

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 04/05/2023, 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 el control de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2018 y del IVA General del periodo fiscal de 03/2018 de **NN**, específicamente sobre las compras relacionadas con los proveedores **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para tal efecto le requirió que presente los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y servicios de sus supuestos proveedores, sus libros contables e impositivos en formato digital y sus Estados Financieros (**EE.FF.**), lo cual fue cumplido fuera del plazo establecido.

La Fiscalización tuvo como antecedente a las investigaciones y cruces de informaciones realizadas por el Departamento de Auditoría FT2 (**DAFT2**) de la **DGFT** en los cuales detectaron ciertos elementos que han permitido conocer la existencia de un esquema de utilización de facturas irregulares que tiene como partícipes a la firma contribuyente **XX** cuyos únicos supuestos socios, en entrevista informativa, desconocieron su participación como accionistas de la Sociedad Anónima, y a **XX** quien nunca respondió a los requerimientos de la Administración Tributaria (**AT**) ni se pudo tener contacto alguno con él, por dicha razón posee varios bloqueos en el RUC, existiendo así indicios de la utilización de datos de empresas unipersonales a nombre de personas físicas y una jurídica de manera irregular, con el fin de generar y comercializar Comprobantes de Ventas Timbrados para respaldo de operaciones inexistentes. En este marco, reunidas todas las evidencias e identificados a los partícipes y beneficiados, se ordenó la Fiscalización para todos los contribuyentes que han utilizado las facturas a nombre de **XX** y **XX** entre los cuales se encuentra **NN**, por tal motivo el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) emitió el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 por el cual sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a la misma.

Dadas estas circunstancias, y con base en las documentaciones a las que tuvieron acceso, las informaciones contenidas Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**) y el módulo Hechauka, las entrevistas y requerimientos realizados, los auditores de la **GGII** concluyeron que la firma contribuyente obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto de los impuestos en perjuicio del Fisco utilizando facturas de presunto contenido falso para respaldar créditos, costos y gastos inexistentes, haciendo valer ante la **AT** formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley y a las resultas del Sumario Administrativo, así como la aplicación de la multa por Contravención establecida en el Art. 176 de la Ley Tributaria, por la presentación fuera del plazo de las informaciones solicitadas en la Orden de Fiscalización, en concordancia con el Num. 6), Inc. a) del Anexo a la Resolución General N° 13/19, por un monto de Gs. 300.000, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN
521 - AJUSTE IVA	mar-18	485.595.454	48.559.545	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	485.595.454	48.559.545	
551- AJUSTE CONTRAVENCIÓN	1/9/2023			300.000
TOTALES		971.190.908	97.119.090	300.000

A fin de precautelarse las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 31/10/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme a lo establecido en los Artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación de los tributos y la aplicación de sanciones respectivamente; y la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

NN presentó sus Descargos el 05/12/2023 y mediante Resolución N° 00 del 03/01/2024 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de que la misma ofrezca las pruebas que considere oportunas y desvirtuar el Informe Final de Auditoría, por lo que luego de analizados los fundamentos y los documentos a la vista, se diligenciaron las pruebas necesarias solicitadas por la sumariada. Posteriormente se procedió al cierre de la etapa procesal por medio de la Resolución N° 00 del 14/02/2024. En fecha 28/02/2024 se verificó que **NN** presentó sus Alegatos y finalmente el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En su Descargo **NN** alegó: "Que, es de suma importancia recalcar que, en toda la etapa de fiscalización, no se me ha dado parte en las tareas investigativas realizadas por funcionarios de la SET, ni se me ha dado acceso a actuaciones desarrolladas a espaldas de la empresa que represento, que luego fueron utilizadas para sustentar el Acta Final e informe Final, por lo que se ha pisoteado de manera arbitraria e ilegal mi derecho constitucional a la defensa en proceso sancionador, presunción de inocencia, etc.

Así mismo, el Acta Final e informe Final, en su capítulo "CUADRO DE ACTUACIONES", manifiestan que las tareas investigativas iniciaron mucho antes que la fecha de notificación de la orden de Fiscalización, es decir, fuera del plazo notificado para la realización de la Fiscalización Puntual. Vale decir que se realizaron varias actuaciones investigativas antes del inicio de la Fiscalización Puntual y sin darme la debida participación (...) donde se detallan actos de investigación realizados en el año 2019, 2021, 2022. En los cuadros se expresan testimonios de los XX (CIC 00), XX (CIC 00), Acta de notificación de entrevista a XX. Sin embargo, al observar las actas de entrevista DE LOS TESTIGOS, no se observan notificación alguna a la empresa que represento, ni antes de la fiscalización, y durante la fiscalización, para participar a través de un representante o por interpósita persona de las "entrevistas informativas", las mismas que están siendo utilizadas por la administración para reliquidar tributos y aplicar multas.

Resulta llamativo que, según consta en el Acta e Informe Finales, las tareas de investigación iniciaron mucho antes de la fecha de notificación formal de inicio de Fiscalización Puntual, por lo que solicitamos al Juzgado Sumarial excluir de este proceso todo elemento probatorio obtenido al margen del orden constitucional, a la hora de resolver el presente proceso, ya que, de hacerlo, estaríamos ante una resolución viciada de nulidad" (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad

gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos"*.

Con ello, resaltó que queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **GGII** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y las actividades concernientes a los hechos gravados del mismo y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la **AT**, iniciar la Fiscalización Puntual; tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota N° 00/2021, la **DGFT** requirió a **NN** sus libros de compras y egresos del ejercicio fiscal de 2018 relacionados al IVA General y al IRACIS General debido a que la misma los habría abultado en forma indebida, al utilizar comprobantes irregulares para respaldar los egresos afectados a dichos tributos, comparándolas con los datos disponibles en el módulo Hechauka y el **SGTM**, considerando además las informaciones solicitadas a terceros y que constan en los antecedentes, así como las entrevistas informativas realizadas.

Agregó que todas estas circunstancias hicieron que la **GGII** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual a la firma sumariada; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control, ya que, en base a las situaciones detectadas mediante dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización.

En ese mismo contexto, la sumariada expresó que: *"Que, si bien es cierto que conforme la Orden de Fiscalización obrante en el expediente sumarial, la misma se ordenó en fecha 4/05/2023, las tareas de fiscalización iniciaron mucho antes, específicamente en el año 2019, 2021 y 2022, o si se quiere para no ir tan lejos, en fecha 21/10/2021 se ha remitido la nota DGFT 00 en la cual se realizan actos de investigación a NN, suscribiéndose el Acta Final recién en fecha 10/07/2023, feneciendo el plazo de 45 días que tenía la administración para culminar sus tareas de fiscalización. El plazo debe computarse desde la fecha que INICIAN LAS TAREAS DE INVESTIGACIÓN, por lo que como consecuencia del accionar negligente de la administración, el plazo para finalizar las tareas de fiscalización les ha perimido o caducado, por lo que corresponde declarar la nulidad y caducidad del Acta Final"* (sic).

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la misma se inició el 04/05/2023 con la notificación de la Orden, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 10/07/2023, transcurrieron 45 días, teniendo en cuenta que el plazo de la etapa investigativa no se computa para el plazo de las tareas de Fiscalización, sino recién desde el día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización.

Esta tesitura, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 00 del 17/08/2021, causa: *"XXL C/ RESOLUCIÓN N° 00 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET"* que señala en su parte pertinente: *"En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la citada norma (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04) no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, esta fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro.125/92 (modificada por Ley Nro.2421/04)"* (sic).

En este mismo sentido, en otra parte del mismo fallo judicial se expresa que: *"...la Nota de Requerimiento de Documentos DGFT N° 00 de fecha 21 de febrero de 2017 no constituye punto de inicio de control interno alguno, como erróneamente lo señaló el Tribunal de Cuentas en la fundamentación del fallo apelado. Es importante mencionar que el pedido de documentaciones efectuado mediante la Nota de referencia no puede ser asimilado al inicio de fiscalización, en vista a que este último proceso puede derivar la aplicación de sanciones y por ende constituye un procedimiento administrativo, lo que no ocurre con el simple requerimiento de documentaciones efectuado en la Nota de análisis.*

La intervención de la Administración Tributaria a los efectos de la determinación y la eventual aplicación de sanciones recién tuvo inicio mediante la Orden de Fiscalización Puntual emitida por la SET en fecha 7 de abril de 2017, conforme con el artículo 31 de la Ley N° 2421/04 que dice: "Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos (...)" (sic).

Por todo lo expuesto, el **DSR2** destacó que quedó confirmado que la **AT** procedió de conformidad al Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, por lo que en consecuencia, la nulidad alegada en este punto por **NN** deviene improcedente, pues los auditores de la **GGII** obraron estrictamente conforme a lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y el Art. 26 de la RG N° 25/2014, cumpliendo de dicho modo con los requisitos de regularidad y validez.

En otra parte de su Descargo, **NN** señaló que: *"tenemos que los testigos se encuentran inhabilitados para suscribir instrumentos públicos en calidad de testigos, como es el caso de XX con C.I. 00 y XX con C.I. 00, ambas firmantes del Acta Final, lo que determinaría su nulidad y daría paso a la prescripción de los periodos y tributos reclamados. A tal efecto, se solicitará como elemento probatorio la citación testifical de las mismas. Las personas citadas precedentemente se desempeñaban como personal en las oficinas públicas donde fue suscrito el instrumento público Acta Final al momento de la firma como testigos, encontrándose de esta manera materialmente inhabilitadas para ser testigos del instrumento público"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que por imperio de la Ley, el documento redactado por el equipo auditor se encuentra investido de Fe Pública según el Art. 375 del Código Civil Paraguayo y que las firmas de los testigos solo sirven para dejar constancia que el fiscalizado no compareció. No obstante, aclaró que el Acta por sí no causa gravamen alguno al contribuyente ya que esta se limita a recoger las irregularidades que fueron observadas durante la Fiscalización, conforme lo establecen los Artículos 212 y 225 Num. 1) de la Ley.

Además, el **DSR2** recalcó que la declaración de la nulidad debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia debe producir algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual NO ocurrió con la sumariada, debido a que no demostró un perjuicio real y efectivo a sus intereses, pues se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento de la Fiscalización, sin que haya presentado las pruebas que indiquen el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del Acta Final.

Asimismo, **NN** arguyó: *"Que, conforme la RG 4/08 y el art. 21 de la RG 25/14, la administración tenía un plazo de diez (10) días para generar el Informe Final de Auditoría o de Fiscalización Puntual, a computarse desde la fecha de emisión del Acta Final de Fiscalización. En este sentido, tenemos que ese plazo ha expirado para la administración, ya que el Acta Final fue suscrita en fecha 10/07/2023, mientras que el Informe Final de Fiscalización fue emitido recién en fecha*

04/09/2023, por lo que también ha perimido el plazo a la administración para emitir su informe final de fiscalización puntual” (sic).

Sobre este punto, el **DSR2** resaltó que posteriormente a su no comparecencia a suscribir el Acta Final, **NN** manifestó su disconformidad con el resultado de la Fiscalización solicitando la reverificación del mismo conforme a lo establecido en el Art. 32 de la Ley N° 2421/2004 a través del expediente N° 00, antes de los diez (10) días establecidos legalmente en el último párrafo del Art. 20 de la RG N° 25/2014, hecho que interrumpió el curso del plazo para la elaboración del Informe Final de Auditoría, hasta tanto se resuelva el pedido mencionado.

Asimismo, destacó que a folio quince (15) del expediente N° 00 consta la notificación del Dictamen DANT N° 00 en el cual se exponen los motivos por el cual fue rechazado el pedido de reverificación realizado por la firma contribuyente, y que luego de dicha notificación se remitieron nuevamente los antecedentes para la elaboración del Informe Final de Auditoría, el cual fue emitido en fecha 04/09/2023, es decir, dentro de los diez (10) días posteriores señalados en el Art. 21 de la RG N° 25/2014. Posterior a ello se instruyó el correspondiente Sumario Administrativo a **NN** a fin de que esta pueda ejercer su derecho a la defensa y refutar la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría, por lo que en consecuencia, concluyó que lo argüido por la firma sumariada deviene improcedente.

NN también adujo que: *“...en el Acta Final e Informe Final no se ha aplicado la rentabilidad financiera por rubro y zona, como se ha aplicado a miles de contribuyentes.*

*Que, en concordancia con el principio de igualdad consagrado en la propia constitución nacional, el criterio de rentabilidad financiera debe ser otorgado al **NN**, y en consecuencia, aplicar un índice de rentabilidad por rubro y zona para el cálculo mixto del IRACIS GENERAL 2018 cuyo porcentaje no puede ser mayor que el 25% para el rubro y la zona. Este argumento de la rentabilidad financiera se repite en cientos de Resoluciones Particulares dictadas por la SET.*

Que, la Constitución Nacional en su artículo 46 habla de la igualdad en los siguientes términos: “DE LA IGUALDAD DE LAS PERSONAS Todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos. No se admiten discriminaciones. El Estado removerá los obstáculos e impedirá los factores que las mantengan o las propicien”. En este artículo, la propia constitución nacional establece que todos los habitantes son iguales en derechos, y que es el propio estado el que debe remover los obstáculos e impedir los factores que mantengan o propicien las desigualdades, por lo que mal podría el estado paraguayo, a través de la SET, entender, interpretar y otorgar determinados derechos para algunos, y negárselos a otros, como en mi caso” (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** manifestó, que el Art. 211 de la Ley establece que la determinación del tributo podrá realizarse sobre base cierta, presunta o mixta, atendiendo a los criterios definidos en los Numerales 1), 2) y 3) del referido artículo, por lo que es facultativo y no obligatorio para la **GGII** la aplicación de criterios presuntos para determinar el tributo. Por otra parte, destacó que el índice de rentabilidad es aplicado en los casos de costos impugnados, situación no registrada en esta causa pues la factura cuestionada fue utilizada para respaldar gastos declarados en el IRACIS General del ejercicio fiscal 2018, conforme se detalla en el cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría, en consecuencia, dicho planteamiento deviene improcedente.

Durante el Periodo Probatorio, **NN** solicitó se realicen diligencias, como la de llevar a cabo nuevamente las entrevistas correspondientes a los supuestos Representantes Legales de **XX**, y a **XX** alegando que: *“se realizaron varias actuaciones investigativas antes del inicio de la Fiscalización Puntual y sin darme la debida participación (...) donde se detallan actos de investigación realizados en el año 2019, 2021, 2022. En los cuadros se expresan testimonios de los XX (CIC 00), XX (CIC 00), Acta de notificación de entrevista a XX. Sin embargo, al observar*

las actas de entrevista DE LOS TESTIGOS, no se observan notificación alguna a la empresa que represento, ni antes de la fiscalización, y durante la fiscalización” (sic).

Con base en lo solicitado, por medio de la Providencia N° 00 del 06/02/2024 el **DSR2** admitió la diligencia de realizar una nueva entrevista informativa, razón por la cual a través de los Oficios Nros. 10, 11 y 12 de la misma fecha señalada se notificó a los supuestos Representantes Legales de **XX** (XX y XX), así como a **XX**, para que se presenten en el proceso sumarial a prestar declaración informativa en los días 12 y 13 de febrero del 2024 respectivamente, sin que los mismos hayan asistido en los días y horas fijadas, por lo que se dio por diligenciada la prueba solicitada por la defensa de **NN**.

Además, la firma sumariada solicitó remitir Oficios a la Coordinación de Gestión de Talento Humano de la **GGII** a fin de obtener información respecto a las testigos que firmaron el Acta Final, lo cual le fue denegado por ser inconducente. Al respecto la sumariada presentó Recurso de Reposición en contra de la Providencia N° 00, arguyendo que: *“Que, la providencia repuesta ordena medidas de mejor proveer, sin embargo, la ley establece que lo que correspondía a la administración para el caso de no haber producido las pruebas dentro del plazo ordinario, era ordenar la prórroga de este por otros 15 días, y una vez cumplido este plazo extraordinario con pruebas aun por producir, “además”, ordenar medidas de mejor proveer. En este sentido, la administración en lugar de seguir el orden procesal conforme la normativa vigente en atención al principio de legalidad, aplica la normativa de manera discrecional, lo que genera un agravio a la empresa que represento e invalida el proceso” (sic).* Posterior a ello, a través de la Resolución N° 00 de cierre de Periodo Probatorio el **DSR2** consideró que con respecto al Recurso de Reposición interpuesto se deberá de tener en cuenta lo dispuesto en el Art. 32 de la RG N° 114/2017.

En ese contexto, el **DSR2** señaló primeramente lo dispuesto en el Art. 32 de la RG N° 114/2017: *“La presentación de incidentes en el Sumario Administrativo deberá ser interpuesta por el Sumariado a través del Sistema “Marangatu”, mediante la utilización de su Clave de Acceso. Los incidentes serán resueltos al momento de dictarse la Resolución Particular” (subrayado es nuestro), y por consiguiente, mencionó que corresponde el tratamiento de este en el presente acto administrativo.*

Al respecto, el **DSR2** señaló que se llevaron a cabo las diligencias señaladas en la Medida para Mejor Proveer mencionada, pues las mismas fueron necesarias para desentrañar el fondo de la cuestión, situación que no ha conculcado derecho alguno de la sumariada, por el contrario, las mismas se llevaron a cabo a fin de garantizar a **NN** su derecho a la defensa considerando que se hacía necesario volver a realizar las entrevistas a sus supuestos proveedores conforme lo alegó la sumariada, por lo tanto, dicho acto no puede considerarse que produce un agravio irreparable a la firma, por lo tanto, el **DSR2** resaltó que no corresponde la pretensión de la firma contribuyente de invalidar el Sumario Administrativo, pues se ha cumplido con el principio de Legalidad que rige en materia administrativa.

Asimismo, **NN** en su Reposición señaló que: *“...la providencia repuesta coarta de manera artera mi constitucional derecho a defensa en proceso sancionador. En este sentido, la misma (PROVIDENCIA Nro.00 del 06/02/2024) “sustentada en el artículo 202 de la ley 125/91”, desecha de manera arbitraria, ilegítima e inconstitucional la prueba ofrecida en el escrito de descargo de sumario, como son las testificales de XX con C.I. 00 y XX con C.I. 00, como así también los oficios solicitando informe al Departamento de Recursos Humanos o Talento Humanos de la GGII a los efectos de determinar si las mismas eran funcionarias de la SET (hoy GGII) en fecha 10/07/2023...” (sic).*

Con relación a lo argüido por la contribuyente, el **DSR2** señaló que la prueba solicitada no es necesaria para dilucidar el caso, pues aunque las personas mencionadas fueran funcionarias o dependientes de la **AT**, las mismas no podrían presentarse en el proceso sumarial a realizar una absolucón de posiciones, considerando lo establecido en el último párrafo del Art. 202 de la Ley

y el Art. 9° de la RG N° 114/2017, por lo que dicha diligencia resulta inconducente y por tanto no fue admitida en la Providencia recurrida. En este marco, el **DSR2** resaltó además que dicha situación en nada cambia el fondo de la cuestión, el cual radica en la posible utilización de facturas irregulares por parte de **NN**, por lo que, lo alegado en este punto por la sumariada también deviene im procedente.

Por otro lado, el **DSR2** mencionó que todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados y sin embargo, resaltó que **NN** no ha presentado pruebas irrefutables que puedan desestimar la denuncia en su contra contenida en el Informe Final de Auditoría, por lo que por concluyó que corresponde confirmarla con base a los siguientes hechos:

En entrevista informativa realizada por los funcionarios de la **GGII** a los supuestos Representantes Legales de la firma contribuyente **XX**, el **XX** manifestó que no gestionó la constitución de la empresa que supuestamente representa y ni siquiera haber escuchado acerca de la misma, asimismo expresó ser peluquero y agricultor, nunca haberse dedicado al comercio de mercaderías y desconocer el domicilio declarado en el RUC. Asimismo, mencionó que no conoce a quienes figuran en la Escritura de Constitución como miembros del Directorio, así como tampoco al supuesto autorizado para realizar la gestión de inscripción del RUC de la Sociedad ni a quien aparece como la contadora en los **EE.FF.** En cuanto a la gestión de impresión de documentos timbrados expresó no haber realizado ninguna solicitud en las imprentas que conforme se registra en el **SGTM** tramitaron documentos timbrados para el mismo y negó haber emitido las facturas en concepto de ventas a varios contribuyentes, entre ellos a **NN**. Además, realizó la denuncia ante el Ministerio Público (Causa N° 00/2021), en la cual comunicó además de todo lo ya mencionado, nunca haber firmado ningún formulario ni autorización para la constitución de **XX**.

En cuanto al otro supuesto Representante Legal, el **XX**, en la entrevista informativa realizada por los funcionarios de la **GGII**, el mismo señaló que tampoco gestionó la Constitución de **XX**, no reconoció la firma que obra en la Solicitud de Inscripción de Persona Jurídica destacando que la misma no le pertenece y que fue falsificada, manifestó ser jubilado docente y desconocer el domicilio declarado en el RUC, además de negar rotundamente ser el Representante Legal de la Sociedad. Señaló además que no conoce a quienes figuran en la Escritura de Constitución como miembros del Directorio, ni a quien en los Estados Financieros aparece como la contadora, así como también negó rotundamente conocer al supuesto autorizado para realizar la gestión de inscripción del RUC de la Sociedad.

Con respecto a la gestión de impresión de documentos timbrados mencionó no haber realizado ninguna solicitud en las imprentas que conforme se registra en el **SGTM** tramitaron documentos timbrados para el mismo, encontrándose entre ellas **ARTES GRÁFICAS XX** de **XX**, quien fue la imprenta encargada de la impresión del timbrado N° 00 y mencionó no haber emitido factura alguna a varios contribuyentes, ni tampoco a **NN**, lo que se refuerza con el hecho de que en los documentos presentados por dicha imprenta, se observa que el Reporte Entrega de Documentos Preimpresos se encuentra firmado por **XX**, persona también involucrada en el esquema y supuestamente autorizada para el retiro de las facturas por **XX**, quien negó haber realizado alguna gestión de impresión de documentos timbrados.

En cuanto al supuesto proveedor **XX**, el **DSR2** resaltó que no fue posible ubicar al mismo en el domicilio declarado ni se logró contactar con él a través de los números telefónicos declarados en el RUC, además que en este último se consignó numerosas actividades económicas (Comercio al por mayor de artículos de ferretería y calefacción, Comercio al por mayor de materiales de construcción, Comercio al por menor de otros productos en comercios no especializados), característica recurrente e indicador de posible empresa creada al solo efecto de generar facturas para su comercialización, no pudiéndose comprobar que lleve a cabo dichas actividades ya sea a través de una fuente directa o indirecta de información, ni siquiera en el domicilio fiscal consignado o a través de internet. Además, mencionó que el contribuyente cuenta con cuatro (4)

bloqueos del RUC por no dar cumplimiento a varios pedidos de la **AT** sin que hasta la fecha nadie reclame el desbloqueo de este.

Por otra parte, agregó que ya durante la etapa investigativa los auditores de la **GGII** solicitaron informe a la Dirección General de Personas y Estructuras Jurídicas y de Beneficiarios Finales del actual Ministerio de Economía y Finanzas, respecto a **XX**, a lo que dicha dependencia informó que la supuesta firma proveedora de **NN** no se halla registrada en la misma, según consta en el Informe DGPEJBF N° 00/2021 obrante a foja 39 del expediente N° 00.

Asimismo, remarcó que durante la Fiscalización y el proceso sumarial se comprobó que las facturas cuestionadas se encontraban registradas en el Libro Diario, el Libro IVA Compras y en el Informe de Compras Form. 211 del módulo Hechauka de los periodos fiscalizados de la sumariada; así mismo confirmó que las compras informadas coinciden con las consignadas en la Declaración Jurada (**DJ**) del Formulario N° 120 de **NN**, por lo que **DSR2** afirmó que los montos de las facturas cuestionadas fueron declaradas a fines de la liquidación de dicho tributo, situación que tuvo incidencia fiscal en los gastos declarados en la DJ N° 101 del IRACIS General ya que la sumariada incluyó y respaldó sus registros y Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) con comprobantes irregulares.

Por las circunstancias mencionadas, el **DSR2** concluyó que **NN** registró y declaró facturas de compras y egresos irregulares de los supuestos proveedores mencionados anteriormente, los cuales fueron investigados por la **AT** y además están identificados dentro de un esquema de producción de facturas de contenido falso y que ni siquiera cuentan con infraestructura mínima y adecuada para prestar los servicios descritos en las facturas supuestamente emitidas por **XX** (pinturas sintéticas, chapas, lijas electrodos) y **XX** (panificados, embutidos, pollos, harina, bidones de agua, cajas de verduras, aceites, azúcar, fideos, etc.) que respaldan los créditos y gastos de **NN** en operaciones comerciales inexistentes, por lo que corresponde la impugnación de los mismos.

Por los motivos mencionados, el **DSR2** resaltó que, de acuerdo con las evidencias obtenidas, quedó comprobado que **NN** declaró egresos indebidamente a su favor de **XX** y **XX**, con lo cual incumplió las disposiciones dispuestas en los Artículos 7°, 8° 22, 85 y 86 de la Ley, así como también los Artículos 17, 22 y 68 del anexo del Decreto N° 1030/2013 y el Art. 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005. Además, que verificado el **SGTM**, constató que **NN** no desafectó de sus Declaraciones Juradas los créditos fiscales y egresos declarados indebidamente, por lo que el **DSR2** concluyó que corresponde el ajuste fiscal de los tributos conforme a la liquidación propuesta por el equipo auditor de la **GGII**.

Así también, 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 indubitadamente 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, es decir son de contenido falso.

NN presentó sus Alegatos finales en el mismo sentido que sus Descargos y señaló que: *"...la administración tenía como máximo hasta el 16/02/2024 para emitir el Acto Administrativo de Determinación, esto incluyendo los cinco (5) días de prórroga otorgados por el sumariante, y contando una eventual prórroga de plazo de producción de pruebas, prórroga que no fue resuelta por el sumariante, por lo que el plazo en que realmente la administración debió emitir su Acto Administrativo de Determinación fue en fecha 26/01/2024, sin que la administración lo haya hecho, por lo que se ha producido en contra de la administración la caducidad del plazo en el presente sumario administrativo, la que debió ser declarada de oficio, sin perjuicio de la oportunidad de declararla en el Acto Administrativo a ser emitido, que por la presente solicito"*

(sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 80 de la Ley N° 6715/2021: "Se operará la caducidad de toda clase de procedimiento sancionador, expediente sancionador o sumario administrativo, cuando no se instare su curso dentro del plazo de tres meses desde la fecha de la última actuación idónea para impulsar el procedimiento".

Asimismo, el Art. 81 del mismo cuerpo legal estipula que: "La tramitación del procedimiento sumarial se deberá desarrollar en un plazo de tiempo razonable, teniendo en cuenta los siguientes parámetros: la complejidad del asunto, la actividad procesal de la sumariada y la afectación generada en la situación jurídica de la misma.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior y a falta de disposición legal diferente, el Juez Instructor deberá arbitrar las medidas pertinentes a los efectos de procurar que la substanciación del procedimiento sumarial a su cargo no exceda de cuatro meses en total, plazo que se computará desde la fecha de emisión de la resolución que ordene la instrucción del sumario administrativo, hasta la notificación a la sumariada de la providencia de autos, notificada esta, la autoridad respectiva tendrá treinta días para dictar la resolución conclusiva" (sic).

Por las disposiciones antes citadas, se puede comprobar que proceso sumarial nunca dejó de ser impulsado, es decir no se han cumplido los tres (3) meses de inactividad exigida legalmente a los efectos de declarar caduco el sumario administrativo.

En ese mismo sentido, el proceso sancionador se desarrolló dentro de un tiempo razonable, considerando la complejidad del asunto, arbitrándose las diligencias pertinentes en un lapso no mayor a los cuatro (4) meses, contados a partir de la fecha de la instrucción del sumario ocurrida el 30/10/2023 hasta la fecha de autos para resolver acaecida el 29/02/2024, la cual fue debidamente notificada al Buzón Marandú y al correo procesal declarado por la firma contribuyente, cumpliéndose así cabalmente con la norma señalada.

Por tales circunstancias, el **DSR2** concluyó que la pretensión de **NN** de declarar la caducidad del sumario administrativo deviene improcedente, considerando que no existió inactividad procesal por más de tres (3) meses, se concluyó el sumario en exactamente cuatro (4) meses y la ley otorga un plazo de treinta días para emitir el acto administrativo el cual debe ser refrendado por el Gerente General de Ingresos Tributarios de conformidad con lo establecido en el Art. 2° de la Resolución DNIT N° 00/2023.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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, el cual está representado por el impuesto que dejó de ingresar. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus DD.JJ. del IVA General y del IRACIS General con datos que no reflejan la realidad de los hechos, y con esto hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los Numerales 3) y 5) del Art. 173 y en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley, por lo que se confirmó que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal estipulado en el Art. 172 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone 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 **NN** declarado créditos y egresos con comprobantes en las que se

consignan operaciones inexistentes, el **XX** con **RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló 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 su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General del periodo fiscal 03/2018 y el IRACIS General del ejercicio fiscal 2018, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

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.

Respecto a la graduación de la multa, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró **el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance** ya que cuenta con la posibilidad de contratar personas que se encarguen de su contabilidad debido a que la firma contribuyente cuenta con la obligación de presentar **EE.FF.** desde el año 2014 y Auditoría impositiva desde el año 2015, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, las que se configuran por declaración de compras relacionadas a operaciones con facturas de contenido falso y como atenuante **la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos**, ya que el mismo cumplió con los requerimientos realizados por la **AT** y se presentó durante el Sumario Administrativo. Por tanto, 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 las peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes de este caso. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 250% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Asimismo, confirmó que corresponde la aplicación de la multa de Gs. 300.000 en concepto de Contravención de conformidad a lo establecido en el Art. 176 de la Ley y el Num. 6) Inc. a) del Anexo a la Resolución General N° 13/2019, por la presentación fuera del plazo de las documentaciones requeridas por la **AT**.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

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	03/2018	48.559.545	121.398.863	169.958.408
511 - AJUSTE IRACIS	2018	48.559.545	121.398.863	169.958.408
551 - AJUSTE CONTRAVEN	01/09/2023	0	300.000	300.000
Totales		97.119.090	243.097.726	340.216.816

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a 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 250% sobre los tributos defraudados más la multa 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 dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por 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