



DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS
TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS
INTERNOS

NUMERO

FECHA

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 a sus Representantes Legales **NN** con **RUC 00**, **NN** con **RUC 00** y **NN** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 23/07/2024 y ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 17/09/2024, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los períodos fiscales de 01 a 12/2019 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 de **NN** respecto al Despacho de Importación 00, así como las notas de créditos y sus facturas de respaldo, correspondientes a: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** y para el efecto le requirió el legajo completo del Despacho de importación citado en la Orden de Fiscalización, los originales de las notas de créditos y sus facturas u otros documentos de respaldo, sus libros contables e impositivos impresos y en soporte digital, aclarar el rubro y campo de afectación en los Formularios N° 101 del IRACIS General y N° 120 del IVA General, tipo de afectación contable (activo, costo, gasto), todo lo cual fue cumplido por la firma contribuyente.

La Fiscalización se originó a través del Informe DPO DGGC N° 95 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) en el que esta dependencia informó sobre los resultados de la investigación llevada a cabo a la firma **NN** en el marco de los controles realizados al **SECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES** y teniendo en cuenta las opiniones realizadas por los **AUDITORES EXTERNOS IMPOSITIVOS** observaron la declaración de datos inexactos en el módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) donde **NN** podría haber utilizado indebidamente créditos fiscales. Por tal motivo, realizaron la denuncia interna para la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron el registro y la utilización indebida de créditos fiscales provenientes del Despacho de Importación N° 00 así como las Notas de Créditos y sus Facturas N° 001-002-0000000 del 12/12/2019, 001-002-0000000 del 23/12/2029, 001-002-0000000 del 28/01/2019, 001-002-0000000 del 25/01/2019, 001-002-0000000 del 30/01/2019 y 001-002-0000000 del 30/01/2019 en sus Declaraciones Juradas Informativas (**DJI**) y Determinativa del IVA General del periodo fiscal 09/2019, con lo cual pudo haber obtenido un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en el despacho de importación de referencia, reduciendo el monto de la base imponible para la liquidación del citado impuesto en perjuicio del Fisco, en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, en concordancia con el Art. 108 del Anexo del Decreto N° 6359/2005., por lo que procedieron a realizar el ajuste fiscal correspondiente, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado

conforme al Art. 175 de la Ley en atención a las resultas del Sumario Administrativo, de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	set-19	917.031.760	91.703.176	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
TOTALES		917.031.760	91.703.176	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 de fecha 09/04/2025, el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, y a sus Representantes Legales conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG DNIT N° 02/2024 que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

En fecha 16/04/2025 **NN** solicitó copia de los antecedentes del Sumario Administrativo, suspensión del plazo y prórroga para la presentación de su Descargo, los cuales fueron concedidos a través de la Providencia N° 00. El 20/05/2025 la firma presentó el Formulario N° 00 mediante el cual presentó su Descargo, siendo así a través de la Resolución N° 00 del 23/05/2025 el **DS2** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio. A través del Formulario N° 00 del 03/06/2025 **NN** ofreció sus respectivas pruebas. Habiendo transcurrido el tiempo legal, a través de la Resolución N° 00 del 23/06/2025 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la sumariada del plazo para la presentación de sus Alegatos, que fue presentado mediante el Formulario N° 00 del 07/07/2025. En consecuencia, el **DS2** llamó a Autos para Resolver; todas estas etapas procesales y las diligencias realizadas fueron debidamente notificadas.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DS2**, conforme se expone a continuación:

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** señaló: "...La pretensión de los fiscalizadores se basa en la supuesta acreditación indebida del Crédito Fiscal del IVA correspondiente al período septiembre de 2019, atribuida a errores en la imputación de importes vinculados al Despacho de Importación N° 00, declarado a través del sistema Hechauka, los cuales son considerados por la Administración como dolosos, aunque en realidad se trató de errores involuntarios que serán debidamente demostrados... En tal sentido, y dentro del plazo legal establecido, se presenta el correspondiente descargo, permitiéndonos informarles que, en dicho periodo se incurrió en "errores involuntarios" en la carga de datos del sistema Hechauka, que derivó con una acreditación indebida del Crédito Fiscal del IVA. Sin embargo, dicha acreditación no asciende a G. 90.703.176, como sostiene el equipo fiscalizador, sino a G. 17.551.360... No se trató de un único error, sino de múltiples registros incorrectos, algunos incluso en perjuicio del propio contribuyente, lo que refuerza su naturaleza no intencional. El error observado no generó perjuicio al Fisco, ya que NN mantenía —y mantiene— un saldo a favor en IVA muy superior al importe observado, por lo que su impacto fiscal es nulo. En términos contables y fiscales, el efecto concreto se limita exclusivamente a una disminución del saldo a favor del contribuyente, sin que ello genere una deuda exigible ni implique la obtención de un beneficio económico indebido, considerando la existencia de un saldo a favor suficiente por parte del contribuyente.

Desde el punto de vista jurídico, el presente caso constituye un claro supuesto de error excusable de hecho, reconocido expresamente por el artículo 185 de la Ley N° 125/91, como causal de exclusión de responsabilidad sancionadora... No existió interpretación incorrecta de la norma (error de derecho), sino una carga numérica errónea en el sistema, derivada de fallas en la imputación de datos en el Libro Compras del IVA (Hechauka) y DD.JJ. Formulario 120. La empresa registró correctamente las operaciones en su Libro Diario, reflejando con fidelidad los valores reales de las operaciones. Por tanto, no se trató de una maniobra tendiente al fraude, sino de un desajuste técnico comprensible, sin beneficio fiscal indebido. Fíjense cómo los mismos fiscalizadores reconocen la correcta consignación numérica en el Libro Diario consecuente con el Despacho de Importación... A estas alturas ya sabe el lector que, en el presente caso, nos encontramos ante un caso claro de error excusable de hecho, ya que los registros erróneos asentados no fueron producto de una conducta dolosa o negligente grave, sino de una equivocación comprensible en la carga de datos, sin ocultamiento ni falsedad documental. La propia empresa consignó correctamente los valores en otros registros oficiales, reflejando de forma íntegra y veraz el monto real de las operaciones. Es decir, la información correcta ya obraba en poder del contribuyente y fue suministrada al Fisco, no es un "hallazgo" del Fisco fruto de un arduo trabajo de investigación, lo cual demuestra ausencia de intención de inducir al error a la administración tributaria..." (sic).

Sobre el punto, el **DS2** primeramente señaló que, la Fiscalización se originó precisamente por una observación efectuada en la Auditoría Externa Impositiva (**AEI**) efectuada a **NN**, donde se mencionó la consignación de datos inexactos informados en el Hechauka en el ejercicio 2019 referente al Despacho de Importación N° 00 visualizándose que la firma sumariada emitió notas de crédito cuyo valor supera el monto de la factura de venta afectada conforme al mencionado Despacho.

El **DS2** mencionó que fueron analizadas las documentaciones e informaciones proveídas por el **DPO**, las informaciones obrantes en el **SGTM**, el Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka y las documentaciones e informaciones proveídas por **NN** y verificó que la misma registró el Despacho N° 00, con una base imponible de Gs. 1.291.697.760, IVA al 10% Gs. 129.169.776 pero según el Despacho de Importación original, proveído por la sumariada, y la información visualizada en el **SGTM**/Consultar Declaraciones de Aduanas la base imponible del IVA es de Gs. 374.666.000. En ese sentido, el **DS2** resaltó que entre el monto registrado en las **DD.JJ.** (informativa y determinativa) y el monto según despacho de importación, resulta una diferencia a favor del Fisco de Gs. 917.031.760, suma que **NN** estuvo al tanto de la diferencia señalada, dado que su propio auditor externo impositivo lo dejó como observación en el informe correspondiente al ejercicio fiscal 2019, sin embargo, las mismas no fueron corregidas por la firma contribuyente, persistiendo de esta manera, la utilización indebida del crédito fiscal.

Respecto al error excusable referido por **NN** aludiendo otros múltiples registros incorrectos con lo cual refirió la naturaleza no intencional, el **DS2** refirió que la cuestión analizada versa únicamente respecto al Despacho de Importación N° 00, razón por la cual resulta improcedente mencionar a otros que no se hallan comprendidos como puntos controvertidos. Por otra parte, respecto a los saldos a favor referidos por la firma, el **DS2** resaltó que es de señalar que, independientemente a que el monto reclamado por la **AT** conlleve a una disminución del saldo a favor de la firma, **NN** debió subsanar los montos incorrectos expuestos en su declaración jurada (**DJ**) del IVA General del periodo fiscal 2019, debiendo rectificar a los efectos de su correcta exposición; sin embargo, no lo hizo, persistiendo de esa manera el hecho en el cual ha incurrido, razón por la cual concluyó que corresponde la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII**.

Conforme a lo expuesto y las evidencias obtenidas, el **DS2** confirmó el registro erróneo del IVA correspondiente al Despacho N° 00, (**DJI** Compras, y Form N° 120 del IVA General), por lo que **NN** ha obtenido un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en el despacho

de importación, en consecuencia, concluyó que corresponde la desafectación del monto mencionado por su utilización indebida como crédito fiscal en el IVA General del periodo fiscal 09/2019, dado que no dan derecho a su utilización conforme al Art. 86 de la Ley, por lo que corresponde el reclamo fiscal.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** señaló: *"La calificación del hecho como defraudación resulta absolutamente desproporcionada, por cuanto no existen elementos objetivos ni subjetivos que configuren una conducta dolosa ni una omisión maliciosa. En consecuencia, corresponde la aplicación del principio de razonabilidad y proporcionalidad sancionadora, que impone a la Administración el deber de actuar conforme al contexto específico del caso. Dicho principio ha sido sostenido reiteradamente por los Tribunales de la República, en el sentido de que no puede aplicarse la sanción prevista para supuestos de defraudación cuando el contribuyente no ha incurrido en tal conducta. A estas alturas ya sabe el lector que, en el presente caso, nos encontramos ante un caso claro de error excusable de hecho, ya que los registros erróneos asentados no fueron producto de una conducta dolosa o negligente grave, sino de una equivocación comprensible en la carga de datos, sin ocultamiento ni falsedad documental. La propia empresa consignó correctamente los valores en otros registros oficiales, reflejando de forma íntegra y veraz el monto real de las operaciones. Es decir, la información correcta ya obraba en poder del contribuyente y fue suministrada al Fisco, no es un "hallazgo" del Fisco fruto de un arduo trabajo de investigación, lo cual demuestra ausencia de intención de inducir al error a la administración tributaria. En este caso, el contribuyente no sólo ha llevado correctamente su contabilidad general, sino que ha mantenido a disposición de la administración toda la documentación respaldatoria, lo cual refuerza su conducta colaborativa y excluye cualquier elemento subjetivo de culpabilidad/reprochabilidad requerida para aplicar sanciones..."* (sic).

El **DS2** resaltó 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. 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 de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incluyó en su **DJ** datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los numerales 1), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que existe contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes y los datos surgidos de la **DJ**, además la misma declaró indebidamente créditos fiscales a su favor que no reúnen los requisitos legales para su deducción, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, quedó plenamente 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.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DS2** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **continuidad** entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa, **el grado de cultura del infractor**, pues pertenece a la categoría de grandes contribuyentes, contaba con la obligación de presentar sus **EE.FF. y AEI** en los períodos y ejercicio fiscalizados, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la irregularidad en la declaración indebida de créditos fiscales cuyo monto imponible asciende a la suma de Gs. **917.031.760** y de esta manera hizo valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley; y como atenuante la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la firma sumariada presentó las documentaciones

requeridas por la **AT** en la Orden de Fiscalización; en consecuencia recomendó aplicar la multa del 230% sobre el monto del tributo defraudado, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, **NN** refirió: "La inclusión de los Señores **NN** con C.I. No. 00, **NN** con C.I. N° 00 y **NN** con C.I. N° 00, como sumariados en este proceso es totalmente incorrecta, puesto que éstos no fueron parte de la fiscalización practicada, es decir, este sumario no tiene por objeto determinar la existencia de su responsabilidad por los supuestos incumplimientos de **NN**... Todo tipo de actos realizados dentro de las fiscalizaciones, tales como ampliaciones o suspensiones, deben ser notificados al contribuyente fiscalizado a los efectos de que éste pueda oponer los recursos administrativos o judiciales que considere pertinentes. En el presente caso, ninguna de las resoluciones dictadas dentro de la fiscalización puntual fue notificada a los "representantes sumariados". Asimismo, dentro del Acta Final e Informe Final no se menciona una sola negligencia específica y concreta por parte de estos representantes legales, por lo que no existe hecho alguno o ilícito tributario ligado a ellos que pueda ser incluido dentro de la resolución particular a través de la cual concluya el sumario administrativo o del que los mismos puedan ejercer el derecho a la defensa. Por lo expuesto, resulta claro que la inclusión de los "representantes sumariados" en el presente sumario administrativo instruido como consecuencia de una fiscalización de la cual no fueron objeto y cuyos resultados no les fueron notificados, resulta totalmente ilegítima y arbitraria, correspondiendo que de manera inmediata se dicte resolución, excluyendo a los mismos del presente sumario administrativo.

En cuanto al Sr. **NN**, corresponde dejar en claro que el mismo dejó de ejercer el cargo de Director con representación legal de **NN** con fecha efectiva 30 de junio de 2019, por lo que no mantenía vínculo alguno —ni formal ni material— con la gestión de la empresa al momento de la oficialización del Despacho de Importación ni con la liquidación del IVA correspondiente al periodo fiscal septiembre 2019... Por tanto, solicitamos que se excluya expresamente al Sr. **NN** de cualquier imputación en el presente sumario, en virtud de su evidente falta de participación y responsabilidad en los hechos investigados... La responsabilidad personal de los representantes legales en materia tributaria debe estar fundada en elementos objetivos y subjetivos de reproche, tales como el dolo, la negligencia grave o el uso abusivo de sus funciones. En el caso analizado, el error que dio lugar a la observación de la administración no responde a ninguna de esas circunstancias, sino a una carga incorrecta de datos de origen desconocido, que no guarda correspondencia con la contabilidad formal de la empresa, en la que los montos correctos se hallaban debidamente asentados, tal como lo reconocen los auditores..." (sic).

El **DS2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo a los Representantes Legales fue realizada en virtud del Art. 182 de la Ley Tributaria que 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** utilizó indebidamente créditos fiscales que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos.

Igualmente, destacó que por imperio del Art. 206 de la Ley Tributaria, el deber de iniciativa hace caer el peso de la obligación a los contribuyentes y responsables, de modo que, al momento de configurarse el hecho generador previsto en la norma legal, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria está obligado a impulsar los mecanismos pertinentes a los efectos de dar cumplimiento al mandato de la Ley. Además, conforme a lo establecido en el Art. 207 de la Ley las declaraciones son presentadas por los contribuyentes con carácter de juradas. En este sentido, el **DS2** señaló que la presentación de las **DD.JJ.** implica una serie de actos preparatorios para su presentación, entre ellos el cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Art. 192 de la Ley como ser llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones y presentarlas cuando correspondan. Asimismo, el

Art. 193 del mismo cuerpo legal dispone que en el caso de personas jurídicas, los deberes formales deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales.

Analizados los argumentos expuestos y los antecedentes del caso, respecto al Sr. **NN con RUC 00**, el **DS2** verificó el **SGTM** y constató que el mismo figura como Representante Legal vigente de **NN** desde el 14/07/2017, contrariamente a lo alegado, por tanto, el **DS2** señaló que queda claro que, al haber **NN** utilizado indebidamente créditos fiscales que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, **NN con RUC 00**, **NN con RUC 00** y **NN con RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la **AT**, ni desarrollaron las 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 los mismos por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar el impuesto debido, específicamente el IVA General del periodo fiscal 2019 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

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.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
RESUELVE

Art. 1º: 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	09/2019	91.703.176	210.917.305	302.620.481
Totales		91.703.176	210.917.305	302.620.481

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

Art. 2º: 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 230% sobre el tributo no ingresado, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **NN con RUC 00**, **NN con RUC 00** y **NN 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 esta Resolución.

Art. 4º: NOTIFICAR a la firma contribuyente, así como a sus Representes Legales conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5º: 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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS