**VISTO:**

El proceso de determinación Nº 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 03/05/2017, notificada el 05/05/2017, la Subsecretaria de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos de 01 a 12/2014; 01, 03, 04, 07, 08, 10, 11/2015 y del IRACIS General de los ejercicios 2014 y 2015 y a dichos efectos solicitó a NN que presente los comprobantes de compras de los ejercicios mencionados, forma de pago, contratos relacionados a los siguientes proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, XX, Libros Diario, Inventario, Mayor, Compras del IVA, a lo cual dio cumplimiento de forma parcial.

La fiscalización puntual tuvo su origen como consecuencia de las diversas actividades y diligencias hechas por la **SET** a fin de constatar la realidad de los hechos respectos a los supuestos proveedores de la firma **NN**, mencionados precedentemente, por lo que fue emitido el informe de denuncia DGFT/DPO N° 00/2017.

Según el informe Final N° 00 del 31/07/2017, los auditores de la **SET** constataron que NN utilizó facturas que no se adecuan a la realidad de los hechos económicos, para respaldar compras y créditos fiscales en lo que se refiere a las DDJJ del IVA General, como así también en sus gastos consignados en las DDJJ del IRACIS, y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido, en contravención a los artículos 7°, 85 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y sus modificaciones, como así también incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley, lo que evidencia que el impuesto dejado de ingresar representa un perjuicio directo al Fisco, y sugirieron la aplicación de una multa del 200% para el IVA General y del 300% para el IRACIS, teniendo en cuenta las atenuantes y agravantes del Art. 175 de la Ley, además de la aplicación de una sanción por contravención, atendiendo a la presentación de declaraciones juradas informativas con datos inexactos por los periodos fiscales de: 01, 03, 04, 07, 08, 10, 11/2015, todo ello según el siguiente detalle:

| OBLIGACIÓN | PERIODO/EJERCICIO | MONTO IMPONIBLE | IMPUESTO A INGRESAR | MULTA | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|
| IRACIS | 2014 | 493.231.410 | 49.323.142 | 147.969.423 | 197.292.565 |
| IRACIS | 2015 | 801.145.909 | 80.114.591 | 240.343.773 | 320.458.364 |
| IVA GENERAL | 09/2014 | 30.000.000 | 0 | 6.000.000 | 6.000.000 |
| IVA GENERAL | 10/2014 | 277.458.683 | 0 | 55.491.737 | 55.491.737 |
| IVA GENERAL | 11/2014 | 185.772.727 | 0 | 37.154.545 | 37.154.545 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| IVA GENERAL | 01/2015 | 151.145.909 | 0 | 30.229.182 | 30.229.182 |
| IVA GENERAL | 03/2015 | 120.000.000 | 0 | 24.000.000 | 24.000.000 |
| IVA GENERAL | 04/2015 | 90.000.000 | 0 | 18.000.000 | 18.000.000 |
| IVA GENERAL | 07/2015 | 60.000.000 | 0 | 12.000.000 | 12.000.000 |
| IVA GENERAL | 08/2015 | 40.000.000 | 0 | 8.000.000 | 8.000.000 |
| IVA GENERAL | 10/2015 | 40.000.000 | 0 | 8.000.000 | 8.000.000 |
| CONTRAVENCION | 31/01/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 31/03/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 30/04/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 31/07/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 31/08/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 31/10/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| CONTRAVENCION | 30/11/2015 | 0 | 0 | 600.000 | 600.000 |
| TOTAL | | **2.288.754.638** | **129.437.733** | **591.388.660** | **720.826.393** |

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución Nº 00 del 28/09/2017 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con su representante legal Sr. XX con RUC 00, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones 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 Resolución Nº 00 del 09/11/2018, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los hechos y antecedentes fueron analizados por el **DSR1** conforme se expone a continuación:

En lo que se refiere a los hechos denunciados en el Informe Final, **NN** manifestó que: "*en primer término negamos y rechazamos categóricamente todas y cada una de las impugnaciones, imputaciones y acusaciones realizadas por los funcionarios actuantes de la Dirección General de Fiscalización… De la revisión general y especifica de las operaciones comerciales de los periodos fiscalizados de NN. hemos detectado que corresponde bajo el imperio de la Ley los siguientes puntos: a. La desafectación en el IRACIS de las mismas facturas que fueron cuestionadas en el IVA, b. La realización de actividades no alcanzadas y exoneradas del IVA y del IRACIS deben tenerse en cuenta a los efectos de la Fiscalización a la hora de realizar el Informe Final, ya que inciden categóricamente en la liquidación final del IRACIS y deben necesariamente ser consideradas por SET parea determinar el justo pago de impuestos conforme al principio de legalidad, el de capacidad contributiva y de lo determinado por la propia norma*". (sic)

Asimismo agregó que: "*Que las actividades de la firma son: FLETE local de bienes, FLETE INERNACIONAL: punto a punto fuera del territorio paraguayo, FLETE DE IMPORTACION y FLETE DE EXPORTACION… Que reconocemos no haber declarado expresamente estas actividades en el RUC y estamos dispuestos a abonar la multa por contravención que corresponda*". (sic)

Al respecto, el **DSR1**, verificó las manifestaciones hechas por **NN**, y comprobó que la misma no actualizó sus actividades económicas, las cuales efectivamente fueron modificadas en el ejercicio 2018 según los datos obrantes en el Sistema Marangatu.

En lo que se refiere a las desafectaciones a las que hace mención la firma en su escrito de descargo, el **DSR1** remitió las documentaciones presentadas por la misma dentro del sumario, consistentes en los comprobantes de compras y ventas de los ejercicios 2014 y 2015, que no fueron provistas a la SET durante la fiscalización, al Departamento Jurídico de Gestiones Internas (**DJGI**), que se pronunció por medio del Dictamen DJGI N° 00 del 08/10/2018 (Fs. 187 del expediente 00).

El mencionado informe, tiene la siguiente conclusión en lo que se refiere a la liquidación del IRACIS: "… *con los nuevos valores determinados se debe realizar la liquidación, utilizando los montos de egresos validados, donde constan los datos de comprobantes de compras y que son reconocidos por este Departamento. La sumariante posee ingresos gravados y exentos, para tales efectos se debe realizar el prorrateo de los gastos de deducibles y no deducibles en la misma proporción que tales ingresos a los efectos de obtener el saldo del impuesto… Del total de las facturas presentadas en el proceso de fiscalización, se han impugnado algunos de ellos debido a que no fueron proveídos por la sumariada, por lo tanto, no corresponde la deducción del crédito fiscal invocado,* según el siguiente detalle:"

| IRACIS GENERAL | LIQUIDACION DEL IMPUESTO | ANTICIPOS INGRESADOS | SALDO DEL IMPUESTO |
|---|---|---|---|
| EJERCICIO 2014 | 59.787.451 | 23.415.204 | 36.372.247 |
| EJERCICIO 2015 | 47.758.179 | 38.564.720 | 9.193.459 |
| TOTAL | 107.545.630 | 61.979.924 | 45.565.706 |

En lo que se refiere a la liquidación del IVA General, NN manifestó que: "*las erogaciones realizadas por mi mandante han sido efectivamente realizadas, habida cuenta que las mismas constituyen gastos necesarios para obtener y mantener la fuente productora de renta, conocido como principio de causalidad consagrado por nuestra ley tributaria respecto al IRACIS y lógico-racionalmente aplicable al IVA desde el punto de vista económico*". (sic)

En relación a la liquidación del IVA General de los periodos investigados, el **DJGI** también analizó las documentaciones presentadas por la firma, y en el mencionado informe se expidió al respecto, quedando los saldos de la siguiente manera:

| PERIODOS FISCALES | SALDO TÉCNICO | SALDO FINANCIERO | MONTO GRAVADO IMPUGNADO | SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE | MONTO A FAVOR DEL FISCO |
|---|---|---|---|---|---|
| 05/2014 | 18.649.810 | 31.015.204 | 39.942 | 49.625.072 | 0 |
| 08/2014 | 12.398.087 | 40.798.564 | 4.545 | 53.192.106 | 0 |
| 01/2015 | 0 | 33.114.360 | 8.569.091 | 24.545.269 | 0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 06/2015 | 0 | 22.978.624 | 657.364 | 22.321.260 | 0 |
| 08/2015 | 161.272 | 18.307.663 | 14.380.010 | 4.088.925 | 0 |
| 11/2015 | 79.025.038 | 19.504.904 | 80.234.660 | 18.295.282 | 0 |
| 12/2015 | 103.278.033 | 20.378.504 | 27.998.348 | 95.658.189 | 0 |

En lo que se refiere a la nueva liquidación realizada por el **DJGI** referente a la obligación del IVA General, la misma no afecta el concepto considerado para la aplicación de la multa, es decir, la misma será aplicada teniendo en cuenta el monto de las facturas objetadas en los periodos investigados.

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, para respaldar sus créditos fiscales y sus costos, porque constató que MATERIALMENTE ES IMPOSIBLE que quienes supuestamente actuaron como proveedores hayan suministrado los bienes descritos en las facturas utilizadas. El **DSR1** llegó a esta conclusión con base en las investigaciones y las entrevistas realizadas, tanto a los supuestos proveedores como a las imprentas que proveyeron los comprobantes.

En lo que se refiere a la calificación de la conducta **NN** expresó que: "E*n cuanto a la calificación de la conducta como defraudadora, reiteramos que las operaciones impugnadas si fueron realizadas en la realidad de los hechos, con independencia de hacerse cometido errores naturalmente involuntarios en el control de la recepción de facturas emitidas por nuevos proveedores, ello se demuestra con la confirmación tácita de las ventas realizadas por la Administración Tributaria, por lo tanto aquí NO ha existido INTENCION (DOLO) de defraudar al fisco, NO existe reiteración ni continuidad por tratarse de hechos aislados, al liquidar erróneamente nuestro IRACIS se demuestra la ligereza o falta de conocimiento adecuado de nuestras áreas contables"*.(sic)

Agregó además: "*NN cuenta con suficiente crédito fiscal por lo que estas no tuvieron como resultado un monto efectivo de impuesto a pagar –no pagado en su oportunidad- con lo cual queda demostrado que NO EXISTIO perjuicio fiscal pues no se vieron disminuidos los ingresos tributarios por concepto de IVA correspondientes a NN, apenas hubo un ajuste del crédito fiscal y por lo tanto, al no existir ni estar probada la intención (dolo) y al no existir perjuicio fiscal no puede tipificarse la conducta de NN como defraudadora*". (sic)

El **DSR1**, indicó que en caso de que el contribuyente alegue error, "…tanto el error de hecho como el error de derecho conlleva la obligación del contribuyente afectado de probar fehacientemente la existencia del error invocado. La carga de la prueba la asume plenamente el contribuyente y la misma debe ser indubitable e incontestable. Esta exigencia se debe al carácter extraordinario de la situación invocada, en la cual se esgrime, en la mayoría de los casos una diferencia en el pago de impuestos…" (Revista Jurídica N° 2 Abogacía del Tesoro. ABT, Una visión jurídica desde el ámbito público", página 140).

De esta forma, no habiendo la contribuyente probado el error ni de hecho ni de derecho previsto en el Art. 185 de la Ley, corresponde determinar su responsabilidad por el incumplimiento de la norma, artículos 7° y 85 de la Ley, ya que conforme a los elementos recabados durante la fiscalización y NO desvirtuados durante el sumario, el DSR1 comprobó que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, específicamente relacionadas a las compras (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), ya que los créditos fiscales y costos en ellas registradas NO SON REALES, además porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (núm. 12 del Art. 174 de la Ley), y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto en concepto de créditos fiscales y costos respaldados con los comprobantes cuestionados.

Igualmente, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley no condiciona la configuración a que exista una DETERMINACIÓN (deuda), sino que 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 monto incluido en las facturas de contenido falso que utilizó como créditos fiscales y cuyos montos trasladó en distintos periodos, 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 del sujeto fue con INTENCIÓN.

Por tanto, NO ES CIERTO lo que **NN** aduce, 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.

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 al 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, específicamente que este haya presentado las documentaciones dentro del sumario, por lo que recomendó que 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.

Consecuentemente, el DSR1 consideró que corresponde la reducción de las multas al 175% del valor de los tributos no ingresados. En este caso, debe considerarse que la base para la aplicación de la sanción debe limitarse, en el caso del IVA al impuesto contenido

en cada factura impugnada, debido a que refleja el crédito fiscal que dedujo indebidamente.

Para el IRACIS, el DSR1 señaló que corresponde que la base para la aplicación de la sanción se limite al monto no ingresado al Fisco. Esto tomando en cuenta que el IVA incluido en los comprobantes que respaldaron operaciones inexistentes no afecta a la determinación del IRACIS, por no constituir costo ni gasto. Por tanto, concluyó que la multa del 175% deberá aplicarse sobre el valor del tributo que surge de la reliquidación efectuada luego de desafectar el monto correspondiente a las facturas impugnadas.

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 RUC 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, específicamente el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, conforme a la liquidación expuesta en la presente Resolución.

El 01/11/2018 NN manifestó que: "… *en fecha 28/09/2018, el Poder Ejecutivo estableció un Régimen Excepcional y Transitorio para la regularización de determinadas deudas impositivas, disponiéndose que hasta el 31/12/2018, la tasa aplicada en concepto de recargo e interés mensual prevista en el Art. 171 de la Ley N° 125/91,será del 0% para todas las deudas vencidas al 31/12/2017, sin excepción, incluidas las consignadas en certificados de deuda que se encuentren en proceso de gestión por parte de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda, o en instancia judicial y las derivadas de una determinación tributaria firme o en proceso… En consecuencia, a VVEE solicitamos 1) REALIZAR la liquidaciones de los intereses de conformidad al Art. 171 de la Ley N° 125/91 en los términos del Art. 1 del Decreto N° 313/2018*". (sic)

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, solicitados en su presentación del 01/11/2018 el **DSR1** señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% de la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al

31/12/2017, circunstancia que se adecua al presente caso. Asimismo, en cuanto al pedido de facilidades de pago de las obligaciones determinadas en el presente caso, las mismas podrán ser concedidas bajo las condiciones establecidas en el Art. 2° del citado Decreto, siempre y cuando sea formalizado dentro de los 10 días hábiles de notificada la presente Resolución.

Por otra parte, el **DSR1** se ratificó en sancionar a **NN** por Contravención, conforme lo establecido en el Art. 176 de la Ley, por la presentación de declaraciones juradas informativas con datos inexactos por los periodos fiscales de: 01, 03, 04, 07, 08, 10, 11/2015, por lo que corresponde aplicar una multa de G 50.000 conforme a lo dispuesto en el Art. 3 del Decreto N° 313/2018.

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 legales otorgadas en el Art. 4º de la Resolución General Nº 40/2014,

**LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**

**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 | 36.372.247 | 63.651.432 | 100.023.679 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2015 | 9.193.459 | 16.088.553 | 25.282.012 |
| 521 - AJUSTE IVA | 09/2014 | 0 | 5.250.000 | 5.250.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 10/2014 | 0 | 48.555.271 | 48.555.271 |
| 521 - AJUSTE IVA | 11/2014 | 0 | 32.510.228 | 32.510.228 |
| 521 - AJUSTE IVA | 01/2015 | 0 | 26.450.534 | 26.450.534 |
| 521 - AJUSTE IVA | 03/2015 | 0 | 21.000.000 | 21.000.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 04/2015 | 0 | 15.750.000 | 15.750.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 07/2015 | 0 | 10.500.000 | 10.500.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 08/2015 | 0 | 7.000.000 | 7.000.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 10/2015 | 0 | 7.000.000 | 7.000.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 31/01/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 31/03/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 30/04/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 31/07/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 31/08/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 31/10/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |
| 551 - AJUSTE CONTRAVEN | 30/11/2015 | 0 | 50.000 | 50.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Totales | **45.565.706** | **254.106.018** | **299.671.724** |

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley y conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**ART. 2º.- CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC 00** conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991, y SANCIONAR a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 175% sobre los tributos defraudados.

**ART. 3º.- ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal **XX con RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

**ART. 4º.- NOTIFICAR** al contribuyente conforme al Art. 27 de la R.G. Nº 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles. Igualmente a su representante legal para su conocimiento.

**ART. 5º.- REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente.

**ART. 6º.- COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**ANTULIO BOHBOUT**
**DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**