



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 su representante legal el Sr. XX con RUC 00 y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 20/09/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales 04, 05, 06 a 07/2014; 01/2015; 03, 10, 11 a 12/2016; 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 a 12/2017 y 01 a 02/2018; y del IRACIS GENERAL de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 de NN y, para tal efecto le requirió las facturas originales de los proveedores: XX con RUC 00, XX con RUC 00, XX con RUC 00, XX con RUC 00, XX con RUC 00 y XX con RUC 00; Estados Financieros; Libro Diario en medio magnético; Libro Compras IVA en soporte magnético; forma de pago de los comprobantes de compras emitidos por los proveedores mencionados; en caso de haber sido pagados con cheque especificar el N° de cheque, beneficiario, banco y/o N° de cuenta corriente, entre otras especificaciones; documentación que fue arimada por la firma.

La verificación tuvo origen a raíz de los resultados del análisis realizado al contribuyente XX con RUC 00, de cuya investigación fueron detectados varios proveedores en situación irregular, entre ellos se encuentra XX con RUC 00, respecto a la misma se constató que no emitió los comprobantes que se le atribuyen, por lo cual se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu las compras informadas por sus supuestos clientes. Posteriormente, tras investigaciones realizadas por el Departamento de Investigación Tributaria se detectaron otros proveedores con importantes inconsistencias quienes tienen como contadora común a XX. Debido al vínculo existente entre los proveedores irregulares y la contadora se procedió a extraer de la Base de Datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu los correos utilizados para la inscripción o actualización de datos de los contribuyentes; entre estos correos se encuentran los de la contadora y su estudio contable. Además, figuran correos vinculados al Sr. XX, quien conforme a los datos obtenidos es responsable de las inscripciones de varios proveedores. Entre los clientes que utilizaron las facturas relacionadas a operaciones inexistentes se encuentra NN, por lo cual se inició la fiscalización puntual.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET concluyeron que NN declaró compras cuyo respaldo documental es de presunto contenido falso, con lo cual obtuvo un beneficio indebido cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA y del IRACIS, en contravención a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y en el Art. 22 del

Decreto N° 1030/2013 respecto al IVA. En relación al IRACIS la firma contravino lo establecido en el Art. 8 de la Ley.

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que el fiscalizado incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley, debido a que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, debido a que los créditos y gastos en ellas consignadas no son reales. Además, hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos, ya que utilizó como respaldo comprobantes que se refieren a la provisión de servicios que materialmente no pudieron ser realizados y sugirieron la aplicación de la multa de 145% del tributo defraudado o pretendido defraudar, tanto para el IVA como el IRACIS.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto Liquidado o Recuperado	Crédito Fiscal a Favor del Contribuyente	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
511 - AJUSTE IRACIS	2014	605.726.754	60.572.675	0	605.726.754	60.572.675	87.830.379	148.403.054
511 - AJUSTE IRACIS	2015	107.368.300	10.736.830	0	107.368.300	10.736.830	15.568.404	26.305.234
511 - AJUSTE IRACIS	2016	451.382.897	45.138.290	0	451.382.897	45.138.290	65.450.520	110.588.810
511 - AJUSTE IRACIS	2017	84.699.356	8.469.936	0	84.699.356	8.469.936	12.281.407	20.751.343
521 - AJUSTE IVA	abr-14	324.010.227	32.401.023	0	324.010.227	32.401.023	46.981.483	79.382.506
521 - AJUSTE IVA	jun-14	211.225.163	21.122.516	0	211.225.163	21.122.516	30.627.649	51.750.165
521 - AJUSTE IVA	jul-14	10.491.364	1.049.136	0	10.491.364	1.049.136	1.521.248	2.570.384
521 - AJUSTE IVA	mar-16	100.625.250	10.062.525	0	100.625.250	10.062.525	14.590.661	24.653.186
521 - AJUSTE IVA	oct-16	1.964.949	196.495	0	1.964.949	196.495	284.918	481.413
521 - AJUSTE IVA	dic-16	4.522.902	452.290	0	4.522.902	452.290	655.821	1.108.111
521 - AJUSTE IVA	may-17	2.180.683	218.068	0	2.180.683	218.068	316.199	534.267
521 - AJUSTE IVA	ago-17	3.338.448	333.845	0	3.338.448	333.845	484.075	817.920
521 - AJUSTE IVA	sep-17	5.608.820	560.882	0	5.608.820	560.882	813.279	1.374.161
521 - AJUSTE IVA	oct-17	3.386.736	338.674	0	3.386.736	338.674	491.077	829.751
521 - AJUSTE IVA	feb-18	2.319.666	231.967	0	2.319.666	231.967	336.352	568.319
Totales		1.918.851.515	183.415.216	0	1.918.851.515	191.885.152	278.233.472	470.118.624

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 21/01/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSRI**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma **NN** conjuntamente con su representante legal, el Sr. **XX** con **RUC 00**, conforme lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones, y con el Art. 182 del mismo cuerpo legal que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El descargo fue presentado en tiempo y forma, y notificado la firma de la Apertura del Periodo Probatorio sin que haya ofrecido prueba alguna; culminada la etapa procesal

respectiva, por Resolución N° 00, se declaró el cierre del periodo probatorio y en fecha 22/04/2019, el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

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

NN señaló: *“Mi mandante al liquidar su IRACIS de los ejercicios 2014 y 2015, no tuvo en cuenta los criterios de sujeción del impuesto establecido claramente en el Art. 5 y 81 de la Ley 125/91, como tampoco tuvo presente la exoneración prevista en el Art. 84 para los fletes de exportación (IVA)”*. (Sic)

Sobre el punto, el **DSR1** recalcó que en fecha 05/03/2019 fue abierto el período probatorio, por un plazo de 15 días hábiles establecidos por Ley prorrogado por el mismo periodo, en el cual la firma sumariada pudo ofrecer toda prueba conducente a desvirtuar las conclusiones de los auditores. Durante éste periodo **NN** no arrimó documentos.

En este sentido, el **DSR1** resaltó la falta de interés de la firma sumariada, ya que, si bien presentó su defensa, no arrimó pruebas que refuten las imputaciones que constan en el informe final de auditoría, pese a que fue debidamente notificada de cada una de las etapas del proceso, demostrándose de esta manera su falta de interés en el esclarecimiento de los hechos denunciados.

NN mencionó: *“Reiteramos que las operaciones impugnadas si fueron realizadas en la realidad de los hechos, con independencia a haberse cometido errores... No ha existido intención de defraudar al fisco, al liquidar erróneamente nuestro IRACIS en los periodos 2014 y 2015, se demuestra la falta de conocimiento adecuado de nuestras áreas contables (nos reservamos el derecho de actuar en contra de las personas que han cometida negligencia e impericia) por lo tanto solicitamos que la denuncia sea desechada en cuanto a la calificación de la conducta como defraudadora por improcedente”*. (Sic)

Al respecto, con base en los antecedentes del caso, las entrevistas realizadas y las inconsistencias de datos, el **DSR1** confirmó que las operaciones entre los proveedores y la firma no se realizaron, y que la firma utilizó comprobantes relacionados a operaciones inexistentes, con lo cual obtuvo un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en sus obligaciones. En este sentido, los proveedores no reconocieron haber realizado transacciones con la firma sumariada, mientras otros no fueron ubicados. En el caso de XX, la misma manifestó no ser contribuyente, lo cual fue confirmado con la realización de una pericia caligráfica realizada durante la fiscalización.

En el caso analizado, el **DSR1** comprobó que el contribuyente incumplió con lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley pues utilizó comprobantes de contenido falso para respaldar el crédito fiscal declarado en la obligación IVA, así como lo establecido en los artículos 68 y 22 del Decreto N° 1030/2013. Respecto al IRACIS, contravino lo previsto en el Art. 8 de la Ley que establece: *“La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada, los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que represente una erogación real, estén debidamente documentado...”*.

Por otro lado, en relación al supuesto error por parte del contador de la firma, el **DSR1**, se remite al artículo 180 de la Ley que dispone: *“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 concierne 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 lo que concluyó que la única responsable por la infracción cometida es la contribuyente, y que no puede trasladar dicha responsabilidad al personal que intervino en las operaciones, en razón de que justamente el mismo se encontraba bajo su dependencia, independientemente de que el Contador de la empresa u otras personas respondan por los hechos que pudieran estar relacionados, lo cual ya no es competencia de la **SET**.

NN además agregó: *“las erogaciones realizadas por mi mandante a partir del mes de octubre del 2016, han sido pagados en cheque... los gastos fueron efectivamente realizadas, habida cuenta que las mismas constituyen gastos necesarios para obtener y mantener la fuente productora de renta... solicitamos que estas facturas que cuenten con el detalle de pagos con los cheques a nombre del proveedor de las facturas no sean consideradas facturas de contenido falso...”* (Sic).

El **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes de proveedores que no cuentan con la capacidad operativa y económica para proveer de los bienes y servicios declarados. En este sentido, los comprobantes que utilizó como respaldo de sus declaraciones juradas se refieren a la provisión de bienes que materialmente no pudieron ser entregados por los proveedores irregulares.

El **DSR1** recalcó que la firma sumariada no aportó elemento alguno que permita rebatir las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que las operaciones hayan existido, simplemente se limitó a presentar, en sus alegatos, un supuesto detalle de facturas con datos incompletos, entre las que figura las facturas emitidas por el Sr. XX, sin aportar elementos probatorios nuevos.

Respecto al mencionado proveedor, el **DSR1** recalcó que, en entrevista realizada por funcionarios de la DGGC, el Sr. XX manifestó: *“Niego haber vendido por esos montos y a esas empresas puestas a la vista por ustedes, les dejo una copia de mi comprobante que es totalmente diferente al que me mostraron...”*.

Por otro lado, el **DSR1** hace referencia al Art.174 de la Ley establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción la Administración Tributaria la ponga a conocimiento del contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el periodo probatorio del sumario administrativo, no lo hizo, ya que **NN** no presentó prueba alguna a fin de desvirtuar los hechos detectados por los auditores de la **SET**.

NN manifestó, además: “solicitamos que, conforme al criterio de la realidad económica, se establezca por donde corresponda la rentabilidad presunta de una empresa del sector, y se liquide el IRACIS bajo esta modalidad...”. (Sic)

El **DSR1** reiteró que NN declaró compras cuyo respaldo documental es de contenido falso, con lo cual obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS.

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 y en parte sobre base presunta, estimando que la rentabilidad correspondiente a los ejercicios fiscales 2014 es de 21,1%, 2015 es de 21,4%, 2016 es de 19,4 % y 2017 es del 20,7%; porcentajes obtenidos mediante un estudio de los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas referentes a actividades del mismo género a las que realiza NN, proporcionado por el Departamento de Asesoría Económica, todo ello como sigue:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	Porcentaje de Rentabilidad	Rentabilidad Promedio	Porcentaje de Costo	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E:(C/D)	F: (E*10%)
IRACIS GRAL	2014	605.726.754	21.1%	127.808.345	78.9%	161.987.763	16.198.776
IRACIS GRAL	2015	107.368.300	21.4%	22.976.816	78.6%	29.232.591	2.923.259
IRACIS GRAL	2016	451.382.897	19.4%	87.568.282	80.6%	108.645.511	10.864.551
IRACIS GRAL	2017	84.699.356	20.7%	17.532.767	79.3%	22.109.416	2.210.942

En cuanto a la conducta de la firma, el **DSR1** confirmó que NN incurrió en la infracción prevista en el Art. 172 de la Ley, ya que presentó declaraciones juradas con datos relacionados a operaciones inexistentes y suministró informaciones inexactas, ya que los créditos y costos en ellas consignadas no son reales, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad, y con éstas acciones ocasionó un perjuicio al fisco.

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, puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 125% sobre el crédito fiscal

utilizado incorrectamente en el IVA. Para el IRACIS el **DSRI** recomendó 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 su parte el Art. 182 de la Ley Tributaria 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, quedó comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos, y costos respaldados con facturas relacionas a operaciones que no existieron, defraudando al Fisco. Asimismo, el señor **XX** con **00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del mismo por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales 2014, 2015, 2016 y 2017 y del IVA General de los periodos fiscales 04, 06 y 04/2014; 03, 10 y 12/2016; 05, 08, 09 y 10/2017; y 02/2018.

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 la obligación fiscal en concepto de impuesto y multa.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas por la RG N° 40/2014,

LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA

RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN (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	16.198.776	20.248.470	36.447.246
511 - AJUSTE IRACIS	2015	2.923.259	3.654.074	6.577.333
511 - AJUSTE IRACIS	2016	10.864.551	13.580.689	24.445.240
511 - AJUSTE IRACIS	2017	2.210.942	2.763.677	4.974.619
521 - AJUSTE IVA	04/2014	32.401.023	40.501.279	72.902.302
521 - AJUSTE IVA	06/2014	21.122.516	26.403.145	47.525.661
521 - AJUSTE IVA	07/2014	1.049.136	1.311.420	2.360.556

521 - AJUSTE IVA	03/2016	10.062.525	12.578.156	22.640.681
521 - AJUSTE IVA	10/2016	196.495	245.619	442.114
521 - AJUSTE IVA	12/2016	452.290	565.363	1.017.653
521 - AJUSTE IVA	05/2017	218.068	272.585	490.653
521 - AJUSTE IVA	08/2017	333.845	417.306	751.151
521 - AJUSTE IVA	09/2017	560.882	701.103	1.261.985
521 - AJUSTE IVA	10/2017	338.674	423.343	762.017
521 - AJUSTE IVA	02/2018	231.967	289.959	521.926
Totales		99.164.949	123.956.188	223.121.137

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, en los términos de la presente Resolución.

ART. 2° CALIFICAR la conducta de la firma 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 125% sobre los impuestos defraudados.

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

ART. 4° NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme al artículo 27 de la Art. 27 de la R.G. N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y a las multas aplicadas. Así mismo, a su representante legal para su conocimiento.

ART. 5° COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales para su conocimiento.

ART. 6° CUMPLIDO archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA