 85° de la Ley 125/91 que en su cuerpo establece que: "Todo comprobante de venta, así como los demás documentos que establezca la reglamentación deberá ser timbrado por la administración antes de ser utilizado por el contribuyente o responsable. Deberán contener*

necesariamente el RUC del adquirente o el número del documento de identidad sean o no consumidores finales." Al respecto, la auditoria no tuvo en cuenta que la sola expedición de los comprobantes con los requisitos formales habilita al comprador al uso del crédito fiscal incluido en las mismas y que todas ellas se encuentran con los requisitos básicos de timbrado según el Decreto N° 6539/05." (sic).

Al respecto, el **DSR1** señaló que los requisitos formales de los comprobantes, tales como el Timbrado, no garantizan la veracidad de la operación. Ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deben cumplir con los deberes formales derivados, como ser la presentación de sus declaraciones juradas, a fin de determinar el impuesto a ingresar a favor del Fisco pero, además, dichos documentos deben reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados, sobre el punto, el Art. 207 de la Ley expresa: *"…Las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: a) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución de la Administración b) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente c) Ir acompañado con los recaudos que la Ley o el reglamento indiquen o autoricen a exigir d) Presentarse en el lugar y fecha que determine la administración en función de las leyes y reglamentos".*

Asimismo, es responsabilidad del vendedor ingresar al Fisco el impuesto correspondiente, así como es responsabilidad de comprador el debido respaldo de sus créditos fiscales y en caso de no ser así, el pago del impuesto debido. Sobre el punto, el Art. 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013, establece que los contribuyentes y adquirentes que intervengan en las operaciones comprendidas en el impuesto, son quienes tienen la obligación de expedir y exigir, respectivamente, el comprobante de venta.

A continuación, los sumariados manifestaron: "*Que, como puede apreciarse, la auditoria menciona que los proveedores procedieron a la BAJA de los documentos timbrados, obviando que las mismas fueron realizadas mucho tiempo después de la concreción de las operaciones comerciales, pretendiendo de esta manera desconocer los débitos fiscales.*" (sic).

"*Por lo expuesto, rechazamos y negamos categóricamente la conclusión de la auditoria en el cual expresan que "…que la firma **NN** registró y declaró facturas de contenido falso y dadas de baja, y por tanto no válidas para su deducibilidad como respaldo de créditos fiscales, costos y gastos consignados en las DDJJ del IVA, IRACIS e IRE, y en consecuencia ha obtenido un beneficio indebido al lograr de esta manera reducir el monto de la base imponible y por ende el impuesto correspondiente…", por tratarse de meras afirmaciones infundadas de los mencionados proveedores.*" (sic).

"*Respecto a la realidad de los hechos económicos, afirmamos que dichas operaciones se encuentran debidamente documentadas, registradas y abonadas con recursos genuinos de la empresa, conforme lo pudieron corroborar los auditores al momento de analizar los libros y registros contables que fueron arrimados en oportunidad de la auditoría*".

Sobre el primer punto, el **DSR1** indicó que la firma XX dio de baja las facturas desde el número 4733 hasta el 5000 en fecha 22/12/2017, por Formulario N° 00, siendo el fin de vigencia del Timbrado N° 00 el 31/12/2017, por lo que no fue en forma tardía. Por su parte, XX presentó el formulario N° 00, de Corrección de Numeración Utilizada y Baja de Documentos por Caducidad del Timbrado N° 00, en fecha 20/08/2019, declarando como no utilizada la numeración del 2124 al 2500 y si bien lo realizó tiempo después de la fecha de las operaciones cuestionadas, es deber del contribuyente realizar dicha rectificación, en caso de corresponder y la misma fue presentada bastante tiempo antes del inicio de la Fiscalización Puntual, por lo que no puede presumirse por ello un actuar malicioso.

Con respecto al segundo punto, el **DSR1** precisó que con el fin de confirmar la veracidad de las operaciones entre **NN** y sus supuestos proveedores, la Administración Tributaria realizó diversas actuaciones en las que se comprobó que, como se mencionó anteriormente, las supuestas proveedoras dieron de bajas las facturas. Asimismo, en ambos casos existen denuncias realizadas ante la Comisaría 6ta. Pdte. Franco, en el caso de XX y ante el Ministerio Público, en el caso de que XX, que respaldan lo declarado por las firmas.

Por otra parte, en entrevista informativa realizada al supuesto proveedor XX, el mismo negó haber realizado la operación informada a través del Sistema Hechauka por **NN**, es más, mencionó que sólo se inscribió para realizar un negocio pero que dicho negocio no se llevó a cabo, que no operó comercialmente y que no vende ningún bien o servicio (fs. 2/3 del expediente N° 00).

En consecuencia, el **DSR1** sostuvo que los supuestos proveedores mencionados no vendieron bienes a **NN**, en consecuencia, las facturas relacionadas con dichas operaciones no reflejan la realidad de los hechos económicos y considerando que las mismas fueron registradas en los libros contables e impositivos, y en las DD.JJ. informativas y determinativas de la sumariada, corresponde su impugnación.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes de compras que no reflejan la realidad de las operaciones, siendo imprescindible que los documentos de manera a que sean válidos a los fines tributarios deben consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compraventa entre quien dice ser el comprador y el vendedor, y que no reúnen las condiciones de deducibilidad establecidas por la reglamentación vigente; para el IVA General como crédito fiscal, para el IRACIS General y el IRE General como egresos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido, dado que dos de sus supuestos proveedores dieron de baja los mismos, uno de ellos negó expresamente haber realizado operaciones comerciales con la sumariada y las otras dos lo hicieron tácitamente, al dar de baja la numeración de los comprobantes y realizar las denuncias correspondientes.

Con los hechos mencionados, la sumariada contravino lo dispuesto en los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991, en los Arts. 8°, 14, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, en los Arts. 22 y 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013, en el Art. 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, y en el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3189/2019, por lo que corresponde confirmar la reliquidación realizada por los auditores de la **SET**, para el IVA General de los periodos fiscales 07 a 09/2017 y, 06 y 07/2020, para el IRACIS General del ejercicio fiscal 2017 y el IRE General del 2020.

En relación con la calificación de la conducta, **NN** argumentó: "*… Que se debe distinguir entre el Ajuste Técnico Tributario y Ajustes Defraudatorios, ya que en el primero se revela el hecho generador (mal realizado en el presente proceso de control) y en el segundo se revela engañosamente o se lo oculta maliciosamente y en este caso el contribuyente nunca oculto la real base imponible, no efectuó maniobras ardidosas ni obstruyo el accionar de la actividad fiscalizadora, que por ello nunca su conducta se puede considerar disvaliosa en el marco de la defraudación.*" (sic).

Al respecto, el **DSR1** sostuvo que, el Art. 172 de la Ley dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados y de los créditos fiscales indebidamente utilizados.

La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se confirma que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, lo que en el caso particular quedó demostrado, dado que **NN** presentó sus DD.JJ. con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (Nums. 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) e hizo valer ante la Administración

Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Num. 12 del Art. 174 de Ley), lo que condujo a causar el perjuicio al Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

Para la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, dado que **NN** cometió las infracciones en varios periodos y ejercicios fiscales; por el grado de cultura de la firma y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una persona jurídica de la categoría de medianos contribuyentes, obligada por el IVA General, el IRACIS General y el IRE General, obligada a presentar Informes de Auditoría Externa Impositiva; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 18.819.204.562; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **SET**; y teniendo en cuenta la conducta que los sumariados asumieron en el esclarecimiento de los hechos, al presentar la totalidad de la documentación requerida.

Por lo expuesto, corresponde aplicar una multa equivalente al 200% de los impuestos no ingresados y de los créditos fiscales indebidamente utilizados, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

En referencia a la responsabilidad subsidiaria del representante legal, el **DSR1** indicó que el Art. 182 de la Ley establece que será responsable subsidiariamente en cuanto no proceda con la debida diligencia en sus funciones, respecto de los tributos que correspondan a su representada y hasta el límite del valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos controlados, defraudando al Fisco. De todo lo cual se desprende que **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 de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX**, por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales 07 a 09/2017 y, 06 y 07/2020, el IRACIS General del ejercicio fiscal 2017 y el IRE General del 2020.

De manera concordante, 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 determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

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	07/2017	123.246.136	246.492.272	369.738.408
521 - AJUSTE IVA	08/2017	74.421.137	148.842.274	223.263.411

521 - AJUSTE IVA	09/2017	24.264.546	48.529.092	72.793.638
521 - AJUSTE IVA	06/2020	38.090.909	76.181.818	114.272.727
521 - AJUSTE IVA	07/2020	53.000.000	106.000.000	159.000.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.477.806.820	2.955.613.640	4.433.420.460
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	91.090.909	182.181.818	273.272.727
Totales		**1.881.920.457**	**3.763.840.914**	**5.645.761.371**

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

Art. 2°.- CALIFICAR la conducta de la firma **NN**, con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** con una multa equivalente a 200% de los tributos defraudados y de los créditos fiscales indebidamente utilizados, conforme a las razones expuestas en 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 firma, conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, en el perentorio plazo de 10 días hábiles, bajo apercibimiento de ley y 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