FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 30/03/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), y ampliada a través de la Resolución Particular N° 00 la cual fue notificada el 29/05/2023, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante (**GGII**), dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos de 01/2018 a 12/2021, del IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y del IRP-RSP de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 de **NN**, específicamente respecto a las facturas emitidas por: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y/o **00**; así como sobre el total de sus ingresos declarados en el IRP e IRP-RSP de los ejercicios fiscales mencionados. Para el efecto le requirió las facturas de compras originales emitidas por los mencionados proveedores con la aclaración del rubro y campo específico de los Formularios 120, 104 y 515 en los que fueron declarados y tipo de afectación impositiva (ingresos y egresos), y en caso de que se encuentren relacionadas a prestaciones de servicio, se le solicitó la presentación de los contratos firmados, especificando el lugar de prestación y documentos que evidencien físicamente los servicios prestados, en caso de haberse pagado con cheque, especificar el número de cheque, beneficiario, banco y número de cuenta corriente; Libros Compras del IVA General, de Ingresos y Egresos, impresos y en soporte digital en formato planilla electrónica (Excel) de los periodos y ejercicios fiscales controlados, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tuvo su origen en el Informe CITGR/IT N° 00/2022, emitido por el Departamento de Investigación Tributaria dependiente de la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**), en el cual se informó que la contribuyente **NN** registró proveedores irregulares denunciados ante el Ministerio Público relacionados con la CAUSA N° 00/2023 "XX S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS"; y el Informe DPO DGGC N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC**, el cual constató indicios de utilización de facturas supuestamente emitidas por los proveedores alcanzados en el esquema de FACTURACIÓN 4.0 por parte de la contribuyente, así como de otros proveedores llamativos, por lo que recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la misma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron en los registros contables e impositivos y Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) determinativas e informativas analizadas, que **NN** incluyó montos originados por las facturas de presunto contenido falso de los supuestos proveedores: **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, en sus DD.JJ. del IVA General de los periodos fiscales de 01/2018 a 12/2018; 01/2019 a 07/2019 y del IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019. Asimismo, verificaron que tampoco declaró la totalidad de sus ingresos por servicios personales correspondientes a los ejercicios fiscales 2018 al 2022, todo ello en contravención con lo dispuesto en los Arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/1991, en adelante **la Ley**, en concordancia con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. Con relación al IRP, la contribuyente contravino lo dispuesto en el Art. 13 numeral 1 inc. b) y numeral 3 inc. d) de la Ley N° 2421/2004, modificado por la Ley N° 4673/2012 y los Arts. 47 y 63 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 25 del Decreto N° 9371/2012 actualizado por el Decreto N° 6560/2016 y el Art. 5°, primer párrafo de la Resolución General N° 04/2018. En consecuencia, los auditores de la **GGII** procedieron a impugnar las

facturas de compras cuestionadas por la utilización indebida como respaldo del crédito fiscal en el IVA General y como egresos en el IRP y además realizaron los ajustes impositivos por la omisión de ingresos en el IRP e IRP-RSP por parte de la contribuyente, por lo que procedieron a la determinación de los tributos de los periodos y ejercicios controlados, surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que la contribuyente utilizó comprobantes de contenido falso en sus DD.JJ. y no declaró la totalidad de sus ingresos gravados, y con esto obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos del impuesto a ingresar en perjuicio del Fisco, haciendo valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que 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 1 (uno) a 3 (tres) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley. Todo ello de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio o Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	
521 - AJUSTE IVA	ene-18	8.150.455	815.046	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.	
521 - AJUSTE IVA	feb-18	7.250.000	725.000		
521 - AJUSTE IVA	mar-18	10.000.000	1.000.000		
521 - AJUSTE IVA	abr-18	9.250.015	925.001		
521 - AJUSTE IVA	may-18	9.250.150	925.015		
521 - AJUSTE IVA	jun-18	10.000.000	1.000.000		
521 - AJUSTE IVA	jul-18	11.890.000	1.189.000		
521 - AJUSTE IVA	ago-18	13.250.000	1.325.000		
521 - AJUSTE IVA	sept-18	9.250.000	925.000		
521 - AJUSTE IVA	oct-18	22.000.000	2.200.000		
521 - AJUSTE IVA	nov-18	12.250.000	1.225.000		
521 - AJUSTE IVA	dic-18	85.150.000	8.515.000		
521 - AJUSTE IVA	ene-19	8.500.000	850.000		
521 - AJUSTE IVA	feb-19	18.750.000	1.875.000		
521 - AJUSTE IVA	mar-19	21.250.000	2.125.000		
521 - AJUSTE IVA	abr-19	4.000.000	400.000		
521 - AJUSTE IVA	may-19	51.250.000	5.125.000		
521 - AJUSTE IVA	jun-19	23.150.000	2.315.000		
521 - AJUSTE IVA	jul-19	19.230.000	1.923.000		
512 - AJUSTE IRP	2018	245.126.579	24.512.658		
512 - AJUSTE IRP	2019	403.638.255	40.363.825		
803 - AJUSTE IRP RSP	2020	504.904.506	48.490.451		
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	687.999.746	66.799.975		
803 - AJUSTE IRP RSP	2022	507.228.056	48.722.806		
TOTALES		2.702.717.762	264.271.777		

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 23/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la Instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 01/10/2023 la contribuyente presentó su Descargo, por lo que a través del Formulario N° 00 se dispuso la apertura del Periodo Probatorio, notificado en fecha 06/10/2023. A través del Formulario N° 00 la sumariada ofreció y solicitó el diligenciamiento de sus pruebas. Por medio del Formulario N° 00 de fecha 07/11/2023 se dictó Medidas Para Mejor Proveer; posteriormente **NN** formuló manifestaciones a través del Formulario N° 00. Mediante los Formularios N° 00 y N° 00 se dictaron providencias. Por medio de los Formularios N° 00, N° 00 y N° 00 se abrieron

Medidas Para Mejor Proveer. En fecha 27/11/2023 se diligenció el Oficio al **XX**. En fecha 21/12/2023 se notificó la Resolución RPP DPTT N° 00 del 21/12/2023, por la cual se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo. En fecha 21/02/2024 se notificó la Resolución RPP DPTT N° 00 del 20/02/2024, por la cual se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo. En fecha 28/02/2024 se presentó el Informe Técnico del Departamento de Auditoría GC1 de la DGGC el cual fue notificado a la sumariada en fecha 05/03/2024. Posteriormente, a través del Formulario N° 00 se declaró el Cierre del Periodo Probatorio. A través del Formulario N° 00 de fecha 04/04/2024 la sumariada presentó sus Alegatos; y en consecuencia, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN a través de su representante convencional mencionó: *"...que los comprobantes declarados en el IRP, no fueron utilizados en la declaración del IVA, la denuncia al respecto de este impuesto resulta infundada por no haber afectado la liquidación...//...Mi representante, responde que reconoce la factura de XX lo cual no quiere decir que desconoce las otras que por ser tan evidentes no pueden pasar desapercibidos, tales como: la cuota de colegio de sus hijos (CENTRO EDUCATIVO XX), así como los gastos financieros pagados al XX perfectamente documentados...//...se exterioriza en esta actuación, la conducta dolosa desplegada por los fiscalizadores quienes han llegado a la conclusión absurda que la contribuyente en 4 periodos fiscales, solamente realizó pagos que constituyen egresos para el IRP a la empresa XX Por lo expuesto, ratificamos, la validez de todos los comprobantes sustento de los egresos en los periodos impugnados. Que, atendiendo que existió una omisión en la consideración de estos gastos referente a la cuota Alimentaria que la contribuyente está obligada a pagar y que lo viene realizando a partir de la SD N° 00 de fecha 17/09/2014...//...En la denuncia que refiere a los ingresos se hace mención a una consulta en la página WEB de la Secretaría de la Función Pública, que no se halla incorporada al expediente, por lo tanto nos resulta imposible cotejar, por lo cual rechazamos la liquidación provisoria, por vulnerar los derechos a la defensa" (sic).*

Al respecto, el **DSR2** analizó los expedientes que forman parte de los antecedentes del proceso, las diligencias e investigaciones realizadas, las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), las entrevistas y los documentos presentados durante la Fiscalización y el Sumario Administrativo, y señaló primeramente que el análisis del caso se centró en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes supuestamente emitidos por **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX** y los ingresos no declarados por **NN**, con el fin de verificar la liquidación del IVA General, del IRP y del IRP-RSP expuesta en el Informe Final de Auditoría N° 00.

Además, señaló que el acto de determinación incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de Fiscalización, mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados y la cuantía del impuesto aparentemente no ingresado, en tanto que en el Sumario Administrativo estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que finalmente la máxima autoridad de la **AT** dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y de acuerdo a esto, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los Art. 212 y 225 de la Ley, por lo que resaltó que las diligencias realizadas durante el proceso de control y el Informe de los auditores de la **GGII** no es vinculante al momento de resolver la cuestión.

Respecto a la utilización de las facturas de contenido falso en el IVA General, el **DSR2** destacó que en atención a que **NN** no presentó su Libro IVA Compras y por tanto, fueron analizados los datos informados en sus Libros de Egresos del Aranduka, en los que los auditores de la **GGII** constataron la utilización por parte de la misma de las siguientes facturas de los proveedores irregulares citados a continuación:

RUC PROVEEDOR	NOMBRE Y APELLIDO DEL PROVEEDOR	NÚMERO DOCUMENTO	TIPO DOCUMENTO	FECHA	MONTO VENTA 10%	IVA 10%
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000205	1-FACTURA	2/1/2018	8.150.455	815.046
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000211	1-FACTURA	13/2/2018	7.250.000	725.000
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000215	1-FACTURA	17/3/2018	10.000.000	1.000.000
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000224	1-FACTURA	17/4/2018	9.250.015	925.001
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000228	1-FACTURA	10/5/2018	9.250.150	925.015
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000231	1-FACTURA	1/6/2018	10.000.000	1.000.000
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-002-0000242	1-FACTURA	19/7/2018	11.890.000	1.189.000
2000255	CARMEN ESCOBAR YCASSATTI	001-001-0000368	1-FACTURA	25/8/2018	13.250.000	1.325.000
2000255	CARMEN ESCOBAR YCASSATTI	001-001-0000375	1-FACTURA	30/9/2018	9.250.000	925.000
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-001-0000254	1-FACTURA	22/10/2018	22.000.000	2.200.000
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-001-0000258	1-FACTURA	15/11/2018	12.250.000	1.225.000
4566899	CLAUDIO MARCELO DÍAZ DUARTE	001-002-0000072	1-FACTURA	13/12/2018	65.013.636	6.501.364
4422899	ELIANE FABIOLA ROMERO GONZALEZ	001-002-0000054	1-FACTURA	13/12/2018	20.136.364	2.013.636
2393033	DIEGO GUSMÁN SAMANIEGO MACIEL	001-001-0000267	1-FACTURA	3/1/2019	8.500.000	850.000
50082270	MARCOS ESTEVAO OJEDA	001-002-0000203	1-FACTURA	11/2/2019	18.750.000	1.875.000
50082270	MARCOS ESTEVAO OJEDA	001-002-0000210	1-FACTURA	13/3/2019	21.250.000	2.125.000
3769292	MARCIO COLMAN VILLALBA	001-002-0000105	1-FACTURA	4/4/2019	4.000.000	400.000
50082270	MARCOS ESTEVAO OJEDA	001-002-0000220	1-FACTURA	13/5/2019	37.386.364	3.738.636
50083280	VÍCTOR MANUEL PERALTA ECHEVERRIA	001-001-0000059	1-FACTURA	18/5/2019	13.863.636	1.386.364
869142	BLANCA VICTORIA ROSAS FLEITAS	001-001-0000068	1-FACTURA	18/6/2019	23.150.000	2.315.000
869142	BLANCA VICTORIA ROSAS FLEITAS	001-001-0000074	1-FACTURA	5/7/2019	19.230.000	1.923.000
TOTAL					353.820.620	35.382.062

En lo referente a los ingresos no declarados por **NN**, los cuales fueron extraídos de los datos proporcionados en la página web de la Secretaría de la Función Pública (**SFP**) (<https://datos.sfp.gov.py/data/funcionarios>), **NN** manifestó que estas documentaciones no fueron incorporados al expediente, por lo que el **DSR2** señaló en primer término que la misma es de acceso público para todos los ciudadanos en general, y por tanto, no solo se encuentra al alcance y disposición de la sumariada sino además de la **AT**. Mencionó que igualmente, en fecha 18/01/2024, como Medida Para Mejor Proveer N° 00 y a fin de precautelar el derecho a la defensa, se corrió traslado a la misma de las planillas en formato Excel utilizadas en el proceso de Fiscalización para realizar el análisis de sus ingresos, proveídas por el Departamento de Auditoría GC1 de la **DGGC** a fin de que **NN** formule las manifestaciones que considere pertinentes, no obstante la sumariada no se expidió al respecto, por lo que el **DSR2** confirmó los ingresos de **NN** de acuerdo a lo señalado por los auditores de la **GGII**.

Así también, **NN** manifestó que: *"Es así, que todas las facturas que sustentan los egresos del IRP son válidas y no se pueden impugnar por medio de una entrevista realizada sin el formalismo procedimental previsto para ello. Entonces, siendo evidente que todos los egresos impugnados, están debidamente documentados a nombre de la contribuyente, resulta inocuo cualquier despliegue de un mecanismo alternativo que tenga como finalidad invalidar los egresos, dado que son gastos que cumplen con los requisitos legales para su deducción. En este sentido, están perfectamente documentados, guardan relación con los gastos familiares, profesionales y son reales...//...salta a la vista, la mala intención de los fiscalizadores, quienes olímpicamente han desconocido las facturas legítimamente emitidas a la contribuyente, aclarando que todas esas facturas cumplen con los requisitos legales y reglamentarios en cuanto a su materialidad...//...Por lo expuesto, ratificamos, la validez de todos los comprobantes sustento de los egresos en los periodos impugnados"* (sic).

En lo que respecta a los egresos de **NN** no considerados por los auditores del Departamento de Auditoría GC1 de la **DGGC**, el **DSR2** resaltó que no fueron tenidas en cuenta las facturas del Instituto de Previsión Social (**IPS**) relacionadas al pago de préstamos, en atención a lo establecido en el Art. 59 del Anexo al Decreto N° 3184/2019 referente a la Deducción de Cuotas pagadas por Financiaciones o Préstamos, el cual establece que *"Cuando las financiaciones o préstamos fueron obtenidos por la persona física inscripta como contribuyente del IRP al momento de las referidas operaciones, no será deducible el monto correspondiente al capital*

amortizado" (sic). Así tampoco las facturas relacionadas al IVA General conforme lo dispuesto en el inc. 6) del Art. 68 de la Ley N° 6380/2019, referente a los Egresos No Deducibles, que establece: "Para la determinación de la Renta Neta derivada de la prestación de servicios personales, además de las disposiciones previstas en el artículo anterior, no serán deducibles los siguientes conceptos: ...//...6. El IVA, cuando haya sido utilizado como IVA Crédito en la determinación del referido impuesto o cuando haya sido imputado como costo o gasto en otro impuesto." (sic).

Por otra parte, en relación a las facturas a nombre de **NN** por pagos realizados a XX, XX, XX, XX, entre otras, el **DSR2** señaló que mediante la Providencia de Medidas Para Mejor Proveer N° 00 del 19/01/2024, el **DSR2** solicitó al Departamento de Auditoría GC1 de la **DGGC**, expedirse respecto al valor probatorio de las documentaciones relacionadas a las pruebas ofrecidas y su incidencia en la determinación expuesta en el Informe Final de Auditoría. En tal sentido, esta dependencia emitió el Informe Técnico N° 00 del 28/02/2024, el cual fue remitido a **NN** en fecha 5/3/2024, en el que dicha dependencia expresó que se procedió a la revisión de los documentos y escritos presentados en el proceso del Sumario Administrativo obrantes en el Expediente N° 00 referente a las copias simples de comprobantes de egresos y copias simples de recibos de liquidación de sueldos correspondientes al ejercicio fiscal 2022 y el Expediente N° 00 a través del cual el **BNF** contestó la Nota GGII N° 00 del 24/11/2023 adjuntando el detalle de la cuenta judicial afectada a la contribuyente **NN**.

En el Informe citado, los auditores mencionaron que procedieron a verificar las documentaciones que respaldan los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal 2022 según las copias simples de recibos de liquidación de ingresos y facturas de ventas provistas por la contribuyente sumariada, y ratificaron los montos de los ingresos de los ejercicios fiscales del 2018 al 2022 según los datos obtenidos de la página web de la **SFP** y los registros obrantes en el **SGTM** de acuerdo al Form. 102 IVA General. Así también, verificaron la planilla presentada en virtud a la RG 90 junto con la documentación que respaldan los egresos del ejercicio fiscal 2019 cuyo monto sin IVA asciende a G. 80.560.517 (Guaraníes ochenta millones quinientos sesenta mil quinientos diecisiete) y otros descuentos laborales por valor de G. 38.168.754 (Guaraníes treinta y ocho millones ciento sesenta y ocho mil setecientos cincuenta y cuatro). Respecto a los ejercicios fiscales 2018 al 2022, informaron que fueron considerados los aportes de la contribuyente al **XX**. Asimismo, verificaron los descuentos realizados en concepto de asistencia alimenticia según los datos remitidos por el **XX**. Por lo tanto, con base en las conclusiones remitidas a través del Informe Técnico N° 00, el **DSR2** procedió a ajustar los valores de la determinación correspondientes al presente caso, según se detalla a continuación:

IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL S/ AUDITORÍA							
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO		2018	2019	2020	2021	2022	TOTALES
A	RENTA DE TRABAJO	264.287.069	419.003.109	515.200.005	721.206.579	507.228.056	2.426.924.818
B	MENOS: EGRESOS APORTES PATRONALES	9.654.498	9.889.005	9.918.542	11.064.318	9.807.511	50.333.874
C	MENOS: EGRESOS DESCUENTOS JUDICIALES	57.225.480	52.521.654	48.150.260	26.186.548	28.479.372	212.563.314
D	MENOS: EGRESOS OTROS DESCUENTOS LABORALES	0	0	0	0	38.168.754	38.168.754
E	MENOS: EGRESOS HECHAUKA/ RG 90/ FACTURAS	19.160.490	15.364.854	10.295.499	33.206.833	80.560.517	158.588.193
F	RENTA NETA IMPONIBLE: A - (B+C+D+E)	178.246.602	341.227.596	446.835.704	650.748.880	350.211.902	1.967.270.684
G	Tasa 8% (hasta 50.000.000)	0	0	4.000.000	4.000.000	4.000.000	12.000.000

H	Tasa 9% (hasta 100.000.000)	0	0	9.000.000	9.000.000	9.000.000	27.000.000
I	Tasa 10%	17.824.660	34.122.760	29.683.570	50.074.888	20.021.190	151.727.068
J	Impuesto Determinado (G+H+I)	17.824.660	34.122.760	42.683.570	63.074.888	33.021.190	190.727.068

Por otro lado, el **DSR2** resaltó que la **AT** se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinarán a las leyes y reglamentos, y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

Por lo tanto, la **GGII** en uso de sus facultades, ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la **AT** para reputarse legítimos, conforme lo establece el Art. 196 de la Ley.

El **DSR2** señaló que, los auditores de la **GGII** a través de los procedimientos realizados, hechos relatados y las evidencias obtenidas, confirmaron que **NN** registró en sus DD.JJ. los montos originados por facturas de presunto contenido falso relacionadas a los proveedores investigados: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, obteniendo así un beneficio indebido cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en sus DD.JJ. del IVA General en los periodos fiscales 01/2018 a 12/2018; 01/2019 a 07/2019 y del IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y simultáneamente tampoco declaró la totalidad de sus ingresos por servicios personales de los ejercicios fiscales 2018 al 2022, por lo que realizaron la impugnación de las facturas de compras cuestionadas por la utilización indebida del crédito fiscal en el IVA General y como egresos en el IRP y realizaron los ajustes impositivos por la omisión de Ingresos en el IRP e IRP-RSP conforme a la reglamentación, puesto que los hechos expuestos contravienen a las disposiciones establecidas en los Arts. 85 y 86 de la Ley en concordancia con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. Con relación al IRP, la contribuyente contravino lo dispuesto en el Art. 13 Numeral 1 inc. b) y Numeral 3 inc. d) de la Ley N° 2421/2004, modificado por la Ley N° 4.673/2012 y Artículos 47 y 63 de la Ley N° 6380/2019, Art. 25 del Decreto N° 9371/2012 actualizado por el Decreto N° 6560/2016 y el Art. 5°, primer párrafo de la Resolución General N° 04/2018.

El **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los siguientes hechos:

En la entrevista informativa realizada a la **XX** mencionó que su actividad son los Servicios Generales, y que se inscribió en el año 2016. No es socia ni representante de ninguna empresa. Es encargada de local de una **XX** y es aportante del **XX** desde hace 30 años. Además, aclara que prácticamente no posee compras, ya que sus clientes se hacían cargo de los materiales e insumos, y la misma solo se encargaba de ejecutar el servicio. No reconoció a **NN** como cliente, ni los montos de ventas consignados a la misma en la planilla puesta a su vista, señaló que el monto máximo facturado al mes por la prestación de servicios podría alcanzar G. 3.000.000 aproximadamente. Indicó que su ex-contador **XX** le llevaba la contabilidad, tenía acceso a su correo declarado en el RUC, a su clave de acceso al **SGTM** y que el mismo se encargaba de gestionar los talonarios de comprobante de ventas, así como el llenado de estos.

En lo que respecta a la **XX**, mencionó en la entrevista que se registró en el RUC hace 15 años para abrir una farmacia, la cual funcionó hasta el año 2019. Actualmente trabaja en una empresa que se dedica al rubro comercial como empleada dependiente. No reconoció a **NN** como cliente, ni identificó los montos de las ventas que figuraban a su nombre en la planilla que le fuera expuesta. Indicó que su ex-contador **XX** le llevaba la contabilidad, tenía acceso a su correo

declarado en el RUC, a su clave de acceso al Marangatu y que el mismo se encargaba de gestionar los talonarios de comprobantes de ventas, así como el llenado de éstos. Cabe destacar que la misma no contaba con ningún talonario requerido durante la entrevista, puesto que los mismos siguen en poder de su ex-contador mencionado.

Así también, el **XX** mencionó que es albañil desde hace 06 (seis) años y que se inscribió en el RUC en el año 2018, emitiendo comprobantes hasta mediados del año 2019. Afirmó que su ex contador, **XX**, llevaba sus cuentas y tenía acceso a su dirección de correo electrónico registrado en el RUC, a su código de acceso al Marangatu y, además, que él mismo era responsable de administrar y completar los talonarios. No reconoció a **NN** con RUC 00 como cliente, ni identificó los montos de las ventas que figuraban a su nombre en la planilla puesta a su vista. Indicó que el monto máximo que facturó fue de G. 5.000.000 en una factura.

Asimismo, el **XX** fue citado a una entrevista para aclarar los hechos en torno a su RUC. Al consultarle sobre su Libro de Egresos de IRP de los años 2018 y 2019 declaró: *"No conozco a ninguno de los contribuyentes que fueron declarados en el libro de Egresos de IRP correspondiente a los años 2018 y 2019"*. A raíz de estas declaraciones la **DGGC** realizó más diligencias, a efectos de identificar a los clientes y proveedores inconsistentes, entre ellos la contribuyente **NN**. Al respecto, fueron solicitados documentos e informaciones en la Nota de Requerimiento del 14/04/2023, la cual no fue respondida por el contribuyente, por lo que se emitió una Nota de Emplazamiento. En respuesta mediante nota obrante en el Expediente N° 00, este negó categóricamente que la sumariada **NN** fuera su cliente y agregó que no tiene ni ha tenido trato alguno con ella. Así también, manifestó que presentó una denuncia ante el Ministerio Público por lesión de confianza, cuya copia se adjunta a la nota mencionada precedentemente. Cabe señalar que el entrevistado fue objeto de una Fiscalización Puntual, en la cual entre otras situaciones el equipo auditor concluyó que no existen documentaciones que justifiquen o sustenten la relación comercial con la sumariada.

Por otra parte, la **XX** en la entrevista realizada mencionó que posee una fábrica de hielo desde el año 2016 y que tiene un comercial desde el año 2020. No reconoció a **NN** como cliente, ni identificó los montos de las ventas que figuraban a su nombre en la planilla que le fuera expuesta. Indicó además que su ex-contador **XX** le llevaba la contabilidad, tenía acceso a su dirección de correo electrónico registrado en el RUC y a su código de acceso al **SGTM**, quien fuera su contador hasta mediados del 2020, luego tuvo que prescindir de sus servicios porque comenzó a desconfiar de su ex contador mencionado, así también manifestó que facturaba mensualmente un promedio de G. 20.000.000.

En relación al **XX** este mencionó en la entrevista, que se había registrado en el RUC para abrir un local de equipamiento de vehículos hace aproximadamente 5 años. Posee un local en su residencia y realiza trabajos de polarizados de vehículos, locales y residencias particulares. Aclara que no es Representante Legal ni socio de ninguna empresa; no tiene personal a su cargo, no cuenta con sucursales. No reconoció a **NN** como cliente, ni identificó los montos de las ventas que figuraban a su nombre en la planilla puesta a su vista. Indicó que su ex-contador **XX** le llevaba la contabilidad, tenía acceso a su correo declarado en el RUC, a su clave de acceso al Marangatu y que el mismo se encargaba de realizar el pedido y retiro de la impresión del talonario de comprobantes de ventas de la imprenta. El contribuyente confirma que él mismo completó la información en los comprobantes reconocidos por él y entregó los comprobantes utilizados y en blanco a su ex contador. Cabe señalar que el entrevistado fue objeto de una Fiscalización Puntual, en la cual entre otras situaciones el equipo auditor concluyó que no existen documentaciones que justifiquen o sustenten la relación comercial con la contribuyente sumariada.

Así también el **XX** manifestó entre otras cosas, que no firmó ninguna solicitud de documentos timbrados y que el contador XX no le proporcionó los documentos de la imprenta en ningún momento y gestionó comprobantes para un nuevo punto de expedición 00 sin su autorización, los cuales no le fueron remitidos y los utilizó sin su conocimiento y consentimiento. Los documentos e informaciones solicitados en la Nota de Requerimiento del 14/04/2023, no fueron remitidos por el contribuyente, por lo que se emitió una Nota de Emplazamiento. No hubo respuesta a la misma, por lo que se procedió al bloqueo de su RUC.

En la entrevista informativa realizada al **XX** manifestó que el contador XX gestionó comprobantes para un nuevo punto de expedición 002 sin su autorización, los cuales no le fueron remitidos, y los utilizó sin su conocimiento y consentimiento. Además, agregó que no firmó ningún documento para la solicitud de documentos timbrados y que el contador no le proporcionó los documentos de la imprenta en ningún momento. Presentó copia de la denuncia realizada ante la Policía Nacional en relación a los hechos expuestos.

En la entrevista realizada a **NN** la contribuyente sumariada mencionó que hace 23 años se desempeña como XX y que además es XX. No posee propiedad planta ni equipos. No reconoció los montos ni a los contribuyentes en la planilla de compras que se le mostró, a excepción, de la firma Núcleo S.A. En cuanto a la planilla de ventas reconoció a las entidades educativas y a los sanatorios y/ o entidades del rubro de la salud, no así a las facturas emitidas a particulares. Acotó que su antiguo contador XX le llevaba la contabilidad, tenía acceso a su correo declarado en el RUC, a su clave de acceso al Marangatu y también al talonario de comprobantes de ventas de ésta. Finalmente manifestó que: "*deposite mi confianza en mi ex contador y este me falló*" (sic), por lo que presentó una denuncia ante el Ministerio Público por lesión de confianza.

Además, el **DSR2** resaltó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, la contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es a la contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus **DD.JJ.** y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la **AT** se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes.

Asimismo, señaló que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las DD.JJ. 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 indubitablemente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, es decir son de contenido falso.

Sobre el caso, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no ha aportado elementos válidos como recibos, cheques, notas de remisión o cualquier otra documentación relacionada a los conceptos facturados por los supuestos proveedores que pueda certificar la realidad de las operaciones y que puedan refutar la denuncia en su contra, pues solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **GGII**.

En atención a lo expuesto, el **DSR2** precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **GGII** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, sino que las mismas fueron valoradas de manera integral junto con el resultado de otras diligencias llevadas a cabo, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas, debido a que los supuestos proveedores de la sumariada negaron haber realizado las operaciones comerciales por los montos descritos en las facturas que **NN** utilizó para respaldar sus egresos en los periodos y ejercicios fiscales mencionados.

En atención a lo expuesto, el **DSR2** confirmó que la sumariada utilizó facturas de presunto contenido falso para el IVA General en los periodos fiscales 01/2018 a 12/2018; 01/2019 a 07/2019, en infracción a los Arts. 85 y 86 de la Ley y Art. 88 de la Ley N° 6380/19. Así también, que la contribuyente no declaró la totalidad de sus ingresos afectados por el IRP e IRP- RSP en los ejercicios fiscales del 2018 al 2022, en infracción a los Art. 13 Numeral 1 inc. b) de la Ley N° 4673/12 y Art. 63 de la Ley N° 6380/19, por lo que a fin de determinar los impuestos a ingresar, el **DSR2** consideró los montos analizados por los auditores de la **GGII** en el detalle de las ventas informadas por la contribuyente en sus DD.JJ. más los cobros obtenidos por la prestación de sus servicios detallados en la página de la **SFP** excluyendo las facturas de ventas no reconocidas, lo que representa en definitiva el ingreso omitido. Asimismo, al efectuar el control de sus egresos, el **DSR2** constató que **NN** utilizó facturas de contenido falso para respaldar sus egresos en los ejercicios fiscales 2018 y 2019, en consecuencia, la contribuyente obtuvo un beneficio indebido, lo cual representa una disminución de la renta imponible para la liquidación del IRP en infracción al Art. 13 Numeral 3 inc. d) de la Ley N° 2421/2004, modificado por la Ley N° 4673/2012, y Art. 47 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 25 del Decreto N° 9371/2012 actualizado por el Decreto N° 6560/2016. Por lo que el **DSR2**, con el objeto de realizar el ajuste del impuesto consideró los ingresos declarados por **NN** más los ingresos devengados publicados por la Secretaría de la Función Pública, menos los egresos informados por sus proveedores en el Libro Ventas Hechauka, a fin de obtener la Renta Neta Imponible para la aplicación de las tasas respectivas en atención al Art. 16, Inc. 3 de la Ley N° 4673/2012 y Art. 69 de la Ley N° 6380/2019.

En este sentido para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** 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, el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus egresos e ingresos configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso y omitió declarar sus egresos, lo que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente, la presentación de **DD.JJ.** con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Num. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al 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 multa, es preciso considerar la finalidad de la misma, 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 las actividades comerciales del infractor.

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 **DSR2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la reiteración, por la comisión de la infracción de Defraudación en 5 (cinco) ejercicios fiscales, la continuidad, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró egresos con comprobantes de contenido falso), el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, puesto que la contribuyente cuenta con asesoramiento profesional contable y pese a ello incumplió su obligación de declarar sus ingresos provenientes por la prestación de servicios profesionales y utilizó facturas de contenido falso para respaldar la utilización de créditos fiscales y egresos, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, por la utilización de documentos de contenido falso con incidencia fiscal en las obligaciones del IVA General, IRP e IRP-RSP de los periodos y ejercicios fiscales señalados y la omisión del 100% de sus ingresos en los ejercicios fiscales 2021 y 2022. De esta manera, quedó claro que la contribuyente hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley, ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron y como atenuante la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la sumariada presentó parcialmente las documentaciones requeridas; y en consecuencia recomendó aplicar la multa del 250% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, 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. 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
521 - AJUSTE IVA	01/2018	815.046	2.037.615	2.852.661
521 - AJUSTE IVA	02/2018	725.000	1.812.500	2.537.500
521 - AJUSTE IVA	03/2018	1.000.000	2.500.000	3.500.000
521 - AJUSTE IVA	04/2018	925.001	2.312.503	3.237.504
521 - AJUSTE IVA	05/2018	925.015	2.312.538	3.237.553
521 - AJUSTE IVA	06/2018	1.000.000	2.500.000	3.500.000

521 - AJUSTE IVA	07/2018	1.189.000	2.972.500	4.161.500
521 - AJUSTE IVA	08/2018	1.325.000	3.312.500	4.637.500
521 - AJUSTE IVA	09/2018	925.000	2.312.500	3.237.500
521 - AJUSTE IVA	10/2018	2.200.000	5.500.000	7.700.000
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.225.000	3.062.500	4.287.500
521 - AJUSTE IVA	12/2018	8.515.000	21.287.500	29.802.500
521 - AJUSTE IVA	01/2019	850.000	2.125.000	2.975.000
521 - AJUSTE IVA	02/2019	1.875.000	4.687.500	6.562.500
521 - AJUSTE IVA	03/2019	2.125.000	5.312.500	7.437.500
521 - AJUSTE IVA	04/2019	400.000	1.000.000	1.400.000
521 - AJUSTE IVA	05/2019	5.125.000	12.812.500	17.937.500
521 - AJUSTE IVA	06/2019	2.315.000	5.787.500	8.102.500
521 - AJUSTE IVA	07/2019	1.923.000	4.807.500	6.730.500
512 - AJUSTE IRP	2018	17.824.660	44.561.650	62.386.310
512 - AJUSTE IRP	2019	34.122.760	85.306.900	119.429.660
803 - AJUSTE IRP RSP	2020	42.683.570	106.708.925	149.392.495
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	63.074.888	157.687.220	220.762.108
803 - AJUSTE IRP RSP	2022	33.021.190	82.552.975	115.574.165
Totales		226.109.130	565.272.826	791.381.956

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la 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 250% sobre los tributos no ingresados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS