

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Proceso para la Determinación y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 14/08/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos (**GGII**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019; IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 y, del IVA General de los periodos fiscales 09/2019 a 04/2021 de **NN**.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente las facturas originales emitidas por los siguientes proveedores: XX con RUC N° 00, XX con RUC N° 00 y XX con RUC N° 00; con indicación de la forma de pago, especificando su tipo de afectación en el formulario del IRACIS, tipo de afectación contable, Libro Diario, Libros Compras y Ventas IVA, Libro Diario y Libro Mayor, relacionados a operaciones realizadas con los mencionados proveedores, documentación que fue arrimada por **NN**.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 02/11/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** utilizó facturas supuestamente emitidas por XX, XX y XX, quienes a tenor de las entrevistas llevadas a cabo por los auditores, negaron haber efectuado ventas algunas a **NN**, por los que dichas operaciones no reflejan la realidad de los hechos económicos y con ello obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto a ingresar a favor del Fisco en concepto de IVA, IRACIS e IRE de los periodos y ejercicios fiscales controlados, en infracción a los arts. 22, 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 y el Art. 87 de la Ley N° 6380/2019.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** consideraron que en el obrar de **NN** se configura lo establecido por el Art. 172 de la Ley, porque se comprobó que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y en consecuencia, recomendaron aplicar una Multa de entre uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar prevista en el Num. 12 del Art. 174 de la Ley, modificado por la Ley N° 170/1993, en concordancia con el Art. 172 del mencionado cuerpo legal, la que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos, según se detalla en el siguiente cuadro:

OBLIGACIÓN	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto al 5 y 10%
IRACIS GRAL	2019	131.476.476	13.147.648
IRE GRAL	2020	498.978.573	49.897.857
IRE GRAL	2021	793.831.716	79.383.172
IVA GENERAL	09/2019	131.476.476	6.573.824
IVA GENERAL	06/2020	47.619.048	2.380.952
IVA GENERAL	11/2020	266.666.667	13.333.333
IVA GENERAL	12/2020	184.692.858	9.234.643
IVA GENERAL	01/2021	280.872.097	14.043.605

IVA GENERAL	02/2021	234.388.190	11.719.410
IVA GENERAL	04/2021	278.571.429	13.928.571
TOTALES		2.848.573.530	213.643.015

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 14/12/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Que, **NN** no presentó su descargo al traslado corrido. Que, por Resolución N° 00, el **DSR1** dispuso la Apertura de Periodo Probatorio, resolución contestada por **NN**, a través de un representante convencional, solicitando prórroga para presentar prueba, requerimiento concedido por Providencia N° 00.

Según formulario N° 00, **NN** a través de su representante convencional, presentó su descargo. Culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por el representante convencional de **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por **DSR1**, según se expone a continuación:

NN, a través de su representante convencional alegó que: *"...EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN (SUMARIO) FUE AFECTADA POR ACTOS PROCEDIMENTALES NULOS.... Como antecedente, podemos mencionar que la Administración Tributaria, ha ordenado la Fiscalización Puntual de mi representado mediante ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 00 notificada el 14/08/2023. La referida fiscalización puntual finalizó con la redacción del Acta Final ... Que, la Administración Tributaria, utilizando el buzón Marandú del Sistema Marangatú, y en trasgresión a lo dispuesto por el Art. 200 de la Ley 125/91, modificado por la Ley N° 2421/04, remitió al contribuyente, la Resolución de Instrucción de Sumario... Que, en los términos de la Resolución de General N° 114/2017, el inicio del Sumario Administrativo derivado de un procedimiento de control debía notificarse personalmente o por cédula El propio art. 4° de la Referida Resolución General N° 114/2017, expresa. "La Cédula de Notificación deberá estar acompañada de una copia autenticada del Informe Final de denuncia..." (sic.).*

Sobre el punto, el **DSR1** señaló que la **GGII** en uso de la potestad reconocida por el Art. 186 de la Ley, y en la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Arts. 212 y 225 de la Ley, a fin de mejorar la eficiencia en la gestión administrativa y establecer un procedimiento ajustado a las disposiciones contenidas en la Ley N° 4017/2010 *"DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO"*, la cual significó un avance en el acceso y tramitación de los procesos llevados a cabo por los distintos órganos del Estado, fue dictada la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Posteriormente, fue emanada la Ley N° 6822/2021 *"DE LOS SERVICIOS DE CONFIANZA PARA LAS TRANSACCIONES ELECTRÓNICAS, DEL DOCUMENTO ELECTRÓNICO Y LOS DOCUMENTOS TRANSMISIBLES ELECTRÓNICOS"*, que igualmente reconoce, entre otras, la validez jurídica de los documentos electrónicos, entendidos conforme al Art. 4° del mencionado cuerpo legal como *"...toda información generada, comunicada,*

recibida o archivada por medios electrónicos o similares, incluida, cuando proceda, toda la información lógicamente asociada o vinculada de alguna otra forma a ella de modo que forme parte del documento, se haya generado simultáneamente o no”.

En consonancia, el Art. 62 de la mencionada Ley dispone que: *“1. No se negarán efectos jurídicos ni admisibilidad en procedimientos privados, judiciales y administrativos a un documento electrónico por el mero hecho de estar en formato electrónico... 5. Al valorar la fuerza probatoria de un documento electrónico se habrá de tener presente la fiabilidad de la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado, la fiabilidad de la forma en la que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su remitente y cualquier otro factor pertinente”.* Por lo que, no puede desconocerse la validez jurídica de las comunicaciones hechas a través del referido medio, en tanto la RG N° 65/2015 *“POR EL CUAL SE ESTABLECE EL BUZÓN ELECTRÓNICO TRIBUTARIO “MARANDU”*, Art. 3° en lo que concierne expresa: *“A través del “Marandu” se realizará automáticamente al contribuyente la Notificación de las resoluciones emitidas por la SET que determinan tributos, impongan sanciones administrativas, decidan recursos, decreten la apertura de la causa a prueba, requieran la presentación de documentos y, en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, de conformidad al artículo 4° de la Ley N° 4017/2010”.*

En ese contexto, se tiene que la RG N° 114/2017 en cuestión constituye un instrumento normativo tendiente a reglamentar el procedimiento especial dispuesto por los Arts. 212 y 225 de la Ley e igualmente incorpora e integra la nueva legislación promulgada referente a la tramitación de expediente electrónico, aplicable en los procesos llevados a cabo por la **GGII**. Al respecto, dicha normativa establece que el proceso de Sumario Administrativo será tramitado íntegramente a través del Sistema Marangatu y que todos los actos serán notificados mediante Buzón Marandu, con excepción de lo previsto por los Arts. 5° y 26 referidos a: *“el inicio del Sumario Administrativo y la citación a personas extrañas al proceso”.*

Posteriormente el Art. 5° de la RG N° 52/2020 modificó el Art. 26 de la RG N° 114/2017, el que quedó redactado de la siguiente manera: *“Art. 26.- Notificaciones en el procedimiento. Las notificaciones de los Sumarios Administrativos y Recursos de reconsideración serán efectuadas a través del Buzón Electrónico Tributario «Marandu», a la dirección de correo electrónico declarado en el RUC o a la dirección de correo electrónico constituido por el sumariado o a su representante en el proceso. Las notificaciones efectuadas por los medios señalados en el presente artículo se considerarán realizadas el día hábil siguiente a la remisión del mensaje, por lo que se tendrá por notificado al destinatario a partir de esa fecha. Las citaciones a terceros al sumario administrativo serán notificadas personalmente o por cédula en su domicilio”,* generándose en consecuencia la derogación implícita de lo expuesto en el Art. 5° de la RG N° 114/2017, en cuanto a la notificación de la instrucción del Sumario Administrativo, en razón a una nueva norma dictada al efecto, de igual rango - Resolución General- y especialidad -Tramitación de Sumarios Administrativos y de Recursos de Reconsideración-.

En ese orden de cosas, mediante consulta realizada a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), el **DSR1** verificó que la Resolución de Instrucción del Sumario Administrativo consigna como fecha de envío el 13/12/2023, y de lectura por parte del contribuyente el 14/12/2023. En fecha 18/01/2024, el **DSR1** notificó de la Apertura del Periodo Probatorio, la que fue leída el 21/04/2024, lo que motivó que **NN** presente su solicitud de copias, las que fueron concedidas con suspensión de plazos a fin de su diligenciamiento y retiro, así mismo la prórroga del plazo computada una vez

vencido el plazo original otorgado y sin computar el plazo dispuesto para el diligenciamiento de los antecedentes administrativos, en ese orden, el sumariado, a través del Formulario N° 00 presentó su Descargo y ofreció pruebas.

Por tanto, quedó desvirtuado el presupuesto de quebrantamiento del debido proceso alegado por **NN**, en razón a que fueron respetadas todas y cada una de las etapas que integran el procedimiento sancionador establecido en la legislación tributaria y reglamentado por la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, de las que fue debidamente notificado, en la forma y condiciones establecidas para el efecto, motivando que el mismo se presente a esgrimir los argumentos que hacen a su defensa, si bien no en la etapa procesal correspondiente, se hace hincapié en que el mismo fue considerado a los efectos de la tramitación del Sumario.

En referencia a la determinación sobre base cierta efectuado por los auditores de la **GGII**, **NN** alegó *"...debo señalar que las supuestas infracciones detectadas en la DD.JJ. presentadas fueron realizadas sobre supuesta "utilización de factura de presunto contenido falso o suministro de informaciones inexactas", insistiendo que ello se haya evidenciado por la reiteración de la conducta desplegada como contribuyente. Rechazo categóricamente dicha afirmaciones, en razón de que la determinación tributaria realizada por la Administración Tributaria fue iniciada de oficio sobre base cierta, sustenta las impugnaciones, en simples entrevistas realizadas unilateralmente por funcionarios de la DNIT, quienes no siquiera han acreditado competencia para realizar dicho acto preparatorio, y en las que se destacan irregularidades presentadas en el ámbito jurídico patrimonial de los proveedores, no de mi representada...Que, rechazamos, la determinación tributaria de la Administración Tributaria realizada de oficio sobre base cierta, en razón que el propio ordenamiento jurídico tributario en el artículo 211 de la Ley 125/91..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** señaló que los auditores de la **GGII** efectuaron la determinación a **NN**, en base a elementos de convicción que resultaron de las diferentes diligencias efectuadas, que arrojaron elementos que denotaron las contradicciones entre lo declarado por **NN** y los supuestos proveedores, quienes desconocieron las operaciones entre las partes; constancias fácticas que se puntualiza en el Acta Final N° 00 del 18/10/2023, razón por la que apegándose a lo establecido en el Art. 211 Num. 1) de la Ley, queda demostrado que la determinación sobre base cierta se encuentra ajustada a derecho, en consecuencia, corresponde rechazar lo alegado por el representante convencional de **NN**.

NN invocó que fue irregular la impugnación de las facturas alegando: *"... que, las impugnaciones realizadas, se pretende sustentar en circunstancias particulares de cada uno de los proveedores, mediante diligencias administrativas que se han llevado a cabo 3 años después de haberse celebrado las operaciones...que los hechos que supuestamente motivan la impugnación, se verificaron dentro del ámbito jurídico de terceros y no de mi representada, quién ni siquiera presentaron los requerimientos realizados por la DNIT. Resulta lógico entender que el proveedor que no ha cumplido con sus obligaciones tributarias niegue o desaparezca a los efectos de esconder su responsabilidad..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** enfatizó que los auditores de la **GGII**, tanto en el proceso de fiscalización como en las diligencias previas realizaron todos los actos tendientes al esclarecimiento de las irregularidades detectadas por estos, lo que finalmente permitió demostrar que los supuestos proveedores no pudieron prestar los servicios

puntualizados en los comprobantes cuestionados, ya sea porque los mismos no fueron ubicados en sus domicilios fiscales, otro no reconoció las operaciones ni los guarismos descritos en las facturas impugnadas.

Igualmente, el **DSR1** coligió que contrariamente a lo alegado por el representante convencional, de las constancias de autos se desprende que fue **NN** el que pretendió sustentar sus operaciones comerciales respaldando con facturas que en realidad no fueron emitidas por los supuestos proveedores, en tal sentido, **XX**, mencionó que se inscribió como contribuyente para vender artículos de **XX** y **XX**, un negocio pequeño sobre la calle **XX**. Adicionalmente aclaró: *"Era un negocio minorista y los clientes eran ocasionales. No tengo capacidad para operar y menos por los montos expuestos en la planilla.... No cuento con Propiedad, planta ni equipo, mucho menos tengo personal a cargo. Actualmente, me dedico a la **XX**"*. De igual manera, quedo comprobado que **XX**, no efectuó operaciones comerciales con el contribuyente sumariado, pues según registros de **XX**, él mismo figura como funcionario de la firma **XX**, en carácter de **XX**. En cuanto a **XX**, el **DSR1**, alegó que teniendo en cuenta que la dirección declarada en el RUC no especifica bloque ni número de local, y con el afán de verificar la existencia de la misma, los auditores de la **GGII** se constituyeron en el mercado de **XX** y, al consultar los datos de la contribuyente en los registros de la oficina de la municipalidad de Asunción ubicada en el predio del mercado de **XX**, no se encontraron registros, la misma no figura como permisionaria del mercado de **XX**.

De las diferentes diligencias efectuada por la **GGII** dentro del proceso de auditoría, y de los hechos fácticos obrantes en autos, el **DSR1** concluye que, **NN**, utilizó facturas que no fueron emitidas por los aparentes proveedores, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo cual, ha obtenido un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en las obligaciones tributarias del IVA GENERAL, IRACIS GENERAL e IRE GENERAL de los periodos y ejercicios fiscales cuestionados, en contravención a lo dispuesto en la norma tributaria.

En relación a las demás cuestiones alegadas por el representante legal del sumariado, el **DSR1** puntualizó, que él mismo se centró a controvertir cuestiones formales como *la "errónea determinación de la renta"*, sin embargo, no demostró que los bienes hayan sido efectivamente adquiridos de los proveedores cuestionados, pues ni siquiera presentó documentos que puedan respaldar esos hechos, tales como contratos, recibos, órdenes de pagos, número de cheque, etc.; por lo que a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el Sumario Administrativo, no presentó siquiera una prueba que pudiera rebatir las cuestiones incoada.

Con base a los hechos fácticos obrantes en autos, el **DSR1** comprobó que no existieron transacciones comerciales entre **NN** y los ya mencionados supuestos proveedores, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, ha obtenido un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en las obligaciones tributarias del IVA, IRACIS General e IRE General, por lo tanto, las facturas utilizadas por **NN** como créditos fiscales y costos, no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA General, del IRACIS General y del IRE General, de los periodos y ejercicios fiscales objeto de Sumario, en contravención a lo dispuesto en los Arts. 7, 8, 22, 85, 86 y 207 de la Ley, en concordancia con el Arts. 8º, 86 y 87 de la Ley N° 6380/2019, respectivamente.

En relación con la aplicación de sanciones, **NN**, entre otras cosas alegó: *"...el único fundamento para sancionar y determinar la multa es la invocación que se hace en el Acta Final de los artículos 172° y 175° de la Ley 125/91. Este hecho carente de toda objetividad denota extrema arbitrariedad que no exterioriza ningún análisis ni objetivo ni subjetivo de la conducta del contribuyente y que por otro lado concluye con la aplicación de un porcentaje (195%) totalmente cabalístico sin ningún asidero de justificación ni análisis ..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** manifestó que los agravios formulados por **NN** se constituyen en otra falacia más por la cual pretende desviar la cuestión de fondo, ya que las operaciones descritas en las facturas impugnadas no fueron reales, en consecuencia, tenemos que el presupuesto del DOLO está debidamente acreditado a través del uso premeditado de las facturas de supuestos proveedores que conforme a sus propias declaraciones, desconocieron completamente ser proveedores de **NN**, siendo así, quedó debidamente demostrado que el sumariado, con su acción intentó provocar un perjuicio al Fisco al utilizar de manera voluntaria las aludidas facturas.

En cuanto a la calificación de su conducta el **DSR1** señaló que el actuar de **NN** se ajusta a lo establecido por el Art. 172 de la Ley que claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir en concepto del IRACIS, IRE y del IVA. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos incorrectos y con ello suministró informaciones inexactas sobre su actividad gravada (Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley, ya que registró créditos y costos irreales e inconsistentes.

Consecuentemente, señaló que corresponde aplicar una multa del 250% sobre el tributo que resultó de la impugnación del IVA General, IRE General y del IRACIS General contenido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes, conforme a los agravantes previstos en los Nums. 1) La reiteración, la que se configuró por la comisión de la infracción de defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados. 2) La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley y N° 6380/2019 a consecuencia de que los guarismos de las facturas son de contenido falso. 3) El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, considerando que el mismo cuenta con la obligación IRACIS GENERAL e IRE General. 4) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, en las que se configura la utilización de documentos de presunto contenido falso.

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 las facultades legales,

**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	6.573.824	16.434.560	23.008.384
521 - AJUSTE IVA	06/2020	2.380.952	5.952.380	8.333.332
521 - AJUSTE IVA	11/2020	13.333.333	33.333.332	46.666.665
521 - AJUSTE IVA	12/2020	9.234.643	23.086.607	32.321.250
521 - AJUSTE IVA	01/2021	14.043.605	35.109.012	49.152.617
521 - AJUSTE IVA	02/2021	11.719.410	29.298.525	41.017.935
521 - AJUSTE IVA	04/2021	13.928.571	34.821.427	48.749.998
511 - AJUSTE IRACIS	2019	13.147.648	32.869.120	46.016.768
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	49.897.857	124.744.642	174.642.499
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	79.383.172	198.457.930	277.841.102
Totales		213.643.015	534.107.535	747.750.550

* Sobre el tributo deberá adicionarse la multa por mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2º: CALIFICAR la conducta del contribuyente de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 250% sobre el impuesto defraudado.

Art. 3º: NOTIFICAR al contribuyente conforme a los alcances de la RG Nº 114/2017 y la RG Nº 52/2020, a fin de que proceda dar cumplimiento a la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante convencional para su conocimiento.

Art. 4º: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**OSMAR ZARZA, ENCARGADO DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**