

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 10/11/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2016 y 04/2019; y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2016 y 2019 de **NN**, específicamente respecto a las inconsistencias detectadas en las compras declaradas, por lo que se le requirió las facturas que respaldan la adquisición de bienes y servicios, sus Libros contables y sus Estados Financieros, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) en el marco de la investigación a contribuyentes que utilizan facturas de presunto contenido falso, por lo que se notificó a **NN** el Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2020, el cual fue respondido por la firma contribuyente a la Administración Tributaria por medio del Expediente N° 00, presentando denuncia policial de extravío de documentaciones y comprobante original emitido por el proveedor **XX** con **RUC 00**. Posterior al análisis de la documentación presentada por la firma contribuyente y comparada con la presentada por **XX**, así como lo manifestado por el mismo en la entrevista realizada el 20/10/2020, se detectó la probable utilización indebida de crédito fiscal y en consecuencia la disminución del saldo a favor del Fisco por la inclusión de facturas de presunto contenido falso por parte de **NN**, además de la presunción de la falta de los respaldos documentales de sus egresos del ejercicio fiscal 2016; por tal motivo, con base al Informe DPO/DGFT N° 00/2020 se procedió a la apertura de la Fiscalización Puntual a la misma.

Teniendo en cuenta las circunstancias mencionadas, durante la Fiscalización los auditores de la **SET** realizaron una entrevista al Sr. **XX**, propietario de **XX**, el cual figura al pie de la factura de posible contenido falso (clonada) presentada por **NN**, quien manifestó que **XX**, es su cliente y que le realizó trabajos de impresión de determinados documentos Timbrados, para lo cual acompañó las documentaciones probatorias. Respecto a la factura exhibida por la auditoría, que fuera presentada por la firma fiscalizada, manifestó que la misma no fue confeccionada en su empresa gráfica. Además, analizaron el contenido de los Libros Diarios e IVA Compras de **NN**, constatándose que la factura cuestionada por la auditoría fue registrada y declarada a los fines de la liquidación del IRACIS General del ejercicio 2019 e IVA General del periodo 04/2019 por un monto de G 11.818.182, sin embargo, en la presentada por su supuesto proveedor **XX** solo se consigna un monto de G 125.000; por tal motivo fueron impugnados.

Asimismo, detectaron que **NN** declaró compras que no cuentan con respaldo documental en sus Declaraciones Juradas del Formulario N° 120 del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2016, en consecuencia, procedieron a impugnar los créditos fiscales declarados por la firma contribuyente. Además, teniendo en cuenta la incidencia cuantitativa que tendría para el IRACIS General la impugnación total de sus egresos del ejercicio fiscal 2016, se procedió al cálculo de una rentabilidad neta fiscal promedio, resultando el porcentaje referencial del 11% para las actividades económicas declaradas por **NN**, lo que arrojó la base imponible para dicho tributo.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** concluyeron que, conforme a las evidencias obtenidas, **NN** carece de los respaldos documentales de las compras, costos y gastos del ejercicio fiscal 2016, y que registró y declaró una factura de contenido falso (factura clonada) como respaldo del crédito y costo consignados en las Declaraciones Juradas del IVA General e IRACIS General del ejercicio fiscal 2019, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que procedieron a la reliquidación y la determinación de los citados tributos de los periodos y ejercicios fiscalizados surgiendo saldos a favor del Fisco, y sugirieron calificar su conducta conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar; todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total G
511 - AJUSTE IRACIS	2016	402.765.979	40.276.598	0	40.276.598
511 - AJUSTE IRACIS	2019	11.818.182	1.181.818	0	1.181.818
521 - AJUSTE IVA	feb-16	210.727.273	21.072.727	0	21.072.727
521 - AJUSTE IVA	mar-16	895.454.545	89.545.454	0	89.545.454
521 - AJUSTE IVA	abr-16	227.273	22.727	0	22.727
521 - AJUSTE IVA	may-16	695.000.001	69.500.000	0	69.500.000
521 - AJUSTE IVA	jun-16	16.090.910	1.609.091	0	1.609.091
521 - AJUSTE IVA	jul-16	445.454.545	44.545.454	0	44.545.454
521 - AJUSTE IVA	ago-16	318.409.091	31.840.909	0	31.840.909
521 - AJUSTE IVA	sept-16	344.610.731	34.461.073	0	34.461.073
521 - AJUSTE IVA	oct-16	99.060.344	9.906.034	0	9.906.034
521 - AJUSTE IVA	nov-16	120.699.869	12.069.986	0	12.069.986
521 - AJUSTE IVA	dic-16	356.091.295	35.609.129	0	35.609.129
521 - AJUSTE IVA	abr-19	11.818.182	1.181.818	0	1.181.818
TOTALES		3.928.228.220	392.822.818	0	392.822.818

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 03/02/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el Sumario Administrativo a la firma y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley, y la RG N° 114/2017 que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN alegó respecto a la utilización de factura de contenido falso (clonada): *"...No se puede restar eficacia a un documento público, por SIMPLES MANIFESTACIONES TESTIMONIALES (de comparecencia). La Administración sostiene y toma como válida una SIMPLE DECLARACIÓN INFORMATIVA, realizada al proveedor XX, quien no está obligado a declarar contra sí mismo, el mismo se encuentra protegido con la premisa de no estar obligado a declarar contra sí mismo, por lo que las declaraciones vertidas se encuentran socavadas por la inexistencia de la obligación de decir la verdad.*

Los funcionarios actuantes, NO HAN PROBADO, NI ACREDITADO lo sostenido por dicho proveedor, quien negó haber operado con la empresa. ¿Cuáles son los argumentos para considerar inexistentes la prestación de los servicios? (...), la decisión de la Administración Tributaria se basa en dichas declaraciones, las cuales carecen de valor probatorio, por el declarante relevado de decir la verdad. Además, esta entrevista informativa no ha sido tomada con la participación del investigado entonces, y hoy sumariado.

Cabe resaltar también que la inspección es llevada a cabo por el Departamento de Fiscalización, es decir, la autoridad administrativa realiza el procedimiento de manera unilateral requiriendo documentaciones y las verifica per se, concluyendo dicha labor con un Acta Final, violentando los principios de bilateralidad y transgrediendo garantías constitucionales. A NN no le han hecho partícipe de la entrevista, tampoco se la ha corrido traslado, por tanto, no pudo formular descargo

respecto a dicha declaración y **NO HEMOS PODIDO EJERCER LA DEFENSA QUE NOS VIENE CONSAGRADA DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL.**

Por último, la factura de compra emitida por nuestro proveedor XX, cumple con todos los requisitos legales y reglamentarios y tienen identidad propia para sustentar las operaciones realizadas por lo que lo convierte en un documento público válido, que no pueden redargüirse de falsedad mediante simple manifestaciones testimoniales o por el hecho de no tener infraestructura, etc...".

Así mismo, en sus Alegatos señaló que: *"...la conclusión, de haber utilizado indebidamente créditos fiscales y montos declarados inconsistentes, carece de fundamento legal, ya que no ha quedado evidenciado, pues, no constan otros elementos probatorios que avalen tan temeraria conclusión. Debe existir un vínculo real, análisis de la realidad (circunstancias fácticas). La cadena causal entre el resultado y el acusado, que al mismo tiempo es el objeto de la prueba, es decir, NEXO CAUSAL dicho nexo no existe, no existió ni existirá, pues la empresa, ni sus representantes legales han realizaron conducta antijurídica punible alguna..."*.

En este contexto, el **DSR2** señaló que **NN** no pudo ser participe en la entrevista realizada a **XX**, y por ende no fue notificada de la misma, ya que dicha diligencia forma parte de controles de rutina que la Administración Tributaria realiza a todos los contribuyentes, entre ellos al supuesto proveedor de la misma. En este contexto, los auditores de la **SET** entrevistaron en sede administrativa al propietario de la imprenta XX, Sr. XX con RUC 00 (fs. 403 del Exp. N° 00), quien confeccionó la factura N° 00 con Timbrado N° 00 del contribuyente **XX**, y que al tener a la vista el comprobante presentado por **NN** (fs. 12 del Exp. N° 00), manifestó que la misma no fue confeccionada en su empresa gráfica, ya que ciertas características de la misma difieren de su trabajo, como ser el "pie de imprenta", la numeradora que utiliza es "offset" y se confecciona en forma digital, utilizando 7 dígitos a diferencia de los 6 que figuran en la factura considerada como clonada y por último, que el diseño es totalmente diferente al que se maneja en XX; para lo cual dejó como prueba la matriz utilizada. Igualmente acompañó copia de la denuncia realizada ante el Ministerio Público ingresada como CAUSA N° 00/2020 caratulada: "INNOMINADO S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTENTICOS".

Así mismo, el **DSR2** resaltó que con base en las inconsistencias detectadas y del seguimiento realizado a través del Sistema Marangatu, se constataron los indicios necesarios para ordenar la Fiscalización Puntual que sí fue debidamente notificada a **NN** (10/11/2020), porque que ésta registró y declaró compras del supuesto proveedor mencionado. Además, el **DSR2** refirió que en la mencionada etapa previa investigativa no se da la bilateralidad que **NN** menciona como violatorio de sus derechos consagrados, porque es una etapa de constatación y de coleccionar los indicios del incumplimiento de la norma tributaria; en consecuencia, no se ha vulnerado ningún derecho de rango constitucional; pues es la etapa sumarial donde el proceso es bilateral y la firma tiene la posibilidad de ofrecer y diligenciar todos los elementos necesarios que hacen a su defensa, lo que le fue garantizado en todo el presente procedimiento.

En cuanto a lo manifestado por **NN** respecto a la validez del Timbrado de la factura presentada, el **DSR2** destacó que el hecho de que una factura contenga la numeración con un Timbrado que el Sistema Marangatu reconozca como válido no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación consignada la misma. Asimismo, resaltó que a simple vista se observan las diferencias existentes entre la matriz utilizada por la imprenta gráfica que confeccionó los comprobantes de venta de **XX** y la factura clonada presentada por **NN**, y por sobre todo, la diferencia existente en el monto de la operación consignada en las mismas.

El **DSR2** refirió además que **NN** no demostró que adquirió efectivamente los bienes y servicios adquiridos supuestamente de **XX**, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el Sumario Administrativo; ejemplo de ello es que no presentó un solo documento que respalde la operación impugnada. Por todas las circunstancias anteriormente descritas, el **DSR2** señaló que existen elementos suficientes para considerar que la factura N° 00 con Timbrado N° 00 expedida supuestamente por el contribuyente **XX** presentada y registrada por la firma contribuyente debe ser impugnada,

pues en la misma se consigna una operación inexistente, con el cual **NN** respaldó indebidamente créditos en el IVA General del periodo fiscal 04/2019, y costos y gastos en el IRACIS General del ejercicio fiscal 2019, en infracción a lo establecido en los artículos 22, 85 y 86 de la Ley y el Art. 68 del Decreto. N° 1030/2013, en consecuencia, concluyó que es correcta la reliquidación realizada por los auditores de la **SET** con respecto a los tributos señalados.

Por otro lado, con respecto a las compras sin respaldo documental **NN** arguyó: "...La empresa se abocó a una rigurosa búsqueda de los comprobantes que respaldan las compras, costos y gastos -requeridos en la Orden de Fiscalización- y que en su oportunidad NO ha podido ser presentada por el extravío denunciado a la autoridad policial y la Administración Tributaria. El detalle de los documentos encontrados que ofrecemos como prueba y que en el estado procesal oportuno remitiremos para su correspondiente valoración por parte de la sumariante".

En ese mismo sentido la sumariada señaló que: "...los proveedores de la firma son informantes del Sistema de Declaraciones Juradas Informativas "HECHAUKA" y en tal carácter han informado a la Administración Tributaria las ventas de bienes y servicios, en esta oportunidad solicitamos se libre oficios a los proveedores a los efectos de que informen que los respectivos impuestos han sido ingresados a las arcas fiscales".

A lo señalado por **NN**, como Medida para Mejor Proveer el **DSR2**, por medio de la Providencia N° 00 solicitó a la contribuyente que adjunte a través del módulo de Sumarios Administrativos en formato Excel su listado de proveedores a fin de librar oficio a los mismos, ya que el documento presentado previamente es poco legible, dicho pedido fue cumplido por la firma por medio del documento de Manifestación N° 00. En consecuencia, el juzgado administrativo procedió a realizar el comparativo del HECHAUKA VENTAS (Proveedores) con la planilla de compras presentada por **NN**, hallándose un alto porcentaje de coincidencia en el comparativo y a librar los Oficios DSR2 N° 00 al 00, respecto a los proveedores que no informaron o no son informantes, los cuales respondieron en tiempo y forma (fs. 39/61 del Exp. N° 00, fs. 01 del Exp. N° 00 y fs. 01 al 12 del Exp. N° 00).

Asimismo, teniendo en cuenta que **NN** manifestó que se hallaba abocada a la búsqueda de los comprobantes que respaldan sus créditos, costos y gastos correspondientes al ejercicio fiscal de 2016 y teniendo en cuenta el ofrecimiento de pruebas realizado, por medio de la Providencia N° 00 **DSR2** solicitó a la misma que presente los documentos señalados, los cuales fueron presentados en tiempo y forma, debidamente foliados y ordenados en forma cronológica, tal como fueron requeridos.

Posteriormente, en atención a los comprobantes de compras presentados por la misma, así como las diligencias realizadas durante la etapa probatoria, a través de la Providencia de Medida para Mejor Proveer N° 00 del 30/11/2021, se remitieron los antecedentes al Departamento de Auditoría FT1 (**DAFT1**) de la **DGFT**, a fin de que dicha dependencia se expida sobre los documentos presentados por **NN** y su incidencia respecto a los créditos, costos y gastos del ejercicio fiscal 2016 y los que en su momento fueron impugnados conforme a las resultados del Informe Final de Auditoría N° 00.

Mediante el Informe N° 00, cumpliendo con lo solicitado en la Providencia de Medida para Mejor Proveer mencionada con anterioridad, el **DAFT1** informó sobre el análisis realizado de las facturas presentadas y su incidencia en los créditos, costos y gastos de la firma sumariada, así como la consecuente reliquidación con base en dichos comprobantes de los tributos fiscalizados, los que dieron como resultado nuevos montos imponible, de conformidad al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2016	3.354.324.640	335.432.464
511 - AJUSTE IRACIS	2019	11.818.182	1.181.818
521 - AJUSTE IVA	feb-16	210.727.273	21.072.727

521 - AJUSTE IVA	mar-16	895.181.818	89.518.182
521 - AJUSTE IVA	may-16	694.686.365	69.468.637
521 - AJUSTE IVA	jun-16	15.863.637	1.586.364
521 - AJUSTE IVA	jul-16	445.454.545	44.545.454
521 - AJUSTE IVA	ago-16	318.181.818	31.818.182
521 - AJUSTE IVA	sept-16	38.883.768	3.888.377
521 - AJUSTE IVA	oct-16	36.260.133	3.626.013
521 - AJUSTE IVA	nov-16	18.898.409	1.889.841
521 - AJUSTE IVA	dic-16	292.192.272	29.219.227
521 - AJUSTE IVA	abr-19	11.818.182	1.181.818
TOTALES		6.344.291.042	634.429.103

Del Informe que antecede se le corrió traslado a la sumariada, para que la misma realice las manifestaciones que crea necesarias con respecto al mismo, la cual fue contestada de conformidad a los plazos concedidos y mediante el escrito de Manifestación N° 00 del 16/03/2022, en el cual **NN** arguyó que: "*Rechazamos el resultado arrojado por el Informe de referencia por los motivos que NN a exponer:*

Según el Acta Final N° 00, en el cuadro N° 5: Monto Imponible del IRACIS

Ejercicio Fiscal	Ingreso s/ Form. 101	% Renta Neta Fiscal Promedio	Monto Imponible
2016	3.661.508.897	11%	402.765.979

Teniendo en cuenta dicho calculo, requerimos que sea aplicado el mismo criterio de la rentabilidad presunta sobre el importe del resultado neto (resultado del monto de las ventas, menos los comprobantes de compras presentados que fueron rechazados).

Es decir, que el monto de G 3.354.324.690 – arrojado por el Informe – sea calculado con la renta neta fiscal promedio del 11%. Dicho cálculo arroja un resultado de G 368.975.710 como base imponible para el cómputo del impuesto. Los comprobantes de compras presentados y aceptados **NO SON TODOS LOS QUE GUARDAN RELACION Y HACEN A LA DETERMINACIÓN FINAL DEL COSTO, SINO SOLO PARCIALES...**. Planteando la siguiente liquidación:

Ejercicio Fiscal	Renta Neta s/Base Imponible de Auditoría	% Monto Imponible 11%	Monto para pagar 10%
2016	3.354.324.640	368.975.710	36.897.571

En otra parte de la contestación del traslado del Informe N° 00 **NN** manifestó: "*Asimismo, cabe resaltar que el nuevo monto arrojado por parte de la Administración Tributaria AGRAVA la situación del contribuyente, en completa transgresión al Principio NON REFORMATIO IN PEIUS, el mismo nos enseña que el juzgador no puede realizar modificaciones en perjuicio del recurrente. El ámbito de la prohibición de la reformatio in peius es una garantía fundamental que forma parte del derecho al debido proceso, lo que supone limitar el poder punitivo del Estado, garantizando la efectividad del derecho fundamental de defensa*".

Respecto a lo argüido por la firma, el **DSR2** señaló que bajo las circunstancias señaladas, no es procedente la rentabilidad del 11% aplicada en las resultas del Informe Final N° 00, ya que la misma fue calculada sobre Base Presunta conforme a lo dispuesto en el Art. 211 num.2 de la Ley. Ello, debido a que la propia firma solicitó una nueva reliquidación sobre los comprobantes presentados y obtenidos en el Sumario Administrativo, por lo que con base en ellos los impuestos fueron necesariamente reliquidados sobre Base Cierta. Asimismo, destacó que la rentabilidad presunta es una presunción IURIS TANTUM, es decir admite prueba en contrario, sin embargo, en este caso los respaldos de egresos presentados, agregados y diligenciados durante el procedimiento sumarial son pruebas objetivas y fehacientes que anulan la liquidación sobre Base Presunta para dar lugar a la reliquidación sobre Base Cierta (Art.211 num.1 de la Ley) todo ello de conformidad al Principio de Legalidad que rige el Derecho Administrativo.

Con respecto al Principio NON REFORMATIO IN PEIUS invocado por la sumariada, el **DSR2** señaló por un lado que el mismo es más bien utilizado en el Derecho Penal y se traduce en que la Resolución recurrida no debe ser "modificada en disfavor del reo"; y agregó que aún aplicado por analogía en el presente caso de conformidad al Art. 248 de la Ley, es importante

destacar que no existe Resolución Administrativa en contra de la contribuyente que se tenga que recurrir, pues la misma se dará recién por medio de la Resolución Particular correspondiente a ser emitida como resultado del proceso de determinación de tributos y aplicación de sanciones. Así también, por otro lado, el **DSR2** resaltó que la situación de perjuicio alegada por **NN** se da precisamente en razón de los elementos y diligencias que la propia firma proporcionó y solicitó sean realizadas durante el Sumario Administrativo; por tanto el principio invocado no es aplicable en este caso, más aún bajo el amparo de lo prescripto por el Art. 216 de la Ley que estipula: "**Revocabilidad del acto de determinación dentro del término de prescripción** La Administración Tributaria podrá redeterminar de oficio sobre base cierta la obligación tributaria que hubiere determinado presuntivamente o de acuerdo a presunciones especiales. Asimismo, podrá practicar todas las modificaciones, rectificaciones y complementaciones necesarias a la determinación, en razón de hechos, informaciones o pruebas desconocidas anteriormente o por estar basada la determinación en omisiones, falsedades o en errores de hecho o de derecho. Las modificaciones a los actos de determinación podrán ser en beneficio o en contra de los sujetos pasivos...".

NN, manifestó además que: "*La Ley a través del Art. 196 dispone la presunción de legitimidad de los actos administrativos (...), la presunción de legitimidad como lo establece la norma transcrita admite prueba en contrario, en el presente caso, se ha desvirtuado plenamente la referida presunción pues hemos demostrado que no se probó ningún hecho objetivo en base al cual surgieron sospechas de irregularidades tributarias.*

Por ello, habiéndose desvirtuado plenamente la presunción de legitimidad establecida por el Art. 196 de la Ley N° 125/91, se demuestra la ilegitimidad de la fiscalización de la que fue objeto nuestra representada, correspondiendo la revocación de los resultados de ella y por ende del INFORME FINAL".

En ese contexto, el **DSR2** aclaró que los actos administrativos gozan de la presunción de validez tal como lo sustenta el tratadista Roberto Dromi, en su obra Derecho Administrativo, Pág. 272, quien sostiene: "*Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada; así sucede cuando se ha desconocido o vulnerado principio de derecho público o garantías individuales".*

En el caso que nos ocupa, se observó que la Orden de Fiscalización fue dictada por autoridad competente, se llevó a cabo en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, y se le notificó a la firma del resultado de la Fiscalización contenida en el Acta Final. Asimismo, en todo el proceso sumarial fue respetado el debido proceso en la forma estipulada en la Ley. De la simple observación de los antecedentes del caso se puede comprobar, que los motivos de hecho y de derecho expuestos por la Administración Tributaria están debidamente fundamentados.

Por tanto, con base a los argumentos expuestos, el **DSR2** concluyó que resulta improcedente la nulidad invocada por la sumariada, 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 quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, porque durante la sustanciación de la Fiscalización, así como en el procedimiento sumarial, la contribuyente no logró desvirtuar la denuncia de los auditores de la **SET**, y no aportó elementos que acrediten indefensión, sino simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento.

Por otra parte, **NN** argumentó que: "*La inclusión de la representante legal en el Sumario Administrativo carece de fundamento, atendiendo que el INFORME FINAL DE AUDITORÍA – debe ser fundado y que equivale a un escrito de demanda sobre el que se traba la litis. No existe una relación ni indicación de hechos, ni cual es la conducta que se le atribuye y por tanto no existen motivos ni argumentos jurídicos para presentar descargos.*

Puesto que no se informa en el informe de denuncia, nada respecto de lo cual pueda defenderse, tal como lo establece con toda claridad el numeral 7) del artículo 17 de nuestra Carta Magna. (...), en el INFORME FINAL y en todos los antecedentes que forman estos autos no existe denuncia contra el representante legal de la empresa NN (...), por tanto, rechazamos la pretensión de la autoridad administrativa de colocarlo como sustituto de una obligación, por su manifiesta improcedencia.

Que, la responsabilidad subsidiaria prevista en la Ley N° 125/91 (...), hace necesario que previamente se declare fallido al deudor principal y los demás responsables solidarios. El Fisco no puede ejecutar al responsable, hasta que la deuda no haya quedado firme para el deudor principal (...).

El **DSR2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo a la Representante Legal fue realizada en virtud del Art. 182 de la Ley Tributaria que establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios 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, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada, por lo que destacó que solo en caso de que **NN** no se haga responsable de las obligaciones en concepto de los tributos, la responsable subsidiaria es su Representante Legal, en este caso la Sra. **XX** con **RUC 00**, por lo que el Sumario instruido a dicha contribuyente es a los efectos de la norma señalada. En ese sentido, queda claro que al haber declarado **NN** créditos fiscales inexistentes respaldados con una factura clonada, costos y gastos que no contaban con respaldo documental defraudando con ello al Fisco, su Representante Legal no actuó diligentemente ante la Administración Tributaria, y no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de NN.

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 tanto, conforme a lo dispuesto corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2016 y de 04/2019, así como del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2016 y 2019, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

NN alegó además que: *"Que, el derecho administrativo sancionador como otras ramas del derecho público se rige por los principios del derecho penal. Esto quiere decir que al subsumir la conducta del contribuyente al plano infraccional se deben verificar todos los elementos objetivos constitutivos del hecho punible. Esto requiere de un análisis objetivo que permita encuadrar la conducta desplegada por el contribuyente con la finalidad precautelada por la norma. Atendiendo a lo prescripto en el artículo 172 de la Ley 125/91, para la constitución de la Defraudación, se requiere de dos elementos indispensables: la intención y el resultado en perjuicio del Fisco."* (sic). Así mismo expresó: *"Negamos categóricamente la calificación de defraudación"*.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el impuesto que no pagó oportunamente. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** declaró créditos fiscales inexistentes las que fueron respaldadas con factura de contenido falso (clonada) y declaró costos y gastos sin respaldo documental, todo ello con el fin de disminuir el monto de los tributos a ingresar al Fisco. Con ello queda claro que el sujeto pasivo incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General con datos falsos y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así las presunciones previstas en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 y en el

numeral 12 del Art. 174 de la Ley. Por tanto, para el **DSR2** quedó comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la misma es preciso considerar su finalidad, 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y por tanto recomendó aplicar la multa del 200% de conformidad a lo establecido en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades 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	2016	335.432.464	670.864.928	1.006.297.392
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.181.818	2.363.636	3.545.454
521 - AJUSTE IVA	02/2016	21.072.727	42.145.454	63.218.181
521 - AJUSTE IVA	03/2016	89.518.182	179.036.364	268.554.546
521 - AJUSTE IVA	05/2016	69.468.637	138.937.273	208.405.910
521 - AJUSTE IVA	06/2016	1.586.364	3.172.727	4.759.091
521 - AJUSTE IVA	07/2016	44.545.454	89.090.908	133.636.362
521 - AJUSTE IVA	08/2016	31.818.182	63.636.364	95.454.546
521 - AJUSTE IVA	09/2016	3.888.377	7.776.754	11.665.131
521 - AJUSTE IVA	10/2016	3.626.013	7.252.027	10.878.040
521 - AJUSTE IVA	11/2016	1.889.841	3.779.682	5.669.523
521 - AJUSTE IVA	12/2016	29.219.227	58.438.454	87.657.681
521 - AJUSTE IVA	04/2016	1.181.818	2.363.636	3.545.454
Totales		634.429.104	1.268.858.207	1.903.287.311

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme 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 200% sobre los tributos no ingresados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en la presente Resolución.

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

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