



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y 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 Puntual N° 00 notificada el 03/12/2020, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS del ejercicio fiscal 2018 y del IVA de los periodos fiscales 01, 02 y 08/2018, los Rubros: compras/costos/gastos, específicamente con respecto a las compras realizadas de XX. A dicho efecto, le requirió a la firma contribuyente que presente sus libros contables e impositivos y los comprobantes que los respaldan, lo cual fue cumplido.

Esta fiscalización tuvo como antecedente el informe del Departamento de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios y de Investigación Tributaria, SET/CITGR/DAGRT N° 00 del 14/08/2020, en el cual se identificaron proveedores irregulares entre ellos XX, dando origen al Esquema Facturación I, la cual fue denunciada ante el Ministerio Público mediante Nota SET/IT N° 00 del 17/08/2020, generándose la Causa N° 00 caratulada: "XX s/ Asociación Criminal, Producción de Documentos No Auténticos y abuso de Documento de Identidad".

En este contexto, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO/DGGC**) verificó las declaraciones juradas informativas 211 – Compras obrantes en el Sistema Integrado de Recopilación de Información "Hechauka" a fin de identificar a los contribuyentes que han registrado compras de la proveedora cuestionada, constatando que **NN** registró y declaró las facturas de XX.

Prosiguiendo con el control, la **SET**, solicitó a **NN** la provisión de libros Contables e Impositivos, así como las facturas originales, los cuales fueron presentados.

El equipo auditor de la **SET** constató que **NN** declaró compras en su Declaración Jurada Informativa del módulo Hechauka y registró en sus Libros contables e impositivos, presentó comprobantes de compras de la contribuyente cuestionada en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

En este contexto, el equipo auditor de la **SET** concluyó que **NN** registró, declaró y presentó facturas de contenido falso como respaldo sus créditos, de los costos y gastos consignados en las declaraciones juradas del IRACIS y del IVA; por tanto, impugnó los comprobantes de las operaciones comerciales cuestionadas y realizó el ajuste fiscal de los tributos.

Dadas estas circunstancias, el equipo auditor de la **SET** sugirió calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley porque se cumplieron las presunciones dispuestas en los numerales 3) y 5) del Art. 173, así como graduar la sanción atendiendo los presupuestos dispuestos en los numerales 1), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO Y PERIODOS FISCALES	BASES IMPONIBLES s/FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO 10%	IMPUESTO 5%	MULTA 125%	TOTAL, IMPUESTO Y MULTA
111- IRACIS GENERAL	2018	31.828.762	3.182.876	0	3.978.595	7.161.471
211-IVA GENERAL	ene-18	13.118.096	0	655.905	819.881	1.475.786
211-IVA GENERAL	feb-18	1.428.571	0	71.429	89.286	160.714

211-IVA GENERAL	ago-18	17.282.095	0	864.105	1.080.131	1.944.236
TOTALES		63.657.524	3.182.876	1.591.439	5.967.893	10.742.207

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 15/03/2021, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus representantes legales **NN**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

NN formuló descargo en tiempo y forma y señaló: *"...niego y rechazo categóricamente todos y cada uno de los cargos realizados por los mismos a mi representada NN. pues la misma no ha incurrido en ninguna de las infracciones tributarias que le es atribuida ya que en ningún momento ha utilizado facturas de contenido falso ni ha presentado declaración jurada con datos falsos, debido a que las mismas siempre han sido producto de las operaciones comerciales... La firma NN. ha realizado con la contribuyente XX transacciones comerciales consistente en la compra de zanahoria, zapallo, tomates y cebollas las cuales han sido totalmente asentadas en su libro de compras, diario y mayor... Estas facturas han sido debidamente abonadas por mi poderdante conforme fuera acreditado durante la entrega de documentos realizados por la administración de la firma NN., ya que 2 operaciones fueron abonadas por CAJA y otras dos operaciones fueron abonadas con cheques, y además se practicaron las RETENCIONES DEL IVA sobre cada una de las cuatro (4) facturas..."* (sic).

Prosiguió su defensa invocando los artículos 85 y 86 de la Ley y señaló: *"...la sola expedición de comprobantes (FACTURAS) con los requisitos formales habilita al comprador NN. al uso del crédito fiscal incluido en las mismas y que todas las facturas impugnadas por los fiscalizadores se encuentran con los requisitos básicos del timbrado... no tiene responsabilidad solidaria en caso que quien haya emitido no cumpla con sus obligaciones tributarias... las afirmaciones hechas por la señora XX no demuestran en ningún momento que las ventas no hayan sido efectivamente realizados... En ningún lugar del escrito del INFORME FINAL DE AUDITORÍA se encuentra que la Sra. XX haya negado ni manifestado que sus facturas no han sido utilizadas por su padre XX, ni ha realizado denuncia de extravío, ni ha justificado como sus facturas fueron a parar por las operaciones realizadas con la firma NN, la SET no cuenta con facultad para establecer si un documento es auténtico o falso (o de contenido falso), siendo dicha atribución competencia del Poder Judicial... El hecho de que necesariamente todas las provisiones que se realizan en el PARAGUAY y en el MUNDO debieran contar con DEPÓSITOS DE MERCADERÍAS, es obsoleto e impracticable, ya que este punto de vista utilizado por los auditores carece de sentido y de realidad...Miles de containers ingresan diariamente al país, y ni siquiera son depositados por las empresas, sino directamente son trasladados al comprador... los productos agrícolas negociados en esta oportunidad, por su carácter de productos perecederos apenas ingresan a los mercados..."* (sic)

Al respecto, el **DSR1** aclaró en primer término, la SET cuestionó la veracidad de las operaciones descriptas en las facturas, esto lo realizó conforme a las facultades otorgadas por la Ley, específicamente en el Art. 189 que en su parte sustancial dicta: *"...La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control..."*; entonces, realizó los controles, constató inconsistencias y en consecuencia impugnó los comprobantes de la proveedora cuestionada, todo esto en el marco de las normas tributarias.

En este sentido, aclaró que hay un error en la interpretación de los Arts. 85 y 86 de la Ley invocado por **NN**, ya que no es suficiente que los comprobantes cumplan con la formalidad que citó la sumariada; la norma tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las declaraciones juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación **"real"** que implique un hecho económico que se haya indubitadamente efectuado, Art. 8 T.A. de la Ley. Los comprobantes fueron impugnados porque el contenido de estos no refleja

la realidad de las operaciones ya que la propia proveedora negó haber realizado las operaciones comerciales.

En el caso particular, la proveedora manifestó que se inscribió en el RUC al solo efecto de que su padre pueda proveer de frutas y verduras a los supermercados; es razonable lo manifestado por **NN** en cuanto a que por el dinamismo del comercio y más por tratarse de productos perecederos no hay necesidad de contar con depósitos; sin embargo, al verificar en el módulo Hechauka el equipo auditor de la SET constató que XX ni su padre XX realizaron compras en el mercado interno de las mercaderías consignadas en los comprobantes impugnados, tampoco son importadores ocasionales ni habituales como para presumir que los contenedores fueron directamente trasladados desde el recinto aduanero hasta los compradores.

Además, la **SET** comprobó que no posee inventario ni infraestructura necesaria para comprar, vender mercaderías, la numeración de la dirección declarada en el RUC no fue encontrada y el teléfono denunciado se encuentra inactivo, **NN** arguyó que en ocasiones por el tipo de mercaderías ofrecidas no es necesario contar con depósitos; sin embargo, es necesario contar con un lugar habilitado con todas los documentos que la Administración Tributaria exige como respaldo de sus operaciones comerciales, a los efectos precisamente de los controles, como está previsto en los artículos 151 y 192 de la Ley.

Prosiguiendo, el **DSR1** refirió que la sumariada ofreció como testigos a XX y XX, la misma fue concedida y se fijó día y hora para una entrevista informativa. Conforme a lo informado por el representante convencional de la sumariada: *"...en el caso de XX hemos podido diligenciar en una de las direcciones ubicadas en la ciudad de San Lorenzo, donde la cédula fue recibida por quien dijo llamarse XX en cuanto a las cédulas dirigidas a XX con dirección en la ciudad de Fernando de la Mora, la numeración de la misma (00) es inexistente, pero que consultado con la Sra. XX con la misma dirección pero con numeración 00, mencionó conocer a XX pero que el mismo ya no reside en la casa colindante a la suya desde hace aproximadamente tres años..."* (sic), por lo que fue remitido a la dirección de correo electrónico declarado en el RUC. También señaló que tomó contacto con XX contadora de la firma XX, quien le manifestó siempre según el representante convencional de **NN**, que trabajó con el Sr. XX hasta el año 2017. El día fijado para la entrevista informativa no comparecieron los testigos ofrecidos.

Igualmente, la **SET** en coordinación con el **MP** en el marco de la causa abierta realizó allanamientos a fin de corroborar la impresión de comprobantes timbrados; a tal efecto, requirió a la empresa gráfica XX la presentación de los documentos que respaldan la impresión de facturas, de la simple comparación de las firmas que obran en los documentos con la cédula de identidad se constata que son dubitadas, lo que refuerza la información brindada por XX quien manifestó que no solicitó la impresión de documentos timbrados.

Respecto al pago, el **DSR1** manifestó que entre los anexos se encuentran dos (2) talones de cheques con N° XX, si bien ambos fueron emitidos a la orden de la supuesta proveedora ésta negó haber percibido los montos por las mercaderías vendidas; además, el monto de uno de los cheques no se condice con el monto de la factura.

En cuanto a las retenciones practicadas, el **DSR1** recordó que el Art. 217 de la Ley dispone: *"... el pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar repetición..."*. Asimismo, la RG N° 23/2014 establece los requisitos y procedimientos a los cuales la contribuyente debe someterse para el efecto. En consecuencia, de considerar la firma sumariada que efectuó un pago indebido o en exceso deberá rectificar sus declaraciones juradas de Retenciones del IVA Form. N° 122 y desafectar los referidos montos, y posteriormente estar a lo dispuesto en el Art. 222 de la Ley y el Decreto N° 1030/2013.

En este contexto, el **DSR1** refirió que, de acuerdo con estas evidencias obtenidas, quedó probado que **NN** declaró indebidamente a su favor compras de XX, con lo cual la sumariada incumplió las disposiciones dispuestas en los Artículos 7°, 8°, 22 y 86 de la Ley concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; debido a ello, corresponde impugnar los comprobantes de la proveedora cuestionada y ajustar los tributos.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** arguyó: *"...La mención del equipo auditor al SUGERIR la aplicación de contravenciones por el 125% de los supuestos impuestos no*

ingresados, no se ajustan a la realidad de los hechos ni a las declaraciones de la Sra. XX, debiendo los auditores haber entrevistado como mínimo al Sr. XX, ya que los documentos presentados por las operaciones son reales, las documentaciones se encuentran emitidas dentro de las reglas de timbrado y en debida forma, no existiendo ningún perjuicio fiscal, deviene improcedente la pretensión de la multa...” (sic).

El **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la 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** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del artículo 174 de la Ley.

Además, confirmar la graduación de la sanción en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, ya que se dieron los presupuestos establecidos en los numerales 1), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, si bien existieron circunstancias agravantes destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de esta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la 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. En el presente caso, la compra fue consignada en 3 periodos fiscales y en 1 ejercicio fiscal y el monto de la inconsistencia corresponde a un porcentaje mínimamente relevante respecto a la renta que declaró, la firma presentó todos los documentos que le fueron requeridos y además concurrió en sede de la Administración Tributaria para brindar información respecto a los comprobantes impugnados. Por tanto, el **DSR1** recomendó aplicar una multa del 125%, sobre el tributo no ingresado.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR1** refirió que el Art. 182 de la Ley que éstos 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. En este caso particular, queda claro que, al haber declarado **NN** operaciones comerciales que jamás existieron, a XX con CIC 00 y XX con CIC 00 no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** y **XX** respecto a las obligaciones que su representada **NN** no cumplieron ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal de 2018 y el IVA de los periodos fiscales 01, 02 y 08/2018.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en 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 con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
------------	---------	----------	-------	-------

511 - AJUSTE IRACIS	2018	3.182.876	3.978.595	7.161.471
521 - AJUSTE IVA	01/2018	655.905	819.881	1.475.786
521 - AJUSTE IVA	02/2018	71.429	89.286	160.715
521 - AJUSTE IVA	08/2018	864.105	1.080.131	1.944.236
Totales		4.774.315	5.967.893	10.742.208

**Obs. Las multas por mora y accesorios legales serán calculadas conforme al 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 la multa del 125% sobre el tributo no ingresado oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** y **XX**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma 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. Asimismo, a sus representantes legales.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN