SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN

NÚMERO

FECHA

FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° **00** y otros del proceso de Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° **00** instruido a la firma contribuyente **NN (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 del 12/07/2018 notificado en fecha 13/07/2018, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), solicitó a **NN** que presente los comprobantes de ventas incluidos los anulados y sin uso con sus respectivos duplicados y triplicados, los comprobantes de egresos originales, los Libros IVA Compras y Ventas impresos y en formato digital, correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre/2015, documentación que no fue arrimada por la firma.

La verificación tuvo origen en el cruce realizado entre las documentaciones presentadas por el contribuyente XX y los datos extraídos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, donde se pudo detectar que el mismo tiene como proveedor a **NN**. Ante la falta de presentación de documentos requeridos a la firma, los auditores de la **SET** requirieron al Sr. XX que presente sus facturas emitidas por **NN**, cuyas copias fueron proveídas a través del Expediente N° 00; y consultaron las posibles compras efectuadas por el contribuyente fiscalizado en el Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka, sin resultado alguno. El 02/05/2018 el representante legal de la firma, el Sr. XX compareció en sede administrativa y manifestó que no recuerda haber realizado operaciones comerciales con el Sr. XX. Sin embargo, en acta de entrevista labrada el 09/05/2018 reconoció que realizó operaciones comerciales con el mismo y los montos consignados en las facturas presentadas; además manifestó que no cuenta con respaldo documental debido a que fue víctima de hurto y adjuntó denuncia policial.

Ante estas circunstancias, los auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en Defraudación en los términos del Art. 172 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley) y recomendaron la aplicación de una multa equivalente al 205% del tributo defraudado.

Los auditores de la **SET** procedieron a determinaron el Débito Fiscal tomando como base imponible los ingresos declarados en el Formulario 120 del IVA, excepto el correspondiente al periodo fiscal mayo/2015 por ser superior el monto del comprobante presentado por el Sr. XX; y teniendo en cuenta que **NN** manifestó su imposibilidad de presentar las documentaciones procedieron a impugnar las compras consignadas por el mismo en sus Declaraciones Juradas.

Respecto al IRACIS, ante la falta de presentación de la declaración jurada del ejercicio fiscal 2015, por parte de **NN** proceden a la determinación de la obligación conforme a los incisos b) y e) del Art. 210 y al numeral 3) del Art. 211 de la Ley; para lo cual aplicó el porcentaje de rentabilidad neta fiscal proveído por el Departamento de Asesoría Económica.

Por lo expuesto, los auditores de la **SET** proceden a la reliquidación de los impuestos, según se detalla a continuación:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoria	Impuesto Liquidado o Recuperado	Crédito Fiscal Favor Contribuyente	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	ene-15	0	2.659.616	0	26.596.160	2.659.616	5.452.213	8.111.829
521 - AJUSTE IVA	feb-15	0	2.013.636	0	20.136.360	2.013.636	4.127.954	6.141.590
521 - AJUSTE IVA	abr-15	0	2.576.039	0	25.760.390	2.576.039	5.280.880	7.856.919
521 - AJUSTE IVA	may-15	0	25.636.364	0	256.363.640	25.636.364	52.554.546	78.190.910
521 - AJUSTE IVA	jun-15	0	10.727.273	0	107.272.730	10.727.273	21.990.910	32.718.183
521 - AJUSTE IVA	ago-15	0	13.571.066	0	135.710.660	13.571.066	27.820.685	41,391,751
521 - AJUSTE IVA	sep-15	0	19.909.091	0	199.090.910	19.909.091	40.813.637	60.722.728
521 - AJUSTE IVA	oct-15	0	16.545.455	0	165.454.550	16.545.455	33.918.183	50.463.638
521 - AJUSTE IVA	nov-15	0	38.856.000	0	388.560.000	38.856.000	79.654.800	118.510.800
521 - AJUSTE IVA	dic-15	0	681.818	0	6.818.180	681.818	1.397.727	2.079.545
511 - AJUSTE IRACIS	2015	0	9.804.217	0	98.042.170	9.804.217	20.098.645	29.902.862
Totales		**0**	**142.980.575**	**0**	**1.429.805.750**	**142.980.575**	**293.110.180**	**436.090.755**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por J.I. N° 00 del 22/10/2018 se dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con su representante legal el Sr. XX con RUC 00, 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, 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, por lo que mediante Resolución 00 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 abrió la causa a prueba, periodo en el cual **NN** adjuntó documentos; culminada dicha etapa procesal, por Resolución N° 00 del 28/01/2019, se declaró cerrado el Periodo Probatorio.

El 11/02/2019 **NN** presentó alegatos y; no existiendo más trámites a ser diligenciados, por Providencia N° 00 del 22/02/2019 se llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por el contribuyente, así como todos los antecedentes fueron analizados por **DSR1**, según se expone a continuación:

NN manifestó *"no hemos podido proporcionar ninguna documentación requerida por la fiscalización de la SET, por un hecho fuera de nuestro control…". "…he declarado que efectivamente XX, ha realizado operaciones comerciales con el Sr. NN… pero no contaba con respaldo documental de las compras, por haber sido víctima de Hurto agravado Respecto a la responsabilidad en materia de infracciones acotó: "…nuestra responsabilidad se haya excluida por el hecho fehacientemente demostrado y con documentación oficial, que se materializó la fuerza mayor" (sic).* En el escrito de alegato **NN** cuestiona: *"no se tuvo en cuenta en las DD. JJ del año 2015 las COMPRAS realizadas… solo se tuvo en cuenta las VENTAS"*.

Analizados los antecedentes obrantes en el expediente, el **DSR1** verificó que **NN** declaró compras sin respaldo documental, ocasionando una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar al Fisco. En lo que respecta a la falta de presentación de documentos, la firma alegó que se debe a que fue víctima de hurto agravado de los documentos contables de la firma sumariada, talonarios de facturas, Libros de Ventas y Libros de Compras, entre otras cosas; por lo que adjuntó copia autenticada del Acta de Denuncia Policial 2018-METRO20-0000XXXX según consta a fs 76 y 77. Sobre este punto el **DSR1** resaltó lo establecido por Art. 9 de RG N° 86/2012, que establece la obligatoriedad de reconstituir el archivo tributario en caso de robo, pérdida o deterioro; **NN** no cumplió, según consta en el expediente; ya que no reconstituyó su archivo; por lo que esta situación no puede ser considerada para excluir su responsabilidad. Por lo mencionado, el **DSR1** confirmó que corresponde la impugnación de las compras declaradas por la firma para lo cual se trae a colación lo establecido en el art. 68 del Decreto N° 1030/13.

NN agregó que: *"para el cálculo de la Renta Presunta (IRACIS) se tuvo en cuenta gastos incurridos por la empresa XX pero a la hora de la liquidación del IVA no fueron considerados"*. Y solicitó: *"Que la determinación tributaria se realice sobre base cierta y sobre base presunta de conformidad al Art. 211 #3 de la ley 125/91"*.

Ante lo manifestado el **DSR1** indicó que lo solicitado por el contribuyente no es posible, no por tratarse de una decisión arbitraria de la Administración Tributaria, sino porque el cálculo de rentabilidad no aplica al IVA, ya que dicho tributo no grava las rentas. Por otra parte, para que el crédito fiscal resulte deducible ante el débito obtenido por los ingresos declarados al Fisco, en las operaciones gravadas por el IVA, debe contar necesariamente con su respectivo comprobante, que a su vez debe cumplir con ciertas formalidades establecidas por la Ley, según el Art. 86 de la Ley.

NN manifestó que: *"Del hecho de que por un caso fortuito o de fuerza mayor, quedamos sin copias de los documentos… no se puede inferir que hayamos incurrido en defraudación"*. En el escrito de alegato **NN** expresó: *"Niego categóricamente que la firma de mi representación haya incurrido en irregularidades tributarias que signifiquen un perjuicio y MUCHO MENOS que haya incurrido en defraudación fiscal ya que según las declaraciones juradas del año 2015 solo en el mes de Mayo 2015 se puede constatar diferencias de ventas*

por un error involuntario del contador…". "…la imposibilidad de obtener información sobre el listado de proveedores de esa época en razón del fallecimiento del contador XX… cuyo certificado de defunción adjunto".

El **DSR1** confirmó que **NN** obtuvo un beneficio indebido al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, omitiendo ingresos y declarando créditos fiscales con compras sin respaldo documental en el IVA. Respecto al IRACIS el contribuyente no presentó su Declaración Jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2015, por lo tanto, 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, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

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 de la firma contribuyente en particular, y consideró que corresponde confirmar la aplicación de la multa del 205% sobre el crédito fiscal utilizado incorrectamente en el IVA. Para el IRACIS el **DSR1** recomendó que la base para la aplicación de la sanción se limite al monto no ingresado al Fisco.

Con relación a la imposibilidad de obtener información, en razón del fallecimiento del contador y la responsabilidad de la contribuyente, el **DSR1** se remite al artículo 180 de la Ley que dispone: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias… 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 concerniere 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 responsable directa por la infracción cometida es **NN**, por ser la obligada al pago de los tributos, y que no puede trasladar dicha responsabilidad al personal que intervino en las operaciones.

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 no presentó su Declaración Jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2015, defraudando al Fisco; el señor XX con RUC 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 de manera trasparente, honesta y legal, y no lo hizo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del señor XX con RUC 00 por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal 2015 y del IVA General de los periodos fiscales 01, 02, 04, 05, 06, 08, 09, 10, 11, y 12/2015.

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 las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga la Ley N° 125/91,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
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
521 - AJUSTE IVA	01/2015	2.659.616	5.452.213	8.111.829
521 - AJUSTE IVA	02/2015	2.013.636	4.127.954	6.141.590
521 - AJUSTE IVA	04/2015	2.576.039	5.280.880	7.856.919
521 - AJUSTE IVA	05/2015	25.636.364	52.554.546	78.190.910
521 - AJUSTE IVA	06/2015	10.727.273	21.990.910	32.718.183
521 - AJUSTE IVA	08/2015	13.571.066	27.820.685	41.391.751
521 - AJUSTE IVA	09/2015	19.909.091	40.813.637	60.722.728
521 - AJUSTE IVA	10/2015	16.545.455	33.918.183	50.463.638
521 - AJUSTE IVA	11/2015	38.856.000	79.654.800	118.510.800
521 - AJUSTE IVA	12/2015	681.818	1.397.727	2.079.545
511 - AJUSTE IRACIS	2015	9.804.217	20.098.645	29.902.862
Totales		**142.980.575**	**293.110.180**	**436.090.755**

ART. 2: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal de la Firma **NN (NN)** con **RUC 00**, el Sr. **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

ART. 3: CALIFICAR la conducta de la firma 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 205% sobre los impuestos defraudados.

ART. 4: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la R.G. Nº 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 multas aplicadas. Así mismo, a su representante legal para su conocimiento.

ART. 5: COMUNICAR los antecedentes al Departamento de Procesos de Cobranzas de la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a registrar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

ART. 6: COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN