

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, conjuntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 20/07/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII** dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IVA General de los periodos de 01 a 12/2017; y del IRAGRO Régimen Contable del ejercicio 2017 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual no fue cumplido.

La Fiscalización tiene como antecedente los procesos de control efectuados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, sobre el comportamiento tributario de los contribuyentes, en cuyo marco se requirió a **NN** que presente los documentos referentes a sus compras, constatándose inconsistencias respecto a los egresos declarados por la misma; por tanto, considerando estos elementos el **DPO** realizó la Denuncia interna y recomendó la apertura de una Fiscalización puntual a la misma.

Durante la fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General, sin el debido respaldado documental. Por esta razón y conforme a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) ajustaron el tributo, de acuerdo con la diferencia detectada, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco. Respecto al IRAGRO Régimen Contable y teniendo en cuenta la falta mencionada anteriormente, el equipo auditor realizó el ajuste fiscal de este tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el Art. 211 numeral 3) de la Ley y el Art. 32 de la Ley modificado por el Art. 1° de la Ley N° 5061/2013 y los Arts. 22 y 38 de la Ley en concordancia con el Art. 27 del Anexo del Decreto N° 1031/2013, y consideraron que la renta neta imponible constituye el 30% de los ingresos totales declarados por la contribuyente, de lo cual también surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, el equipo auditor concluyó que la contribuyente registró y declaró compras sin el debido respaldo documental, por lo que recomendaron el ajuste fiscal y calificar la conducta de **NN** de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con lo dispuesto en el Art. 1° del Anexo de la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó las documentaciones que le fueron requeridas mediante la Orden de Fiscalización, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA
521 - AJUSTE IVA	ene-17	106.103.150	9.577.690	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS
521 - AJUSTE IVA	feb-17	34.343.950	3.150.120	

521 - AJUSTE IVA	mar-17	40.096.100	3.475.338	PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.	
521 - AJUSTE IVA	abr-17	22.395.850	1.390.303		
521 - AJUSTE IVA	may-17	23.801.670	1.507.627		
521 - AJUSTE IVA	jun-17	24.703.200	1.612.440		
521 - AJUSTE IVA	jul-17	34.109.100	2.488.378		
521 - AJUSTE IVA	ago-17	126.109.095	8.338.377		
521 - AJUSTE IVA	sept-17	121.261.308	6.855.598		
521 - AJUSTE IVA	oct-17	153.335.650	8.301.055		
521 - AJUSTE IVA	nov-17	43.909.300	4.117.998		
521 - AJUSTE IVA	dic-17	36.669.185	2.646.384		
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	185.063.502	18.506.350		
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	5/9/2022	0	0		300.000
TOTAL		951.901.060	71.967.658		300.000

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 notificada el 23/09/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (en adelante **DSR2**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, 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, en concordancia con lo dispuesto en la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El Descargo fue presentado en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, el **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 que: *"...Todos los problemas de mi mandante son consecuencia de la actuación poco profesional del contador público XX, quien oficiaba de asesor tributario de la empresa..."; "conforme a nuestra legislación los contadores públicos tienen responsabilidad en el llevado de la contabilidad y el presente sumario se debe a la exclusiva responsabilidad del contador mencionado...".* Agregó que *"Por imperio del artículo 85 de la Ley 1034/93 los libros y registros de contabilidad deberán ser conservados por 5 años y durante ese mismo lapso se conservaran en forma ordenada los comprobantes, así tenemos que a la fecha de la fiscalización mi representada no tenía obligación de tener los comprobantes correspondientes a enero 2017, febrero 2017, marzo 2017, abril 2017, mayo 2017 y junio 2017 por lo que a la aplicación de multas, solamente correspondería hacerlo a los meses julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre 2017..."; "...Asimismo, por varios medios a más de mensajes y pedidos expresos, solicitamos al contador Franco se digne acercar documentos que eran de mi representada, sencillamente no contesto..."; "... la representante ha tratado por todos los medios legales hacer comparecer al contador a cargo, quien cobraba regular y mensualmente sus honorarios y en ese periodo presento los balances con movimiento, pero el IVA sin movimientos, manobra evidentemente para quedarse con los importes del IVA o usar el crédito que tenía **NN**" (sic).*

Del mismo modo, durante el Periodo Probatorio, la sumariada ofreció pruebas testificales de XX, XX y XX, las cuales fueron admitidas por el **DSR2**. En este marco, el 24/05/2023 se presentó únicamente la Sra. XX con C.I. N° 00, quien manifestó entre otras cosas que le consta que el Lic. XX del estudio contable F y A Consultores era quien se encargaba de llevar la contabilidad de la empresa **NN**, que su función en la empresa era la de secretaria, llevaba las gestiones de la empresa, que los pagos de Honorarios Profesionales al contador se efectuaba con cheques y transferencias, ella misma se encargaba de llevar los documentos de **NN** al estudio contable cada mes. Agregó por último que la señora XX en cuanto a su función de administradora de la empresa

NN siempre fue muy correcta, muy eficiente en todo, muy estricta, muy cumplidora en todo lo referente a la administración de la empresa, y que en varias ocasiones habían solicitado los documentos de **NN**, que varias veces fue a la oficina del contador **XX** y no le entregaron los mismos, luego de insistir vía telefónica, le fueron entregados parte de los documentos, en una bolsa de hule de supermercado, no así la totalidad.

Asimismo, la sumariada solicitó que se libre oficio al Colegio de Contadores del Paraguay (**CCP**) a fin de que informen si el Sr. **XX** con C.I. N° 00 se halla matriculado y habilitado para ejercer la profesión de contador público. Del mismo modo, solicitó que se libre oficio al Sr. **XX** con C.I. N° 00 para que remita los comprobantes de enero a diciembre del año 2017 que se hallan en su poder.

Los oficios fueron diligenciados por el **DSR2** y remitidos el 01/06/2023, sin embargo, el Sr. **XX** con C.I. N° 00 no respondió al pedido. Por su parte, el **CCP**, informó que *"El Señor **XX** con CIN° 00; si se halla matriculado como Contador del Colegio de Contadores del Paraguay; con N° de Matricula 00"* (sic).

Con relación a la entrevista informativa de la Sra. **XX**, el **DSR2** señaló que, con las simples manifestaciones vertidas por la testigo propuesta, **NN** no logró aportar elementos nuevos ni desvirtuar la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII**. Sobre el punto, el **DSR2** aclaró que el Art. 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia"*. Por lo que el **DSR2** concluyó que, la única responsable por la infracción cometida es **NN**, y que no puede trasladar dicha responsabilidad al personal que intervino en las operaciones, en razón de que justamente el mismo se encontraba bajo su dependencia, independientemente de que su contador u otras personas respondan por los hechos punibles que pudieran estar relacionados, tal como ocurrió en este caso, lo cual ya no es competencia de la **GGII**.

Respecto al fondo de la cuestión, el **DSR2** verificó todos los antecedentes agregados y constató que **NN** en los periodos de 01 a 12/2017, declaró créditos fiscales en el IVA General que no cuentan con el debido respaldo documental en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley en concordancia con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, pues, durante el control ni en esta etapa sumarial proveyó los comprobantes que respaldan las compras que consignó en sus Declaraciones Juradas. Por tanto, el **DSR2** confirmó que los gastos que no cuentan con el debido respaldo documental no pueden ser considerados deducibles.

Igualmente, respecto al IRAGRO Régimen Contable, y en atención a la incidencia en este tributo de las inconsistencias detectadas en el IVA General, el **DSR2** comprobó que **NN** también declaró egresos sin la documentación respaldatoria, en infracción a lo dispuesto en el Art. 32 de la Ley modificado por el Art. 1° de la Ley N° 5061/2013 y los Arts. 22 y 38 de la Ley en concordancia con el Art. 27 del Anexo del Decreto N° 1031/2013.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar el ajuste fiscal efectuado por los auditores de la **GGII** en ambos tributos.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber registrado y declarado a su favor compras inexistentes, la Sra. **XX** no

actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de la Sra. **XX** con **RUC 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos de 01 a 12/2017; y del IRAGRO Régimen Contable del ejercicio 2017 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y a 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, que en este caso está representado por los impuestos que no ingresó oportunamente, con el objeto de procurarse un beneficio indebido. Al respecto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la misma, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en este caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la misma Ley), al haber declarado créditos fiscales y egresos que no le corresponden. Por tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Por las razones expuestas y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, a fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley e indicó que se configura la continuidad, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa. Además, porque los efectos de dichas acciones se dieron de manera recurrente en distintos periodos controlados, así como las características de la infracción, ya que declaró créditos fiscales y egresos sin respaldo documental. En consecuencia, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 250%, sobre los impuestos no ingresados.

Igualmente corresponde la aplicación de la multa por Contravención de conformidad a lo establecido en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con lo dispuesto en el Art. 1º) del Anexo de la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó las documentaciones que le fueron requeridas mediante la Orden de Fiscalización.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1º: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	01/2017	9.577.690	23.944.225	33.521.915
521 - AJUSTE IVA	02/2017	3.150.120	7.875.300	11.025.420

521 - AJUSTE IVA	03/2017	3.475.338	8.688.345	12.163.683
521 - AJUSTE IVA	04/2017	1.390.303	3.475.758	4.866.061
521 - AJUSTE IVA	05/2017	1.507.627	3.769.068	5.276.695
521 - AJUSTE IVA	06/2017	1.612.440	4.031.100	5.643.540
521 - AJUSTE IVA	07/2017	2.488.378	6.220.945	8.709.323
521 - AJUSTE IVA	08/2017	8.338.377	20.845.943	29.184.320
521 - AJUSTE IVA	09/2017	6.855.598	17.138.995	23.994.593
521 - AJUSTE IVA	10/2017	8.301.055	20.752.638	29.053.693
521 - AJUSTE IVA	11/2017	4.117.998	10.294.995	14.412.993
521 - AJUSTE IVA	12/2017	2.646.384	6.615.960	9.262.344
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	18.506.350	46.265.875	64.772.225
551 - AJUSTE CONTRAVEN	05/09/2022	0	300.000	300.000
Totales		71.967.658	180.219.147	252.186.805

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme 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 conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 250% de los tributos defraudados, más la multa por Contravención.

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

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 con la modificación dada por la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR 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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS