

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00 (Expediente N° 00 y otros), del sumario administrativo instruido a la contribuyente NN con RUC 00, (en adelante NN), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 30/10/2017 y ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada en fecha 13/12/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC) dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2015 y 2016, y del IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2016 de NN.

A dichos efectos solicitó a NN que presente los comprobantes de compras de los periodos verificados emitidos por los siguientes proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, con indicación de la forma de pago, contratos firmados, comprobantes de ventas, especificando su tipo de afectación en el formulario del IVA, tipo de afectación contable; Libros IVA compras, diario y libro mayor, relacionados a operaciones realizadas con los mencionados proveedores, documentación que fue arrimada en forma extemporánea por el contribuyente.

La verificación cuenta como antecedente las investigaciones y cruces de informaciones realizados por la SET, en las que se detectaron elementos que permitieron conocer la existencia de personas físicas y jurídicas inscriptas como contribuyentes en el RUC de forma irregular, en su mayoría con domicilio en el límite de la frontera con el Brasil, al solo efecto de proveer comprobantes de ventas timbrados, simular operaciones comerciales para la generación de créditos fiscales, costos y gastos, sin que posean infraestructura, ni realicen actividades económicas.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 01/11/2018, los auditores de la SET constataron que NN utilizó como respaldo de su crédito fiscal para el IVA y costos para el IRACIS, comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos y, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido, incidiendo en la liquidación de ambos impuestos, configurándose lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Por los motivos señalados, los auditores de la SET consideraron que se configura lo establecido por la Ley, por la utilización de comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco; y en virtud del Art. 175 de la Ley recomendaron que su conducta sea penada con el 300% sobre el tributo resultante de las facturas cuestionadas, según se detalla en el siguiente cuadro:

EJERCICIOS / PERIODOS FISCALES	OBLIGACIÓN	DIFERENCIA S/ AUDITORÍA	IMPUESTO 10% y 5%	CRÉDITO RECUPERADO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	TOTAL MULTA 300% SOBRE EL IMPUESTO DE LAS FACTURAS DESAFECTADAS	TOTAL A INGRESAR
2015	IRACIS GENERAL	1.350.342.726	135.034.273	20.866.610	1.141.676.630	114.167.663	405.102.819	519.270.482
2016	IRACIS GENERAL	255.708.181	25.570.818	25.085.477	4.853.410	485.341	76.712.454	77.197.795
Feb-15	IVA GENERAL	467.272.727	46.727.273	38.546.442	81.808.310	8.180.831	140.181.819	148.362.650
Mar-15	IVA GENERAL	407.483.636	40.748.364	7.919.290	328.290.740	32.829.074	122.245.092	155.074.166

Abr-15	IVA GENERAL	475.586.363	47.558.636	21.802.192	257.564.440	25.756.444	142.675.908	168.432.352
May-15	IVA GENERAL	-	-	36.519.292	365.192.920	36.519.292	-	36.519.292
Jun-15	IVA GENERAL	-	-	25.290.809	252.908.090	25.290.809	-	25.290.809
Jul-15	IVA GENERAL	-	-	6.407.823	64.078.230	6.407.823	-	6.407.823
Abr-16	IVA GENERAL	113.636.363	11.363.636	11.363.636	-	-	34.090.908	34.090.908
Jun-16	IVA GENERAL	93.927.273	9.392.727	9.392.727	-	-	28.178.181	28.178.181
Jul-16	IVA GENERAL	48.144.545	4.814.455	4.814.455	-	-	14.443.365	14.443.365
Feb-17	IVA GENERAL	22.727.273	2.272.727	2.272.727	-	-	6.818.181	6.818.181
Mar-17	IVA GENERAL	-	-	7.164.656	71.646.560	7.164.656	-	7.164.656
Abr-17	IVA GENERAL	-	-	2.867.850	28.678.500	2.867.850	-	2.867.850
May-17	IVA GENERAL	9.090.909	909.091	5.335.844	62.449.350	6.244.935	2.727.273	8.972.208
TOTALES		3.243.919.996	324.392.000	58.477.282	2.659.147.180	265.914.718	973.176.000	1.239.090.71

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 28/02/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1) dispuso la instrucción del sumario administrativo a NN, y a su representantes legales XX con C.I. N° 00 y XX con C.I. N° 00, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones; y el Art. 182 del mismo cuerpo legal, que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El descargo fue presentado en tiempo y forma y, una vez culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 23/07/2019, el DSR1 llamó a XX para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por NN, así como todos los antecedentes fueron analizados por el DSR1, según se expone a continuación:

NN manifestó; “Irregularidades del proceso de fiscalización y nulidad de la fiscalización por exceso del plazo y otros motivos, fue objeto de una fiscalización puntual totalmente irregular, pues la misma se inició, mucho antes de la notificación formal de la Orden de Fiscalización, en franca violación de las normas y plazos contenidos en la Ley N° 2421/04 y en la Resolución General N° 04/2008.”

En el mismo sentido agregó que: “Téngase en cuenta que XX contesta el requerimiento inicial de documentación de la Administración Tributaria en fecha 13/02/2017 mediante Expediente N° 00 y N° 00 del día 20 del mismo mes, y la Orden de Fiscalización data del 27/10/2017 y notificada el día 30 del mismo mes y año, fecha en que se había superado en exceso el plazo de 45 días hábiles de que dispone la SET para llevar adelante y finalizar una Fiscalización Puntual.”

Con relación a ello el DSR1 señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, por otro lado, debe tenerse en cuenta la solicitud de prórroga hecha por la sumariado al momento de la fiscalización, que suspendió el cómputo del plazo, todo esto conforme a la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014.

Dicho esto, el DSR1 verificó que la Orden de Fiscalización efectivamente fue notificada en fecha 30/10/2017, ampliada por Resolución N° 00 notificada en 13/12/2017 respectivamente (fs. 01/07 de exp. N° 00), y el Acta Final fue suscripta el 29/12/2017 (fs. 56/61 del citado expediente); ahora bien, para el cómputo del plazo se tuvo en cuenta que NN por Expediente N° 00 del 31/10/2017, solicitó a la Administración Tributaria prórroga de 10 (diez) días para que presente las documentaciones requeridas, la que fue concedida, por lo que conforme al Art. 17 de la RG N° 25/2014, quedó suspendido el plazo de la fiscalización; en igual sentido, por Exp. N° 00 del 14/12/2017 volvió a solicitar prórroga por 10 días para la presentación de documentaciones. Entonces, en cumplimiento al requerimiento de la contribuyente y a los efectos de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, se produjo la suspensión de plazo para presentar documentaciones entre el 01/11/2017 a 14/11/2017, transcurriendo de este modo un total de 44 (cuarenta y cuatro) días hábiles en el proceso de fiscalización.

Por lo tanto, colegimos que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y su duración no ha sobrepasado los plazos fijados por ley.

En alusión al origen de los controles efectuados por la SET, el DSR1 destacó que los mismos consisten en notas dirigidas al contribuyentes, realizadas por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora para controlar a todos aquellos que registraron operaciones comerciales con los proveedores cuestionados, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a NN. En tal sentido, por imperio del Art. 27 de la Ley N° 2421/2004, la AT está facultada "...a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes sin excepciones, de todas las obligaciones tributarias...".

Por otra parte, NN apuntó que: "...la AT ha concluido que XX ha utilizado documentos-facturas emitidas por proveedores/contribuyentes inscripto en el RUC que supone o presume son de contenido falso, y que con ello ha alterado dolosamente las DD.JJ de impuestos señalados más arriba, disminuyendo así el pago del IVA y del Impuesto a la Renta (IRACIS)."(sic.).

Igualmente manifestó: "...las facturas que se pretende impugnar o invalidar, son documentos públicos que no puede anularse en base a la presunción de ser de contenido falso y por el solo hecho que testimonio de personas absolutamente interesadas – contrapartes – en el caso, ya que ellas son parte de un contrato... por el cual han proveído bienes o servicios a XX, y sin embargo han manifestado no haber registrado en el Registro Único De Contribuyente, o que simplemente no han emitido las facturas en cuestión o han tenido relaciones comerciales con XX."(sic.).

Al respecto, el DSR1 enfatizó que las documentaciones de NN no fueron cuestionados en cuanto a su carácter formal. Sin embargo, mediante el cruce de informaciones fueron detectadas que la firma contabilizó y sustentó parte de su declaración jurada con facturas que no fueron emitidas por los supuestos proveedores.

En tal sentido, el DSR1 remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que, luego de investigaciones realizadas, se constató que no cumplían con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas, en tal sentido, XX expresó que no cuenta con depósito de materiales y no efectuó actividades relacionadas a la construcción y desconoció haber realizado operaciones comerciales con NN. Respecto a los supuestos proveedores XX, XX y XX no fueron ubicados en los domicilios consignados en la base de datos del RUC, y tampoco resultaron ser conocidos por vecinos de la zona, quienes a más de desconocerlos tampoco tenían conocimiento de que empresas operaran en el lugar.

El DSR1 concluyó que NN respaldó sus compras (créditos fiscales y costos) con comprobantes relacionados a operaciones comerciales que no existieron, porque constató que, quien supuestamente actuaron como proveedor, no pudo haber proveído los bienes descritos en las facturas utilizadas. El DSR1 llegó a esta conclusión porque además comprobó que los mencionados proveedores no poseen infraestructura necesaria para la comercialización de los bienes supuestamente vendidos. Conforme a estos hechos, NN incumplió lo establecido en los artículos 7, 85 y 86 de la Ley, que exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que se haya producido la realización de compra venta efectivamente entre quien dice ser el comprador y el vendedor) y la debida documentación de las mismas.

En cuanto al IRACIS, el DSR1 precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo corresponde reliquidar el tributo sobre base mixta conforme a lo dispuesto en el num. 3 del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica de la firma según su actividad y zona geográfica.

A dicho efecto, el Departamento de Asesoría Económica (DAE), a solicitud del DSR1, estimó una rentabilidad presunta del 15,8% en el ejercicio fiscal 2015 y, del 19,0% durante el ejercicio fiscal 2016 el cual surge de la diferencia entre la rentabilidad promedio que obtienen los contribuyentes. Con base al referido porcentaje, el DSR1 reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	%	Rentabilidad Bruta	Porcentaje de costo	Monto imponible	Impuesto a ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E:(C/D)	F:(E*10%)
IRACIS General	2015	1.350.342.726	9,2%	124.231.531	90.80%	136.818.867	13.681.887
IRACIS General	2016	255.708.181	9%	23.013.736	91%	25.289.820	2.528.982

Por último, NN expresó que “...está dicho que, en el derecho tributario punitivo, rigen los principios que, en el derecho penal, por lo cual la conducta desplegada por el contribuyente XX, para ser objeto de sanción se debe subsumir totalmente en el tipo infraccionar previsto en una Ley, en este caso el artículo 172 de la Ley N° 125/91...Que, en estas circunstancias reiteramos el total y absoluto rechazo a la pretensión de calificación de la conducta de XX como defraudación pues en momento alguna existida intencionalidad o dolo en el actuar de mi mandante, los costos y gastos amparados fueron necesarios para realizar las ventas de nuestra firma. Que no se puede legitimar semejante arbitrariedad, por lo tanto, solicitamos desde ya la aplicación del art. 185 numeral 3 de la Ley N° 125/91, excluyendo de responsabilidad infraccionar a XX...”

Al respecto, el DSR1 señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir en concepto de IVA e IRACIS, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró en el IVA, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 de la contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 3 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no fueron realizadas.

Por tanto, no es cierto lo que aduce NN, ya que, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

Respecto a la exclusión de responsabilidad el DSR1, recalcó lo dispuesto en el Art. 185 de la Ley la cual establece: “Excluyen de responsabilidades...3) El error excusable, de derecho o de hecho, en base al cual se haya considerado lícita la acción u omisión”, y enfatizó que quien pretenda exculparse en el ámbito tributario, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

De igual manera, el DSR1 enfatizó que con relación a la responsabilidad de NN por estos hechos, el artículo 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 conciernen 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 DSR1 concluyó que el único responsable por la infracción cometida es la contribuyente, y que no puede trasladar dicha responsabilidad a supuestas personas que intervinieron en las operaciones.

Por tanto, el DSR1 afirmó que no se configura “exclusión de responsabilidad” a la cual NN pretende ampararse, por no reunir los presupuestos legales establecidos en el num. 3) del Art. 185 de la Ley.

En relación a la conducta de NN, el DSR1 concluyó que, con base a las evidencias obtenidas durante el proceso de control, confirmó que la conducta se ajusta a las presunciones previstas en el Art. 172 de la Ley, ya que demostró que existe una contradicción entre los datos que surgieron de sus declaraciones juradas y las documentaciones presentada por la firma, las cuales presentaron informaciones inexactas, con lo cual hizo valer ante la Administración Tributación formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto en concepto de costos respaldados con los comprobantes cuestionados y los impuestos a ingresar.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el DSR1 señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la SET a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el DSR1 analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideró la conducta asumida por NN, quien colaboró y facilitó el proceso de determinación y control, ya que en todo momento puso a disposición de la Administración Tributaria las Documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 195% sobre el crédito fiscal deducido indebidamente en el IVA.

El DSR1 recomendó que para el IRACIS la base para la aplicación de la sanción se limite a la suma del tributo a ingresar, que en esta situación es el monto no ingresado al Fisco. Esto tomando en cuenta – igualmente – que el IVA incluido en los comprobantes que respaldaron operaciones inexistentes no afecta a la determinación del citado tributo, por no constituir costo.

Por su parte 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. De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1.111, 1.125 y 1.126, 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 caso en particular, quedo comprobado que NN no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos y gastos respaldados con facturas relacionas a operaciones que no existieron, defraudando al Fisco, los Sres. XX con C.I. N° 00 y XX con C.I N° 00, no actuaron diligentemente en calidad de responsables de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada y no lo hizo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de XX con C.I. N° 00 y XX con C.I N° 00, por las obligaciones que NN no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, en concepto de IRACIS Gral. e IVA Gral.

Finalmente, el DSR1 concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y de multas.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN con RUC 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2015	13.681.887	26.679.679	40.361.566
511 - AJUSTE IRACIS	2016	2.528.982	4.931.515	7.460.497
521 - AJUSTE IVA	02/2015	46.727.273	91.118.183	137.845.456
521 - AJUSTE IVA	03/2015	40.748.364	79.459.310	120.207.674
521 - AJUSTE IVA	04/2015	47.558.636	92.739.341	140.297.977
521 - AJUSTE IVA	05/2015	36.519.292	0	36.519.292
521 - AJUSTE IVA	06/2015	25.290.809	0	25.290.809
521 - AJUSTE IVA	07/2015	6.407.823	0	6.407.823
521 - AJUSTE IVA	04/2016	0	22.159.091	22.159.091
521 - AJUSTE IVA	06/2016	0	18.315.818	18.315.818

521 - AJUSTE IVA	07/2016	0	9.388.188	9.388.188
521 - AJUSTE IVA	02/2017	0	4.431.818	4.431.818
521 - AJUSTE IVA	03/2017	7.164.656	0	7.164.656
521 - AJUSTE IVA	04/2017	2.867.850	0	2.867.850
521 - AJUSTE IVA	05/2017	6.244.935	1.772.728	8.017.663
Totales		235.740.507	350.995.671	586.736.178

La mora y accesorios legales serán calculadas hasta la fecha de pago, conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, en los términos del considerando de la presente Resolución.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 195% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

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

Art. 5°: COMUNICAR a la sumariada que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

Art. 6°: 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

