

**VISTO:**

El proceso N° 00 y el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Nota de Pedido de Documentación N° 00 notificada el 21/11/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la realización de una verificación del IVA General de los periodos fiscales de 05/2013 a 07/2013 y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2013 de **NN** y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

El control se inició a raíz de la investigación realizada por el Departamento de Medianos Contribuyentes de la Dirección de Recaudación y de Oficinas Regionales, originadas mediante la solicitud de Constancia de no Retención de la Obligación IVA General de ciertos contribuyentes, a través de la cual se verificó que la firma **NN** respalda compras con documentos inválidos.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró indebidamente créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes que no reúnen los requisitos legales, (comprobante con timbrado inválido), pues **NN** registró dichos comprobantes en sus libros contables que el mismo proveyó a la SET. Debido a ello, los auditores impugnaron los referidos comprobantes y reliquidaron los tributos, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley por incumplimiento de la Nota DGROR/CIT/DMC N° 00/2017; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO / EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	TOTAL G.
521 AJUSTE IVA	may-13	116.416.364	11.641.636	11.641.636
521 AJUSTE IVA	jun-13	73.454.545	7.345.455	7.345.455
521 AJUSTE IVA	jul-13	70.454.545	7.045.455	7.045.455
511 AJUSTE IRACIS	2013	260.325.454	26.032.545	26.032.545
551 AJUSTE CONTRAVENCIÓN	17/12/2018	0	0	50.000
<b>TOTALES</b>		<b>520.650.908</b>	<b>52.065.091</b>	<b>52.115.091</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 23/01/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el Sumario Administrativo a la firma y a su representante legal el Sr. **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/17, que prevén la responsabilidad subsidiaria y los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados al sumario, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

**NN** alegó que "En fecha 01/02/2013, la empresa contrató los servicios del Sr. **XX**, para la construcción de los galpones de depósitos en la propiedad de la firma **NN**, ubicada en la localidad de Alto Paraná, conforme se aprecia en la fotocopia del Contrato de Obra firmado entre mi representada y el citado contribuyente, en la fecha indicada, que adjuntamos al presente descargo y solicitamos sea agregado como prueba. Agregó que "Todos los documentos aportados durante la fiscalización y los que agrego al presente descargo, demuestran fehacientemente que mi representada realizó de buena fe un negocio jurídico con el Sr. **XX**, y que las facturas impugnadas forman parte del valor de la construcción de una obra, que existe físicamente y que puede ser verificada, por lo que no es correcta la afirmación de los auditores, de que mi representada utilizó documentos inválidos, con el fin de obtener un beneficio impositivo para sí misma."

Analizado el caso planteado, el **DSR2** comprobó en primer lugar, que **NN** registró en el Libro de Compras y en el Libro Diario las compras efectuadas de su proveedor en los periodos de 05, 06 y 07/2013.

El **DSR2** verificó los registros del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM), y observó que el mismo arroja el siguiente reporte: "COMPROBANTE INVÁLIDO, EL TIMBRADO CONSULTADO NO CORRESPONDE AL RUC INVOCADO" por lo que comprobó que el timbrado N° 00 no corresponde al Sr. XX, si no al Sr. XX, quien presentó su denuncia ante el Ministerio Público generándose la causa "AUTORES DESCONOCIDOS S/ SUPUESTO HECHO PUNIBLE DE PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS" (fs. 30/31 del expediente N° 00).

Es más, a simple vista se nota que el número de comprobante no coincide con el formato de las facturas, las cuales fueron presentadas por la misma sumariada y obran en el expediente N° 00.

Asimismo, la SET requirió a la imprenta XX, propiedad del Sr. XX, los documentos que sustenten la impresión de las facturas con timbrado N° 00, autorizado a nombre del Sr. XX alegando este, el extravío de tales documentaciones y agregó una copia de la denuncia policial (fs. 38/40 del expediente N° 00).

Además, conforme a los reportes del SGTM, el Sr. XX, no realizó la solicitud del timbrado N° 00, ya que el último timbrado solicitado por el mismo es el N° 00 con vigencia hasta el 30/11/2011. Asimismo, el RUC del citado proveedor se encuentra con suspensión temporal, en virtud de lo establecido por el Art. 5 de la Resolución N° 86/2012, por la falta de presentación de declaraciones juradas determinativas por tres periodos fiscales consecutivos y por no contar con autorización y timbrado de documentos vigentes en el mismo periodo de tiempo, desde el 01/07/2013. En atención a todas las documentaciones y evidencias que se encuentran agregadas al expediente, el **DSR2** recomienda remitir copia de los antecedentes a la **DGFT** a fin de incluir en futuros controles al Sr. XX.

Entre las pruebas documentales agregadas por **NN** se encuentra la fotocopia del Contrato de Obra del 01/02/2013, firmado con el Sr. XX, copia de los cheques emitidos a la orden del Sr. XX, así como recibos de dinero firmados por este último.

Así también, en la entrevista informativa que brindó el Sr. XX, el mismo reconoció, entre otras cosas, haber firmado el Contrato de Obra con **NN**, haber endosado los cheques y cobrado sumas de dinero por dichos trabajos; al ser consultado por sus facturas, el mismo respondió que se encuentran en poder de su contadora, la Lic. XX.

Al respecto, el **DSR2** señaló que, a pesar de las documentaciones arrimadas por la sumariada y a las declaraciones del supuesto emisor de las facturas quien reconoció haber realizado el trabajo y cobrado por los mismos, los comprobantes utilizados para respaldar tales operaciones no pueden ser considerados como válidos para respaldar créditos fiscales ni costos en virtud de lo establecido en los artículos 7, 22 y 86 de la Ley, en concordancia con lo establecido por los artículos 68 del Decreto N° 1030/2013 y 108 del Decreto N° 6359/2005, modificado por el Decreto N° 10.797/2013, teniendo en cuenta que los mismos no reúnen los requisitos formales establecidos en las normas citadas para ser considerados como válidos.

**NN** manifestó además que "... No existe en la legislación tributaria, obligación alguna del contribuyente, adquirente de bienes o servicios, de verificar que los documentos recibidos den enajenante sean auténticos, y mucho menos, de verificar que el enajenante cumpla con sus obligaciones tributarias de declarar su venta e ingresar el tributo resultante". Añadió que "Las facturas del Sr. XX cumplen con todos los requerimientos legales y están relacionadas con un hecho económico real practicado por mi representada, por lo que, en el momento de su emisión, no había razón alguna para rechazarlas".

En ese sentido el **DSR2** recalcó que **NN** contaba con las herramientas proveídas por la SET, para verificar la validez de los documentos que sustentan sus adquisiciones, en atención a lo dispuesto por el Art. 17 del Decreto N° 6539/2005, modificado por el Decreto N° 10.797/2013 que textualmente expresa: "Todas las transacciones deben estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que éstos merezcan resultará el valor probatorio de aquellas. En consecuencia, la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes los medios para que estos puedan verificar la validez de los documentos que sustentan sus adquisiciones"

Por otra parte, es menester señalar además lo establecido por el Art. 8° del Código Civil Paraguayo, el cual dispone expresamente que: "La ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, salvo que la excepción esté prevista por la ley".

En consecuencia, y con todos los elementos reunidos durante la tramitación del Sumario Administrativo, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró créditos fiscales y costos que fueron respaldados con comprobantes que a los efectos tributarios no reúnen los requisitos de validez, pues el timbrado de los comprobantes N° 001-00XXX, 001-00XXX y 001-00XXX, no corresponden al Sr. XX ni fueron solicitados por el mismo, sino por un tercero.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de las compras que no están debidamente documentadas y la reliquidación del IVA General y del IRACIS General efectuada por los auditores de la SET.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales serán responsables subsidiarios 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, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber declarado **NN** créditos

fiscales y costos respaldados con comprobantes que no reúnen los requisitos legales, defraudando con ello al Fisco, el Señor **XX** no actuó diligentemente en calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, pues no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera trasparente, honesta y legal.

Por esta razón, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Señor **XX** con **RUC 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 05, 06 y 07/2013 y el IRACIS General del ejercicio fiscal 2013, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución. Al haber declarado créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes que no reúnen los requisitos legales.

En lo que a este punto se refiere el **DSR2** puntualizó que existieron, en un primer momento, circunstancias que permitieron denunciar la conducta bajo la figura de la Defraudación, en atención a la configuración, prima facie, de las presunciones previstas en los artículos 173 y 174 de la Ley.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló que las circunstancias previstas en los artículos 173 y 174 de la Ley, constituyen presunciones de hecho, es decir, admiten prueba en contrario, por lo que queda a cargo del contribuyente (en este caso, **NN**) demostrar que no existió la intención de defraudar.

En ese sentido, adquiere una relevante importancia la presentación por parte de **NN** de los documentos que respaldan las operaciones que efectuó con el Sr. **XX** y su buena fe en el negocio que concretó con el mismo, consistentes en copias de cheques, recibos de dinero y contrato de prestación de servicios que esta persona reconoció durante la etapa probatoria del sumario. Por ello, analizados los citados antecedentes, el **DSR2** consideró que el contribuyente demostró que sus actuaciones ante la Administración Tributaria se realizaron de buena fe, por lo que se concluye que el mismo no tuvo la intención de defraudar al Fisco.

Siendo así, el **DSR2** sostuvo que para que se configure la Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, deben concurrir conjuntamente, la intención de obtener un beneficio (elemento subjetivo), la realización de cualquier acto, asección o maniobra y, finalmente, el perjuicio para el Fisco, siendo éstos últimos los elementos objetivos del tipo infraccionar. En ese orden de cosas, si bien en su momento fueron afectadas las arcas del Estado (aspecto objetivo), en cuanto al elemento volitivo de las actuaciones efectuadas en el presente caso, la contribuyente logró refutar la presunción legal, en el sentido de demostrar que no actuó con la intención de perjudicar al Fisco.

Por estos motivos, al no concurrir todos los elementos de la Defraudación, el **DSR2** recomendó calificar su conducta como Omisión de Pago de acuerdo a lo previsto en el Art. 177 de la Ley, y aplicarle una multa del 50% sobre los tributos omitidos, cuya parte pertinente dispone: "*Omisión de pago es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentes, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación*".

Respecto a la multa por contravención, el **DSR2** señaló que la misma no procede pues el no ingreso de las DDJJ rectificativas que fue solicitado por la propia contribuyente no se encuentra tipificado como infracción.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos y aplicar la multa.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga el Art. 4º 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2013	11.641.636	5.820.818	17.462.454
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2013	7.345.455	3.672.727	11.018.182
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2013	7.045.455	3.522.727	10.568.182
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2013	26.032.545	13.016.273	39.048.818
<b>Totales</b>		<b>52.065.091</b>	<b>26.032.545</b>	<b>78.097.636</b>

*Obs.: Los accesorios legales deberán calcularse conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.*

**Art. 2º: CALIFICAR** su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 177 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 50% sobre los tributos omitidos.

**Art. 3º: ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su representante legal **XX** con **RUC N° 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

**Art. 4°: NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su representante legal, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días y bajo apercibimiento de Ley, ingresen los montos que corresponden a los tributos y a la multa aplicada.

**Art. 5°: COMUNICAR** 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.

**Art. 6°: REMITIR** copia de los antecedentes a la Dirección General de Fiscalización Tributaria a fin de que se incluya al contribuyente **XX** con **RUC 00**, en futuros controles.

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