

**VISTO:**

En relación al Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma NN con RUC N° 00 (en adelante NN), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 11/08/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01/2012 a 12/2013 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2012 a 2013, y para tal efecto requirió a NN que presente sus comprobantes de compras locales, sus Libros de Compras y sus Libros Contables, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en el cruce de informaciones realizado en el Sistema de Recopilación de Datos Hechauka, en el cual se observaron ventas realizadas por la empresa XX a NN, y lo consignado por la primera en su declaración jurada de IRACIS del ejercicio fiscal 2012, de lo cual surgieron inconsistencias a ser confirmadas.

Los auditores de la SET realizaron el control de las documentaciones que respaldan los costos declarados por NN, y constataron que la firma ha utilizado para el efecto, facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido, disminuyendo de esta forma la Renta Neta Imponible para la liquidación del IRACIS del ejercicio fiscal 2012, en infracción al Art. 7° de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley), por lo que ocasionado el perjuicio fiscal, se configura la Defraudación.

De acuerdo a lo expuesto, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco, que conforme a la liquidación practicada asciende a G. 3.035.545.348, suma que incluye el tributo y la sanción, cuya aplicación recomendaron, de multa del 300% sobre el monto del tributo defraudado, de conformidad al Art. 172 de la Ley, todo ello según el siguiente detalle:

| Impuesto | Ejercicio Fiscal | Monto Imponible | Impuesto a Ingresar | Multa | Total G. |
|---------------------|------------------|-----------------|---------------------|---------------|---------------|
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2012 | 7.570.502.013 | 757.050.201 | 2.278.495.147 | 3.035.545.348 |

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1) el 13/12/2017 notificó a NN y a su Representante Legal, el señor XX con CI N° 00 el J.I. N° 00 de Instrucción de Sumario Administrativo, conforme lo disponen los Artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, en concordancia con el Art. 182 de la misma norma.

Analizados los argumentos expuestos por NN y los antecedentes del caso, el DSR1 llegó a las siguientes conclusiones:

Sobre la supuesta irregularidad de la fiscalización, NN argumentó "...XX, fue objeto de una fiscalización puntual totalmente irregular, pues la misma se inició CUATRO MESES antes de la notificación formal de la Orden de Fiscalización, en violación de las normas y plazos contenidos en la Ley N° 2421/04 y en la Resolución General N° 04/2008".

El DSR1 confirmó que lo manifestado por NN NO es cierto, pues el proceso de fiscalización se inició con la Orden de Fiscalización N° 00 suscripta por la Viceministra de Tributación, conjuntamente con el Director General de Grandes Contribuyentes, la cual fue notificada el 11/08/2017; y la Nota DAGC2 N° 00/17 a la que hace referencia la firma, fue suscripta por el Director General de Grandes Contribuyentes y efectuada como acto preliminar a la fiscalización. Cabe recordar que mediante dicha Nota se inició un control, el cual fue dispuesto en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la SET puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, así como del Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004, el cual en su inc. b) dispone: "Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos" (el subrayado es nuestro).

Con ello queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la Administración no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella controlar y analizar con antelación la situación del contribuyente y si encuentra una "sospecha de irregularidad" con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente se realizó en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por NN, el DSR1 señaló que con base en los resultados de controles previos realizados por la SET, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización Puntual, pues la Administración constató que los documentos de compra utilizados por la firma no reflejan la realidad de los hechos económicos.

El DSR1 sostuvo que la Orden de Fiscalización N° 00, que dio origen a la Fiscalización Puntual, reúne todos los requisitos exigidos en el Art. 5 de la R.G. N° 4/2008, tal como puede observarse a fs. 2/3 del expediente 00, con lo cual lo expresado por NN no se ajusta a la realidad.

Por último, el DSR1 concluyó que no existió la extralimitación del plazo indicado por NN pues como ya se aclaró en los párrafos precedentes, la fiscalización propiamente dicha se inició con la notificación de la ya mencionada Orden de Fiscalización, ocurrida el 11/08/2017, y concluyó con el Acta Final del 17/10/2017, con lo cual queda claro que el proceso finalizó en 45 días.

Respecto a los comprobantes relacionados a operaciones inexistentes, NN manifestó: “Lo único que quedó claramente demostrado con la fiscalización es que XX cumplió fielmente con sus obligaciones tributarias, que las registraciones contables han sido realizadas conforme con las reglas legales, que no ha existido impugnación de la contabilidad, y que por ende las reliquidaciones pretendidas por los fiscalizadores son totalmente improcedentes”.

Al respecto, los auditores de la SET verificaron los libros y comprobantes de compras de NN y confirmaron que en el ejercicio fiscal de 2012 fueron registradas las facturas con N° 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX y 001-001-0000XXX, emitidas por la supuesta proveedora XX, así también, las Actas de Entrevista Informativa, en una de las cuales el Representante Legal de la firma manifestó desconocer las ventas realizadas a NN, y en otra, el ex Presidente de XX. niega haber realizado ventas a la sumariada ni cobrado por ello, asimismo, que no realizaron importaciones en los años 2012 y 2013 (fojas 124 a la 133 del expediente N° 00).

Por otro lado, la Dirección Nacional de Aduanas, a través del expediente N° 00, informó que XX no realizó importaciones en los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, y conforme al Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka, tampoco realizó compras locales, asimismo, de acuerdo a su declaración jurada, formulario 101, no contaba con el capital necesario para realizar las ventas cuestionadas.

Por tanto, el DSR1 concluyó que NN utilizó comprobantes relacionados a operaciones inexistentes, supuestamente emitidos por XX, para respaldar los costos en el IRACIS, en infracción al Art. 7° de la Ley, ya que las compras en ellos descriptas NO se realizaron. Considerando el artículo 247 de la Ley que recoge el Principio de la Realidad Económica, según la cual se atribuirá a las situaciones ocurridas una significación acorde al hecho generador, así como también el Art. 8° de la referida Ley, que establece que solo serán válidos los costos y los gastos que representen una erogación real, los auditores impugnaron los costos respaldados en dichas facturas de compras, que no fueron reconocidos por la supuesta proveedora.

En cuanto al costo, el DSR1 refirió que el IRACIS grava las utilidades y no los ingresos brutos, por lo que a efectos de determinar el tributo, corresponde aplicar un porcentaje de rentabilidad bruta sobre el valor total contenido en las facturas impugnadas relacionadas a operaciones inexistentes, a fin de obtener la renta neta sobre la cual liquidar el impuesto, de conformidad a lo establecido en el numeral 3 del Art. 211 de la Ley. A dicho efecto, la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos, estimó una rentabilidad del 7,8% para el año 2012, con base en los datos obtenidos de contribuyentes que registran actividades similares.

Por tanto, con base al porcentaje referido, el DSR1 efectuó la reliquidación del IRACIS según el siguiente detalle:

| Obligación | Ejercicio Fiscal | Monto imponible de las facturas impugnadas | Rentabilidad Bruta | Porcentaje de costo | Monto imponible | Impuesto a ingresar |
|----------------|------------------|--|--------------------|---------------------|-----------------|---------------------|
| | | A | B:(A* 7,8%) | C:(100%-7,8%) | D:(B/C) | E:(Dx10%) |
| IRACIS General | 2012 | 7.594.983.823 | 592.408.738 | 92% | 642.525.746 | 64.252.575 |

En cuanto a la calificación de la conducta y a las sanciones, NN fundamentó: “En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mi representada, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final. Tampoco existió intención de ocultar sus actividades o documentaciones al fisco, pues como queda demostrado en el expediente administrativo, mi representada, ante los requerimientos de documentaciones e informaciones, siempre dio cumplimiento a los mismos...por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación contenida en el Acta Final”.

Con base en los argumentos expuestos en el punto anterior, el DSR1 señaló que NN incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadró dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 3 y 5 del Art. 173, y en el núm. 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dado que realizó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones de manera inexacta respecto a sus compras, a los efectos de reducir el pago del IRACIS, causando un perjuicio al Fisco representado por el monto del impuesto dejado de ingresar y beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

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 de la contribuyente en particular, y consideró el hecho de que NN, puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, y que no es reincidente, dado que la Administración no ha dictado ninguna resolución de aplicación de sanciones en su contra anteriormente, en consecuencia, le es aplicable la sanción del 125% sobre el monto del tributo no ingresado, conforme al Art. 175 de la Ley.

Sobre la responsabilidad subsidiaria, NN fundamentó que: "... dentro del Acta Final e Informe Final no se menciona una sola negligencia por parte del representante legal, por lo que no existe hecho alguno o ilícito tributario ligado a él, que pueda ser incluido dentro de la resolución particular a través de la cual concluya el sumario administrativo o de que el mismo pueda ejercer el derecho a la defensa".

Con relación a la responsabilidad de NN por estos hechos confirmados, cabe señalar que el Art. 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 concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."

Por su parte, el Art. 182 del mismo cuerpo legal 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 esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, y dado que fue comprobado que NN no ingresó al Fisco el monto correspondiente al IRACIS, y que además declaró costos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando con ello al Fisco, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de XX con CI N° 00, para el pago del tributo confirmado, ya que los hechos probados en este proceso denotan que el mismo no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa, pues no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, conforme a lo exigido por la ley.

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 abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal de 2012.

De manera concordante, mencionamos 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.

Finalmente, NN solicitó la perención de instancia con base en los artículos 6 y 13 de la Ley N° 4.672/12 "De Trámites Administrativos" argumentando que "Con el urgimiento presentado, el plazo que poseía la AT para dictar resolución se redujo a 05 (cinco) días, el cual venció en fecha 05/07/2018, por lo que en fecha 06/07/2017 operó la caducidad de la instancia."

El DSR1 señaló que en el presente caso no operó ni la perención de los plazos ni la caducidad de la instancia, en primer término porque los plazos señalados en los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que establecen los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones, NO SON "PERENTORIOS" por lo que "NO CADUCAN POR MINISTERIO DE LA LEY".

Que en el presente sumario no opera la caducidad, puesto que al momento de la presentación del urgimiento del trámite el caso ya se encontraba en la etapa de "autos para resolver" de acuerdo al J.I. N° 00, obrante en autos, es decir las etapas procesales del sumario habían precluido y tal como el Art. 176 del Código Procesal Civil -el cual es aplicable de manera supletoria conforme al Art. 248 de la Ley- claramente contempla: "No se producirá la caducidad... c) cuando los procesos estuvieren pendientes de alguna resolución...", por lo que el argumento de NN resulta totalmente improcedente.

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

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la RG 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 | 2012 | 64.252.575 | 80.315.718 | 144.568.293 |
| Totales | | 64.252.575 | 80.315.718 | 144.568.293 |

* Sobre los tributos deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°.- CALIFICAR la conducta de la firma NN con RUC N° 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 125% sobre el monto del tributo no ingresado.

Art. 3°.- ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal 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 RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan al tributo y multa aplicados, con los alcances establecidos en la presente Resolución. Igualmente, a su Representante Legal, para su conocimiento.

Art. 5°.- 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 de la firma, en los términos de la Resolución.

Art. 6°.- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA