



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**) conjuntamente con su representante legal el Sr. **XX** con CIC N° **00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada en fecha 11/11/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 04, 08/2013 y 02, 05, 12/2014; y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2013 y 2014 de **NN**, para tal efecto le requirió que presente los comprobantes de ventas de los periodos verificados de los siguientes proveedores: **XX** - RUC: 00, **XX** - RUC: 00 y **XX** - RUC: 00; con indicación de la forma de pago, contratos firmados con los proveedores y tipo de afectación en el formulario del IVA así como su imputación (activo, gasto); sus libros contables e impositivos, los cuales fueron presentados.

Los auditores de la **SET**, expusieron los resultados de la Fiscalización Puntual en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 16/01/2020, según el cual constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS General montos en concepto de créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones económicas inexistentes, los que supuestamente fueron emitidos por **XX**, **XX** y **XX**; en infracción a los artículos 7°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), ya que estas compras no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como costos para el IRACIS y como créditos fiscales para el IVA.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados; por lo que recomendaron calificar su conducta como Defraudación conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de Ley y aplicar una multa del 120% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a lo establecido en el Art. 175 de la misma Ley; y una multa por Contravención por el incumplimiento de lo establecido en el Art. 12 de la Resolución General N° 48/2014, por la declaración de datos inexactos, conforme lo establece el Art. 176 de la Ley, corresponde aplicar la multa por Contravención de G 300.000 por cada periodo fiscal, conforme lo establece el inc. d), Apartado 4 del Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

Finalmente, los auditores de la **SET** recomendaron el siguiente ajuste fiscal:

PERIODO/ EJERCICIO-FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	MULTA 120%	TOTAL
		1	2 = (1*10%)	3 = (2*120%)	4 = (2+3)
Abril 2013	211-IVA General	2.502.000.000	250.200.000	300.240.000	550.440.000
2013	111-IRACIS General	2.502.000.000	250.200.000	300.240.000	550.440.000
Abril/2013	CONTRAVENCIÓN	0	0	0	300.000
Agosto/2013	CONTRAVENCIÓN	0	0	0	300.000
Febrero/2014	CONTRAVENCIÓN	0	0	0	300.000
Mayo/2014	CONTRAVENCIÓN	0	0	0	300.000
Diciembre/2014	CONTRAVENCIÓN	0	0	0	300.000
TOTAL		5.004.000.000	500.400.000	600.480.000	1.102.380.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción de Sumario Número 00, notificada el 20/02/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con su representante legal el Sr. XX, con CIC N° 00, que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, conforme lo establecen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, el Art. 182 de la Ley 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 luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

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

El representante convencional de la firma **NN** argumentó que el proceso de fiscalización es nulo por extralimitación del plazo de duración: *«La indicada Acta de Fiscalización debe declararse nulo por haberse violado el art. 31 de la Ley N° 2421/04 en donde se dispone que la fiscalización puntual debe culminar en un plazo de 45 días. Si bien es cierto que el Acta de Fiscalización mencionada se dice que la misma se inició con la notificación realizada en fecha 11-11-19 y culminó con el Acta de Fiscalización Final formalizado el 30-12-19.*

Que la fiscalización se inició el 11-11-2019 no es cierto, es una falsedad, teniendo en cuenta que la iniciación del control tributario ya se inició efectivamente el 24-04-18, según consta expresamente en el Acta Final de Fiscalización N° 00 del 02-07-2018...» (sic)

El **DSR1** señaló que no existió la extralimitación del plazo indicado por **NN**, pues la fiscalización propiamente dicha se inició con la notificación de la Orden de Fiscalización N° 00, ocurrida el 11/11/2019, y concluyó con el Acta Final del 30/12/2019, que incluso fue suscripta por el apoderado de la firma, con lo cual queda claro que el proceso fue concluido en tiempo y forma.

Asimismo, indicó que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 26/04/2018, la **SET** dispuso el control de la obligación Retención IVA del periodo fiscal de 12/2013 el cual tuvo su inicio al día siguiente de la notificación de la Orden, y que concluyó con la firma del Acta Final el 02/07/2018, según consta a fs. 71 al 77 de autos. Quedando claro que se trata de otro proceso de control dispuesto por la Administración Tributaria en uso de sus facultades establecidas en la Ley.

De la cuestión de fondo, **NN** argumentó: *«... podemos afirmar que en la legislación paraguaya que el pago del Impuesto al Valor Agregado es de responsabilidad exclusiva del enajenante del bien o prestador del servicio y en ningún caso puede cargárselos a los compradores o usuarios del servicio, salvo la solidaridad enumerada más arriba... no hay duda que en el caso de la compra venta, el único obligado a pagar el Impuesto al Valor Agregado es el vendedor y no el comprador, salvo de que este sea de mala fe.*

En consecuencia, el IVA que se generó en la operación de compra venta es crédito para el comprador y le es gasto deducible a los efectos del pago del Impuesto a la Renta.»

Sobre el punto, el **DSR1** destacó que para la deducibilidad de los egresos nuestra legislación tributaria exige la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que se haya producido la realización de compra venta efectivamente entre quien dice ser el comprador y el vendedor) y la debida documentación de las mismas, situación que no se dio en el presente caso.

El **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, para respaldar sus créditos fiscales, sus costos y sus gastos, porque constató que quienes supuestamente actuaron como proveedores no pudieron haber suministrado los bienes descritos en las facturas utilizadas. El **DSR1** llegó a esta conclusión porque además de que los mismos negaron tener relaciones comerciales con **NN**, los auditores de la **SET** constataron que no contaban con logística, infraestructura ni activos fijos, por lo que es materialmente imposible que hayan realizado transacción económica alguna, es decir, no fueron entregados los bienes ni prestados los servicios que fueron consignados en los comprobantes emitidos a favor de **NN**.

El **DSR1** remarcó que ninguna de estas situaciones fue desvirtuada por **NN**, que no probó que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de los proveedores cuestionados, ya que no pudo demostrar como realizó los pagos por las supuestas adquisiciones, ni la forma en que las mercaderías fueron trasladadas, recibidas y almacenadas por ella.

Por tanto, el **DSR1** señaló que las compras no fueron efectuadas de los proveedores cuestionados, pues resulta materialmente imposible que éstos hayan realizado la provisión de bienes y servicios, por lo que concluyó que el recurrente utilizó indebidamente comprobantes de tales proveedores para justificar sus compras, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7º, 85 y 86 de Ley. Consecuentemente, corresponde confirmar la impugnación de los documentos cuestionados.

NN indicó «*Las declaraciones informativas de los proveedores, carecen de validez por no reunir las condiciones legales para actos de esta naturaleza. Es más, tales declaraciones fueron realizadas a espaldas de mi poderdante, sin tener derecho a la defensa y del debido proceso. Esto es, teniendo en cuenta que los funcionarios denunciantes al afirmar que las facturas usadas por el contribuyente fiscalizado son ilícitas, indirectamente están acusándolo de haber obtenido las facturas de venta de forma ilegal...*»

Al respecto, el **DSR1** indicó que la determinación tributaria incluye una serie de actos administrativos (de carácter técnico o material) preparatorios, previos a la emisión de la Resolución Particular -ACTO JURIDICO ADMINISTRATIVO- entre ellos se encuentra el proceso de control y fiscalización, momento en el cual los auditores de la **SET** proceden a reunir los antecedentes que permiten presumir la existencias de deudas tributarias, en el cual realizaron las entrevistas a los supuestos proveedores y el requerimiento de documentación; todos estos antecedentes forman parte del expediente administrativo al cual la sumariada tuvo acceso.

El **DSR1** resaltó que, detectada la infracción, la Administración Tributaria dispuso la instrucción del sumario administrativo, instancia en la cual puso a conocimiento del contribuyente los hechos detectados 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 durante el sumario administrativo-instancia bilateral y controvertida-, no lo hizo, ya que **NN** no ofreció prueba alguna para desvirtuar los hechos denunciados por los fiscalizadores y puestas a su conocimiento.

Con base en los hechos confirmados, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en lo establecido en el Art. 172 de la Ley que claramente dispone que debe existir una conducta (acción, en este caso la utilización de documentos relacionados a operaciones inexistentes) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño al Fisco, con la intención de procurarse un beneficio indebido. Por esta razón, la propia Ley establece que al confirmarse una de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención.

En el caso particular ha quedado plenamente demostrado la contradicción entre las informaciones que surgieron de sus declaraciones juradas, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), e hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (núm. 12 del Art. 174 de la Ley), y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto de los impuestos reclamados por la **SET**.

Con relación a la graduación de la sanción, el **DSR1** indicó que teniendo en cuenta que en el caso particular se produjeron las circunstancias agravantes y atenuantes dispuestas en los numerales 1, 5, 6 y 7 del artículo 175 de la Ley; teniendo en cuenta la conducta asumida por **NN** para el esclarecimiento de los hechos, ya que proporcionó toda la información solicitada y fue parte activa de cada etapa del proceso de determinación, el **DSR1** recomendó aplicar multas al 120% del tributo defraudado.

Igualmente, el **DSR1** manifestó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención por el incumplimiento de lo establecido en el Art. 12 de la Resolución General N° 48/2014, por la declaración de datos inexactos, lo que constituye un incumplimiento de carácter formal, por tanto, corresponde aplicar la multa de G 300.000 establecida en el anexo de la RG N° 13/2019.

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 de 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 ya que omitió declarar la totalidad de sus ingresos y respaldó sus créditos fiscales y costos con comprobantes relacionados a operaciones falsas, defraudando al Fisco, el señor XX con CIC N° 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.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de XX con CIC N° 00, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal 2013, y del IVA General del periodo fiscal de 04/2013.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en los artículos 1111, 1125, 1126 y 1174, 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 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	2013	250.200.000	300.240.000	550.440.000
521 - AJUSTE IVA	04/2013	250.200.000	300.240.000	550.440.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/04/2013	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2013	0	300.000	300.000

551 - AJUSTE CONTRAVEN	28/02/2014	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/05/2014	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/12/2014	0	300.000	300.000
Totales		500.400.000	601.980.000	1.102.380.000

Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa por mora conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

ART. 2: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00** 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 120% sobre los tributos defraudados y multa por Contravención.

ART. 3: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con CIC N° **00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

ART. 4: NOTIFICAR a la contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su Representante Legal para su conocimiento.

ART. 5: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ALCIDES ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN