

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación N° 00, y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden Fiscalización N° 00 del 10/05/2018 notificada el 17/05/2018, ampliada posteriormente por la Resolución N° 00 notificada el 31/07/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos de 01/2015 A 12/2017 y del IRACIS General de los ejercicios 2015 Y 2016 y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente comprobantes de compras de los proveedores solicitados en la Orden de Fiscalización, forma de pago de los comprobantes, contratos, afectación en el formulario IVA, Libro IVA compras, Diario y Mayor, a lo cual dio cumplimiento.

Según el Informe Final de Auditoría DAGC2 N° 00 del 28/11/2018, los auditores de la **SET** constataron que utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus DDJJ créditos fiscales y costos respaldados por dichos comprobantes que afectan a la determinación del IVA General y del IRACIS por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia con los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco; por lo que, con base en lo establecido en el Art. 175 de la Ley, recomendaron la aplicación de una multa del 160% sobre los tributos defraudados, y de acuerdo al siguiente cuadro:

PERIODOS/EJERCICIOS FISCALES	OBLIGACION	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO INCLUIDOS EN LAS FACTURAS IMPUGNADAS	MULTA DEL 160% S/ FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	TOTAL
ene-15	IVA GENERAL	363.636.364	36.363.636	58.181.818	0	58.181.818
feb-15	IVA GENERAL	522.269.045	52.226.905	83.563.047	0	83.563.047
mar-15	IVA GENERAL	39.047.273	3.904.727	6.247.564	0	6.247.564
abr-15	IVA GENERAL	204.704.762	10.235.238	16.376.381	0	16.376.381
may-15	IVA GENERAL	352.363.637	35.236.364	56.378.182	19.604.278	75.982.460
ago-15	IVA GENERAL	564.845.137	56.484.514	90.375.222	39.522.241	129.897.463
oct-15	IVA GENERAL	347.408.773	34.740.877	55.585.404	0	55.585.404
ene-16	IVA GENERAL	368.308.955	36.830.896	58.929.433	0	58.929.433
feb-16	IVA GENERAL	413.636.363	41.363.636	66.181.818	0	66.181.818
mar-16	IVA GENERAL	0	0	0	3.105.818	3.105.818
abr-16	IVA GENERAL	419.983.182	41.998.318	67.197.309	40.068.636	107.265.945
jun-16	IVA GENERAL	0	0	0	864.682	864.682
jul-16	IVA GENERAL	379.266.339	37.926.634	60.682.614	21.388.949	82.071.563

2015	IRACIS	2.762.583.946	276.258.395	442.013.431	276.258.395	718.271.826
2016	IRACIS	1.212.885.884	121.288.588	194.061.741	121.288.588	315.350.329
TOTALES		7.950.939.660	784.858.728	1.255.773.964	522.101.587	1.777.875.551

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 18/07/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo a la firma **NN**, conjuntamente con sus representante legal el Sr. **XX** con **RUC 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 con 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.

Cabe aclarar que la instrucción del sumario fue notificada a la firma y a su representante legal en sus domicilios fiscales declarados en el RUC, según consta en autos.

Los descargos fueron presentados, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Resolución N° 00 del 05/11/2019, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

En lo que se refiere al proceso de fiscalización **NN** expresó que: “... *Que conforme consta en el Informe Final De Auditoria, específicamente en el punto 4.- procedimientos y hallazgos de la Fiscalización Puntual; se precisa que en fecha 17/05/2018, ha sido notificada la orden de Fiscalización puntual N° 00. Que posteriormente en fecha 26/07/2018, ha sido notificada la Resolución Particular N° 00, que amplía el plazo de la fiscalización. Que, dentro de este escenario, corresponde verificar si ha operado, la caducidad del procedimiento administrativo, por incumplimiento del plazo legal. En efecto si iniciamos el computo del plazo a partir del día hábil siguiente a la notificación de la orden de fiscalización puntual (17/05/2018), tenemos que 45 días hábiles se cumple el 20/07/2018. que, en fecha 26/07/2018, después de haberse cumplido los 45 días previstos por el art. 31° de la Ley 2421/04; y estando fuera del plazo legal, la set ha notificado la Resolución Particular N° 00, que ampliaba la fiscalización por toros 45 días*” (sic).

Sobre este punto, es preciso detallar que efectivamente la fiscalización se originó con la Orden N° 00 del 10/05/2018 notificada el 17/05/2018, posteriormente ampliada por la Resolución N° 00 notificada el 31/07/2019, no obstante, el sumariado ha omitido referirse al pedido de prórroga que presentó por medio del expediente N° 00 del 22/05/2018, por el que solicitó a la Administración Tributaria una ampliación por 10 días de plazo para poder dar cumplimiento a la mencionada orden de fiscalización, lo cual fue concedido.

Por tanto, teniendo en cuenta lo detallado más arriba y sumado a ello la prórroga concedida a la firma para la presentación de sus documentos, el Acta final de fecha 08/10/2018 la cual dio fin al proceso de fiscalización fue hecha en el día 84, dentro del plazo legal establecido, por lo que mal se puede hablar de la caducidad, nulidad o cualquier otra denominación que se pretenda dar para dejar sin efecto el proceso de fiscalización realizado a **NN**.

En lo que se refiere a la cuestión de fondo, **NN** manifestó que: “*La cuestión de fondo impugnación de facturas sustento del crédito fiscal y del costo de explotación que, las conclusiones a las que arribaron los auditores fiscales; resultantes de los argumentos consignados en el acta final, se concluye que las facturas de compras de mercaderías de algunos proveedores, fueron impugnadas por que se encuentran respaldados por documentos apócrifos; y que por tanto las operaciones no pudieron haberse realizado que, a estas conclusiones se ha arribado luego de que la Set, inaudita parte y sin participación del contribuyente, haya realizado entrevistas a los proveedores, lo cual constituye una simple actuación administrativa, puesto que tales entrevistas no pueden ser válidas atendiendo que fueron realizadas desconociendo el principio dispositivo que regula el procedimiento administrativo.*” (sic).

Agregó además que: “... En este sentido, la impugnación es restarle valor jurídico a un instrumento, en este caso a las facturas, y para verificar su validez debemos remitirnos necesariamente a la ley, quien en definitiva es la que le otorga el carácter de crédito fiscal (IVA) y por contrario imperio es quien le debe retirar esta característica. Al referirnos a la ley hacemos expresa identificación a la ley formal, pues únicamente está puede conceder derechos y privarlos; en este sentido el art. 86° de la ley 125/91, modificada, establece los presupuestos para la validez del crédito fiscal, y al mismo tiempo para la no procedencia del cómputo del IVA como crédito fiscal; y en ningún momento la norma legal establece como causal de impugnación la negativa hecha por el proveedor, o la no localización del mismo. Que, el IVA es eminentemente documentario y que como tal la prueba privilegiada es siempre la factura, y tiene carácter de prueba preconstituida, lo que quiere decir que apriorísticamente es suficiente para justificar los derechos que en él se contienen. en este sentido se expresa la norma legal que en el art. 86°, establece lo siguiente: - para que el IVA sea considerado como crédito fiscal, debe: a) vincularse a una operación gravada b) estar debidamente documentado (requisitos preimpresos y no pre impresos) c) que el comprobante no sea visiblemente adulterado o falso (falsedad material) que, en ninguna parte la ley, condiciona la validez a la negativa del proveedor, a la falta de registro en la SENAVE o en la aduanas, o a la falta de firma en los registros de la imprenta. Que, no resulta coherente ni mucho menos legítima, la actuación que pretende descalificar los medios de pruebas aportados por el contribuyente para reemplazarlos y sepultarlos, por el simple testimonio de personas interesadas. Resulta evidente que las facturas impugnadas, corresponden a compras de insumos utilizados en la explotación comercial, y que fueron las que motivaron los ingresos del emprendimiento” (sic).

Sobre esta línea de ideas y teniendo en cuenta las manifestaciones de la firma y su carácter de prueba preconstituida, en el sentido de que la única documentación para instrumentar una operación de compraventa es la factura y si esta factura contiene todos los elementos legales previstos en la ley ha cumplido acabadamente con sus obligaciones tributarias, sobre este punto, el **DSR1** especificó que no fueron cuestionados los requisitos formales de los comprobantes utilizados, sino las operaciones respaldadas en los mismos, por lo que para la posibilidad del reconocimiento del costo para la deducción del IRACIS y para la utilización como crédito fiscal para el IVA, para que un egreso sea reconocido para la deducción del tributo, debe reunir los requisitos establecidos en los artículos 7º, 8º de la Ley en concordancia con el Art. 26 del Decreto Nº 6.359/2005 y de acuerdo al Art. 86 de la Ley para el IVA, debido a que solo podrán ser deducidos los costos que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora, siempre que estos representen una erogación real, estén debidamente documentados y sean a precio de mercado.

Dicha erogación “real” no pudo ser demostrada por la firma ya que la misma no presentó ninguna documentación que permita desvirtuar los hechos denunciados por la administración, la cual por medio de las investigaciones realizadas por los auditores, pudo constatar que quienes supuestamente eran los proveedores en la mayoría de los casos ni siquiera se han inscripto al RUC y niegan haber realizado ningún tipo de operaciones comerciales, y otros casos los mismos no fueron ubicados y los negocios colindantes tampoco los conocían.

Es preciso mencionar que todas las etapas sumariales fueron agotadas, de manera a que la sumariada pueda presentar las documentaciones que hacen a su derecho de manera a ejercer su derecho a defensa, pero pese a ello no lo hizo.

El **DSR1** concluyó que **NN**, con el fin de justificar los créditos fiscales consignados en las DDJJ del IVA y costos y gastos en el IRACIS, utilizó facturas que respaldan operaciones inexistentes, cuya conducta se adecua a lo establecido en el Núm. 5 del Art. 173 y el Núm. 12 del Art. 174 de la Ley, en concordancia con el Art. 172, por lo que el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación hecha por los auditores de la **SET**, además de la aplicación de una multa del 160% sobre los tributos dejados de ingresar.

Por lo anterior, corresponde la desafectación de los mencionados comprobantes, así como de los créditos fiscales y costos respaldados con ellos.

En relación a la responsabilidad del representante legal, el Art. 182 de la Ley establece que los mismos 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 esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por tanto fue comprobado que **NN** omitió el ingreso al Fisco de montos correspondientes a los comprobantes relacionado a operaciones inexistentes, por lo que corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Sr. **XX** con **RUC 00**, para el pago de los tributos confirmados, ya que los hechos probados en este proceso denotan que no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa, pues no desarrollo las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, conforme a lo exigido por la ley.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Arts. 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.

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 las facultades otorgadas por la Ley

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN RESUELVE

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

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2015	0	58.181.818	58.181.818
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2015	0	83.563.047	83.563.047
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2015	0	6.247.564	6.247.564
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2015	0	16.376.381	16.376.381
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2015	19.604.278	56.378.182	75.982.460
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2015	39.522.241	90.375.222	129.897.463
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2015	0	55.585.404	55.585.404
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2015	0	58.929.433	58.929.433
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2016	0	66.181.818	66.181.818
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2016	3.105.818	0	3.105.818
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2016	40.068.636	67.197.309	107.265.945
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2016	0	864.682	864.682
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2016	21.388.949	60.682.614	82.071.563
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2015	442.013.431	276.258.395	718.271.826
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2016	194.061.741	121.288.588	315.350.329
Totales		759.765.094	1.018.110.457	1.777.875.551

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 160% sobre los tributos defraudados.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal Sr. **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que en el plazo de 10 días hábiles proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución. Asimismo, a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN