

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**, juntamente con su Representante Legal, **XX**, con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 17/05/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante (**GGII**), de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 12/2020 y 05/2021; y del IRE General de los ejercicios fiscales del 2020 y 2021 de **NN**, específicamente respecto a los COSTOS/GASTOS los respaldos y/o registrados con facturas a nombre de la contribuyente **XX** con **RUC 00**, y para el efecto le requirió los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios, sus libros contables e impositivos originales y en formato digital (planilla electrónica), tipo de afectación en el Formulario N° 120 del IVA General y tipo de afectación contable en el IRE General (activo, costo, gasto), así como sus Estados Financieros (EE.FF.), originales, impresos y suscritos por el contribuyente; lo cual no fue cumplido.

La Fiscalización tiene como antecedente los Informes DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, mediante el cual se informó que se compararon las compras informadas y copias autenticadas presentadas por **NN** con el archivo tributario presentado por la contribuyente **XX**, observándose que no son coincidentes, por lo que se generó la Denuncia Interna en la cual se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la misma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** registró y declaró operaciones respaldadas con facturas de contenido falso, como respaldo de créditos fiscales y egresos consignados en las declaraciones juradas del IVA General y del IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados, obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 14, 22 y 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que procedieron a determinar el IVA General y el IRE General dejados de ingresar, surgiendo saldos a favor del fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley; por lo que recomendaron la aplicación de la multa entre uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado. Asimismo, sugirieron aplicar la multa por Contravención, de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley y el Art. 6°, Inc. b) al Anexo de la RG N° 13/2019, por no presentar las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) durante la Fiscalización. Todo ello de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio o Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	dic-20	171.477.700	17.147.770	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.
521 - AJUSTE IVA	may-21	250.000.000	25.000.000	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	171.477.700	17.147.770	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	250.000.000	25.000.000	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	7/8/2023	0	0	300.000
TOTALES		842.955.400	84.295.540	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 01/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, juntamente con su Representante Legal, **XX** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria respectivamente, y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley, la firma contribuyente presentó su Descargo en fecha 14/09/2023. Posteriormente a través del Formulario N° 00 se dispuso la apertura del Periodo Probatorio notificado en fecha 10/10/2023. El 23/10/2023 la firma sumariada formuló manifestaciones. Posteriormente, no habiendo pruebas que diligenciar el **DSR2** declaró cerrado el Periodo Probatorio. Finalmente, transcurrido el plazo para la presentación de sus Alegatos sin que la firma los haya presentado, se llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

La firma contribuyente **NN** manifestó que: *"Contesto el traslado corrídome en autos, solicitando desde ya, por así corresponder en derecho, la suspensión del sumario administrativo, dispuesto por la resolución N° 00, del 31 de agosto del 2023, a la firma NN que represento...//...Adjunto a ésta presentación, EL OFICIO N° 00 DE FECHA 16 DE AGOSTO DEL 2023, librado por el Señor Presidente del Tribunal de Cuentas – Primera Sala, XX, en la que consta que la firma NN ha promovido un juicio Contencioso Administrativo, contra la institución!!...//... La institución, ha tomado intervención en el juicio de marras, ha presentado los antecedentes administrativos y contestado la vista de la medida cautelar solicitada **ERGO, ESTANDO YA EL CASO QUE IMPORTA A LA FIRMA NN INSTALADO EN INSTANCIAS JUDICIALES ANTE EL TRIBUNAL DE CUENTAS, DE JERARQUÍA SUPERIOR, YA NO CORRESPONDE QUE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, SIGA INSTRUYENDO SUMARIOS ADMINISTRATIVOS, POR EL PRINCIPIO DE PRECLUSIÓN, AL HABER PERDIDO COMPETENCIA Y JURISDICCIÓN!**"(sic).*

Al respecto el **DSR2** señaló que en lo que respecta a las Competencias Jurisdiccionales y la Acción Contencioso Administrativa, el Art. 237 de la Ley N° 125/1991 modificado por la Ley N° 4046/2010 establece que, la acción Contencioso-Administrativa ante el Tribunal de Cuentas es procedente contra las Resoluciones Administrativas.

En este sentido, el **DSR2** mencionó el Art. 66 de la Ley N° 6715/2021 "De Procedimientos Administrativos" dispone que: *"El recurso jerárquico también podrá ser interpuesto directamente contra las resoluciones definitivas o actos administrativos que tengan carácter equivalente,*

anteponiéndolo al recurso de reconsideración.” Así también, el Art. 68 de la Ley “De Procedimientos Administrativos” mencionada, respecto al agotamiento de la vía administrativa, establece que: *“La vía administrativa quedará agotada en los casos siguientes: a) Cuando se trate de resolución dictada por la máxima instancia de un Organismo o Entidad del Estado. b) Cuando se trate de resolución que resuelva un recurso de reconsideración, siempre y cuando no quepa recurso jerárquico. c) Cuando se trate de resolución que resuelva un recurso jerárquico. d) Cuando se trate de actos administrativos contra los cuales no proceda ningún recurso en vía administrativa, conforme con lo dispuesto en la presente Ley o en leyes especiales.”* Y en el Art. 69 de este mismo cuerpo legal, respecto a la Acción Contencioso/Administrativa, establece que: *“Agotada la vía administrativa, podrá el interesado promover impugnación judicial por la vía de la acción contencioso-administrativa ante el órgano jurisdiccional competente”.*

Para el **DSR2** surge evidente que, para habilitar la jurisdicción contencioso-administrativa, se debió no sólo haber agotado las instancias administrativas con resultado adverso, sino que también someterse al procedimiento establecido para pasar a la instancia jurisdiccional; al respecto, Dromi reconoce: *“La forma procesal de obtener el agotamiento de la vía administrativa puede ser, como dijimos, por reclamo administrativo previo o por recurso de revocatoria o reconsideración. El empleo de uno u otro depende de la particularidad reglamentaria del trámite administrativo e incluso de la diversa legislación en el orden nacional y provincial. Lo cierto es que siempre como recaudo formal previo a la interposición de la acción, se exige la solicitud de revocación o modificación del acto respecto del cual se agravia. La reclamación debe ser hecha por el interesado de manera formal, directa y concreta...”*

El quebrantamiento de la exigencia de la interposición de la demanda contencioso administrativa dentro de su plazo estipulado, resulta en un impedimento fatal para habilitar la instancia contencioso administrativa (artículo 3º, inciso a de la Ley N° 1462/35); siguiendo la doctrina de Dromi: *“La razón jurídico política que justifica la exigencia de un acto administrativo previo que cause estado o, por lo menos, una reclamación previa, está dada por la conveniencia de filtrar las contiendas que lleguen a pleito, sea provocando una especie de conciliación administrativa, sea dando la oportunidad al Estado de reconsiderar el asunto”;* en el caso de autos, la actora con su falta de diligencia, ha consentido el acto, incluso a sabiendas del vencimiento del plazo. **T. de Ctas. Primera Sala. 19/09/12. “Administración Nacional de Electricidad (Ande) c/ Nota Set No 00 Del 21/01/2010; y la Nota CGD /SET No 00 del 21/05/2010 y la CGD/SET No 00 del 02/06/2010, del Ministerio de Hacienda” (Ac. y Sent. No 00).**

En atención a lo expuesto, el **DSR2** señaló que **NN**, no agotó las vías administrativas puesto que accionó en contra del Informe Final de Auditoría y no contra la Resolución de Determinación de Tributos y aplicación de Sanciones refrenda por la Máxima Autoridad Institucional como dicta la norma “De Procedimientos Administrativos”, por lo que, la Acción Contencioso Administrativa presentada por **NN** ante el Tribunal de Cuentas no suspende el Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente.

Con respecto a la cuestión de fondo el **DSR2** señaló que, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** registró y declaró operaciones respaldadas con facturas de contenido falso, como respaldo de créditos fiscales y egresos consignados en las declaraciones juradas del IVA General de los periodos fiscales 12/2020 y 05/2021; y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar.

El **DSR2** confirmó esta conclusión basada en los siguientes hechos:

Los auditores de la **GGII**, señalaron que, durante la entrevista realizada a la supuesta proveedora, **XX** no reconoció las operaciones comerciales ni haber emitido ningún comprobante

a **NN**. Además, proporcionó copias del Archivo Tributario de sus facturas de ventas, en donde se observó que fueron emitidas a otros contribuyentes y por montos inferiores a los registrados en los libros contables de la firma sumariada.

Así también, del análisis realizado por los auditores de la **GGII**, a los Libros Hechauka, se constató que las facturas cuestionadas, que se describen en el Cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría N° 00 de fecha 07/08/2023, fueron registradas y declaradas como créditos fiscales, gastos y costos a los fines de la liquidación del IVA General y del IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados, confirmándose así que la firma **NN** incluyó y respaldó sus registros y Declaraciones Juradas (DD.JJ.) con datos y documentos que respaldan operaciones inexistentes, irregularidad que no le da derecho a las deducciones, en contravención con los Arts. 14, 22 y 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Por tales motivos, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las **DD.JJ.** de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación "real" que implique un hecho económico que se haya indubitablemente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, por lo que no dan derecho a su deducibilidad.

Asimismo, resaltó que los hechos antes descriptos no fueron desvirtuados por la sumariada; incluso cuando el **DSR2** cumplió con todas las etapas del Sumario Administrativo, pero aun así **NN** no aportó elementos que refuten lo denunciado en su contra, hecho que denota su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, el **DSR2** concluyó que procede la aplicación de las sanciones conforme a los ajustes fiscales efectuados por los auditores de la **GGII** tanto así que ni siquiera agotó las vías administrativas a fin de ejercer su derecho a la defensa.

Con relación a la responsabilidad del Representante Legal, el **DSR2** resaltó 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. Y que, en este caso en particular, quedó comprobado que **NN** incluyó en sus registros contables, impositivos y DD.JJ. los montos originados por facturas de contenido falso; y por tanto, **XX**, con **RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **AT**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada de manera transparente, honesta y legal. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de la misma por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente del IVA General de los periodos fiscales 12/2020 y 05/2021; y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021.

De manera concordante, el **DSR2** mencionó 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.

En este sentido para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** resaltó 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 no solo está

representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus costos, gastos y créditos fiscales configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, 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 **NN** registró y declaró facturas de contenido falso, abultó sus costos/gastos y utilizó el crédito fiscal de forma indebida, lo que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente, la presentación de DD.JJ. con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Num. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** 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 a la firma contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó los diferentes elementos y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso, especialmente las previstas en los Num. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley; y por tanto, consideró pertinente la aplicación de la multa del 300% sobre el tributo defraudado.

Por otra parte, el **DSR2** determinó la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que **NN** no presentó las informaciones solicitadas en el Requerimiento de Documentación, conforme a lo establecido en el Num. 6), inc. b) al Anexo a la RG N° 13/2019, de G 300.000 por el incumplimiento.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley.

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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	12/2020	17.147.770	51.443.310	68.591.080
521 - AJUSTE IVA	05/2021	25.000.000	75.000.000	100.000.000
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	17.147.770	51.443.310	68.591.080
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	25.000.000	75.000.000	100.000.000

551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/08/2023	0	300.000	300.000
Totales		84.295.540	253.186.620	337.482.160

**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 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 300% sobre los tributos más las multas por Contravención 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, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS