



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 contribuyente **NN** con **RUC 00** en adelante **NN**, juntamente con su representante legal: XX con CI 00

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 21/10/2019, 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 del 01 al 12/2014, específicamente las informaciones consignadas en el Formulario 120 (IVA) Casillas 10, 11, 12, 13, 32, 100, 106; y para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, los cuales fueron presentados.

La verificación tuvo su origen en el Informe DACCF/ND/DCFF/C N° 00 del 27/12/2018, a través de la cual la **DGGC** solicitó a la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria (**DPTT**) se expida sobre las inconsistencias detectadas en los procesos de devolución del IVA tipo exportador y repetición por pago en exceso del IVA correspondiente a la totalidad de los periodos fiscales del 2014 de **NN**; debido a que detectó que la contribuyente declaró de manera indebida compras como indistintas, debiendo ser exclusivamente para la exportación, por lo que surgió un saldo a favor del Fisco de G 2.649.014.387.

Los auditores de la **SET** expusieron los resultados del control en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 08/01/2020, según el cual constataron que **NN** registró en el Formulario 120 versión 3 del IVA créditos fiscales generados por compras realizadas -las cuales son exportadas- en la casilla 106 - *Crédito fiscal atribuido indistintamente a operaciones gravadas en el mercado interno y a exportación de productos agropecuarios en estado natural*, y conforme a los documentos proveídos por la firma contribuyente debió consignarlas en la casilla 100 - *Crédito fiscal atribuido directamente a exportación de productos agropecuarios en estado natural*, en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), que en su parte pertinente señala: "El crédito fiscal estará integrado por: a) La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el Art. 85 b) ... c) ... La deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto. ..." concordante con el artículo 17 del Decreto N° 1030/2013.

En consecuencia, los auditores de la **SET** concluyeron que con la metodología utilizada **NN** obtuvo un beneficio indebido atribuyéndose créditos fiscales que se encuentran cuantificados por la reliquidación de los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales controlados.

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

Ejercicio Fiscal	Impuesto	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
03/14	521 - AJUSTE IVA	6.734.215.374	673.421.537
05/14	521 - AJUSTE IVA	4.609.238.771	460.923.877

08/14	521 - AJUSTE IVA	12.960.299.309	1.296.029.931
09/14	521 - AJUSTE IVA	1.173.252.290	117.325.229
10/14	521 - AJUSTE IVA	7.402.513.076	740.251.308
11/14	521 - AJUSTE IVA	1.799.033.441	179.903.344
Total General		34.678.552.261	3.467.855.226

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) el 20/02/2020 notificó a **NN** y a su representante legal, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

La firma sumariada se presentó a ejercer su defensa, formuló sus descargos, expuso los fundamentos por los cuales consideró que no cometió infracción alguna. Luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, 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:

NN argumentó: «La **SET** no puede dejar de advertir que esta reapertura de un caso resuelto viene a perturbar la estabilidad del orden jurídico. La base del Estado de Derecho es la certeza que originan las decisiones finales, firmes y ejecutoriadas o cumplidas. Por ello la pretensión de la SET en el presente caso, resulta totalmente a destiempo ya que el proceso administrativo al igual que proceso judicial dispone la preclusión de las etapas justamente en aras a la mencionada estabilidad y seguridad jurídicas. Basta imaginar el caos total que producirá en la sociedad que los jueces puedan reabrir en el futuro causas por ellos decididas y juzgadas simplemente porque con posterioridad cambien de criterio. El derecho por este motivo ha establecido la garantía de la "causa juzgada" que también es aplicable en el derecho administrativo.

Por otra parte, si la SET sostiene que es posible la reapertura de los casos cerrados, como es el presente que nos ocupa, no puede soslayar el hecho que también el contribuyente, por la garantía constitucional de la igualdad ante la ley, tendrá el mismo derecho a solicitar la apertura de los casos cerrados, por ejemplo, en aquellos en que le fue denegada la devolución total del IVA del exportador. Si bien ello no beneficiará al buen funcionamiento social, no podemos dejar de hacer reserva de derecho para el hipotético caso que la SET contra toda razón y derecho, nos aplique la revisión extemporánea de los casos resueltos.»

Al respecto, el **DSR1** indicó que si bien la verificación tuvo su origen en el análisis del proceso de devoluciones de créditos solicitadas por **NN**, el presente caso se inició en averiguación y comprobación de supuestas deudas e infracciones tributarias detectas durante un proceso de fiscalización puntual llevado a cabo por la Administración Tributaria en el marco de sus facultades de administración y control establecidas en el Art. 189 de Ley y el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y no de una cosa juzgada como pretende instaurar la sumariada.

Asimismo, el **DSR1** destacó que desde el 01/01/2014 se encuentra gravada la enajenación de los productos agropecuarios (soja, maíz, trigo, etc.) con una tasa del 5% para el IVA, como también la devolución del 50% del IVA a los exportadores de dichos productos conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley con la modificación dada por la Ley N° 5061/2013. La entrada en vigencia de las modificaciones señaladas trajo aparejada la modificación de los formularios 120, a fin de que el contribuyente realice de manera correcta el cumplimiento formal de sus obligaciones. Por tanto, el **DSR1** concluyó que no existió un cambio de criterio por parte de la Administración Tributaria, sino simplemente la implementación de las modificaciones tributarias vigentes en virtud a la Ley N° 5061/2013

Conforme a los antecedentes obrantes, el **DSR1** señaló que **NN** además de exportar productos agropecuarios en las condiciones establecidas en el segundo párrafo del Art. 88 (TA) de la Ley, también vende grandes volúmenes de insumos agrícolas que son gravados por el IVA a la tasa del 10%, razón por la cual además de generar IVA crédito fiscal por exportación, también lo tiene del tipo pago exceso por las retenciones soportadas por las ventas realizadas en el mercado interno.

Igualmente, conforme a los datos registrados en sus DD.JJ. las ventas de productos agropecuarios y/o derivados en el mercado interno es ínfimo, de esta manera se puede concluir que las compras de productos agropecuarios gravados por el IVA a la tasa del 5% están relacionadas directamente con las exportaciones realizadas, sin embargo, las mismas fueron registradas en la casilla 106 del anexo del formulario 120, afectando así, indistintamente, a las operaciones gravadas realizadas en el mercado interno y a la exportación de productos agropecuarios en estado natural.

Por tanto, las compras de productos agropecuarios tendrían que afectar directamente las exportaciones de productos agropecuarios en estado natural, y al no realizar esto, el 50% del crédito fiscal que correspondería a costo no se cumple. Teniendo en cuenta que **NN** realiza operaciones a la tasa del 10%, principalmente por las ventas de fertilizantes y otros productos, que no tienen relación directa ni indirecta con las compras de productos agropecuarios en estado natural, sin embargo, al prorratear está afectando el crédito fiscal generado por las compras de productos agropecuarios a las ventas de fertilizantes y otros, y que representa un valor importante de crédito fiscal, el cual en gran parte debería estar declarado como costo para el IRACIS.

Con base en lo señalado en los párrafos anteriores, el **DSR1** sugirió confirmar la denuncia efectuada por los auditores de la **SET** respecto a la determinación del IVA General de los periodos fiscales 03, 05, 08, 09, 10, 11/2014.

Analizada la conducta de la contribuyente, el **DSR1** señaló que para que se configure la Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, deben concurrir conjuntamente la intención de obtener un beneficio (elemento subjetivo), la realización de cualquier acto, aserción o maniobra y, finalmente, el perjuicio para el Fisco, siendo éstos últimos los elementos objetivos del tipo infraccional. En ese orden de cosas, si bien en su momento fueron afectadas las arcas del Estado (aspecto objetivo), en cuanto al elemento volitivo, de las actuaciones efectuadas en el presente caso la contribuyente logró refutar la presunción legal, en el sentido de demostrar que no actuó con la intención de perjudicar al Fisco.

Por estos motivos, al no concurrir todos los elementos de la Defraudación, el **DSR1** concluyó que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de la contribuyente conforme al tipo legal previsto en el artículo 177 de la Ley, por lo que corresponde la aplicación de la multa por "Omisión de Pago" consistente en el cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido, en virtud del mencionado artículo.

Respecto a la responsabilidad de la firma por los hechos confirmados, cabe señalar que el Art. 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierna los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia"*.

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 utilizó indebidamente crédito fiscal, en perjuicio al Fisco, la señora XX con CI 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 CI 00, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente del IVA General de los periodos fiscales de 03, 05, 08, 09, 10, 11/2014.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en los artículos 1111, 1125, 1126, 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
521 - AJUSTE IVA	03/2014	673.421.537	336.710.769	1.010.132.306
521 - AJUSTE IVA	05/2014	460.923.877	230.461.939	691.385.816
521 - AJUSTE IVA	08/2014	1.296.029.931	648.014.966	1.944.044.897
521 - AJUSTE IVA	09/2014	117.325.229	58.662.615	175.987.844
521 - AJUSTE IVA	10/2014	740.251.308	370.125.654	1.110.376.962
521 - AJUSTE IVA	11/2014	179.903.344	89.951.672	269.855.016
Totales		3.467.855.226	1.733.927.615	5.201.782.841

* 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 la contribuyente **NN con RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 177 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 50% sobre el monto de los tributos no ingresados.

Art. 3°.- ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal XX con CI 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 efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de ley. Igualmente, a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°.- COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ALCIDES ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN