

**RESOLUCION PARTICULAR**

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00 y otros, relacionados con el sumario administrativo instruido a la firma **NN** (en adelante **NN**) con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 03/03/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los períodos fiscales de 01 a 12/2016 y 01 a 12/2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016 y 2017; para tal efecto requirió a **NN**, que presente los comprobantes originales que respaldan los ingresos y egresos, como también el Libro de Compras y de Ventas del IVA, lo cual fue parcialmente cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) través del Informe DGFT/DPO N° 00/00, sugirió con base en el Informe DACCF/ND/DCFF/C N° 0/000 la apertura de una fiscalización puntual a **NN**, debido a presuntas inconsistencias detectadas entre los ingresos y egresos declarados y los documentos presentados por la firma.

Según el Informe Final de Auditoría del 13/05/2021, los auditores de la **SET** constataron que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados en la obligación IVA y en el IRACIS de los periodos y ejercicios fiscales comprendidos entre 01/2016 y 12/2017. Asimismo, comprobaron que la firma declaró compras sin respaldo documental y compras que no tienen relación con la actividad comercial de la empresa, motivo por el cual fueron impugnadas, situaciones que incidieron negativamente en la liquidación de los citados impuestos.

Dichas irregularidades surgieron del cotejo efectuado por los auditores entre las documentaciones proveídas por **NN** en la fase previa de investigación, las DD.JJ. del IVA y las Informaciones del Sistema Hechauka (Informados Compras), por lo que la firma se hallaría en infracción a los artículos 2º, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) y el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013.

Consecuentemente, procedieron a reliquidar los tributos, para cuyo efecto tomaron en consideración los ingresos omitidos (montos facturas + montos reportados por los agentes de información) y las compras correctamente documentadas, del cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA de los periodos fiscales de 01 a 12/2016 y 01 a 12/2017.

Respecto al IRACIS, los auditores procedieron a determinar la renta sobre base mixta de conformidad con lo establecido en el num. 3) del Art. 211 de la Ley, considerando que a consecuencia de los costos y gastos impugnados por la falta de respaldo documental, el margen de rentabilidad sería muy superior al del promedio del sector comercial de la firma, de manera que en beneficio de **NN** se aplicó el Principio de la Realidad Económica, obteniéndose de esa forma un porcentaje de renta neta fiscal acorde a los indicadores del mercado.

Tal es así, que el **DPO** proveyó el referido índice y con el fin de establecer la base imponible afectada en el IRACIS, dedujeron de los promedios obtenidos la rentabilidad declarada por la firma, para así obtener la rentabilidad no declarada, sobre la que finalmente aplicaron la tasa del impuesto, resultando saldos a favor del Fisco en los ejercicios fiscales 2016 y 2017.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, excluyó actividades gravadas y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Además, debido a que no proveyó los documentos solicitados en la Orden de Fiscalización, sugirieron aplicar la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y en el inciso "b" del numeral 6, del Anexo de la RG N° 13/2019.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	PERIODOS/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ AUDITORÍA	IMPUESTO 10% Y AL 5%
521 - AJUSTE IVA	01/2016	100.000.000	10.000.000
521 - AJUSTE IVA	02/2016	116.871.375	11.687.137
521 - AJUSTE IVA	03/2016	110.332.502	11.033.250
521 - AJUSTE IVA	04/2016	327.392.112	32.739.211
521 - AJUSTE IVA	05/2016	47.027.998	4.492.985
521 - AJUSTE IVA	07/2016	87.177.952	8.714.138
521 - AJUSTE IVA	08/2016	101.262.735	10.114.651
521 - AJUSTE IVA	09/2016	110.201.499	11.020.150
521 - AJUSTE IVA	10/2016	135.066.514	13.431.651
521 - AJUSTE IVA	11/2016	12.943.707	1.288.094
521 - AJUSTE IVA	12/2016	98.053.009	9.799.732
521 - AJUSTE IVA	01/2017	98.228.748	9.820.812
521 - AJUSTE IVA	02/2017	134.513.775	13.451.378
521 - AJUSTE IVA	03/2017	101.721.466	10.172.147
521 - AJUSTE IVA	04/2017	60.428.488	5.962.854
521 - AJUSTE IVA	05/2017	87.214.209	8.721.421
521 - AJUSTE IVA	06/2017	211.887.244	21.188.724
521 - AJUSTE IVA	07/2017	50.570.743	5.057.074
521 - AJUSTE IVA	08/2017	133.417.835	13.294.612
521 - AJUSTE IVA	09/2017	147.752	14.775
521 - AJUSTE IVA	11/2017	3.268.245	326.825
521 - AJUSTE IVA	12/2017	177.670	17.767
511 - AJUSTE IRACIS	2016	263.634.635	26.363.463
511 - AJUSTE IRACIS	2017	330.991.061	33.099.106
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/04/2021	0	0
TOTAL		2.722.531.274	271.811.957

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N°00 notificado el 00 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma y a su representante legal Sr. XX, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, en concordancia con el Art. 182 del mismo cuerpo legal.

El 20/07/2021, la firma y su representante legal contestaron el traslado y manifestaron que en la etapa procesal oportuna presentarían los duplicados de los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización, por lo que en fecha 05/08/2021 se abrió la causa a prueba, sin embargo, transcurrió el plazo legal sin que los mismos hayan proporcionado prueba alguna. Posteriormente, en la fase de alegatos solicitó extemporáneamente una prórroga para presentar las pruebas.

Una vez transcurrido el plazo legal y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N°00 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

Ingresos omitidos y Egresos indebidamente declarados. **NN** alegó que por cuestiones ajenas a su voluntad no proporcionó los documentos solicitados en la Orden de Fiscalización. Según dijo, *"al inicio del año 2020 hemos realizado algunas mudanzas a otra oficina que contamos en la ciudad de Pdte. Franco para realizar reparaciones en la oficina principal en donde obviamente fueron trasladados todas las documentaciones de la firma, los cuales fueron devueltas una vez concluidas las refacciones, no pudiendo ubicar las documentaciones solicitadas"*, encontrándose en la ardua tarea de comunicarse con sus proveedores para poder contar con los duplicados de los documentos, los cuales serán presentados en el estadio procesal correspondiente.

Al respecto, el **DSR1** señaló que la firma tiene la obligación de conservar en forma ordenada por el término de la prescripción los libros, registros y documentos de las operaciones realizadas y que constituyen hechos gravados (num. 2 del Art. 192 de la Ley), e incluso caso de pérdida o extravió debe arbitrar las medidas necesarias para la reconstrucción de su contabilidad tal como lo manda el Art. 9° de la RG N° 86/2012.

Si bien, **NN** no proporcionó durante la verificación los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización, el **DSR1** comprobó con los documentos proveídos por la firma en la etapa previa a la verificación (Comprobantes de ingresos y egresos, Libros IVA de Compras y Ventas de 01 a 12/2015 al 2019) y con los datos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, que la firma no declaró todos sus ingresos gravados en los periodos fiscales de 02, 05, 07, 11/2016 y 08/2017 y en el ejercicio fiscal 2016, en infracción a los artículos 2° y 77 de la Ley.

Asimismo, con base en dichas evidencias constató que la firma registró y declaró compras sin respaldo documental, como también compras que no guardan relación directa ni indirecta con la actividad comercial de la firma (supermercado, atuendos deportivos, bebidas alcohólicas) en los periodos comprendidos entre 01/2016 y 12/2017, motivo por el cual estas últimas deben ser impugnadas ya que las facturas carecen de validez como sustento de los créditos fiscales declarados, en infracción a los artículos 85 y 86 de la Ley.

En ese sentido, el Art. 22 de la Ley y el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, establecen que todas las operaciones gravadas por el IVA y por el IRACIS deben estar debidamente respaldadas por sus respectivos comprobantes de ventas y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de dichas operaciones, de manera que en el presente caso, habida cuenta que también se registra la ausencia material de las facturas de compras, se reputan como inexistentes los créditos fiscales, costos y gastos declarados y por ende, deben ser impugnados.

En estas condiciones y en vista de que el hecho denunciado no fue rebatido por la firma ni por su representante, ya que los mismos no ofrecieron las pruebas que desvirtúen los hechos denunciados, el **DSR1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, confirmar la reliquidación de los tributos y de los saldos a favor del Fisco en concepto de IVA de los periodos fiscales de 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11, y 12/2016; 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 11 y 12/2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016 y 2017.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones. **NN** rechazó la calificación de Defraudación y manifestó que si bien es cierto no se presentó los documentos requeridos, la misma se encuentra totalmente documentada en lo que se refiere a sus operaciones, tanto compras, como ventas y registros en los libros legalmente habilitados. En el caso en cuestión, no existe fundamento alguno para la aplicación de la citada sanción, pues no están presentes ninguno de los tres elementos que menciona la doctrina y la jurisprudencia, no existió ardid, engaño, maquinación o simulación alguna de parte la firma que vaya dirigida a provocar en la Administración un error pues la misma se ha abocado al pago de sus impuestos.

El **DSR1** refirió que la firma se dispuso a gestionar sus documentos faltantes recién cuando la **SET** le solicitó presentar sus documentos cuando que la misma tenía la obligación de conservar y resguardar los comprobantes de sus operaciones gravadas (num. 2 del Art. 192 de la Ley), es más tampoco presentó en el sumario las referidas facturas por lo que con estas inacciones quedó evidenciada la intención de **NN** de ocultar sus operaciones.

Por consiguiente, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173, pues comprobó la contradicción entre sus documentos y sus DD.JJ., asimismo, suministró informaciones inexactas sobre sus actividades y excluyó operaciones gravadas, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos. Además confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que la firma declaró ingresos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, ya que omitió consignar todas sus ventas y registró compras que no tenían respaldo documental, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

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 implique 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 de la contribuyente en particular, y consideró el hecho de que si bien **NN** cometió la infracción en dos ejercicios fiscales y que las compras cuestionadas superaron el 50% del monto de las compras declaradas, se presentó al Sumario a formular descargos y proveyó parcialmente los documentos solicitados en la etapa previa de investigación. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 135% del monto del tributo defraudado.

En cuanto a la multa por Contravención, el **DSR1** afirmó que no corresponde su aplicación, ya que la firma proporcionó los comprobantes de ingresos y egresos y sus Libros IVA de Compras y Ventas en ocasión del pedido efectuado a través de la Nota DGFT N° 00/00.

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR1** expresó 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 sin respaldo documental, defraudando al Fisco, de todo lo cual se desprende que **XX** con **RUC N° 00** no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **SET**, 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 **RUC N° 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General y el IRACIS de los periodos y ejercicios fiscales auditados.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1111, 1125 y 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 hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos y multa.

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 con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	01/2016	10.000.000	13.500.000	23.500.000
521 - AJUSTE IVA	02/2016	11.687.137	15.777.635	27.464.772
521 - AJUSTE IVA	03/2016	11.033.250	14.894.888	25.928.138
521 - AJUSTE IVA	04/2016	32.739.211	44.197.935	76.937.146
521 - AJUSTE IVA	05/2016	4.492.985	6.065.530	10.558.515
521 - AJUSTE IVA	07/2016	8.714.138	11.764.086	20.478.224
521 - AJUSTE IVA	08/2016	10.114.651	13.654.779	23.769.430
521 - AJUSTE IVA	09/2016	11.020.150	14.877.203	25.897.353
521 - AJUSTE IVA	10/2016	13.431.651	18.132.729	31.564.380
521 - AJUSTE IVA	11/2016	1.288.094	1.738.927	3.027.021
521 - AJUSTE IVA	12/2016	9.799.732	13.229.638	23.029.370
521 - AJUSTE IVA	01/2017	9.820.812	13.258.096	23.078.908
521 - AJUSTE IVA	02/2017	13.451.378	18.159.360	31.610.738
521 - AJUSTE IVA	03/2017	10.172.147	13.732.398	23.904.545
521 - AJUSTE IVA	04/2017	5.962.854	8.049.853	14.012.707

521 - AJUSTE IVA	05/2017	8.721.421	11.773.918	20.495.339
521 - AJUSTE IVA	06/2017	21.188.724	28.604.777	49.793.501
521 - AJUSTE IVA	07/2017	5.057.074	6.827.050	11.884.124
521 - AJUSTE IVA	08/2017	13.294.612	17.947.726	31.242.338
521 - AJUSTE IVA	09/2017	14.775	19.946	34.721
521 - AJUSTE IVA	11/2017	326.825	441.214	768.039
521 - AJUSTE IVA	12/2017	17.767	23.985	41.752
511 - AJUSTE IRACIS	2016	26.363.463	35.590.675	61.954.138
511 - AJUSTE IRACIS	2017	33.099.106	44.683.793	77.782.899
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/04/2021	0	0	0
Totales		271.811.957	366.946.141	638.758.098

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar a la misma con una multa equivalente al 135% del tributo defraudado.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que proceda dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal, 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