**SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION** **NUMERO**
**FECHA**

**RESOLUCION PARTICULAR**

**FORM.727-2**

## 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 contribuyente **NN** con **RUC 00** y a su representante legal **XX**, con **CIC N° 00** (en adelante **NN**), y;

## CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 07/12/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación **(SET)**, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes **(DGGC)**, dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2015 de **NN**.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente la Composición y Facturas originales que respaldan el registro de la cuenta Costo de Mercaderías, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, documentación que fue presentada parcialmente por la firma contribuyente.

La verificación surgió a partir del Informe SET/IT N° 00/2020, en el cual se menciona que con base en las investigaciones realizadas por el Departamento de Investigación Tributaria a la empresa **NN** con **RUC 00,** firma que se dedica a la exportación de XX, se han detectado inconsistencias en la cuenta de Costo de Mercaderías y gastos muy elevados, respaldados en su mayoría con autofacturas.

Con base en los elementos puestos a la vista, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** ha utilizado Autofacturas correspondientes a supuestos proveedores, cuyos montos superan ampliamente los límites establecidos en la normativa, atendiendo al tipo de operación comercial a la cual hacen referencia, correspondientes al ejercicio fiscal 2015, por lo cual, los mismos fueron considerados como "Costos No Deducibles", entre los supuestos proveedores. Que, de las Autofacturas emitidas, dos se encontraban inscriptos en el RUC, por lo que tales costos fueron impugnados. Por tanto, los auditores concluyeron que **NN** obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IRACIS del ejercicio fiscal controlado, en contravención a lo dispuesto en el art. 2° inc. d) y art. 7° de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), texto modificado por la Ley N° 2421/2004.

Respecto a la documentación, la Ley modificada y ampliada por la Ley N° 2421/2004 Art. 22 y 85, así como por el Decreto N° 1030/2013 Art. 68 dispone: *"Todas las operaciones gravadas por el presente impuesto, e incluso aquellas exoneradas, deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes de venta y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de dichas operaciones".*

En el marco de la investigación señalada, los auditores de la **SET** constataron que **NN** usufructuó un derecho de explotación, en igual sentido evidenciaron que la firma contribuyente adquirió XX, cuyos costos varias veces millonarios fueron documentadas con Autofacturas, en este caso la explotación y venta de XX, actividad para lo cual se constituyó, inclusive registra como actividad económica principal declarada en el RUC *"Extracción de otros Minerales Metalíferos no Ferrosos N.C.P."*

Además, revelaron que al menos 2 (dos) de los supuestos mayores proveedores de XX consignados en las Autofacturas presentadas, no se dedican a la actividad indicada en las mismas, ni en rubros relacionados siquiera. De igual manera, los auditores denunciantes manifestaron que los montos declarados por ambos supuestos mayores proveedores inscriptos en el RUC, en años anteriores y posteriormente, así como el volumen de compras y ventas manifestadas, no se ajustan a los montos que **NN** declaró haber adquirido de los mismos en el ejercicio fiscal 2015 ni a las actividades propias de dichos supuestos proveedores. Que, al menos 3 (tres) de los mencionados proveedores al momento de realizar la supuesta transacción comercial que **NN** les atribuye, eran menores de edad, y mediante cruce de informaciones ha sido corroborado que los mismos no poseen referencia comercial alguna, de lo cual se deduce que es ilógico e inaplicable en la realidad, que menores de edad manejen los volúmenes de dinero invocados por **NN.**

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IRACIS del ejercicio fiscal controlado, lo que a su vez implicaron una declaración jurada indebida, causando un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron calificar su conducta como Defraudación conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de Ley y aplicar una multa del 150% sobre los tributos utilizados indebidamente, conforme a lo establecido en el Art. 175 misma Ley.

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

| IMPUESTO | EJERCICIO FISCAL | MONTO IMPONIBLE | IMPUESTO A INGRESAR 10% | MULTA 150% | TOTAL G. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ajuste IRACIS | 2015 | 107.178.939.585 | 10.717.893.959 | 16.076.840.938 | 26.794.734.896 |
| **TOTAL** | | **107.178.939.585** | **10.717.893.959** | **16.076.840.938** | **26.794.734.896** |

**SUMARIO ADMINISTRATIVO: ANÁLISIS Y CONCLUSIONES**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo según la Resolución Nº 00, notificada el 12/03/2021 conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la aplicación de sanciones.

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 Resolución N° 00, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por el representante convencional de la contribuyente, así como todos los antecedentes agregados en autos, fueron analizados por el **DSR1**, conforme se detalla a continuación:

El representante convencional de **NN** en su escrito de descargo alegó entre otros argumentos, lo siguiente: *"…la validez de las compras sustentadas con autofacturas…, mi representada es una empresa que se dedica a la compra local y posterior exportación de metales, específicamente XX. previamente el XX es adquirido de proveedores locales, documentándose las compras algunas con facturas y otras con autofacturas. que, el informe de denuncia se sustenta en que las compras documentadas con autofacturas son costos no deducibles, es decir que no deducen la renta bruta y por lo tanto los ingresos por ventas (exportación) pasan a constituirse directamente en renta bruta. entonces, y sin el ánimo de hacer*

*docencia gratuita para los fiscalizadores, resulta pertinente analizar desde la óptica contable tributaria, si efectivamente las compras de XX que se han documentado con autofacturas debieran tener la consideración de costo no deducible. primeramente, debemos entender que las autofacturas, sustentan la compra de un bien del activo (mercaderías), por tanto, lo que la administración tributaria desconoce, no es el costo de ventas, sino que la compra de un activo de la empresa…"* de igual manera alegó: *"…que, en este caso y de conformidad con los fundamentos del acta final, todas las compras sustentadas con autofacturas son considerados como costos no deducibles. esta desafortunada denominación utilizada por los fiscalizadores no se compadece de la norma legal, ya que no existen los costos no deducibles, solamente existen los gastos no deducibles; que son los gastos a los que ha incurrido el contribuyente, que la diferencia de documentar la compra de un bien activo con facturas o con autofacturas u otros medios documentarios equivalentes. que, como hemos manifestado en líneas más arriba, para la determinación de la renta bruta no se exige ni puede exigirse el requisito documentario previsto para la determinación de la renta neta. (art. 8º - ley 125/91), porque constituiría una limitación a la actividad comercial, lo cual limitaría las recaudaciones fiscales. ¿entonces cuál es la diferencia de documentar con factura o autofactura? la factura que cumple con todos los requisitos formales tiene el carácter de privilegio en el sentido de considerarse prueba preconstituida, lo que implica que, salvo prueba en contrario por parte del fisco, los conceptos y valores contenidos en ella, debe ser aceptados por la administración tributaria …"* (sic).

El **DSR1** enfatizó que lo fundamentado por el representante convencional de **NN** constituye una falacia por la cual intenta desvirtuar el resultado de la auditoría, cabeza del presente proceso, pues, contrariamente a lo expuesto por el mencionado representante, los auditores de la **SET**, para establecer o llegar a la conclusión, previamente analizaron las documentaciones proveídas por la firma sumariada relacionadas a costo, conformado por un total de 199 (ciento noventa y nueve) autofacturas cuya suma alcanza un valor total de G. 105.485.779.621 y cuyas fechas de emisión pertenecen a los meses de enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de 2015. Del total de autofacturas verificadas, se comprobó que las mismas están nominadas a un grupo de 19 personas, por montos superiores a los G. 600 millones por autofactura, y analizando con profundidad los montos, se evidenció que el principal "Proveedor" (**XX** con **CIC N° 00)**, figura en el Sistema Marangatu como contribuyente desde el año 2014, y tiene como actividad económica la Confección de prendas de vestir exterior, excepto prendas de cuero y piel. Al respecto el **DSR1** aclaró que el citado contribuyente se halla inscripto en el RUC, pero nunca ha solicitado TIMBRADOS (FACTURAS). En igual sentido el **DSR1** manifestó que llamativamente el Sr. **XX CIC N° 00**, quien figura como contribuyente desde el año 2012, recibió pagos documentados con autofacturas, sin embargo, conforme a la verificación del Sistema Marangatu, se constató que el mismo presentó sus DD.JJ. del IVA y del IRACIS de los periodos en los cuales su RUC ha estado Activo, constatándose que los montos de ventas máximos declarados alcanzaban G. 20 millones mensuales en algunos periodos, manteniendo un promedio de aproximadamente G. 10 millones mensuales. Otra de las situaciones llamativas al respecto es que en los periodos desde 11/2013 a 11/2016 este supuesto proveedor ha presentado sus Declaraciones Juradas de IVA Formulario Nº 120 sin movimiento.

Que, de lo expuesto más arriba, el **DSR1** concluyó que las autofacturas emitidas por **NN** a nombre del supuesto proveedor mencionado han sido utilizadas para abultamiento indebido del Costo, ya que en los periodos en que el Sr. XX mantenía operaciones comerciales formales con factura, los montos facturados eran ínfimos en comparación con las supuestas operaciones comerciales sustentadas por **NN** con autofacturas.

Otro de los aspectos resaltantes al respecto de las autofacturas presentadas y que no deja duda al **DSR1** en que los montos expuestos en las mismas por **NN** no son reales, pues en los cruces de informaciones obrantes en autos, se constata que varios de los supuestos proveedores tenían edades comprendidas entre los 15 años y 24 años, esto cobra un aspecto sumamente llamativo, debido a que no se han encontrado antecedentes comerciales de los mismos, y dicha situación no se condice con los volúmenes de ventas que **NN** atribuye a los mismos.

En igual sentido y considerando que en autos se constata que en las cédulas de identidad civil presentadas por **NN** y cotejado con la base de Datos de la Policía, 3 (tres) de los supuestos proveedores eran menores de edad en el año 2015, tiempo en el cual supuestamente fueron realizadas las transacciones. Inclusive, uno de ellos, el Sr. XX dentro de los tres principales proveedores con 15 años de edad en ese entonces, llegando a alcanzar montos de G. 13.280.153.605 en el ejercicio 2015.

Al respecto, el **DSR1** manifestó que corresponde impugnar las autofacturas de XX con CIC N° 00, por no cumplir con las condiciones establecidas en el Art. 7° de la Ley del Comerciante (Ley N° 1034/1983) debido a que al momento de las supuestas transacciones los mismos eran menores de edad. En igual sentido, corresponde impugnar las operaciones efectuada por XX con CIC N° 00 pues, la condición para que un contribuyente documente sus operaciones con autofactura es indispensable que el proveedor ocasional no se encuentre inscripto como contribuyente, situación que no se compadece con XX, pues el mismo se encontraba con su RUC activo con las Obligaciones: IRPC e IVA General.

Con base en los hechos analizados, el **DSR1** confirmó que **NN,** incumplió la normativa tributaria, porque comprobó que ha utilizado Autofacturas correspondientes a supuestos proveedores, cuyos montos superan ampliamente los límites establecidos en la normativa, atendiendo al tipo de operación comercial a la cual hacen referencia, correspondientes al ejercicio fiscal 2015, por lo cual, los mismos fueron considerados como "Costos No Deducibles". De igual manera, se confirmó que dos de los supuestos proveedores se encontraban inscriptos en el RUC, por lo que tales costos fueron impugnados. Asimismo, se comprobó que las supuestas operaciones documentadas con Autofacturas con menores de edad no se ajustan a lo requerido por la Ley del Comercio conforme a lo expuesto en párrafos arriba, por lo que la objeción a dichos documentos se ajusta a lo dispuesto en los arts. 22 y 85 de la Ley, en concordancia con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013.

Con base en los hechos confirmados, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en Defraudación Fiscal según lo establecido en el Art. 172 de Ley, porque comprobó las presunciones previstas en el Art. 172 de la Ley, ya que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos al incluir operaciones de compras documentada con autofactura para abultar su costo, con la *intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero en perjuicio del Fisco.* Además, porque hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (num. 12 del Art. 174 de la Ley), hechos estos que trajeron aparejados la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose **NN** en la misma medida, por lo que el **DSR1** señaló que corresponde la aplicación de una multa del 150% sobre el impuesto no ingresado conforme al Art. 175 de la Ley.

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 a los tributos que correspondan a su representada y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan.

Por lo que, de acuerdo con lo señalado en los puntos precedentes y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes al impuesto señalado anteriormente, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **CIC Nº 00**, para el pago de los tributos confirmados, ya que los hechos probados en este proceso denota que el mismo no actuó con la debida diligencia en su calidad de responsable de la empresa, pues no desarrolló 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. 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 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 | 2015 | 10.717.893.959 | 16.076.840.938 | 26.794.734.897 |
| Totales | | **10.717.893.959** | **16.076.840.938** | **26.794.734.897** |

**Art. 2: CALIFICAR** su conducta de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 150% sobre el impuesto defraudado.

**Art. 3: ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC Nº 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

**Art. 4: NOTIFICAR** a la contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 27 de la RG Nº 114/2017, a fin de que proceda dar cumplimiento a la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**Art. 5: REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar el débito en la cuenta corriente del contribuyente.

**Art. 6: COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**ÓSCAR ORUÉ**
**VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**