



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El expediente N° 00, y otros del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**) conjuntamente con sus representantes legales los Sres. XX con CI N° 00, XX con CI N° 00, Y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada en fecha 08/02/2017 ampliada en su plazo y alcance por la Resolución Particular N° 00 notificada el 06/04/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2015; y del IRACIS General ejercicio fiscal 2015 de **NN**, para tal efecto le requirió que presente los comprobantes de ventas de los periodos verificados de los siguientes proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, con indicación de la forma de pago, contratos firmados con los proveedores y tipo de afectación en el formulario del IVA así como su afectación contable (activo, gasto); sus libros contables e impositivos, los cuales fueron presentados.

Los auditores de la **SET**, expusieron los resultados de la Fiscalización Puntual en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 25/09/2017, según el cual constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS General montos en concepto de créditos fiscales, de costos y gastos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones económicas inexistentes, los que supuestamente fueron emitidos por XX, XX, XX, XX, XX; así como facturas duplicadas, en infracción a los artículos 7º, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), ya que estas compras no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como costos y gastos para el IRACIS y como créditos fiscales para el IVA.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados; por lo que recomendaron calificar su conducta como Defraudación conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de Ley y aplicar una multa del 100% y del 300% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a lo establecido en el Art. 175 de la misma Ley; y multa por contravención por la presentación fuera del plazo de la documentación requerida, de conformidad al inc. a) del Art. 2 de la R.G. N° 07/2013.

Finalmente, los auditores de la **SET** recomendaron el siguiente ajuste fiscal:

Obligación	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Impuesto a Ingresar	Multa 100%	Multa 300%	Total G
521 - AJUSTE IVA	mar-15	0	0	1.018.230.684	1.018.230.684
521 - AJUSTE IVA	abr-15	596.121.970	0	1.036.645.092	1.632.767.062
521 - AJUSTE IVA	may-15	233.234.527	0	566.528.727	799.763.254
521 - AJUSTE IVA	jun-15	17.484.545	0	100.103.592	117.588.137
521 - AJUSTE IVA	jul-15	618.687.426	0	1.885.578.192	2.504.265.618
521 - AJUSTE IVA	ago-15	489.340.709	0	1.468.022.133	1.957.362.842
521 - AJUSTE IVA	sep-15	409.795.929	0	1.602.391.518	2.012.187.447
521 - AJUSTE IVA	oct-15	975.569.815	54.803.473	3.393.414.561	4.423.787.849

521 - AJUSTE IVA	nov-15	355.156.255	0	1.882.764.843	2.237.921.098
521 - AJUSTE IVA	dic-15	234.000.190	47.904821	0	281.905.011
511 - AJUSTE IRACIS	2015	3.827.033.081	0	11.481.099.246	15.308.132.327
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	25/09/2017	0	0	600.000	600.000
TOTAL GENERAL		7.756.424.447	102.708.294	24.538.086.882	32.294.511.329

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción de Sumario Número 00 del 16/10/2017, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con sus representantes legales, XX con CI N° 00, XX con CI N° 00 que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, conforme lo establecen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, el Art. 182 de la Ley y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Providencia N° 00 del 22/03/2019, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizadas por el **DSR1**, que llegó a las siguientes conclusiones:

El representante convencional de **NN** indicó « *Que mi representada fue adquirida en su mayoría por la entidad legal XX, quien adquirió las acciones de mi representada a XX y XX, con fecha 24 de diciembre del año 2015... como consecuencia de la revisión de nuestro departamento de auditoría interna corporativa realizado por las oficinas de El Salvador y Ecuador, durante abril y mayo del presente año, se identificaron diferentes inconsistencias y anomalías en el proceso de cierre contable corporativo, el cual comprende del 1 de abril al 31 de marzo del año siguiente, difiriendo del periodo fiscal en Paraguay... 9. Que este periodo contable fue del 1 de abril de 2016 al 31 de marzo de 2017, primer cierre contable en el que mi representada reportó cifras completas al Grupo XX. 10. Que fruto de esta situación y de investigaciones ampliatorias de auditoría interna se procedió a emprender las acciones legales conocidas contra los anteriores accionistas bajo dos situaciones diferenciadas: a) En su calidad de anteriores accionistas, por haber falsificado presuntamente cartera de créditos a través de la creación de pagarés falsos, entre otras circunstancias que los nuevos accionistas consideraron constitutivos de delito, por hechos cometidos hasta el 24 de diciembre de 2015. b) En su calidad de responsables de manejar la operación de mi representada, desde el momento posterior a la venta hasta el mes de mayo 2017, momento en el que fueron finalizadas cualquier relación de estas personas con mi representada, donde se continuaron produciendo hechos presuntamente delictivos por su parte y por parte de varios involucrados, como es de conocimiento público. Como responsables de la operación durante este intervalo de tiempo, continuaron produciendo un esquema de falsificación presunta de cartera, donde se incrementaban artificialmente los ingresos... Que se celebraron contratos de compraventa de cartera por representantes de la compañía que no tenían la capacidad legal para perfeccionar dichas operaciones, con el objeto de mover flujos de efectivo a sociedades relacionadas y prestanombres de los anteriores accionistas y algunos de los otros imputados»*

Al respecto, el **DSR1** señaló que conforme al alcance de la Fiscalización Puntual, la verificación se basó únicamente en las cuentas de compras relacionadas a los proveedores XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX no así de los ingresos registrados y declarados por **NN** los cuales podrían ser incluidos en futuros programas de fiscalización.

Igualmente, el **DSR1** señaló que **NN** utilizó comprobantes que NO reflejan la realidad de las operaciones para respaldar sus créditos fiscales y sus costos y gastos, porque constató que MATERIALMENTE ES IMPOSIBLE que quienes supuestamente actuaron como proveedores hayan suministrado los bienes y servicios descritos en las facturas utilizadas. El **DSR1** llegó a esta conclusión atendiendo las evidencias contundentes colectadas, y en especial considerando que la firma sumariada reconoció tácitamente el hecho ya que procedió a rectificar sus DDJJ del IVA y desafectó la totalidad de las documentaciones relacionadas a XX

quien negó tener relaciones comerciales con **NN**.

Asimismo, XX y XX, a través de la pericia caligráfica se constató que las firmas estampadas en la solicitud de inscripción al RUC, solicitud de impresión y constancia de entrega de documento timbrado, notas de autorización, acta de asamblea general ordinaria no pertenecen al puño y letra de sus representantes legales, concluyendo por tanto que las mismas son falsas.

Igualmente, comparadas las facturas emitidas por XX, XX, XX no son coincidentes con los documentos presentados por **NN** ya que las mismas fueron emitidos a nombres de personas y valores distintos.

Conforme a estos hechos, quedó claro que **NN** incumplió lo establecido en los artículos 7° y 85 de la Ley, que exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quienes dicen ser el comprador y el vendedor) y la debida documentación de las mismas.

Con relación al IRACIS **NN** indicó «Durante la elaboración de esta contestación nos hemos percatado que para el cálculo del IRACIS no fueron deducidos en concepto de costos los importes señalados en el Informe Final. Pues dichos montos fueron contabilizados en los libros de Contabilidad como Cuentas de Orden. Las Cuentas de Orden no afectan las Cuentas Patrimoniales ni las Cuentas de los Resultados. 15. Por lo tanto, declaramos la inexistencia de diferencias tributarias correspondientes al IRACIS al no haber sido disminuida renta alguna al considerarse la transacción y aceptarse en los libros de contabilidad como Cuentas de Orden. Situación que se prueba verificando los Libros Diario y Mayor» Ofrecieron como prueba la pericia contable.

El **DSR1** admitió la pericia contable, la cual concluyó «Del total de compras realizadas en el año 2015 documentadas con facturas cuestionadas por la SET, que asciende a un total de G 38.270.330.817, únicamente G 8.683.875.634 fue reconocido como "Costo de Mercaderías" en el Estado de Resultados de la Sociedad y, por ende, utilizado como costo deducible para la liquidación del IRACIS, quedando el saldo al 31 de diciembre de 2015 en la cuenta de Orden Activa N° 00 "Mercaderías Consignadas", por Gs 29.586.455.183».

Analizado lo expuesto, el **DSR1** señaló que en primer lugar hay que tener en cuenta que las operaciones fueron consideradas inexistentes o no reales, por lo tanto cualquier análisis contable es improcedente señaló que para que un egreso sea reconocido para la deducción del tributo, debe reunir los requisitos establecidos en la Ley; debido a que solo podrán ser deducidas las compras que sean necesarias para obtener y mantener la fuente productora, siempre que estos representen una erogación real, estén debidamente documentados y sean a precio de mercado, situación que no se cumple en este caso concreto.

En segundo lugar, en el hipotético caso que hubieran existido las operaciones, igualmente no se encuentran debidamente documentadas de acuerdo a los elementos o a las pruebas presentadas por los auditores de la **SET** y reconocidas por la propia firma, entonces la parte que supuestamente no se llevó a resultado del ejercicio, quedando como una cuenta transitoria en el ACTIVO de la empresa constituye en este caso un AUMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO lo que trae implícito INGRESOS NO DECLARADOS en ejercicios anteriores o en el mismo ejercicio, los cuales conforme a lo establecido en el Art. 7° de la Ley constituirán asimismo renta bruta entre otras: i) Todo aumento de patrimonio producido en el ejercicio, con excepción del que resulte de la revaluación de los bienes del activo fijo y los aportes de capital, o los provenientes de actividades no gravadas o exentas de este impuesto en concordancia con el Art. 22 del Decreto N° 6359/2005.

Por tanto, el **DSR1** precisó que atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley); y considerando que no resulta posible la liquidación del tributo sobre base cierta, corresponde reliquidar el tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el núm. 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 22,25% para el año 2015, el cual surge de un estudio de los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas referentes a actividades del mismo género a las que realiza **NN**, el cual fue utilizado para la reliquidación del IRACIS; teniendo como parámetros a las personas jurídicas que declaran al 20/09/2016, la actividad económica principal "47591 - Comercio al por menor de electrodomésticos y accesorios.", todo ello como sigue:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas como Costo A	Rentabilidad promedio B:(A*22,25%)	Porcentaje de costo C:(100%-22,25%)	Aumento Patrimonial no justificado D	Monto imponible E:(B/C)+D	Impuesto a ingresar F:(Ex10%)
IRACIS General	2015	8.683.875.634	1.932.162.329	77,75%	29.586.455.183	32.071.551.426	3.207.155.143

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó plenamente confirmado que se cumplen todos los presupuestos para ratificar la calificación de la conducta de **NN** de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa correspondiente.

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 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 del contribuyente en particular, y consideró la conducta asumida por **NN**, 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; además, la contribuyente no cuenta con antecedentes de sanciones aplicadas. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 135% sobre el tributo defraudado.

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. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 135% sobre el tributo que resultó de la impugnación de los costos respaldados con facturas falsas en el IRACIS, y del IVA contenido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes.

Igualmente, el **DSR1** manifestó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención en razón de que la firma presentó fuera del plazo de la documentación requerida por la Administración Tributaria, lo que constituye un incumplimiento de carácter formal, por tanto, corresponde aplicar la multa de G 300.000 establecida en el anexo de la RG N° 13/2019.

Los Señores XX y XX alegaron que «*La empresa XX en el 2015, 2 años después de haberse vendido a la empresa XX, donde los anteriores accionistas dejan de serlo y renuncian al Directorio, conforme al encabezado de la presente nota, confirme a los documentos obrantes en el Expediente de la SET. Los Balances del 2015 en adelante fueron Aprobados por Unanimidad y Firmados por Asamblea de Accionistas de los nuevos titulares: XX como consta en la Carpeta del Sumario. Una vez concluida la Fiscalización en Octubre de 2017, y como respuesta al acta final e informe de auditoría de FT, "La Empresa": NO OBJETA EL CONTENIDO DEL ACTA, DE LA FT (en el expediente obran 2 notas del mismo tenor firmadas por los representantes y apoderados del Contribuyente NN donde se allanan al informe de la FT), o sea NO solo reconocen la deuda, sino que solicitan reducción de multa, inclusive se comprometen a realizar el pago correspondiente y solicitan el archivo del expediente una vez realizados los pagos e impuestos y demás...»*

Prosiguieron sus argumentos «cabe la acotación Legal: No existe razón jurídica por la cual se no vincule al presente Sumario de la Sociedad, RECONOCIENDO ESTE HECHO EL MISMO NOMBRE DE LA CARATULA DEL EXPEDIENTE/SUMARIO QUE BIEN DICE "Departamento de Auditoría FT2 (DGFT) !!!!! Y por lo tanto es la empresa y no las personas físicas que nada tienen que ver con la apertura y la Carátula del Sumario, la que debe responder en esta instancia administrativa!!!!!!) en ningún lado dice, porque de hecho no correspondía, DGFT c/ XX o XX!!!!!!; como resultado, no hemos encontrado indicio alguno que indique la disconformidad de XX al pago de los impuestos y accesorios, sino todo lo contrario, un total acuerdo y allanamiento de la Empresa al Pago de los Tributos...»

En atención a lo argumentado, el **DSR1** señaló que si bien mediante expediente 00 del 07/08/2017 los representantes de la firma **NN** expresaron su aceptación al resultado de la fiscalización expuesta en el Acta Final N° 00 del 30/06/2017 y solicitaron la reducción de la multa por Defraudación al 100% y el financiamiento del monto resultante en 48 meses. Dicho expediente fue atendido por el Dpto. Revisor de la DGFT quien verificó que la firma no procedió a desafectar las facturas impugnadas de sus declaraciones juradas determinativas, razón por la cual sugirió la apertura del sumario administrativo correspondiente.

En ese sentido, el **DSR1** trajo a colación el Art. 182 de la Ley Tributaria que 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. En este caso en particular, quedo comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes al IRACIS General del ejercicios fiscales 2015 y del IVA General de los periodos fiscales de abril a diciembre/2015.

Igualmente, desatacó que por imperio del Art. 206 de la Ley Tributaria, el deber de iniciativa hace caer el peso de la obligación a los contribuyentes y responsables, de modo que al momento de configurarse el hecho generador previsto en la norma legal, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria está obligado a impulsar los mecanismos pertinentes a los efectos de dar cumplimiento al mandato de la Ley. Además, conforme a lo establecido en el Art. 207 de la Ley las declaraciones son presentadas por los contribuyentes con carácter de juradas.

En este sentido, el **DSR1** señaló que la presentación de las declaraciones juradas implica una serie de actos preparatorios para su presentación, entre ellos el cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Art. 192 de la Ley como ser llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones y presentarlas cuando correspondan. Asimismo, el Art. 193 del mismo cuerpo legal dispone que en el caso de personas jurídicas, los deberes formales deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales.

Analizados los argumentos expuestos por los sumariados y los antecedentes del caso, el **DSR1** señaló que quedo confirmado que **NN** utilizó comprobantes relacionados a operaciones inexistentes en los periodos fiscales de marzo a noviembre/2015 y conforme al Acta de Directorio 00 del 24/12/2015 en dicho acto fue aceptada la renuncia de los Señores XX y XX a sus respectivos cargos y la transferencia de sus acciones a favor de la firma XX y la Sra. XX, por tanto no quedan dudas que los mismos eran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la firma a la que representaban en los periodos fiscales en los cuales fueron detectadas las comisión de los hechos denunciados.

El **DSR1** destacó que durante el proceso de fiscalización la presentación de las documentaciones requeridas por la **SET** fueron firmadas por los Señores XX y XX como representantes legales de la firma fiscalizada y por el Señor XX con CI N° 00 quien presentó Poder Especial del 21/02/2017 otorgado por XX en representación de la firma **NN**.

Por tanto, conforme a lo expuesto corresponde determinar la responsabilidad subsidiaria XX y XX, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicios fiscales 2015 y del IVA General de los periodos fiscales de abril a diciembre/2015.

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.

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
521 - AJUSTE IVA	03/2015	0	458.203.806	458.203.806
521 - AJUSTE IVA	04/2015	596.121.970	466.490.287	1.062.612.257
521 - AJUSTE IVA	05/2015	233.234.527	254.937.927	488.172.454
521 - AJUSTE IVA	06/2015	17.484.545	45.046.615	62.531.160
521 - AJUSTE IVA	07/2015	618.687.426	848.510.184	1.467.197.610
521 - AJUSTE IVA	08/2015	489.340.709	660.609.957	1.149.950.666
521 - AJUSTE IVA	09/2015	409.795.929	721.076.182	1.130.872.111
521 - AJUSTE IVA	10/2015	975.569.815	1.601.020.605	2.576.590.420
521 - AJUSTE IVA	11/2015	355.156.255	847.244.178	1.202.400.433
521 - AJUSTE IVA	12/2015	234.000.190	64.671.508	298.671.698
511 - AJUSTE IRACIS	2015	3.207.155.143	4.329.659.442	7.536.814.585
551 - AJUSTE CONTRAVEN	25/09/2017	0	300.000	300.000
Totales		7.136.546.509	10.297.770.691	17.434.317.200

Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa por mora conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

ART. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN, con RUC 00**, de conformidad 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 135% sobre los tributos defraudados y multa por Contravención.

ART. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal XX con CI N° 00, XX con CI N° 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

ART. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y multas determinados. Asimismo, a los Sres. XX con CI N° 00 y XX con CI N° 00 para su conocimiento.

ART. 5°: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes.

ART. 6°: CUMPLIDO archivar.

**FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**