



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso de Determinación N° 00, y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN con RUC 00** (en adelante **NN**), conjuntamente con sus representantes legales **XX con RUC 00** y **XX con RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden Fiscalización N° 00, notificada el 12/08/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos de 09/2014 a 01/2019 y del IRACIS General de los ejercicios 2014 a 2018 y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente los comprobantes originales de los siguientes proveedores: **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **XX con RUC 00**, **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**, además de sus libros compras-ventas IVA, diario, mayor y la forma de pago de los mencionados comprobantes, a lo cual dio cumplimiento.

La fiscalización cuenta como antecedente las irregularidades en las operaciones declaradas por los proveedores de **NN** por lo que fueron realizadas las tareas de investigación por parte de los auditores de la **SET**.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 11/11/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó comprobantes relacionados a operaciones inexistentes de los proveedores investigados y mencionados más arriba, ya que los mismos no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus DDJJ créditos fiscales y costos respaldados por dichos comprobantes que afectan a la determinación del IVA General y del IRAGRO por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco; por lo que, con base en lo establecido en el Art. 175 de la Ley, recomendaron la aplicación de una multa del 155% sobre los tributos defraudados, y de acuerdo al siguiente cuadro:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL GS.
511 - AJUSTE IRACIS	2014	120.040.458	120.040.458	186.062.710	306.103.168
511 - AJUSTE IRACIS	2015	77.946.674	77.946.674	120.817.344	198.764.018
511 - AJUSTE IRACIS	2016	4.320.000	4.320.000	6.696.000	11.016.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	363.285.780	363.285.780	563.092.959	926.378.739
511 - AJUSTE IRACIS	2018	630.314.569	630.314.569	976.987.583	1.607.302.152
521 - AJUSTE IVA	sept-14	246.581.818	246.581.818	382.201.818	628.783.636

521 - AJUSTE IVA	oct-14	242.252.727	242.252.727	375.491.727	617.744.454
521 - AJUSTE IVA	nov-14	519.656.364	519.656.364	805.467.363	1.325.123.727
521 - AJUSTE IVA	oct-16	32.000.000	32.000.000	49.600.000	81.600.000
521 - AJUSTE IVA	feb-17	10.000.000	10.000.000	15.500.000	25.500.000
521 - AJUSTE IVA	abr-17	22.727.273	22.727.273	35.227.273	57.954.546
521 - AJUSTE IVA	may-17	40.909.091	40.909.091	63.409.091	104.318.182
521 - AJUSTE IVA	jun-17	94.609.868	94.609.868	146.645.296	241.255.164
521 - AJUSTE IVA	jul-17	178.770.799	178.770.799	277.094.738	455.865.537
521 - AJUSTE IVA	ago-17	134.324.495	134.324.495	208.202.968	342.527.463
521 - AJUSTE IVA	sept-17	112.903.912	112.903.912	175.001.063	287.904.975
521 - AJUSTE IVA	oct-17	82.353.331	82.353.331	127.647.664	210.000.995
521 - AJUSTE IVA	nov-17	80.537.399	80.537.399	124.832.969	205.370.368
521 - AJUSTE IVA	dic-17	19.909.195	19.909.195	30.859.252	50.768.447
521 - AJUSTE IVA	ene-18	123.272.018	123.272.018	191.071.628	314.343.646
521 - AJUSTE IVA	feb-18	34.844.518	34.844.518	54.009.003	88.853.521
521 - AJUSTE IVA	mar-18	19.322.796	19.322.796	29.950.334	49.273.130
521 - AJUSTE IVA	abr-18	44.221.362	44.221.362	68.543.111	112.764.473
521 - AJUSTE IVA	may-18	116.094.040	116.094.040	179.945.761	296.039.801
521 - AJUSTE IVA	jun-18	53.497.691	53.497.691	82.921.421	136.419.112
521 - AJUSTE IVA	sept-18	205.777.757	205.777.757	318.955.523	524.733.280
521 - AJUSTE IVA	oct-18	33.225.341	33.225.341	51.499.279	84.724.620
521 - AJUSTE IVA	nov-18	30.370.258	30.370.258	47.073.900	77.444.158
521 - AJUSTE IVA	dic-18	110.392.353	110.392.353	171.108.147	281.500.500
521 - AJUSTE IVA	ene-19	54.498.696	54.498.696	84.472.978	138.971.674
TOTALES		3.838.960.583	3.838.960.583	5.950.388.903	9.789.349.486

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 17/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo al contribuyente **NN** conjuntamente con sus representantes legales, 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 la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Cabe aclarar que la instrucción del sumario fue notificada a la firma y a sus representantes, en sus domicilios fiscales, según consta a fjs. 9 a 11 de autos.

El 22/01/2020 dentro del periodo probatorio **NN** presentó su escrito solicitando intervención y ofreció pruebas. Culminadas las etapas procesales respectivas y teniendo en cuenta que se diligenció todo para el esclarecimiento de los hechos, por Providencia N° 00 del 19/11/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

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

En relación de lo detectado en el proceso de fiscalización, **NN** expresó que: *“La fiscalización ha cometido un error garrafal en la reliquidación del IVA, pues si bien desafectó las facturas cuestionadas, “OLVIDÓ” QUE EN TODAS ELLAS EL IVA FUE CONSIGNADO AL 1,5 %, ES DECIR QUE EL CRÉDITO FISCAL OBTENIDO CON ESTAS FACTURAS NO FUE DE 10 %, SINO SOLO DE 1,5 %. Por tanto, si se desafectan estas facturas y se eliminan los créditos fiscales obtenidos por el contribuyente con ellas, LA RELIQUIDACIÓN DEBÍA REALIZARSE SOBRE EL 1,5*

% DE LAS FACTURAS Y NO SOBRE EL 10 %. En otras palabras, si el crédito fiscal eliminado, por exclusión de las facturas cuestionadas, fue Gs. 1.431.445.454, que representa el 1.5 % del valor total de las facturas, MAL SE PUEDE RELIQUIDAR EL IVA AL 10 %” (sic).

Sobre este punto, a fin de aclarar las afirmaciones de la firma, el **DSR1** diligenció la prueba ofrecida por la misma, es decir, la pericia contable propuesta, la cual, entre otros puntos concluyó con el siguiente dictamen del perito: *“En base a los trabajos periciales realizados, a la documentaciones analizada a mi leal saber y entender, el IVA de los productos desafectados por la auditoria debe ser del 1.5% y no del 10% por estar los mismos amparados por el régimen de turismo”*(sic).

En sentido contrario a lo manifestado por **NN** y por el propio perito contable en su dictamen, según las propias documentaciones presentadas por la firma (comprobantes y libros contables) **NN** registró los comprobantes cuestionados, específicamente los productos adquiridos en la cuenta *“Mercaderías Régimen de Turismo”* en su totalidad, no obstante, hay que distinguir que en los mencionados comprobantes hay una distinción en las mercaderías, es decir, unas tantas están facturadas como exentas, y otras como gravadas al 10%, es decir, las que corresponden a productos de régimen de turismo ya fueron registradas sin IVA (exentas), y las que no, están en la columna del 10%, lo cual resulta evidente al realizar un simple análisis de las facturas y sus respectivos asientos contables.

Por otra parte, es preciso mencionar, que en el propio Informe Final de Auditoria N° 00, sustento del sumario administrativo, se hizo la distinción de cada proveedor inconsistente haciendo el detalle de las mercaderías consignadas en los comprobantes como exentas y gravadas, tal y como se puede visualizar a fj. 135 del expediente 00, según el detalle del siguiente cuadro:

PROVEEDORES INCONSISTENTES	Gravadas IVA	Impuesto 10%	Exenta
XX	921.700.000	92.170.000	0
XX	1.334.090.909	133.409.091	0
XX	743.545.454	74.354.545	0
XX	1.809.318.182	180.931.818	0
XX	3.621.818.182	362.181.818	0
XX	0	0	5.855.632.656
XX	356.254.546	35.625.455	0
XX	1.298.181.818	129.818.182	0
XX	2.329.090.909	232.909.091	0
XX	4.413.588.762	441.358.876	21.927.215.604
XX	4.400.316.570	440.031.657	13.748.408.842
XX	1.955.009.772	195.500.977	10.503.546.111
XX	1.335.502.542	133.550.254	7.590.789.614
XX	1.912.113.364	191.211.336	10.835.401.735
TOTAL	26.430.531.010	2.643.053.101	70.460.994.562

De lo mencionado se puede concluir que las afirmaciones y conclusiones a las que han arribado, tanto la firma como el perito contable es en parte verdad, en el sentido de que si existen mercaderías consignadas como régimen de turismo y otras que no, pero en ambos casos las mismas fueron bien distinguidas y las determinaciones realizadas fueron hechas solo en base a las operaciones gravadas. Por lo que, en lo que se refiere a la liquidación del IVA General de los periodos investigados, el **DSR1** se ratifica en la determinación hecha por los auditores de la **SET**.

En lo que se refiere al IRACIS expreso que: *“La fiscalización también ha cometido un grave error en la reliquidación del IRACIS. Resulta que la fiscalización ha reliquidado el IRACIS de los ejercicios afectados, tomando como base el monto imponible, representado por el valor total de las facturas desafectadas, y aplicando el porcentaje de RENTABILIDAD BRUTA, conforme al promedio de las empresas dedicadas en el mismo rubro y del respectivo periodo, informado por la Asesoría Económica de la SET. PERO OCURRE QUE EL IRACIS ES UN IMPUESTO QUE SE LIQUIDA NO SOBRE LA RENTA BRUTA, SINO SOBRE LA RENTA NETA. Reliquidar el IRACIS tomando como base la renta bruta y no la renta neta, ES UN ACTO DE EXTREMA Y DESCARADA ILEGALIDAD, CON EL CUAL SE PRETENDE EXIGIR EL IMPUESTO EN UNA PROPORCIÓN MAYOR AL QUE CORRESPONDE LEGALMENTE. Por tanto, solicito la corrección de ese grave error, debiendo practicarse una nueva reliquidación del IRACIS, con base en el índice de RENTA NETA de las empresas del mismo rubro y del periodo respectivo, según informe de la Asesoría Económica de la SET”* (sic).

Sobre este punto, el **DSR1** expresó que la determinación fue realizada con el índice de rentabilidad Bruta del sector teniendo en cuenta el alto porcentaje de los comprobantes a impugnar, y en vista a que los mismos representan tanto costos y gastos, se tiene como única vía para la determinación la realizada por los auditores de la **SET**.

Además de esto, es preciso mencionar que los porcentajes son los que representan la rentabilidad promedio de los contribuyentes que registran actividades relacionadas, teniendo en cuenta su domicilio fiscal, actividad económica y rubro. Por tanto, el **DSR1** se ratifica en lo determinado por los auditores de la SET, en lo que se refiere a la reliquidación del **IRACIS**.

Con relación a las facturas desafectadas **NN** manifestó que: *“En el caso de los proveedores XX y XX, estos NO NEGARON HABER EMITIDO LAS FACTURAS CUESTIONADAS. Por tanto, la fiscalización no debió haber desafectado las facturas de estos proveedores. En el caso del despachante XX, la fiscalización ha cometido una terrible contradicción: HA ELEGIDO A SU ANTOJO CUÁLES FACTURAS RECONOCER O ADMITIR Y CUÁLES NO. Nótese que la fiscalización ha reconocido o admitido algunas facturas de este proveedor, y otras no, PERO SIN DAR NINGUNA. Pero lo más grave es que la fiscalización ha excluido varias facturas de este proveedor, A PESAR DE QUE ÉL NUNCA NEGÓ O DESCONOCIÓ HABER EMITIDO TALES FACTURAS.”* (sic).

En lo que se refiere a este punto, es preciso mencionar que por expediente N° 00, el cual conta en autos, la firma XX presentó las documentaciones requeridas por la **SET**, donde se puede constatar que los comprobantes presentados por **NN** no guardan relación con los presentados por XX en algunos casos presentó el original y duplicado de los mismos con el enunciado de “anulado”, y en otros las facturas correspondían a otras personas distintas a **NN**. Por tanto, se confirma la presentación de facturas clonadas, por tanto, el **DSR1** se ratifica en las actuaciones llevadas a cabo por los auditores de la SET y que el sumariado no pudo desvirtuar.

Por otro lado, en lo que respecta al proveedor XX (en adelante **XX**), en el propio informe final sustento de este sumario, se describe la tarea realizada por los auditores de la **SET**, donde se detalla que el contribuyente contestó por medio de correo electrónico, alegando no poseer las documentaciones requeridas, pero el mismo no manifestó haber prestado servicio a **NN**, ahora bien, la sumariada tampoco pudo desvirtuar lo argumentado por la **SET** ni ha arrojado alguna documentación que permita respaldar que efectivamente el servicio fue prestado. Además de todo

esto, es preciso recalcar que **XX** poseía una orden de captura por el supuesto hecho de producción de documentos no auténticos y lesión de confianza.

Agregó además que: *“Según la propia fiscalización, LAS FACTURAS SON “PRESUNTAMENTE APÓCRIFAS”, ES DECIR EN LA FISCALIZACIÓN NO SE HA LOGRADO PROBAR FEHACIENTEMENTE O EN GRADO DE CERTEZA, CONFORME EXIGE LA LEY, QUE LAS FACTURAS CUESTIONADAS SON DE CONTENIDO APÓCRIFO O NO AUTENTICO, **NN**. no tiene obligación de fiscalizar a sus proveedores ni es responsable por los hechos irregulares cometidos por estos. La obligación de fiscalizar no corresponde al contribuyente, sino a la SET”* (sic).

En base a lo manifestado por el contribuyente, y contrariamente a este, es preciso traer a colación el Art. 196 de la Ley el cual expresa: *“**Actos de la Administración:** Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente”*. Esto es así ya que dentro del sumario administrativo **NN** no pudo desvirtuar los hechos denunciados por los auditores de la **SET** ni ha arrimado ninguna documentación que pueda demostrar que efectivamente los servicios descriptos en los comprobantes cuestionados hayan sido provistos realmente.

Por otra parte, es preciso mencionar el Art. 174 de la Ley que establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario, sin embargo en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo tanto durante la fiscalización como el sumario administrativo, **NN** no lo hizo, solo le limitó a formular manifestaciones, las cuales una por una han sido desvirtuadas por el **DSR1**, además este poco o nada se ha pronunciado sobre la cuestión de fondo propiamente, la cual es la utilización de comprobantes que respaldan operaciones inexistentes.

Finalmente, el **DSR1** confirmó la utilización indebida del crédito fiscal para el IVA General y como gasto y costo para el IRACIS que consecuentemente conlleva una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar a favor del Fisco, en contravención a lo establecido por los Art. 85 y 86 de la Ley, concordante con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013; que exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quienes dicen ser el comprador y el vendedor) y la debida documentación de las mismas.

En conclusión, el **DSR1** concluyó que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley en concordancia con los numerales 3 del Art. 173 y numeral 12 del Art. 174 de la misma Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, pues utilizó comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, para justificar su crédito fiscal y sus costos y gastos. En lo que se refiere a la graduación de la sanción, el **DSR1** indicó que corresponde confirmar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 155% del tributo defraudado.

En relación a la responsabilidad del representante legal, el Art. 182 de la Ley establece que los mismos 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 esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por tanto fue

comprobado que **NN** omitió el ingreso al Fisco de montos correspondientes a los comprobantes objetados, por lo que corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de los señores **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, para el pago de los tributos confirmados, ya que los hechos probados en este proceso denotan que no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa, pues no desarrollo las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, conforme a lo exigido por la ley.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Arts. 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 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 su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber ingresado los impuestos debidos, específicamente el IVA General y del IRACIS General de los periodos y ejercicios determinados, conforme a la liquidación expuesta en la presente Resolución.

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 otorgadas 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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	120.040.458	186.062.710	306.103.168
511 - AJUSTE IRACIS	2015	77.946.674	120.817.344	198.764.018
511 - AJUSTE IRACIS	2016	4.320.000	6.696.000	11.016.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	363.285.780	563.092.959	926.378.739
511 - AJUSTE IRACIS	2018	630.314.569	976.987.583	1.607.302.152
521 - AJUSTE IVA	09/2014	246.581.818	382.201.818	628.783.636
521 - AJUSTE IVA	10/2014	242.252.727	375.491.727	617.744.454
521 - AJUSTE IVA	11/2014	519.656.364	805.467.363	1.325.123.727
521 - AJUSTE IVA	10/2016	32.000.000	49.600.000	81.600.000
521 - AJUSTE IVA	02/2017	10.000.000	15.500.000	25.500.000
521 - AJUSTE IVA	04/2017	22.727.273	35.227.273	57.954.546
521 - AJUSTE IVA	05/2017	40.909.091	63.409.091	104.318.182
521 - AJUSTE IVA	06/2017	94.609.868	146.645.296	241.255.164
521 - AJUSTE IVA	07/2017	178.770.799	277.094.738	455.865.537
521 - AJUSTE IVA	08/2017	134.324.495	208.202.968	342.527.463
521 - AJUSTE IVA	09/2017	112.903.912	175.001.063	287.904.975
521 - AJUSTE IVA	10/2017	82.353.331	127.647.664	210.000.995

521 - AJUSTE IVA	11/2017	80.537.399	124.832.969	205.370.368
521 - AJUSTE IVA	12/2017	19.909.195	30.859.252	50.768.447
521 - AJUSTE IVA	01/2018	123.272.018	191.071.628	314.343.646
521 - AJUSTE IVA	02/2018	34.844.518	54.009.003	88.853.521
521 - AJUSTE IVA	03/2018	19.322.796	29.950.334	49.273.130
521 - AJUSTE IVA	04/2018	44.221.362	68.543.111	112.764.473
521 - AJUSTE IVA	05/2018	116.094.040	179.945.761	296.039.801
521 - AJUSTE IVA	06/2018	53.497.691	82.921.421	136.419.112
521 - AJUSTE IVA	09/2018	205.777.757	318.955.523	524.733.280
521 - AJUSTE IVA	10/2018	33.225.341	51.499.279	84.724.620
521 - AJUSTE IVA	11/2018	30.370.258	47.073.900	77.444.158
521 - AJUSTE IVA	12/2018	110.392.353	171.108.147	281.500.500
521 - AJUSTE IVA	01/2019	54.498.696	84.472.978	138.971.674
Totales		3.838.960.583	5.950.388.903	9.789.349.486

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN con RUC 00** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 155% de los tributos defraudados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales Sres.: **XX con RUC 00** y **XX con RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que en el plazo de 10 días hábiles proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución. Asimismo, a sus representantes legales para su conocimiento.

Art. 5°: INFORMAR 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN