



## RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

---

### VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

### CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 12/09/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2012 al 2016 y del IVA General de los periodos de 05 y 06/2012.

A dicho efecto solicitó a **NN** que presente las siguientes documentaciones: el original o copia autenticada por Escribanía Pública de los comprobantes de ventas recibidas en los años 2012 al 2016, emitidos por los proveedores: XX, XX y XX; la aclaración del tipo de afectación en el Formulario N° 120 del IVA y del tipo de afectación contable (activo, gasto); los detalles de la forma de pago de los mismos; el original o la copia autenticada de los folios del Libro Diario donde se encuentran registradas las operaciones respaldadas por los comprobantes mencionados; detallar en la nota el número de asiento donde se encuentran registradas las operaciones; los libros Diario y Mayor; así como también los contratos de prestación de servicios relacionados a la emisión de todos los comprobantes solicitados, con especificación del lugar de prestación y los documentos que evidencien físicamente el servicio prestado.

El requerimiento fue contestado por **NN** mediante el expediente N° 00, en el mismo la firma presentó sus Libros Diario y Mayor de los periodos fiscales de 01 a 12/2012 en medio magnético, y con respecto a los demás puntos manifestó que es imposible su ubicación debido a que los mismos fueron derivados a un archivo en el interior del país, ya que la casa matriz fue clausurada y que en el traslado numerosos documentos fueron extraviados o destruidos por efecto de la naturaleza (humedad), así también señaló que las facturas correspondientes a XX fueron desafectadas de sus DDJJ de IVA e IRACIS así como de su contabilidad con base en una anterior fiscalización.

La fiscalización fue originada como consecuencia del control realizado a la firma Organización XX y de las verificaciones realizadas por el Departamento de Investigación Tributaria, en las cuales surgieron inconsistencias entre lo declarado por las contribuyentes XX y XX en sus DDJJ del IVA de los periodos fiscales 05 y 06/2012 y la DJ Informativa – Hechauka – Informados Compras declaradas por **NN**.

Por los motivos señalados los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró montos que no reflejaban la realidad de los hechos económicos gravados y que obtuvo un beneficio indebido, el cual se encuentra cuantificado en el impuesto incluido en los comprobantes que la firma incluyó en sus declaraciones juradas del IVA, así como los gastos que dedujo indebidamente.

Dicha situación fue también confirmada en las entrevistas informativas realizada a los supuestos proveedores cuyos comprobantes fueron cuestionados durante la fiscalización, los mismos manifestaron no reconocer como emitidas por ellos los referidos comprobantes y se constató que no son coincidentes con los impugnados, en cuanto a los montos, fechas y clientes.

En atención a que la firma declaró e hizo valer ante la **SET** datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como Defraudación, conforme al Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), sugirieron, además la aplicación de una multa equivalente al 150% de los tributos defraudados (IVA e IRACIS) consignado en las facturas emitidos por XX y XX, teniendo en cuenta la reiteración de la utilización de comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, y la importancia del perjuicio fiscal, así como las características de la infracción, todo ello según el siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO S/ FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO S/ FACTURAS IMPUGNADAS 5%	CRÉDITO RECUPERADO	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 150% S/ FACTURAS IMPUGNADAS	MULTA 300% S/ FACTURAS IMPUGNADAS	TOTAL A INGRESAR
2012	IRACIS	482.858.254	48.285.826		48.285.826	0	72.428.739	0	72.428.739
2012	IRACIS	3.091.455.514	309.145.551		36.564.295	272.581.256	0	927.436.653	1.200.017.909
may-12	IVA	1.135.033.507	96.363.636	8.569.857	25.369.520	79.563.973	0	314.800.481	394.364.454
jun-12	IVA	482.858.254	48.285.825	0	48.285.825	0	72.428.738	0	72.428.738
jun-12	IVA	1.956.422.007	173.257.467	11.192.367	89.674.257	94.775.577	0	553.349.502	648.125.080

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 05/01/2018 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo a la firma y a su Representante Legal, el señor **XX** con **C.I. N° 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 el Art. 182, que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y de la R.G. 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 luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Resolución N° 00 del 14/06/2018 se prosigió con el proceso del Sumario Administrativo conforme al núm. 8 de los artículos 212 y 225 de la Ley (Autos para resolver).

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR1**, el cual llegó a las siguientes conclusiones:

**NN** solicitó el archivo de las actuaciones argumentando que "... se observa que en fecha 1º-06-2017, se solicitó al auditado documentos relacionados a la empresa (ver folio 146) fecha que debe tenerse en cuenta como inicio de la fiscalización y se suscribió el Acta Final el 15 de Noviembre de 2017, vale decir, que la fiscalización no culminó dentro del plazo legal de 45 días hábiles, previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/2004, y en consecuencia, el Acta de Fiscalización debe declararse nula." (Sic).

**NN** también solicitó la nulidad del proceso de Fiscalización y manifestó que "... De acuerdo a la normativa relacionada más arriba, la fiscalización realizada a la firma XX es integral, dado que en ella se verifican todos los elementos que deben componer dicho tipo de fiscalización, a saber: a) Abarca casi la totalidad de los impuestos que se hallan a cargo del contribuyente (IVA e IRACIS) correspondientes a varios ejercicios fiscales por todo el tiempo que no se hallan prescriptos. De conformidad al art. 31 de la Ley N° 2421/04 la fiscalización integral necesariamente debe surgir mediante sorteos periódicos, requisito que no fue cumplido en la fiscalización realizada a la firma XX dado que tal fiscalización no surgió de un sorteo, y en consecuencia, la misma debe declararse nula." (Sic).

Primeramente, el **DSR1** señaló que mediante la Nota DAGC2 N° 00 del 01/06/2017 se inició una verificación interna dispuesta 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, así como en lo dispuesto en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04, el cual en su inc. b dispone: "Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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 Administración Tributaria no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso.

Por otra parte, el **DSR1** destacó que no es cierto lo que **NN** refirió respecto a la extralimitación del tiempo de la fiscalización puesto que la misma fue desarrollada dentro de los plazos estipulados en el inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, esto teniendo en cuenta que la misma inició el 12/09/2017 al ser notificada la Orden de Fiscalización N° 00 y que culminó con el Acta Final N° 00 del 15/11/2017, por lo que no se puede hablar de nulidad, ya que la verificación fue realizada en el tiempo correspondiente.

Por otra parte, el **DSR1** señaló que no es cierto lo manifestado por **NN** en relación a que la fiscalización es integral, dado que el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 establece que las tareas de fiscalización puntual se realizarán cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación, respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o formas de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos, lo cual se aplica al presente caso, dado que los auditores de la **SET** detectaron importantes diferencias entre los comprobantes impugnados y los presentados por los supuestos emisores de los mismos, por lo cual se procedió a la apertura del proceso mencionado. Además, la fiscalización puntual abarcó específicamente las compras realizadas de los proveedores XX, XX y XX en los ejercicios de 2012 a 2016 y no fue realizada sobre la totalidad de las obligaciones del mismo, pues el mismo también cuenta con el IVA General desde el año 1994.

Asimismo, el **DSR1** indicó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se llevaron a cabo en el marco del inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

Con base en lo anteriormente expuesto, el **DSR1** concluyó que resulta improcedente la nulidad pretendida por **NN**, ya que la misma debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió.

Respecto a las facturas impugnadas **NN** en su escrito descargo manifestó que *"Cabe puntualizar en cuanto a la responsabilidad del contribuyente, referente a la tenencia de documentaciones falsas o de contenido falso, no atañe al contribuyente comprador. La obligación del sujeto pasivo es verificar si las facturas recibidas se encuentran dentro de las normas reglamentarias (RUC, Timbrado, vendedor, comprador, etc.)"* (Sic).

El **DSR1** señaló que los auditores no cuestionaron los requisitos pre impresos (timbrados) de los comprobantes utilizados, sino el origen de los mismos, ya que si bien la contribuyente argumentó que las operaciones existieron, no probó que las mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de los proveedores cuestionados, por lo que concluyó que **NN** con el fin de justificar los créditos fiscales consignados en sus DDJJ del IVA y las erogaciones deducidas en las DDJJ del IRACIS, utilizó facturas de contenido falso de los proveedores XX, XX, XX, para respaldar operaciones inexistentes, en infracción al artículo 7° y 86 de la Ley, ya que no cumplieron con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA.

El **DSR1** confirmó la situación descrita, primeramente, teniendo en cuenta que el Señor XX es integrante de la Asociación de Pescadores del distrito de Coronel Bogado, por lo que el mismo figura en el listado de proveedores del Gobierno y como contribuyente en el Ministerio de Hacienda a través de la **SET** sin haber solicitado la emisión de facturas, así también mediante la Pericia N° 203/2014, Identificación Fiscal N° 00/2012 caratulado "XX y Otros s/ Sup. Hecho Punible de Producción de Documentos no Auténticos y Producción de Documentos Públicos de Contenido Falso", el Departamento Criminalística - Sección Documentología y Grafología, determinaron que las firmas obrantes en los documentos identificados como: Solicitud de Inscripción en el RUC, Formulario N° 600 Solicitud de Inscripción Persona Física y autorización para el Gestor, presentados ante la **SET**, no presentan los mismos gestos gráficos, a las firmas indubitadas del señor XX con C.I. N° 00.

Por otra parte, el **DSR1** constató la utilización de comprobantes que respaldan operaciones inexistentes teniendo en cuenta que XX manifestó que no posee vinculo comercial alguno con **NN** y además presentó las copias autenticadas de comprobantes de ventas, los cuales no son coincidentes con los impugnados en cuanto a los montos, fechas y clientes; así también por las inconsistencias detectadas entre la DJ Informativa - Hechauka, Informados Compras de **NN** y las DDJJ del IVA de los periodos fiscales de 05 y 06/2012 de XX.

Así también, la firma no pudo demostrar como realizó los pagos por los supuestos servicios prestados o por los bienes descritos en los documentos utilizados; por tanto, corresponde la impugnación de los comprobantes respectivos, así como los créditos fiscales y los costos (aumento patrimonial no justificado) respaldados con ellos, los cuales fueron incluidos y declarados por la firma, tanto en sus DDJJ del IVA y del IRACIS como en sus Libros de Compras del IVA - 211, y en sus Libros de Compras y Diario. El **DSR1** señaló, además, que la infracción se produce por el hecho de haber invocado como crédito fiscal y como activos los montos respaldados con las facturas referentes a operaciones inexistentes, ya que **NN** no pudo demostrar ni durante la fiscalización ni durante el sumario administrativo, que dichas compras fueron reales (Art. 247 de la Ley).

Por todo lo expuesto, el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación efectuada por los auditores de la **SET** para el IVA de los periodos fiscales 05 y 06/2012 y para el IRACIS del ejercicio fiscal 2012.

Respecto a la calificación de la conducta, la firma indicó que *"Mi representada no tiene ninguna responsabilidad sobre los ilícitos que se le imputa, habida cuenta que ella se basa en su buena fe y tiene a su favor los principios legales que se refieren al caso"* (Sic).

El **DSR1** concluyó que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de la firma conforme al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, ya que realizó actos de simulación de operaciones que condujeron no solo a la falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, sino además a la acumulación indebida de créditos fiscales, beneficiándose **NN** en la misma medida. Al respecto el mismo artículo dispone que la defraudación se da incluso cuando *"con la intención de obtener un beneficio indebido... realizare... simulación... en perjuicio del Fisco"*, situación que se da claramente en el presente caso, mediante la creación ficticia de créditos y erogaciones respaldados con documentos relacionados a operaciones inexistentes.

Así también el **DSR1** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria pone a conocimiento de la contribuyente los hechos denunciados, a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que **NN** no presentó pruebas conducentes para desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores.

Con base en los hechos probados, el **DSR1**, confirmó que la firma incumplió la normativa tributaria, porque comprobó la evidente contradicción entre las informaciones que surgieron de sus DDJJ, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), ya que los créditos fiscales, costos y gastos en ellas registradas no son reales, además porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (num. 12 del Art. 174 de la Ley), y con esta acción provocó 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 a ingresar.

Además, el **DSR1** señaló que para que la infracción quede consumada, basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio, o a adoptar cualquier resolución equivalente, por lo que concluyó que la calificación de la conducta de la contribuyente como Defraudación, se ajusta a derecho.

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 parcialmente a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, además de que el monto impugnado corresponde a un porcentaje no relevante del total de sus compras declaradas, en consecuencia concluyó que corresponde la reducción de las multas por Defraudación al 160% del valor de los tributos defraudados, que en el IVA se aplicará sobre el impuesto contenido en cada factura impugnada, debido a que refleja el crédito fiscal que dedujo indebidamente y en el IRACIS únicamente sobre el monto del tributo no ingresado al Fisco ya que éste grava las utilidades y no los ingresos brutos.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR1** señaló que 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 a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos, costos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando al Fisco, y que el señor **XX** con **C.I. N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la firma ante la Administración Tributaria, que debió desarrollar 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 de **XX** con **C.I. N° 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos.

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 confirmar las sanciones sugeridas por los auditores de la **SET**.

**POR TANTO**, en uso de sus 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
511 - AJUSTE IRACIS	2012	272.581.256	436.130.010	708.711.266
521 - AJUSTE IVA	05/2012	79.563.973	167.893.589	247.457.562
521 - AJUSTE IVA	06/2012	94.775.577	372.377.054	467.152.631
Totales		<b>446.920.806</b>	<b>976.400.653</b>	<b>1.423.321.459</b>

\* Sobre los tributos deberán adicionarse la multa por mora y los accesorios legales en los términos del Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

**Art. 2º.- CALIFICAR** la conducta de la firma **NN**, con **RUC 00** como Defraudación de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 160% de los tributos defraudados.

**Art. 3º.-** Establecer la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal de la firma **NN** con **RUC 00, XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

**Art. 4º.- NOTIFICAR** a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados, igualmente a su Representante Legal para su conocimiento.

**Art. 5º.- COMUNICAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, para su conocimiento.

**Art. 6º.- COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**FABIÁN DOMÍNGUEZ**  
**VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**