

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 29/05/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual 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 fiscales 01 a 12/2018 a 12/2021, del IRPC de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019 y del IRE Simple de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 de **NN**, respecto a los rubros VENTAS/INGRESOS COMPRAS/EGRESOS y para tal efecto le requirió que presente, el talonario de sus facturas ventas, los originales de sus facturas compras, sus libros contables e impositivos en formato digital, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización se originó en el marco del esquema de utilización de comprobantes de presunto contenido falso conocido como **FACTURACIÓN 4.0**, denunciado por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**) a través del Informe N° 55 del 07/10/2022, informó que **NN** presenta inconsistencias en sus ventas, teniendo en cuenta que los agentes de información en el módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), declararon haber realizado compras por montos mayores a las ventas registradas por el contribuyente en sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) determinativas del IVA General y que no declaró la totalidad de las compras consignadas en sus libros contables, por lo que el equipo auditor ante la sospecha de una omisión de ingresos y su incidencia en el IRPC y el IRE Simple aplicó un coeficiente de rentabilidad del 30% sobre las omisiones detectadas de conformidad al Art. 82 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, y el Art. 85 de la Ley N° 6380/2019, resultando saldos a favor del Fisco.

Por tanto, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), a través del Informe DPO DGGC N° 076/2023 mencionó el resultado de las investigaciones realizadas surgidas a partir del Informe CITGR N° 55/2022, y comunicó el resultado del análisis realizado al contribuyente por lo que se sugirió la apertura de una Fiscalización puntual a **NN** considerando la incidencia fiscal en el IVA General, el IRPC el IRE Simple de los periodos y ejercicios fiscalizados.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto de los impuestos en perjuicio del Fisco al no declarar la totalidad de sus ingresos y egresos, haciendo valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados en infracción a los artículos 86, 207 y 211 de la Ley y los artículos 26, 86 y 87 de la Ley N° 6380/2019 y los artículos 43 y 44 de la Ley N° 2421/2004, por lo que recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley, conforme a los resultados del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa por Defraudación
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2018	223.322.775	22.332.278	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART.175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2019	400.127.721	40.012.772	
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2020	109.648.399	10.964.840	
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2021	403.695.122	40.369.512	
521 - AJUSTE IVA	ene-18	13.107.395	1.310.740	
521 - AJUSTE IVA	feb-18	17.026.707	1.702.671	
521 - AJUSTE IVA	mar-18	9.490.100	949.010	
521 - AJUSTE IVA	abr-18	28.140.794	2.814.079	
521 - AJUSTE IVA	may-18	24.043.706	2.404.371	
521 - AJUSTE IVA	jun-18	15.102.679	1.510.268	
521 - AJUSTE IVA	jul-18	9.375.781	937.578	
521 - AJUSTE IVA	ago-18	15.142.213	1.514.221	
521 - AJUSTE IVA	sept-18	13.658.956	1.365.896	
521 - AJUSTE IVA	oct-18	26.373.140	2.637.314	
521 - AJUSTE IVA	nov-18	17.091.351	1.709.135	
521 - AJUSTE IVA	dic-18	14.622.433	1.462.243	
521 - AJUSTE IVA	ene-19	31.600.328	3.160.033	
521 - AJUSTE IVA	feb-19	25.990.155	2.599.015	
521 - AJUSTE IVA	mar-19	48.168.421	4.816.842	
521 - AJUSTE IVA	abr-19	29.955.494	2.995.549	
521 - AJUSTE IVA	may-19	38.166.348	3.816.635	
521 - AJUSTE IVA	jun-19	36.789.199	3.678.920	
521 - AJUSTE IVA	jul-19	30.367.952	3.036.795	
521 - AJUSTE IVA	ago-19	42.095.364	4.209.536	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	37.289.702	3.728.970	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	28.829.865	2.882.987	
521 - AJUSTE IVA	nov-19	23.844.864	2.384.486	
521 - AJUSTE IVA	dic-19	30.534.966	3.053.497	
521 - AJUSTE IVA	ene-20	31.867.007	3.186.701	
521 - AJUSTE IVA	feb-20	21.212.466	2.121.247	
521 - AJUSTE IVA	mar-20	839.307	83.931	
521 - AJUSTE IVA	may-20	6.685.568	668.557	
521 - AJUSTE IVA	jun-20	6.350.336	635.034	
521 - AJUSTE IVA	jul-20	11.919.416	1.191.942	
521 - AJUSTE IVA	ago-20	10.815.620	1.081.562	
521 - AJUSTE IVA	sept-20	20.706.241	2.070.624	
521 - AJUSTE IVA	oct-20	26.474.651	2.647.465	
521 - AJUSTE IVA	nov-20	17.753.878	1.775.388	
521 - AJUSTE IVA	dic-20	14.350.216	1.435.022	
521 - AJUSTE IVA	ene-21	46.395.022	4.639.502	
521 - AJUSTE IVA	feb-21	13.573.722	1.357.372	
521 - AJUSTE IVA	mar-21	21.258.249	2.125.825	
521 - AJUSTE IVA	abr-21	27.166.696	2.716.670	
521 - AJUSTE IVA	may-21	25.027.693	2.502.769	
521 - AJUSTE IVA	jun-21	14.709.749	1.470.975	
521 - AJUSTE IVA	jul-21	37.022.991	3.702.299	
521 - AJUSTE IVA	ago-21	55.974.149	5.597.415	
521 - AJUSTE IVA	sept-21	41.381.108	4.138.111	
521 - AJUSTE IVA	oct-21	28.083.806	2.808.381	
521 - AJUSTE IVA	nov-21	49.231.283	4.923.128	
521 - AJUSTE IVA	dic-21	31.726.674	3.172.667	
TOTALES		2.304.127.778	230.412.780	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 debidamente notificada, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevé los procedimientos para la determinación de los tributos y la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

NN presentó sus Descargos en tiempo y mediante Resolución N° 00 del 15/12/2023 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de que el mismo presente y ofrezca las pruebas que considere oportunas a fin de desvirtuar el Informe Final de Auditoría los cuales fueron presentados y diligenciados conforme a derecho. Asimismo, se procedió a la prórroga del Sumario Administrativo a través de las Resoluciones de Prórroga del Plazo RPP DPTT N° 00 del 05/03/2024 y la RPP DGAJT N° 28 del 07/05/2024, las cuales fueron notificadas al correo procesal declarado por el sumariado. Posterior a ello se procedió al cierre de la etapa procesal por medio de la Resolución N° 00 del 20/06/2024 a fin de que el contribuyente presente sus Alegatos, lo cual fue cumplido en tiempo y forma, motivo por el cual en fecha 08/07/2024 el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En su Descargo **NN** alegó la nulidad de la Fiscalización expresando que: *"...la fiscalización tuvo como objetivo la investigación sobre la utilización de mi representado de facturas de presunto contenido falso, sin embargo la investigación en sí tomo un destino totalmente diferente, al concluirse que supuestamente mi representado ha incurrido en omisión de ventas por no declaración de egresos..., que esta divergencia transgrede totalmente la normativa tributaria, considerando que nuestra Ley es bien clara al disponer que el contenido de la fiscalización debe ser previa y expresamente establecido y no puede versar sobre temas que previamente no se han predeterminado. En este punto, no se ha expresado ni tan siquiera investigado el motivo original del control, cual es la supuesta utilización de facturas de presunto contenido falso.*

Que, esta situación, trae aparejada la nulidad de la fiscalización, teniendo en cuenta que el mismo no reúne los requisitos establecidos en el Art. 196 de la Ley 125/91..., por lo tanto, es totalmente nulo y así solicito a la Sumariante lo declare" (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que si bien es cierto la **CITGR** inició una investigación que se relaciona a un esquema de utilización de facturas de contenido falso por parte de algunos contribuyentes, fue en ese interín que los auditores de la **GGII** informaron que: *"se han encontrado suficientes indicios, para suponer, por un lado, la inexistencia de compras registradas por agentes de información; y por otro lado, la omisión del registro de ventas por parte de algunos proveedores que han reconocido las transacciones cuestionadas que se observan inconsistentes", por tal motivo, el DPO/DGGC realizó las investigaciones al respecto concluyendo que los contribuyentes vinculados al contador XX se encuentran inconsistentes, entre ellos **NN** por lo que se remitieron los antecedentes a fin de iniciar la apertura de una Fiscalización al mismo.*

Por tanto, el **DSR2** señaló que una investigación realizada en el marco de otro esquema de investigación haya arrojado resultados que permitieron descubrir irregularidades de otra laya, las que luego fueron objeto de control tributario no es causal de nulidad, pues no se ha violentado el principio de Legalidad que rige en materia administrativa, en consecuencia, no se reúnen los requisitos para declarar la nulidad alegada por el sumariado por lo que se considera improcedente teniendo en cuenta lo establecido en el Art. 196 de la Ley.

En otra parte de su Descargo **NN** adujo: "Que, resulta indubitable que la Dirección General de Grandes Contribuyentes (sección de la GGII – ex SET – que realiza la tarea fiscalizadora) ha incurrido en una flagrante violación de los derechos del contribuyente, al convertirse en **juez y parte** al investigar los hechos sospechados y al mismo tiempo **calificar** la conducta del contribuyente, lo que, volviendo a lo dispuesto en el artículo 196 de la Ley 125/91 precitado, elimina totalmente la regularidad del acto administrativo en lo referente a forma legal y procedimiento, dejando en total estado de indefensión al contribuyente, e incluso más grave, **valorando las circunstancias atenuantes y agravantes y establecer cual es porcentaje de multa que corresponde aplicar por la supuesta comisión de defraudación**, en evidente violación del principio procesal constitucional de defensa y de imparcialidad, al convertirse en Juez y Parte, investigando el hecho y juzgándolo al mismo tiempo" (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que el hecho de que los auditores de la **DGGC** hayan sugerido la calificación de la conducta del contribuyente y calculado un porcentaje para la aplicación de una posible multa sobre los tributos no ingresados, no tiene vinculación pues esta solo se trata de una sugerencia la cual se halla pendiente a las resultados del procedimiento sumarial el cual es el verdadero estadio procesal en donde se determinaran los tributos y se aplicaran las sanciones de conformidad a los establecido en las normas relativas al mismo cuyo asidero legal se halla en la Ley y las Resoluciones aplicables a cada casuística, por lo que es en dicha etapa donde el contribuyente puede volver a hacer uso del Derecho a la Defensa, lo que podría modificar ya sea a favor o en contra la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría (**IFA**), con en base en el juzgamiento de los hechos durante el proceso sumarial, en consecuencia, lo alegado por **NN** deviene improcedente.

Respecto a las cuestiones de fondo el sumariado señaló que: "...dentro de las cuestiones de fondo de las actuaciones de la fiscalización, se puede visualizar que ésta concluye que mi representado ha incurrido en omisión de ventas, por la razón fundamental de que ha omitido declarar sus egresos, tanto en las declaraciones juradas de IVA, como en las declaraciones juradas de IRPC e IRE SIMPLE respectivamente, decidiendo de manera totalmente arbitraria y sin fundamentación alguna, aplicar un porcentaje de rentabilidad del **treinta por ciento (30%)** y acusando de cometer infracciones tributarias por la no declaración de ingresos y egresos, sin siquiera hacer valoración mínima de las circunstancias y los motivos que pudieran justificar la no declaración de egresos e ingresos en los periodos fiscalizados.

Que, en ese sentido, el IFA dispone en su página 2 "ORIGEN DE LA FISCALIZACIÓN PUNTUAL" en el párrafo tercero: "...La sospecha es que una gran parte de estos contribuyentes que se encuentran inconsistentes, podrían ser proveedores ficticios. **Estos se encuentran vinculados al contador XX con RUC N° 00...**". Al inicio mismo, la DGGC estaba enterada de que mi representado el Señor Hugo Alberto Vera, estaba de alguna manera relacionado con el contador Junior Kurata y por tanto, en conocimiento de las estafas, engaños y otros hechos ilícitos cometidos por esta persona citada no solamente en contra de mi representado, sino de otros aproximadamente 400 a 500 contribuyentes de la zona de Pedro Juan Caballero. Sin embargo, aun así, la fiscalización no se tomó el más mínimo trabajo de verificar y comprobar, si la omisión de egresos y egresos de los que acusa a mi representado, se debió a la estafa de la que objeto por parte de la citada persona o en verdad se trató de actos y omisiones intencionadas con el fin de perjudicar al fisco y beneficiarse personalmente o algún tercero.

*Que, es de público conocimiento y sobre todo de conocimiento expreso y manifiesto de la Administración Tributaria, que el Señor Junior Shigeo Kurata Centurión ha engañado, estafado, embaucado y defraudado a varios contribuyentes de la zona de Pedro Juan Caballero, adoptando la operativa común de presentar declaraciones juradas a nombre de sus clientes incluyendo datos falsos, datos omitidos, datos que no se corresponden con la realidad, con el objeto de beneficiarse económicamente con el dinero de sus víctimas destinado al pago de los impuestos, mi representado, es una de esas personas estafadas. Al respecto, como **prueba documental**, presento copia de las facturas emitidas por el Sr. Kurata a favor del Sr. Vera, que prueban la relación de servicios entre ambos, así como Acta de denuncia ante el Ministerio Público presentado por el Sr. Hugo Vera en contra del Sr. Junior Kurata. Fundamentalmente la estafa de la que fue objeto mi representado, se trató de la presentación de las declaraciones juradas de IVA, de IRPC y de IRE SIMPLE, omitiendo la declaración de egresos e ingresos, lo que explica, sin lugar a duda, las razones de las supuestas inconsistencias detectadas por la fiscalización.*

Que, es importante marcar al respecto, que el Sr. Hugo Vera no estaba en conocimiento de la operativa realizada por su contador (Junior Kurata) de aquellos ejercicios fiscales suponiendo como es lógico, que éste estaba cumplimiento cabalmente con las obligaciones tributarias de aquel (...).

Que, la demostración indubitable de los engaños y estafa de la que fue objeto mi representado, nos lleva a dos situaciones bien determinadas: 1) La procedencia de la reliquidación presentada por mi parte en el presente descargo, en las obligaciones: IVA de los periodos fiscales: enero 2018 a diciembre de 2021, IRPC de los ejercicios 2018 a 2019 e IRE SIMPLE de los periodos 2020 y 2021, de acuerdo a los datos reales de dichos periodos – facturas de compras, facturas de ventas y retenciones a cuenta – en virtud a lo que disponen los artículos 208 y 185 núm. 3) de la Ley 125/91; y, 2) la demostración fáctica que mi mandante bajo ningún sentido ha cometido defraudación fiscal, en razón de que en ningún momento tuvo la intención de declarar datos no concordantes con la realidad de los hechos a fin de beneficiarse a costa del fisco” (sic).

En cuanto a lo alegado, el **DSR2** señaló que ante las inconsistencias detectadas en las compras registradas y declaradas por **NN** en sus Libros contables, el Form. N° 120 del IVA General debido a que no son coincidentes entre sí, los auditores de la **GGII** aplicaron la norma establecida en el Art. 82 de la Ley y el Art. 85 de la Ley N°6380/2019 procedieron a aplicar el 30% como coeficiente de rentabilidad a fin de determinar el monto de las omisiones de sus ingresos como consecuencia de las compras no declaradas, de conformidad al detalle que obra en el **IFA**. Asimismo, durante el Periodo Probatorio a través de la medida para Mejor Proveer N° 00 del 14/02/2024 y de conformidad a lo solicitado por el contribuyente se ofició a sus proveedores: **XX, XX, XX y XX**, a los efectos de que los mismos presenten a la **AT** los comprobantes relacionados a sus operaciones comerciales con el sumariado y en el mismo acto solicitó informes al Ministerio Público respecto a su contador *Junior Shigeo Kurata Centurión*, dicha institución a través del Expediente N° 00 remitió el informe solicitado por la **DNIT** el cual le fuera notificado al sumariado.

Por otra parte, los comprobantes solicitados a los proveedores mencionados en el párrafo que antecede fueron presentados en tiempo y forma por los mismos y posteriormente remitidos a la **DGGC** a fin de dicha dependencia analice dichos documentos y la incidencia que el mismo tendría sobre los montos denunciados por los auditores; una vez cumplida dicha medida, la cual tuvo como resultado el Informe Técnico N° 00 del 06/05/2024 del cual se corrió traslado al contribuyente a fin de que presente sus manifestaciones al respecto. En dicho informe, se pudo

corroborar que las compras realizadas y omitidas por el contribuyente fueron mayores a los denunciados en el **IFA**, del cual estuvo en desacuerdo **NN** manifestando que la responsabilidad es exclusiva de su contador el Sr. XX alegando que se debe aplicar al caso lo establecido en el Num.3) del Art. 185 de la Ley.

Teniendo en cuenta la exclusión de responsabilidad argüida por **NN** el **DSR2** tuvo en cuenta lo informado por el Ministerio Público a través del Expediente N° 00 y consideró que la misma se trata de una investigación la cual aún no ha recaído en sentencia firme, por lo tanto, hasta tanto no exista una condena respecto al mismo, el único responsable ante la **AT** es el contribuyente de conformidad a lo establecido en el Art. 180 de la Ley el cual establece que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."* Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que el sumariado no puede trasladar su obligación de ingresar los tributos adeudados al Fisco al profesional contable que intervino en las operaciones, independientemente a que el mismo posteriormente responda por los hechos punibles que pudieran estar relacionados con las irregularidades denunciadas por los auditores de la **GGII** en el **IFA** del 04/10/2023.

Asimismo, **NN** señaló: *"... la intención de los fiscalizadores al momento de controlar, no es encontrar la verdad objetiva de los hechos (cual debiera ser el objetivo primordial de una fiscalización, para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias), sino por contrario, aplicar a como de lugar, presunciones y rentabilidades descabelladas e improcedentes, pues considerar un porcentaje de rentabilidad del treinta por ciento (30%) como lo pretende la fiscalización no resiste al más mínimo análisis. Que, aplicar liquidaciones sobre base presunta, está totalmente prohibida para la Administración Tributaria, por lo que de manera expresa dispone el artículo 211 de la Ley 125/91 en su quinto párrafo: "... **La determinación sobre base presunta sólo procede si el sujeto pasivo no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta** y la Administración Tributaria no pudiese o tuviere dificultades para acceder a los mismos."*

Que, el artículo 211 de la Ley 125/91, es una norma de derecho público obligatoria; y es menester puntualizar, que en el Derecho Público "todo lo que no está permitido, está prohibido", por tanto, al fiscalizador le está "prohibido" determinar la obligación tributaria por métodos presuntos, cuando existen elementos reales – como son los que hemos presentado durante el proceso de fiscalización – para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria (penúltimo párrafo del artículo citado). La determinación sobre "base presunta" únicamente procede cuando el fiscalizado no proporciona los elementos reales que justifican la determinación de la obligación tributaria.

A lo manifestado por **NN**, el **DSR2** señaló que ante las inconsistencias mencionadas en el **IFA** se procedió a aplicar un coeficiente presunto sobre las compras realizadas considerando los datos proporcionados por los Agentes de Información y las documentaciones presentadas por el sumariado sobre dichas compras se aplicó el porcentaje del 30% de conformidad al Art. 82 de la Ley a fin de hallar la diferencia en las ventas según auditoría, es decir: compras según auditoría

+ coeficiente del 30% = a ventas según auditoría; de estas se resta las ventas contenidas en el Form. N° 120 del IVA General resultando las ventas no declaradas, en consecuencia, la operación realizada cumple con la regla contenida en el artículo mencionado cumpliendo así la determinación realizada por los auditores de la **GGII** al Principio de Legalidad que rige en Derecho Administrativo de conformidad a las determinaciones realizadas en el Informe Técnico N° 7320001566 del 06/05/2024.

En cuanto a la reliquidación sobre la base presunta, el **DSR2** señaló que luego de realizar el análisis de todos los antecedentes de la Fiscalización y del Sumario Administrativo, constató que no es posible realizar la determinación sobre base cierta debido a que **NN** no proporcionó los elementos de juicio confiables, sin embargo, destacó que sí puede darse lugar a la aplicación de la determinación sobre base presunta teniendo en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del Art. 211 Num. 2) 2do párrafo de la Ley que dispone: "Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta ciertos indicios o presunciones que permiten estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones relativas a ventas, ingresos, utilidades u otros factores que a tal fin establezca la Administración Tributaria en relación a explotaciones o actividades del mismo género" (subrayado es nuestro), por ello debido a las inconsistencias entre los libros contables, las DD.JJ. y los informes presentados por los Agentes de Información en el módulo Hechauka del **SGTM**, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar el porcentaje del 30% sobre las compras determinadas por la **GGII** y de dicho resultado restar la diferencia entre las ventas declaradas y el monto de las ventas según la auditoría fiscal las que fueron calculadas teniendo en cuenta las facturas y notas de créditos presentadas por **XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, proveedores del sumariado a los que se ofició durante el proceso sumarial y las informaciones que constan en el módulo Hechauka, obteniéndose así la base imponible del IVA General de los periodos mencionados sobre la base mixta, de conformidad a lo estipulado en el Num.3) del Art. 211 de la Ley.

En cuanto, al IRPC y el IRE Simple las mismas fueron determinadas teniendo en cuenta los nuevos montos de compras y ventas determinados por el equipo auditor en el Informe Técnico N° 00, calculándose la diferencia entre ambos conceptos y aplicación el 30% de rentabilidad sobre las ventas tomándose como base imponible la que resulte menor de conformidad a lo establecido en el Art. 43 de la Ley y el Art, 26 de la Ley N° 6380/2019, conclusiones a las que se adhiere el **DSR2**.

Por otra parte, **NN** alegó que: "**En las reliquidaciones pretendidas por la Fiscalización no se hicieron ningún análisis mucho menos se incluyeron las retenciones a cuenta de IVA de mi representado.**

*Que, otro aspecto que demuestra la irregularidad, la falta de objetividad y la arbitrariedad de la fiscalización es la nula referencia en los ajustes presentados por los mismos, a las **retenciones a cuenta del IVA** de las que fue objeto mi representado en los periodos fiscalizados.*

*Que, se acompaña como prueba instrumental en el presente sumario, una planilla extraída del propia Sistema Marangatú donde consta las retenciones practicadas a **XX** en los periodos fiscalizados en carácter de retenciones a cuenta del IVA, cuya calidad no se puede desconocer como crédito a favor de mi representado en las liquidaciones de los periodos correspondientes, considerando que son retenciones que fueron practicadas por los clientes de éste, especialmente el Agente Retentor **XX**.*

Que, estas retenciones que fueron totalmente omitidas en los ajustes practicados por la Fiscalización y que dan derecho a su utilización en la liquidación del IVA, solicito desde ya a la Sumariante tenga en cuenta en las reliquidaciones presentadas por nuestra parte, reitero, en base a las facturas que sustentan los ingresos, egresos y retenciones reales de los periodos controlados, conforme los cuadros, más adelante expuestos...

Que, a través del expediente N° 00, en fecha 11 de agosto de 2023 mi representado, nota mediante, ha solicitado autorización para rectificar las declaraciones juradas de los periodos controlados, para en virtud de lo dispuesto por los artículos 208 y núm. 3) de los artículos 212 y 225 de la Ley 125/91 respectivamente, realizar las correcciones que corresponden en virtud de las declaraciones presentadas por medio de estafas y engaños a mi representado.

Que, sin embargo, la fiscalización ha hecho caso omiso a dicho pedido y en ningún momento hizo referencia o realizó contestación alguna al pedido realizado nota mediante, mucho menos se ha autorizado al contribuyente a realizar las mencionadas rectificativas que no solamente es un derecho del contribuyente sino una obligación y como tal estaba predispuerto a cumplirlo, sin que la Administración Tributaria haya concedido esa atribución, por lo que no queda más que sospechar que la intención siempre fue aplicar una rentabilidad que no corresponde y que no se ajusta a la realidad de los hechos, a más de estar prohibida por nuestra normativa tributaria..., por lo que solicito a la sumariante así sean ameritadas y, por tanto, se haga lugar a las reliquidaciones presentadas por nuestra parte en el presente sumario" (sic).

En cuanto a lo argüido precedentemente, el **DSR2** señaló que el contribuyente debió presentar su propuesta de rectificativas a fin de que las mismas sean analizadas por la **AT** a fin de corroborar si la nueva propuesta de declaración es satisfactoria, situación que no consta en los antecedentes de la Fiscalización, pero que se puede observar en el sumario, por lo que se analizó los montos de las reliquidaciones que consta en el cuadro elaborado por **NN** basados en los ingresos y egresos del mismo que no conciben con los cálculos realizados por los auditores de la **GGII** las que se obtuvieron con base en las facturas y notas de crédito presentados durante el Periodo Probatorio en el Sumario Administrativo y las informaciones proporcionadas por los Agentes de Información en el Hechauka, por lo que el **DSR2** señaló que la misma no es satisfactoria para la **AT**, en consecuencia, el **DSR2** concluyó que el contribuyente deberá ajustarse a los montos en cuanto respecto a los ingresos y egresos que constan en el Informe Técnico N° 00 y en dicho momento deducir las retenciones invocadas a fin de evitar una doble deducibilidad de los mismos.

En sus Alegatos, **NN** manifestó: "*Que, con respecto al improcedente Informe N° 00 emitido por la Dirección General de Grandes Contribuyentes de la GGII a pedido del Juzgado Sumarial; aquella, de manera desatinada, sin valoración y sin tener en cuenta el contexto general del presente caso, no tuvo mejor idea que incrementar la acusación contra mi representado sobre "omisión de ventas", dando a las pruebas gestionadas por nuestra parte, el efecto inverso; pues la DGGC en vez de tomar las compras que XX ha efectuado formal y lícitamente a los proveedores informantes, como crédito fiscal en el IVA y como gastos deducibles en el IRPC e IRE SIMPLE para proyectar una reliquidación, realizan una presunción de omisión de ventas, aplicando una rentabilidad totalmente improcedente, injustificada y que no se ajusta a la realidad de los hechos, considerando que mi representado en ningún momento ha omitido sus ventas ni sus compras, por lo que rechazamos totalmente el informe y el ajuste pretendido por la DGGC" (sic).*

En cuanto a lo alegado en este punto, el **DSR2** indicó que justamente las liquidaciones impositivas se basaron en las compras realizadas por el contribuyente, pues se debe tener en cuenta que si

el mismo compra mercaderías es con el propósito de venderlas, de conformidad a la actividad económica que realiza, por lo que durante el análisis de sus compras basados en los documentos arrimados en el sumario se pudo corroborar que el mismo realiza compras muchos mayores a sus ventas (solo por citar tenemos como ejemplo los periodos 04 y 05/2018; 01 a 12/2019), por lo que se puede presumir que el mismo omite gran parte de sus ingresos, en consecuencia se aplicó un coeficiente de rentabilidad sobre sus egresos estipulado en el Art. 82 de la Ley a fin de obtener la base imponible de los tributos no ingresados por **NN**, por tanto, corresponde ratificar las determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII** en el Informe Técnico N° 00 respecto a la determinación del IVA General, el IRPC y el IRE Simple de los periodos y ejercicios fiscalizados.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** arguyó que: *"Que, en primer término, es totalmente falso que "se comprueba que el actuar del fiscalizado fue con intención". Al contrario, la propia fiscalización en su propia investigación ha detectado irregularidades cometidas por el contador **XX** (y, lo que es más, el motivo de la fiscalización fue derivado de investigaciones relacionadas a este señor) y por tanto, tuvo información de primera mano y como resultado de sus propias pesquisas, que muchos contribuyentes fueron estafados por el Sr. **XX** y que en tales circunstancias resulta imposible haber tenido "intención" en el actuar y cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que es totalmente falso que la fiscalización haya demostrado intención dolosa de mi representado, elemento esencial para que se configure la Defraudación Fiscal...*

*Que, en segundo lugar, nuestra normativa tributaria es bien clara al excluir responsabilidad en materia de infracciones en ciertas circunstancias, a tenor de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 125/91: "**Exclusión de responsabilidad en materia de infracciones.** - Excluyen responsabilidad: ... 3) **El error excusable, de hecho o derecho, en base al cual se haya considerado lícita la acción u omisión**".*

*Que, en el presente caso, resulta evidente que, al ser mi representado objeto de estafa por parte del contador contratado por el mismo para la liquidación de sus impuestos; que en virtud a la plena confianza y la cesión total de potestades para las liquidaciones impositivas, mi mandante ha considerado lícita la presentación de sus declaraciones juradas y ni siquiera tuvo conocimiento y mucho menos ha expresado consentimiento en las omisiones realizadas en los datos de esas declaraciones juradas presentadas en los periodos controlados..., y por ende, **no corresponde la aplicación de sanción alguna.***

Que, el artículo 172 de la Ley 125/91 es bien claro al disponer que, para que se configure la Defraudación Fiscal es requisito sine qua non, la intención dolosa del infractor, realizando actos, hechos, omisiones, aserciones en perjuicio del fisco y en beneficio propio. Dicha situación no aconteció, conforme se halla plenamente probado por nuestra parte.

Que, por tanto, solicito se desestime la calificación como defraudación fiscal de la conducta de mi representado y se disponga, por tanto, que no existe ninguna penalización (multa) a aplicar en el presente caso" (sic).

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** resaltó que el Art. 172 de la Ley dispone claramente que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado en este caso por el hecho de que el sumariado no declaró la totalidad de sus ingresos y egresos (compras y ventas), en concordancia con lo dispuesto en la Ley y las normas reglamentarias de los tributos fiscalizados, en especial las disposiciones establecidas en los artículos 82, 86, 207 y 211 de la Ley, los artículos 43 y 44 de la Ley N° 2421/2004 y los artículos 26, 85, 86 y 87 de la Ley N° 6380/2019.

Al respecto, el **DSR2**, señaló que la Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se presume la intención de defraudar al Fisco, y considerando que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de ventas y compras (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), por lo que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Art. 174 Num. 12). Así también, resaltó que la normativa tributaria en su Art. 207 Inc. b) dispone que las DD.JJ. de los contribuyentes deberán coincidir fielmente con la documentación correspondiente. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta del contribuyente como Defraudación de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde el ajuste fiscal efectuado por los auditores de la **GGII**.

En cuanto, a lo establecido en el Art. 185, Num.3) e invocado por el contribuyente, el **DSR2** basado en el hecho de que existe un proceso investigativo por parte del Ministerio Público al Sr. XX, recalcó lo señalado más arriba considerando lo establecido en el Art. 180 de la Ley, sin perjuicio de que dicha persona ulteriormente responda por los hechos punibles que pudieran ser comprobados y que del mismo se origine una sentencia judicial, en consecuencia, la responsabilidad por el no ingreso de los tributos reclamados por la **AT** son de **NN**.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino las normas tributarias establecidas respecto a sus ingresos y egresos declarados, **el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, debido a que el contribuyente cuenta con asesoría contable, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción** debido a los ingresos y egresos que no declaró y de esta manera hizo valer ante la **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**.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, recomendó aplicar la multa del 230% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2018	23.511.045	54.075.404	77.586.449
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2019	40.390.388	92.897.892	133.288.280
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2020	12.014.480	27.633.304	39.647.784
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2021	41.671.917	95.845.409	137.517.326
521 - AJUSTE IVA	01/2018	1.330.793	3.060.824	4.391.617
521 - AJUSTE IVA	02/2018	1.687.575	3.881.423	5.568.998
521 - AJUSTE IVA	03/2018	1.452.415	3.340.555	4.792.970
521 - AJUSTE IVA	04/2018	2.856.785	6.570.606	9.427.391
521 - AJUSTE IVA	05/2018	2.399.491	5.518.829	7.918.320
521 - AJUSTE IVA	06/2018	1.482.723	3.410.263	4.892.986
521 - AJUSTE IVA	07/2018	953.140	2.192.222	3.145.362
521 - AJUSTE IVA	08/2018	1.552.563	3.570.895	5.123.458
521 - AJUSTE IVA	09/2018	1.447.174	3.328.500	4.775.674
521 - AJUSTE IVA	10/2018	2.787.663	6.411.625	9.199.288
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.664.545	3.828.454	5.492.999
521 - AJUSTE IVA	12/2018	1.675.394	3.853.406	5.528.800
521 - AJUSTE IVA	01/2019	2.516.519	5.787.994	8.304.513
521 - AJUSTE IVA	02/2019	2.588.418	5.953.361	8.541.779
521 - AJUSTE IVA	03/2019	4.808.822	11.060.291	15.869.113
521 - AJUSTE IVA	04/2019	3.073.372	7.068.756	10.142.128
521 - AJUSTE IVA	05/2019	3.825.337	8.798.275	12.623.612
521 - AJUSTE IVA	06/2019	4.087.220	9.400.606	13.487.826
521 - AJUSTE IVA	07/2019	3.304.707	7.600.826	10.905.533
521 - AJUSTE IVA	08/2019	4.196.026	9.650.860	13.846.886
521 - AJUSTE IVA	09/2019	3.922.073	9.020.768	12.942.841
521 - AJUSTE IVA	10/2019	2.951.490	6.788.427	9.739.917
521 - AJUSTE IVA	11/2019	2.357.817	5.422.979	7.780.796
521 - AJUSTE IVA	12/2019	3.109.081	7.150.886	10.259.967
521 - AJUSTE IVA	01/2020	3.173.332	7.298.664	10.471.996

521 - AJUSTE IVA	02/2020	2.460.122	5.658.281	8.118.403
521 - AJUSTE IVA	03/2020	83.931	193.041	276.972
521 - AJUSTE IVA	05/2020	676.698	1.556.405	2.233.103
521 - AJUSTE IVA	06/2020	635.034	1.460.578	2.095.612
521 - AJUSTE IVA	07/2020	1.191.942	2.741.467	3.933.409
521 - AJUSTE IVA	08/2020	1.370.770	3.152.771	4.523.541
521 - AJUSTE IVA	09/2020	2.245.752	5.165.230	7.410.982
521 - AJUSTE IVA	10/2020	2.901.857	6.674.271	9.576.128
521 - AJUSTE IVA	11/2020	1.778.336	4.090.173	5.868.509
521 - AJUSTE IVA	12/2020	1.429.338	3.287.477	4.716.815
521 - AJUSTE IVA	01/2021	4.639.502	10.670.855	15.310.357
521 - AJUSTE IVA	02/2021	1.357.372	3.121.956	4.479.328
521 - AJUSTE IVA	03/2021	2.104.847	4.841.148	6.945.995
521 - AJUSTE IVA	04/2021	2.720.117	6.256.269	8.976.386
521 - AJUSTE IVA	05/2021	2.580.652	5.935.500	8.516.152
521 - AJUSTE IVA	06/2021	1.428.385	3.285.286	4.713.671
521 - AJUSTE IVA	07/2021	4.337.121	9.975.378	14.312.499
521 - AJUSTE IVA	08/2021	5.614.838	12.914.127	18.528.965
521 - AJUSTE IVA	09/2021	4.210.032	9.683.074	13.893.106
521 - AJUSTE IVA	10/2021	2.808.381	6.459.276	9.267.657
521 - AJUSTE IVA	11/2021	4.923.128	11.323.194	16.246.322
521 - AJUSTE IVA	12/2021	3.733.144	8.586.231	12.319.375
Totales		238.023.604	547.454.292	785.477.896

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada 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