

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00 y el Exp. N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 26/04/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de la obligación Retención IVA del periodo fiscal de 12/2013 de **NN**, para lo cual le requirió que presente sus respectivos comprobantes, lo cual fue cumplido.

La verificación tuvo origen en los informes DAFT3 N° 00/2017 y DGFT/DPO N° 00/2018, mediante el cual los Departamentos de Auditoría Fiscal FT3 y de Planeamiento Operativo denunciaron inconsistencias entre los montos que **NN** declaró en su Form. N° 122 y los montos de las respectivas facturas.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** practicó retenciones del IVA General que no declaró ni ingresó a Fisco, pues los montos de las facturas que la propia firma presentó son superiores a los que consignó en su declaración jurada, y debido a que la contribuyente no rectificó su declaración jurada, los auditores de la SET realizaron el ajuste fiscal.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** como defraudación, de conformidad a lo expuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de una multa del 200% sobre el tributo no ingresado; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 200%	TOTAL A INGRESAR G
522 - RES.AJUS.RET.IVA	dic-13	2.380.485.020	238.048.502	476.097.004	714.145.506

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), por medio de la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 del 20/08/2018, instruyó el sumario administrativo a la contribuyente y a su representante legal **XX** con **CIC 00**, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para establecer la responsabilidad subsidiaria, 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 las diligencias para el esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

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

NN solicitó la nulidad del Acta Final argumentando que "La fiscalización no se finiquitó dentro del plazo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 aunque en el Acta se dice lo contrario. Es así que en fecha 19-06-17 según informe denuncia sobre hechos constatados durante la investigación ya se informó de la inconsistencia en cuanto a la liquidación, pago y retenciones a cargo de mi representada. Pero la Administración Tributaria para no caer en violación con el Art. 31 de la Ley N° 2421/05, usa como estrategia notificar la iniciación de una fiscalización mucho tiempo después de haberse iniciado ya efectivamente el control (fiscalización) como se demuestra con el informe denuncia DAFT3 N° 30/17 de fecha 19 de junio de 2017".

El **DSR2** señaló que los requerimientos realizados a **NN** con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados 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; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán efectuadas: "cuando 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".

Con ello, queda claro que previo a la orden de fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propi

contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante el Informe N° 00/2017, el Dpto. de Auditoría Fiscal FT3 comunicó la existencia de diferencias entre las retenciones que declaró en su Form. N° 122 y los montos de las facturas que **NN** había remitido a la SET y que entre estos proveedores se encontraba algunos contribuyentes que registraban llamativamente compras por montos superiores a sus ventas, razón por la cual recomendó la apertura de una fiscalización a fin de determinar la veracidad del contenido de las facturas de los supuestos proveedores. Conforme a ello, los elementos recabados hicieron que la SE determine la necesidad de una Fiscalización Puntual, y la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso

Por todo ello, el **DSR2** confirmó respecto al conteo del plazo de la fiscalización puntual, que esta tuvo su inicio al día siguiente de la notificación de la Orden del 26/04/2018, y que hasta la firma del Acta Final el 02/07/2018, transcurrieron los 44 días hábiles, en cumplimiento a lo previsto en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** alegó específicamente sobre la factura N° 001-001-0000XXX emitida al cliente XX que *"Debió emitirse la misma en el mes de noviembre del año 2012 pero recién se expidió el 6 de diciembre de 2013. Ante esta circunstancia se pidió el cambio correspondiente pero no se pudo satisfacer tal pedido y para evitar inconvenientes no se usó el crédito, pero **XX y XX**. se quedó con la factura original sin registrarla en la contabilidad"*.

El **DSR2** consideró inverosímil que **NN** haya inutilizado el valor de este comprobante de retención, pues se encontraba incluido dentro de su archivo tributario que había proveído a la SET y que *"se quedó con la factura original sin registrarla"*, puesto que, de ser cierta esta versión, mínimamente debería contar con el duplicado de esa factura. Igualmente, **NN** tampoco pudo demostrar que no usó el crédito, es más, su cliente XX en el mes controlado declaró retenciones computables a su favor.

Con relación a las facturas de XX, XX y XX, **NN** manifestó que *"... no cuenta con estas facturas, por consiguiente, como es lógico, no se registraron en la contabilidad y, por lo tanto, no fueron utilizados los créditos que podrían surgir de tales documentaciones..."*.

Sobre este punto, el **DSR2** señaló que debe confirmarse que **NN** no declaró las retenciones que practicó a sus clientes porque la misma presentó a la SET los respectivos comprobantes. El **DSR2** refirió, que justamente debido a la presentación física de los mismos y la constatación de su falta de registro en las declaraciones juradas informativa y declarativa, es que corresponde el reclamo de los importes que estas facturas representan. Igualmente, el **DSR2** aclaró que independientemente a que dichos créditos hayan sido o no utilizados, los importes debieron ingresarse a las arcas del Estado conforme a la obligación prevista en el Art. 240 de la Ley.

No obstante, el **DSR2** indicó que atendiendo que en otro proceso de control efectuado a XX la SET comprobó que la misma emitía comprobantes de ventas relacionados a operaciones comerciales que no son reales, por lo que el reclamo del valor de la retención de G 15.827.799 de la factura N° 001-001-0000XXX en este caso no corresponde.

Además, como medida de mejor proveer mediante Nota SET N° 00 del 14/01/2019, se requirió a través de la Superintendencia de Bancos (**SB**) del Banco Central del Paraguay que las entidades bancarias y financieras del país informen si la Sra. XX y otros contribuyentes inconsistentes, cuenta con cuenta corriente o caja de ahorros en las mismas y en caso afirmativo remitan los movimientos de las cuentas, el pedido a las entidades bancarias y financieras del país fue notificado. Las entidades bancarias y financieras remitieron sus respectivos informes, la única entidad que registra caja de ahorros es XX desde el 13/08/2018; sin embargo, no posee saldos disponibles (fs. 01 del expediente N° 00, 00, 00).

En cuanto a las facturas emitidas al proveedor XX Y XX., **NN** alegó que *"la N° 00 con su correspondiente Nota de Crédito N° 00 que anula la operación. Con posterioridad se emitieron las facturas N° 10XX y 10XX del 25-06-2013, las cuales debían cancelarse, según convenio realizado el 31-12-2013, por lo que administrativamente se le practicó la retención N° 00, siendo retirada la misma de la oficina por la firma XX y XX con la promesa de remitir el recibo correspondiente, promesa que nunca se cumplió..."*.

El **DSR2** verificó que, conforme a las constancias de autos, la factura de retención N° 001-001-0000XXX efectivamente fue emitida por **NN** a su proveedor, pero no la declaró; además este proveedor declaró a su favor las retenciones practicadas por la sumariada.

De acuerdo con estos hechos, el **DSR2** concluyó que se confirma que las facturas de retención N° 001001-0000XXX, 001-001-0000XXX, 001-001-0000XXX y 001-001-0000XXX fueron emitidas por **NN** por las retenciones que practicó a sus proveedores, de acuerdo con los comprobantes que la propia sumariada proveyó a la SET, y que no las registró en su declaración jurada informativa ni en su Form. N° 122. Estos hechos no pudieron ser desvirtuados por la sumariada, al no haber proveído a la SET los elementos de prueba a ese efecto. Por tanto, corresponde el reclamo de la suma de G 222.220.703 en concepto de las

retenciones del IVA General que **NN** efectuó y no declaró ni abonó al Fisco, considerando el descuento de G 15.827.799 correspondiente al comprobante N° 001-001-0000XXX.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el Art. 182 de la Ley establece que estos 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 no haber declarado ni abonado **NN** las retenciones del IVA que practicó defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX** con **CIC 00** no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, debido a que no realizó las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

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 las retenciones del IVA General del periodo fiscal de 12/2013, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta, el **DSR2** 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 las retenciones no declaradas.

En este sentido, refirió que el Art. 174 Ley establece: "*Presunciones de Defraudación: Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario en los siguientes casos, Numeral 5): El agente de retención o de percepción que omita ingresar los tributos retenidos o percibidos, con un atraso mayor de 30 (treinta) días...*", y teniendo en cuenta lo establecido en el Art. 49 del Decreto N° 1.030/13 "*Obligaciones de los agentes de Retención: Los Agentes de Retención deberán:... c) Presentar declaración jurada y efectuar el pago por las retenciones realizadas en la forma, condiciones y plazos que establezca la administración. La omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado retenido o el retraso del pago mayor a treinta (30) días, dará lugar a la sanción por defraudación*".

Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 174 del mismo cuerpo legal, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención de obtener un beneficio indebido, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, que suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 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 la misma Ley). En consecuencia, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el 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 **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de esta, 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos, la infracción se constató en un solo periodo fiscal y el monto de la compra representa un porcentaje mínimo en relación a los ingresos declarados en el Formulario N° 120 del periodo 12/2013; todo ello sumado al hecho de que la firma luego del inicio del control efectuó el pago respectivo. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 100% sobre el tributo no ingresado.

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

POR TANTO, en uso de las facultades por la Ley N° 125/1991,

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
522 - RES.AJUS.RET.IVA	12/2013	222.220.703	222.220.703	444.441.406

Totales	222.220.703	222.220.703	444.441.406
---------	-------------	-------------	-------------

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00** como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1.991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los impuestos determinados y 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, y cumplido archivar.

ABG OSCAR ORUÉ,
ENCARGADO DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN