SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN

NÚMERO

FECHA

FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00, y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la firma **NN**, con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 15/02/2018, la Subsecretaria de Estado de Tributación **(SET)**, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes **(DGGC)**, dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2015 y 2016 y del IVA General de los periodos fiscales de 05/2015 a 11/2017. Y, para tal efecto le requirió a **NN** que presente los Libros Diario y Mayor, Libros IVA Ventas e IVA compras; comprobantes de compras, facturas ventas, Notas de Crédito y Débito recibidas y emitidas, comprobantes de Retención del IVA e IRACIS, documentación que fue arrimada por la firma fiscalizada.

La verificación tuvo origen en las investigaciones realizadas por el Departamento de Auditoría GC 2 con relación a la firma **XX**, en las que se detectó como proveedor inconsistente al contribuyente **XX**, con RUC **00**, a quien se le solicitó los documentos respaldatorios de sus compras y ventas, con los que se detectó que su proveedor **NN** ha emitido facturas con montos significativos que no han sido consignados en sus DDJJ según consultas realizadas en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, y debido a las ventas no declaradas, el Departamento de Auditoría GC 2 solicitó la apertura de un proceso de fiscalización puntual.

Según el Informe Final de Auditoría Nº 00 del 21/08/2018, los auditores de la **SET** constataron que **NN** no declaró ventas realizadas durante los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017; igualmente se pudo observar la utilización de facturas de presunto contenido falso en el ejercicio 2015, con las que respaldó costos y gastos, lo que incide en la liquidación del IRACIS y por lo que obtuvo un beneficio indebido. Igualmente han procedido a la impugnación de compras debido a la falta de presentación de los comprobantes originales o copias de los mismos que las avalen, o porque estos no han cumplido con los requisitos formales para ser considerados como deducibles a los efectos de la liquidación del IRACIS.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **SET** consideraron que la firma **NN** ha incurrido en Defraudación en los términos del Art. 172 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley), proporcionando a la Administración Tributaria datos que no coinciden con la realidad de los hechos gravados y que inciden en la determinación del impuesto, ocasionando un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto en concepto de créditos fiscales, costos y gastos respaldados con los comprobantes cuestionados y los impuestos dejados de ingresar; y en virtud al Art. 175 de la Ley recomendaron la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el monto del impuesto a ingresar en diciembre/2016 por las ventas no declaradas y la utilización indebida del crédito fiscal, y sobre el impuesto a ingresar para el ejercicio fiscal 2016 por los costos y gastos utilizados indebidamente en razón de su incidencia fiscal

en el IVA e IRACIS, respectivamente y de 300% sobre el monto del impuesto contenido en las facturas de contenido falso en el ejercicio fiscal 2015, según se detalla en el siguiente cuadro:

IMPUESTO	EJERCIO/PERIODO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100%	MULTA 300%	TOTAL
521 - AJUSTE IVA	dic-16	703.882.868	70.388.287	70.388.287	-	140.776.574
511 - AJUSTE IRACIS	2015	2.107.186.364	210.764.545	45.909	632.155.909	842.966.363
511 - AJUSTE IRACIS	2016	42.664.623	4.266.432	4.266.462	-	8.532.924
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	19/07/2018			-	-	1.434.000
TOTAL			**285.419.264**	**74.700.658**	**632.155.909**	**993.709.861**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución Nº 00 del 12/09/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 **(DSR1)** dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con sus representantes legales los Sres. XX con RUC 00 y XX con RUC 00, conforme a lo establecido en 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.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que mediante Resolución N° 00 del 31/10/2018 el **DSR1** abrió la causa a prueba, periodo en el cual la firma se ratificó en el ofrecimiento de pruebas realizado en su escrito de descargo, referentes a instrumentales que forman parte de expediente y, no habiendo otras pruebas que ofrecer o por diligenciar, se declaró cerrado el periodo probatorio por Resolución N° 00 del 27/11/2018.

Transcurrido el plazo para la presentación de Alegatos, sin que la firma haya hecho uso de su derecho, por Resolución N° 00 del 13/12/2018 se llamó Autos para resolver.

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

NN manifestó; *"…la FISCALIZACIÓN PUNTUAL se inició con la NOTA DAGC2 N° 00/2017 de fecha 13 de octubre de 2017, y NO con la ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 00 notificada en fecha 15/02/2018. Por tanto, el punto de partida para el computo del plazo legal previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04 – tiempo máximo de duración de la Fiscalización Puntual – es a partir de la NOTA DAGC2 N° 00/2017 de fecha 13 de octubre de 2017."*

"En conclusión, y habiéndose iniciado la Fiscalización el 13/10/2017 y habiéndose redactado el Acta Final en fecha 01/08/2018, sobradamente queda demostrado que el plazo razonable legal de 45 días previsto en el Art. 31 de la Ley 2421/04, ha transcurrido en exceso: (TRANSCURRIERON 9 meses y 19 días) y si en virtud de lo dispuesto por la propia Administración en el Art. 29° de la Resolución General R.G N° 04/08, debe disponerse el archivo de las actuaciones."

Con relación a ello el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual. En lo que respecta a la NOTA DAGC2 N° 00/2017 se debe considerar que esta forma parte de diligencias que realiza la SET en ejercicio de su función fiscalizadora, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a **NN**.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 15/02/2018, e inmediatamente después **NN** por Expediente N° 00 del 16/02/2018, solicitó a la Administración Tributaria prórroga para la presentación de las documentaciones requeridas, que le fuera concedida por un plazo de 10 (diez) días hábiles desde el 21/02/2018 al 07/03/2018. Al respecto el **DSR1** consideró lo establecido por la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014, que dice: *"La prórroga será concedida, por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización."*

Además, por Resolución Particular N° 00 del 30/04/2018 notificada a **NN** en fecha 04/05/2018 y a pedido de los auditores, se resolvió ampliar el plazo de fiscalización por 45 (cuarenta y cinco) días contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo inicial, en razón al volumen de la documentación que debía de ser procesada.

Por lo tanto, para el cómputo de plazo de duración de la fiscalización debe de considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, la ampliación otorgada por la **DGGC**, la prórroga solicitada por **NN** y por último la suspensión comprendida entre el 29/05/2018 y el 05/06/2018, establecida por la RG N° 129/2018, debido a la implementación y puesta en funcionamiento del Sistema Marangatu 2.0, **transcurriendo de tal manera un total de 86 (ochenta y seis) días**, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 19/07/2018.

De esta manera el **DSR1** considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones al respecto.

NN expresó; *"Que, las facturas que se pretenden impugnar o invalidar, son un documento público que no puede rendirse a la presunción de ser de contenido falso por el sólo hecho de que los proveedores no conozcan la firma **NN**, ya que tal apreciación no puede servir como medio de prueba válido para pretender cuestionar la autenticidad del documento y de su contenido."*

Continuó diciendo, *"Que, no resulta aceptable que la SET valore únicamente los medios probatorios de una parte y desconocer los de la otra tal como lo hace la Administración Tributaria, que XX y llanamente desconoce los comprobantes, libros, registros e inventarios presentados por **NN**"*

En tal sentido, el **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que, han arrimado a la Administración Tributaria las mismas facturas utilizadas por la firma para el respaldo de sus operaciones, pero consignadas a nombre de otros y con montos significativamente inferiores a los declarados por **NN** y que a su vez han manifestado desconocer a la sumariada o nunca haber expedido facturas con valores tan elevados.

Por otro lado, el **DSR1** manifestó que NO ES CIERTO lo alegado por **NN**, ya que por Resolución N° 00 del 31/10/2018 fue abierto el período probatorio, por un plazo de 15 (quince) días hábiles establecidos por Ley en el cual la firma sumariada pudo ofrecer toda prueba conducente a desvirtuar las conclusiones de los auditores, no obstante, no han hecho nada para probar la existencia de las operaciones cuestionadas o que hagan fe de la veracidad de las mismas.

Con relación a la calificación de su conducta apunto: *"Que, el derecho administrativo sancionador como en otras ramas del derecho público, se rige por los principios del derecho penal. Esto quiere decir que al subsumir la conducta del contribuyente al plano infraccional se deben verificar todos los elementos objetivos constitutivos del hecho punible. Esto requiere de un análisis objetivo que permita encuadrar la conducta desplegada por el contribuyente con la finalidad precautelada por la norma."*

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 que dejó de percibir por un valor de G 285.419.264 en concepto de IRACIS e IVA, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 3 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

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, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

Por todo lo señalado, el **DSR1**, constato que **NN** incumplió con lo establecido por los artículos 7, 8 y 86 de la Ley en concordancia con el Decretos N° 10797/2013 Art. 5 y Decreto N° 1030/2013 Art. 22; que exigen que, de manera a que sean válidas a los fines tributarios los comprobantes que respaldan sus operaciones deben necesariamente cumplir con los requisitos legales y reglamentarios y referirse a operaciones reales.

El **DSR1** confirmó en cuanto al IVA General del periodo 12/2016 e IRACIS del ejercicio fiscal 2016, que todos los comprobantes de ventas emitidos se encuentran registrados en el Libro Venta, no así en sus DDJJ, por otro lado, varios de los comprobantes presentados por

NN, para el respaldo de sus costos y gastos fueron impugnados por no reunir los requisitos establecidos en las reglamentaciones legales vigentes.

Con respecto a las facturas utilizadas para respaldar costos y gastos del ejercicio 2015, estas fueron desafectadas debido a que se trataban de facturas emitidas a diferentes personas y por distintos montos, resultado de la confrontación de los comprobantes arrimados por la firma y los proveedores.

El **DSR1** indicó que atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley); y considerando que no resulta posible la liquidación del tributo sobre base cierta, corresponde reliquidar el IRACIS sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, y determinar el tributo de acuerdo a la rentabilidad del sector, la cual, según el Dpto. de Asesoría Económica, asciende a 17,3% en el ejercicio fiscal 2015, conforme ello surgen los siguientes valores:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	Porcentaje de Rentabilidad	Rentabilidad Promedio	Porcentaje de costo	Gastos No Deducibles	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E	F:(C/D) + E	G: F*10%
IRACIS General	2015	1.962.004.544	17,30%	339.426.786	82,70%	145.181.818	555.613.240	55.561.324

Por lo tanto, 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 tuvo en cuenta la conducta asumida por **NN**, quien colaboró y facilitó el proceso de determinación y control, ya que en todo momento puso a disposición de la Administración Tributaria las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas; además, no cuenta con antecedentes de aplicación de sanciones o procesos de fiscalización anterior, lo que se considera como atenuantes.

En virtud a ello, el **DSR1** señaló que corresponde la aplicación de la multa del 155% sobre el tributo que resultó de la impugnación de los costos y gastos respaldados con las facturas impugnadas en el IRACIS del ejercicio 2015, del 100% del impuesto a ingresar en el ejercicio 2016 y sobre IVA por las ventas no declaradas, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Asimismo, el **DSR1** confirmó la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que el Contribuyente no ha dado cumplimiento a lo dispuesto por el Art. 192 de la Ley, al no haber comparecido ante la Administración Tributaria cuando se le fue requerido, por lo que corresponde aplicar una multa de G 50.000 conforme a lo dispuesto por el Art. 3 del Decreto N° 313/2018.

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, quedo comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos, costos y gastos respaldados con facturas relacionas a operaciones que no existieron, defraudando al Fisco, los Sres. XX con RUC 00 y XX con RUC 00, no actuaron diligentemente en su calidad de responsables 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 de XX con RUC 00 y 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 de los ejercicios fiscales 2015 y 2016 y del IVA General de 12/2016.

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 legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
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
521 - AJUSTE IVA	12/2016	70.388.287	70.388.287	140.776.574
511 - AJUSTE IRACIS	2015	55.561.324	86.165.961	141.727.285
511 - AJUSTE IRACIS	2016	4.266.462	4.266.462	8.532.924
551 - AJUSTE CONTRAVEN	19/07/2018	0	50.000	50.000
Totales		**130.216.073**	**160.870.710**	**291.086.783**

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

ART. 2: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales de la Firma **NN**, con RUC 00, los Sres. XX con RUC 00 y XX con RUC 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

ART. 3: NOTIFICAR a la firma sumariada conforme al Art. 27 de la R.G. Nº 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a la presente Resolución. Asimismo, a sus representantes legales para su conocimiento.

ART. 4: REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los ajustes en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

ART. 5: COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN