VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 02/03/2018, la Subsecretaria de Estado de Tributación (SET) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), en el marco de las facultades dispuestas en los artículos 186 y 189 de la Ley N° 125/1991 (en adelante La Ley), le solicitó a **NN** que presente los comprobantes de compras, ventas y de retenciones de los ejercicios fiscales de 2014, 2015, 2016 y 2017, además de los libros contables e impositivos, los cuales fueron presentados.

Por medio de la mencionada orden, se le solicitó que presente los documentos que respalden las transacciones comerciales con ciertos proveedores mencionados y en la citada orden de fiscalización para la verificación de su incidencia en la liquidación de los impuestos en los periodos y ejercicios fiscales mencionados.

Cabe resaltar que el control cuenta como antecedente al Informe DPO/DGGC N° 00, por el cual se expuso el resultado del proceso de verificación y control de las documentaciones de ciertos contribuyentes vinculados a XX, y se constató serias irregularidades, tales como facturas de presunto contenido falso.

Según el referido Informe, los auditores de la **SET** constataron que la firma con el fin de justificar los créditos fiscales consignados en sus DDJJ del IVA y sus costos y gastos en el IRACIS, utilizó facturas en las que se consignaron operaciones no realizadas, en infracción a los artículos 7° y 86 de la Ley y el Art. 13 del Decreto N° 6.806/2005, ya que no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como costo y gasto para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA.

En base a las documentaciones presentadas por **NN** y lo informado en el Sistema Integrado de Recopilación de Datos HECHAUKA se puede mencionar que **NN** registró y declaró en las respectivas obligaciones compras de los proveedores investigados en sus libros contables en los distintos ejercicios fiscales.

Es importante resaltar que en las entrevistas realizadas a los supuestos proveedores, la mayoría mencionó que fueron inscriptos bajo engaño, además que desconocen las operaciones comerciales, así como los conceptos detallados en los comprobantes, indicaron también que cuando se inscribieron, al no llevar sus facturas de ANDE, una persona les facilitaba una fotocopia de la factura correspondiente a otro domicilio distinto, razón por la cual no se ubicó el domicilio fiscal declarado en el RUC, sin

embargo se ubicó a las personas vía telefónica y así se pudo llegar al domicilio particular, constatándose que no poseen la infraestructura ni local comercial para realizar las ventas detalladas en los comprobantes. Por otra parte, algunos de los supuestos proveedores no fueron localizados en el domicilio fiscal declarado en el RUC, consultando a los vecinos y comerciantes de cada zona, señalaron que desconocían a los mismos, tampoco se visualizó negocio alguno relacionado al giro comercial declarado por los mismos.

Por lo motivos señalados, el equipo auditor de la **SET** concluyó que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas y consignó en sus DDJJ créditos, costos y gastos sustentados en facturas provenientes de operaciones que no se realizaron, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendó la aplicación de la sanción del 300% sobre los tributos defraudados, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, ya que el mismo rectificó sus DDJJ según el numeral 9 del Art. 175 de la Ley.

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

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
511 - AJUSTE IRACIS	2014	169.090.909	16.909.091	50.727.273	67.636.364
511 - AJUSTE IRACIS	2015	1.294.781.386	129.478.139	388.434.417	517.912.556
511 - AJUSTE IRACIS	2016	2.125.476.455	212.547.646	637.642.938	850.190.584
521 - AJUSTE IVA	jun-14	0	0	50.727.273	50.727.273
521 - AJUSTE IVA	jul-15	0	0	27.304.890	27.304.890
521 - AJUSTE IVA	sep-15	546.731.179	54.673.118	136.363.635	191.036.753
521 - AJUSTE IVA	oct-15	8.960.078	896.008	66.000.000	66.896.008
521 - AJUSTE IVA	dic-15	0	0	124.909.092	124.909.092
521 - AJUSTE IVA	ene-16	5.810.333	581.033	6.272.727	6.853.760
521 - AJUSTE IVA	feb-16	24.912.138	2.491.214	6.000.000	8.491.214
521 - AJUSTE IVA	abr-16	102.074.519	10.207.452	59.506.335	69.713.787
521 - AJUSTE IVA	jun-16	155.904.974	15.590.497	49.577.918	65.168.415
521 - AJUSTE IVA	jul-16	212.644.722	21.264.472	68.203.746	89.468.218
521 - AJUSTE IVA	ago-16	345.405.279	34.540.528	107.181.819	141.722.347
521 - AJUSTE IVA	sep-16	196.628.407	19.662.841	53.100.000	72.762.841
521 - AJUSTE IVA	nov-16	393.766.744	39.376.674	199.178.565	238.555.239
521 - AJUSTE IVA	dic-16	197.424.173	19.742.417	81.825.573	101.567.990
521 - AJUSTE IVA	ene-17	303.100.356	30.310.036	60.000.000	90.310.036
521 - AJUSTE IVA	sep-17	290.909.089	29.090.909	87.272.727	116.363.636
521 - AJUSTE IVA	oct-17	365.716.710	36.181.818	108.545.454	144.727.272
521 - AJUSTE IVA	nov-17	572.847.780	57.246.427	171.739.281	228.985.708
Total		**7.312.185.231**	**730.790.320**	**2.540.513.663**	**3.271.303.983**

Por su parte, a fin de precautelar las Garantías Constituciones de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 del 05/07/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1), instruyó el Sumario Administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, y se 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**, conforme se detalla a continuación:

NN, manifestó que: "*De más está decir que no se nos ha entregado copia alguna de documentaciones, en donde consten las investigaciones, controles cruzados, etc. y no se nos ha dado la oportunidad de participar de estos procesos y procedimientos. O sea que mañana yo puedo declarar desconocer toda la facturación emitida, por lo significaría la impugnación de toda mi venta*"

Al respecto, el **DSR1**, refiere que en el expediente N° 00 fs. 62 obra la providencia del 16/08/2018 en el cual se hace entrega de las copias de todas actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria el cual fue retirado por el autorizado XX.

Además, el **DSR1** concluyó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se han llevado a cabo en el marco de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias. Desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado rigurosamente tales parámetros y se adecuan a lo establecido en el Art. 196 de la Ley, que dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso, por tanto son plenamente válidas.

Asimismo, cabe hacer notar el error conceptual en el que transcurre gran parte de los descargos de la firma sumariada, ya se refieren a las conclusiones del equipo auditor como si fueran la determinación tributaria y la aplicación de sanciones, en sí mismas, cuando que en realidad distan de serlo.

En efecto, el Acta Final y el Informe Final de Auditoría son meros actos intermedios que sirven de base – siempre y cuando el sujeto fiscalizado no manifieste su conformidad con los mismos – para la instrucción del sumario administrativo, que se constituye en el procedimiento bilateral por excelencia, donde el investigado puede ejercer su Derecho a la Defensa, en los términos de los artículos 212 y 225 de la Ley que establecen, propiamente, los Procedimientos de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones.

Recién al concluir dicho proceso sumarial, con la emisión de la Resolución Particular respectiva, puede hablarse propiamente en puridad de un Acto Administrativo por el cual la **SET** haya determinado – si así fuere – los ajustes fiscales a ser reclamados al contribuyente en cuestión, así como las sanciones que pudieran corresponder.

Respecto a la declaración brindada por los proveedores, el **DSR1** recalcó que se trata de un indicio más y de la denuncia interna en contra de **NN**, la que si bien fue obtenida en otra instancia, constituyó una parte de los actos preparatorios para la sustanciación de este sumario administrativo, que es la etapa en la cual **NN** debió presentar todas las pruebas que desvirtúen los cuestionamientos realizados por la Administración Tributaria sobre las facturas relacionadas a operaciones inexistentes.

NN mencionó que no se dio trámite al pedido de reverificación planteado a través del expediente N° 00 del 28/05/2018, al respecto el **DSR1** confirmó que una vez concluido los trabajos de fiscalización el representante legal de **NN** suscribió el Acta Final el 10/05/2018, y presentó el expediente 12 días después de la fecha de su notificación, habiendo transcurrido el plazo previsto en la RG N° 25/2014 que modificó la RG N° 4/2008, por lo que el pedido fue realizado de manera extemporánea.

De la misma manera, **NN** indicó, que el procedimiento es nulo ya que el plazo de la fiscalización fue excedido. Por su parte el **DSR1** mencionó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 2/03/2018, y el acta final el 10/05/2018, cumpliéndose los 45 días hábiles establecidos en la Ley.

Asimismo, el **DSR1** sostuvo que la nulidad alegada por **NN**, debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues NN no presentó elemento alguno que demuestre tal indefensión.

De la misma manera **NN** refirió que "*No fui notificado de la orden de fiscalización de acuerdo a las formalidades exigidas por la norma*".

Con relación a esto, el **DSR1** indicó que en el expediente N° 00 (Fs. 2) se puede visualizar la orden de fiscalización con la firma del representante legal de la Firma que fue quien recepcionó la misma el 02/03/2018 en el domicilio fiscal de **NN**.

Así también **NN** mencionó: "*Con relación a la afirmación formulada, niego categóricamente que la firma NN haya utilizado facturas que no reflejen la realidad de los hechos económicos ni que haya obtenido un beneficio indebido con ello*".

Al respecto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó facturas que representaban operaciones inexistentes en sus DDJJ, con el fin de justificar su crédito fiscal para el IVA y su gasto deducible para el IRACIS, de esta manera la SET confirmó que lo declarado no pudo efectuarse debido a que los proveedores negaron haber emitido factura alguna a la firma, además de manifestar no tener relación económica con la misma. También es importante mencionar que **NN** no demostró la forma en que fue realizada la operación así como tampoco pudo aclarar la forma en que realizó la contraprestación económica.

En este sentido el **DSR1** agregó que las evidencias obtenidas durante el proceso de control demuestran que las ventas no se realizaron, ya que los proveedores fueron inscriptos irregularmente en el RUC y otros no pudieron ser ubicados en la dirección declarada según la verificación efectuada.

Confirma igualmente la tesis mencionada, lo expresado por varios de los supuestos proveedores durante la entrevista informativa brindada ante los funcionarios de la **SET**, ocasión en la que negaron su inscripción, además de haber emitido factura alguna a favor de **NN**.

Por ende, en estas condiciones, materialmente es imposible que los supuestos proveedores de **NN** le hayan podido suministrar los bienes consignados en las facturas cuestionadas, debido a que no contaban con las condiciones económicas y la infraestructura necesaria para poder proveerlos.

Con base en todos los argumentos expuestos, el **DSR1** concluyó que corresponde impugnar el crédito fiscal y costos y gastos declarados por la firma, y consecuentemente confirmar la reliquidación del IVA y del IRACIS de los periodos y ejercicio fiscales fiscalizados.

En consecuencia, teniendo en cuenta todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que corresponde la determinación del impuesto sobre base mixta conforme lo dispone el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, en parte sobre base cierta (el total de los costos impugnados y que habían sido ingresos declarados por **NN** en el Form. N° 101 del IRACIS) y en parte sobre base presunta, corresponde reliquidar el IRACIS y determinar el tributo de acuerdo a la rentabilidad promedio del sector, la cual, según el Dpto. de Asesoría Económica, asciende a 17,6% en el ejercicio fiscal 2014; 17,6% en el ejercicio fiscal 2015 y 18,7% en el ejercicio fiscal 2016. Conforme a lo expuesto, el **DSR1** realizó la determinación del IRACIS General conforme a lo dispuesto en el núm. 3) del

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas A	% rentabilidad B	Rentabilidad promedio C:(A*B)	Porcentaje de costo D:(100%-B)	Gasto respaldados c/ facturas impugnadas E	Monto imponible F:(C/D)+E	Impuesto a ingresar G:(Fx10%)
IRACIS General	2014	169.090.909	17,6	29.760.000	82,40%	0	36.116.505	3.611.650
IRACIS General	2015	200.000.000	17,6	35.200.000	82,40%	1.094.781.386	1.137.499.833	113.749.983
IRACIS General	2016	1.445.018.182	18,7	270.218.400	81,30%	680.458.274	1.012.830.230	101.283.023

Art. 211 de la Ley, según el siguiente detalle:

Por todo lo expuesto, el **DSR1** señaló que la firma incurrió en Defraudación Fiscal según lo establecido en el Art. 172 de la Ley, porque confirmó las presunciones previstas en el numeral 3 del Art. 173, ya que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos; y en el numeral 5 del mismo artículo, pues **NN** suministró informaciones inexactas. Además, se cumplió la presunción prevista en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley -Presunciones de Defraudación: "…*Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos: ...Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados*...", porque la recurrente declaró créditos fiscales y costos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, los cuales trajeron aparejados la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose NN en la misma medida.

En vista de todo lo señalado, el **DSR1** concluyó que las pruebas obtenidas por la **SET** de los diversos procedimientos efectuados sustentan razonablemente las conclusiones arribadas a través de la resolución recurrida y por ende, confirman la inexistencia de las operaciones de compra, por lo que ante esta situación, más bien correspondía a **NN** refutar con argumentos y pruebas consistentes los hechos denunciados, pero así no lo hizo.

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 el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas y la infracción fue cometida en pocos periodos fiscales. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 160% sobre el tributo defraudado, que para el IVA consistió en el crédito fiscal declarado indebidamente.

El **DSR1** recomendó que en el IRACIS la base para la aplicación de la sanción se limite a la suma del tributo defraudado, 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 IRACIS, por no constituir costo ni gasto.

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 ingresó al Fisco de montos correspondientes a los comprobantes objetados, por lo que corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con CI N° 00, para el pago de los tributos confirmados, ya que los hechos probados en este proceso denotan que él mismo 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 tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber ingresado los impuestos debidos, conforme a la

liquidación expuesta en la presente Resolución.

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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	3.611.650	5.778.640	9.390.290
511 - AJUSTE IRACIS	2015	113.749.983	181.999.973	295.749.956
511 - AJUSTE IRACIS	2016	101.283.023	162.052.837	263.335.860
521 - AJUSTE IVA	06/2014	0	27.054.546	27.054.546
521 - AJUSTE IVA	07/2015	0	14.562.608	14.562.608
521 - AJUSTE IVA	09/2015	54.673.118	72.727.273	127.400.391
521 - AJUSTE IVA	10/2015	896.008	35.200.000	36.096.008
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	66.618.182	66.618.182
521 - AJUSTE IVA	01/2016	581.033	3.345.455	3.926.488
521 - AJUSTE IVA	02/2016	2.491.214	3.200.000	5.691.214
521 - AJUSTE IVA	04/2016	10.207.452	31.736.713	41.944.165
521 - AJUSTE IVA	06/2016	15.590.497	26.441.556	42.032.053
521 - AJUSTE IVA	07/2016	21.264.472	36.375.331	57.639.803
521 - AJUSTE IVA	08/2016	34.540.528	57.163.637	91.704.165
521 - AJUSTE IVA	09/2016	19.662.841	28.320.000	47.982.841
521 - AJUSTE IVA	11/2016	39.376.674	106.228.569	145.605.243
521 - AJUSTE IVA	12/2016	19.742.417	43.640.306	63.382.723
521 - AJUSTE IVA	01/2017	30.310.036	32.000.000	62.310.036
521 - AJUSTE IVA	09/2017	29.090.909	46.545.455	75.636.364
521 - AJUSTE IVA	10/2017	36.181.818	57.890.909	94.072.727
521 - AJUSTE IVA	11/2017	57.246.427	91.594.284	148.840.711
Totales		**590.500.100**	**1.130.476.274**	**1.720.976.374**

ART 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente de acuerdo a 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 impuestos defraudados.

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

Art. 4°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley Nº 125/1991 en concordancia con los artículos 26 y 27 de la Resolución General N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 5°: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar el seguimiento a la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN