

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, juntamente con sus Representantes Legales el Sr. **XX** con **RUC 00** y la Sra. **XX** con **RUC 00** y

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 16/04/2024, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, y se dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 09 y 12/2022; y del IRE General del ejercicio fiscal 2022 de **NN**, específicamente respecto a los rubros: COMPRAS, COSTOS y GASTOS, respaldados y/o registrados con facturas de los contribuyentes **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para tal efecto le requirió que presente las facturas que respalden las compras efectuadas de los mismos, sus libros contables e impositivos en soporte magnético (formato Excel), tipo de afectación en el formulario de IVA (Rubro Específico del F-120); tipo de afectación contable (Activo, Costo, Gasto) y el/los documento(s) que evidencie(n) físicamente el servicio prestado, lo cual fue cumplido por **NN** dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria (**AT**).

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizados conjuntamente entre el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) y el Departamento de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios (**DAGRT**), llevadas a cabo durante el Programa de Control "**TUJAMI**", a través de los cuales, se detectó un esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, hecho denunciado ante el Ministerio Público, nominada Causa Penal N° 52/2023 caratulada "*INVESTIGACIÓN FISCAL S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS Y OTROS*"; y considerando que la contribuyente, registró y declaró las facturas de los proveedores sospechados de irregulares, el **DPO** emitió el Informe DGFT/DPO N° 00/2024 mediante el cual recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** procedieron a verificar el registro electrónico de comprobantes en el marco de la RG N° 90/2021, los Libros Compras del IVA, y las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) de **NN**, constatando el registro y la utilización de las facturas irregulares para la liquidación del IVA General de los periodos fiscales 09 y 12/2022; y del IRE General del ejercicio fiscal 2022. Por lo tanto, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó facturas que describen operaciones comerciales inexistentes como respaldo de las compras y egresos en infracción a lo establecido en los artículos 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, artículos 22 y 26 del anexo del Decreto N° 3107/2019 para el IVA General, artículos 8º, 14, 15, 22 y 23 de la Ley N° 6380/2019, y los artículos 14 y 71 del anexo del Decreto N° 3182/2019 para el IRE General, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, en consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley en atención a las resultas del Sumario Administrativo. Todo ello, de acuerdo al siguiente detalle:

PERIODO/EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	MONTO IMPONIBLE	MONTO IMPUESTO	MULTA POR DEFRAUDACIÓN
sept-22	211 – IVA GENERAL	48.506.364	4.850.636	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LA LEY N.º 125/1991, ARTÍCULO 175, A TRAVÉS DE LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225.
dic-22	211 – IVA GENERAL	78.736.364	7.873.636	
2022	700 – IRE GENERAL	127.242.728	12.724.273	
<b>TOTAL</b>		<b>254.485.456</b>	<b>25.448.546</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 de fecha 17/09/2024, el actual Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, juntamente con sus Representantes Legales el Sr. **XX** con **RUC 00** y la Sra. **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, y la RG DNIT N° 02/2024, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la cual fuera debidamente notificada.

La firma sumariada presentó su escrito de Descargo mediante el Form. N° 00, por lo que se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 17/10/2024 en cuyo marco **NN** ofreció pruebas documentales que fueron agregadas al proceso. Posteriormente, no habiendo diligenciamiento que realizar, se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 03/12/2024 la cual también fue debidamente notificada y se llamó a Alegatos, posterior a todo ello el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

**NN** en su Descargo manifestó lo siguiente: "...fue objeto de una fiscalización puntual totalmente irregular que se inició el día 18/09/2023 (fecha del primer requerimiento) con la notificación de la NOTA DGFT No. 00/2023. Que este requerimiento fue recibido en fecha 18/09/2023 por correo electrónico a la dirección declarada en el RUC. En fecha 20/09/2023 por expediente No. 00 hemos dado cumplimiento íntegro al citado requerimiento.

Que, luego para nuestra sorpresa en fecha 16/04/2024 la Subsecretaria de Tributación emitido la Orden de Fiscalización No. 00 por la cual se nos solicitaba exactamente los mismos documentos requeridos anteriormente y se nos hacían las mismas preguntas ya absueltas por expediente No. 00 y más libros contables e impositivos relacionados a operaciones con los mismos contribuyentes proveedores pero limitado al Ejercicio Fiscal 2022, claro la fiscalización ya tenía claro lo que buscaba pues ya tenía en su poder los documentos referentes al caso, pero ella fue iniciada de manera irregular en fecha 18/09/2023.

*Debe entenderse razonablemente, que la norma se refiere a que al día siguiente de la sospecha (día omitido, no identificado o señalado por la fiscalización), debe notificarse y empezar el conteo de los 45 días de fiscalización y no cuando a la GGII, le parezca más conveniente, como a los un año y un mes después de tener no solo la sospecha, sino concluidas sus investigaciones de auditoría interna. La Resolución 25/14, no podría contradecir a este principio establecido en la misma Ley y su interpretación debe estar acorde a esta limitación o imposición legal...-*

*La Administración Tributaria, para supuestamente no caer en violación del Art 31 de la Ley 2421/04, usa como estrategia engañosa, la de notificar la "supuesta iniciación de la fiscalización" en una fecha que le conviene premeditadamente, para de esa manera tratar de evitar o por lo menos hacer creer que el trabajo de fiscalización se realizó dentro del plazo legal. Además, la Sub-Secretaría de Estado de Tributación ha tratado de confundir al contribuyente, con palabras, tales como que el control realizado no es fiscalización, sino control interno, verificación previa y otros calificativos como disfraz. En tal sentido es oportuno recordar que la palabra "Fiscalización" engloba todo lo que controla el Fisco, y puede ser la fiscalización previa, fiscalización eventual, fiscalización puntual, fiscalización integral fiscalización parcial. Etc.*

*Luego, habiendo transcurrido 9 MESES contados desde el inicio de la Fiscalización, en fecha 02/07/2024 la GGII se dignó a notificar el ilegítimo Informe Final de Auditoría No. 00." (sic).*

Al respecto, el **DS2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la Administración Tributaria (**AT**) puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas cuando: "...exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos".

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **GGII** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota N° 00/2023, la **DGFT** requirió a **NN** sus comprobantes de egresos correspondientes a los ejercicios fiscales 2018 al 2023 emitidos por los contribuyentes involucrados en el esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, debido a que la misma los habría utilizado de forma indebida para respaldar sus créditos, costos y gastos en los periodos y ejercicios fiscalizados. Dichas circunstancias hicieron que la **GGII** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control, ya que, en base a las situaciones detectadas en dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización.

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DS2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que el plazo se inició el día siguiente hábil a la fecha de notificación de la Orden de Fiscalización ocurrido el 16/04/2024, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 17/06/2024, transcurrieron exactamente 40 días hábiles; siendo así los auditores de la **GGII** cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la Fiscalización alegada por la sumariada.

En ese mismo sentido, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 805 del 17/08/2021, en la causa: "FARMACIAS CATEDRAL C/ RESOLUCIÓN N° 00 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET", que señala en su parte pertinente: "En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la citada norma (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04) no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, esta fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro.125/92 (modificada por Ley Nro.2421/04)" (sic).

En otra parte del mismo fallo judicial se expresa que: "...la Nota de Requerimiento de Documentos DGFT N° 45 de fecha 21 de febrero de 2017 no constituye punto de inicio de control interno alguno, como erróneamente lo señaló el Tribunal de Cuentas en la fundamentación del fallo apelado. Es importante mencionar que el pedido de documentaciones efectuado mediante la Nota de referencia no puede ser asimilado al inicio de fiscalización, en vista a que este último proceso puede derivar la aplicación de sanciones y por ende constituye un procedimiento administrativo, lo que no ocurre con el simple requerimiento de documentaciones efectuado en la Nota de análisis.

La intervención de la Administración Tributaria a los efectos de la determinación y la eventual aplicación de sanciones recién tuvo inicio mediante la Orden de Fiscalización Puntual emitida por la SET en fecha 7 de abril de 2017, conforme con el artículo 31 de la Ley N° 2421/04 que dice: "Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos (...)" (subrayado es nuestro).

Por todo lo expuesto, la **GGII** procedió de conformidad al Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, en consecuencia, la nulidad alegada en este punto por **NN** deviene improcedente, pues la Fiscalización Puntual practicada a la misma se llevó a cabo en tiempo y forma de conformidad a lo establecido en el Art. 31 la Ley 2421/2004.

Así también **NN**, respecto a las impugnaciones realizadas por los auditores de la **GGII** manifestó que: *"...De otro lado, también se ha violado en el procedimiento administrativo el derecho a la defensa y por ende el principio de legalidad en materia tributaria, de paso el principio de capacidad contributiva, no confiscación y la garantía de la propiedad privada. Artículos 44, 109, 179 ss. y cc. de la Constitución Nacional.*

*En materia administrativa, todo el sistema está determinado y se sostiene en el PRINCIPIO DE LEGALIDAD, especialmente en la legalidad de la imposición, por lo que es necesario asegurar que la imposición aplicada sea la deseada por el legislador, por tanto, que se aplique únicamente cuando se den los presupuestos de hecho previstos en la ley, es decir cuando fácticamente se configuren todos los elementos del hecho imponible. En caso contrario, obligatoriamente tendrá que optarse por la interpretación y la solución más favorable al contribuyente tal como se prevé en el Libro V de la Ley No. 125/91.*

*Siguiendo este razonamiento puede observar el lector, que los actos administrativos emanados de la GGII -hoy impugnados- vulneran e ignoran el Principio de Legalidad colocando a mi representada en un estado de indefensión, pues los actos administrativos y las consecuencias que se pretenden imputarle carecen efectiva y absolutamente de fundamento legal y de motivación jurídica, los cuales convierte en actos y/o procesos arbitrarios y nulos..." (sic).*

Al respecto, el **DS2** resaltó que todas las tareas realizadas están amparadas por las normativas vigentes, en lo que a facultades de la Administración Tributaria **AT** se refiere, según lo expresa la RG N° 37/2020 "POR LA CUAL SE ASIGNAN FACULTADES DE RESOLUCIÓN Y SUSCRIPCIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS A LAS DIRECCIONES GENERALES DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" que en su Art. 3° faculta a la **DGFT** a resolver y suscribir actos referentes a: "a) La realización y ejecución de controles tributarios tales como ... entrevistas con contribuyentes o terceros y control de inconsistencias... Asimismo, el Art. 196 de la Ley establece: "Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente. La Administración podrá convalidar los actos anulables y subsanar vicios de que adolezcan...". Teniendo en cuenta lo establecido por este artículo de la Ley y lo expresado por la RG N° 37/2020 y en vista a que todas las diligencias fueron practicadas conforme a las facultades de la **GGII** y debido a que **NN** no presentó ninguna prueba que permita desestimarlas, todos estos actos se reputan legítimos.

En otra parte de su descargo **NN** manifestó que: *"De acuerdo con el Art. 31°, la fiscalización debe ser ordenada por el Viceministro de Tributación. En ese sentido, a los efectos de asegurar el cumplimiento de esta disposición legal, la RG N° 04/2008, a través del Art. 7°, exige que la Orden de Fiscalización, contenga la "Firma del Titular de la Repartición competente y del Titular de la Subsecretaría de Estado de Tributación".*

*En ese sentido, realizando una simple lectura vemos que la misma no se halla suscripta por la máxima autoridad de la GGII, y por ende no fue ordenada por el Gerente General de Impuestos Internos. Por lo expuesto, tenemos que se inició un procedimiento de fiscalización con una orden emitida por un funcionario sin facultades o competencia para ello, implicando ello la nulidad del*

*Acta Final dictada como finalización de la ilegítima fiscalización. Otro requisito exigido por RG N° 04/2008, es que la Orden de Fiscalización contenga "Nombre y Apellido, numero de documento de identidad de los funcionarios actuantes".*

*Dicha disposición tiene por objeto permitir al contribuyente, dirigir las acciones que considere pertinentes en contra de los funcionarios que han obrado en contra de la Ley y ejercer un control sobre los mismos.*

*En el presente caso, mí representada nunca recibió una notificación a través de la cual se identifiquen a los funcionarios, representando ello otro incumplimiento a las disposiciones que regulan el ejercicio de la facultad fiscalizadora por representada de la AT" (sic).*

Al respecto el **DS2** señaló que a fojas 03 del Expediente N° 00 consta la Orden de Fiscalización emitida por la **DGFT**, debidamente suscrita por el Gerente General de la **GGII** y el Director General de Fiscalización Tributaria, en la cual consta el nombre de los funcionarios asignados que tendrán a su cargo la fiscalización. Dicha Orden cumple con los requisitos establecidos en el artículo 7° de la Resolución General N° 04/2008, motivo por el cual los argumentos esgrimidos por la firma en este punto carecen de fundamento jurídico y resultan improcedentes.

**NN** argumentó además que: "La Ley N° 2421/04 a través del Art. 31° establece que la fiscalización puntual solo puede iniciar cuando existan sospechas de irregularidades tributarias basadas en hechos objetivos.

*En la fiscalización practicada a mí representada, la AT se limitó a exigir la presentación de documentaciones, sin exponer en ningún momento el hecho objetivo que dio lugar a las sospechas de irregularidades tributarias, incumplándose nuevamente la ley, correspondiendo que se declare la nulidad del Acta Final que fue su consecuencia.*

*Falta de motivación de los actos administrativos impugnados, siguiendo este razonamiento puede observar el lector, que los actos administrativos emanados de la GGII -hoy impugnados- vulneran e ignoran el Principio de Legalidad colocando a mí representada en un estado de indefensión, pues los actos administrativos y las consecuencias que se pretenden imputarle carecen efectiva y absolutamente de fundamento legal y de motivación jurídica, los cuales convierte en actos y/o procesos arbitrarios y nulos.*

*Esa falta de motivación es palpable, pues se los funcionarios actuantes se remiten al mero relato fáctico, a dar por válidas afirmaciones de quienes en su día fueron nuestros proveedores y a realizar unas cuantas afirmaciones que en realidad constituyen solamente una hipótesis, olvidando la AT que denunciar no es igual a probar, olvidando la GGII que pesa sobre ella la carga*

*de la prueba. Así, los actos administrativos impugnados por esta acción son totalmente ineficaces al carecer también de los requisitos de regularidad y legalidad, defectos que no pueden ya subsanarse ni son consentidos por mi representada, siendo por tanto inexorable su declaración de nulidad.*

*Los actos administrativos impugnados, muestran que la Administración se limitó a mencionar las situaciones para ellos dudosas, sin establecer ni probar con relación al global de las operaciones comerciales de nuestros proveedores y a la realidad de las rentas obtenidas por el contribuyente CORPORACION DEL SUR S.A., como es que (¿?) se aventuran a señalar que mi mandante no realizó tales adquisiciones estos bienes fueron utilizados en las obras de construcción, obras civiles que son mudos testigos de la realidad económica de la operación y que son perfectamente tangibles, obras que le han generado una renta al contribuyente y que por ende han generado un impuesto a la renta pagada al fisco, como también se ha abonado el IVA resultante estas ventas a contratantes...*

*A su vez, el principio de oficialidad enmarca todo el procedimiento administrativo- tributario, y se traduce en la obligación que tiene la Administración de realizar todas las actuaciones necesarias para lograr el conocimiento real de los hechos que permitan dilucidar la existencia de deudas impositivas, lo que le obliga a la AT -y a los funcionarios actuantes- a llevar adelante inclusive de OFICIOS todas las pruebas de cargo y de DESCARGO que le permitan llegar a la realidad fáctica y a partir de esta contribuir su fundada decisión administrativa". (sic)*

De lo expresado por la firma sumariada, el **DS2** resaltó que, mediante las investigaciones y cruces de información realizados por la **GGII**, se identificaron elementos que evidencian la inscripción irregular de personas físicas en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), así como la habilitación indebida de imprentas cuyos datos fueron utilizados exclusivamente para la generación de comprobantes de venta timbrados con fines de comercialización ilícita.

Las diligencias practicadas y las pruebas recabadas permitieron confirmar la existencia de un esquema estructurado, diseñado específicamente para la obtención fraudulenta de documentos timbrados, diseñado con fines de comercialización irregular, vulnerando así la normativa tributaria vigente, los que constituyen motivación suficiente, para iniciar una Fiscalización a la firma, de conformidad a lo estipulado en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, basadas en las siguientes circunstancias:

Durante los controles realizados a los supuestos proveedores: **XX, XX, XX** y **XX**, manifestaron, no haberse inscripto en el RUC y desconocer los datos declarados en el **SGTM** como ser dirección, correo electrónico, número de teléfono y actividad económica; mencionaron nunca haberse dedicado a alguna actividad comercial y que se dedican a diferentes actividades como ama de casa, repartidor, albañil y otros. También se pudo observar que en los registros de Informconf, no constan consultas o antecedentes de operaciones que indiquen siquiera alguna mínima actividad comercial relacionada con estos proveedores, sumado a las precarias condiciones de vida de los mismos (asentamientos), lo cual no coinciden con los supuestos ingresos que le consignan en las facturas utilizadas por **NN**. Así mismo, con relación a la gestión para la impresión de facturas en Empresas Gráficas alegaron que no solicitaron la impresión de ningún comprobante de venta timbrado, desconocen a **NN** y a los importes supuestamente facturado a la misma, es importante mencionar que se proporcionó como documento para avalar el domicilio fiscal una factura de ANDE que no tiene correspondencia con los datos del domicilio de los supuestos

proveedores. Este hallazgo constituye un elemento común con las otras personas inscriptas irregularmente y cuyos datos han sido utilizados de manera indebida para involucrarlos en el esquema denunciado.

Tampoco se pudo realizar la verificación correspondiente a **GRÁFICA XX - XX** y **XX - XX** donde supuestamente los proveedores irregulares mencionados mandaron confeccionar e imprimir sus facturas de venta ya que no fue posible ubicar los domicilios declarados en el RUC. Posteriormente, se ubicó a ambas personas en otro domicilio, en donde los funcionarios de la **AT** realizaron una entrevista informativa a cada uno de ellos y en donde manifestaron que nunca se inscribieron como contribuyentes, no reconocieron la dirección declarada en el RUC como domicilio fiscal, tampoco los números de teléfonos declarados; el Sr. **XX** manifestó que se dedica a la construcción de empedrados pero ya no cuenta con los elementos para la actividad de imprenta y la Sra. **XX** se dedica a la actividad de ama de casa. También mencionaron que nunca solicitaron la gestión para la apertura de una imprenta, ni trabajaron en alguna actividad similar, la misma fue entrevistada en la ciudad de Presidente Franco, en donde reside, a más de 1100 km de distancia donde realizaron la confección e impresión de sus facturas de ventas en la imprenta **XX** en la lejana localidad de Fuerte Olimpo – Chaco Paraguayo, lo que llama la atención debido a que la mayoría de los supuestos proveedores de **NN** residen en la ciudad de Presidente Franco – Alto Paraná, en donde es conocido que existen varias imprentas gráficas.

Además, en fecha 31/03/2023 los funcionarios del Departamento Jeroviaha, se constituyeron en el supuesto domicilio fiscal declarado por **XX**, en la localidad de Fuerte Olimpo para realizar la verificación de los datos del RUC y comprobantes de venta, así como sus archivos de respaldo que sustenten la impresión de documentos timbrados, la maquinaria y numeradora y demás datos declarados en la habilitación de imprenta, dejando constancia en Acta N° 290 de Procedimiento de Control a Empresas Gráficas, que en dicho lugar no se pudo ubicar a la contribuyente ni a la imprenta, que al intentar la comunicación al número de teléfono declarado 0992-713-457, da como resultado apagado. Se acudió hasta la Municipalidad de Fuerte Olimpo confirmando que en dicha ciudad no existe ninguna imprenta, por lo que no se pudo realizar la intervención, motivos por los cuales las transacciones respaldadas con estas facturas fueron consideradas de contenido falso.

Otra situación llamativa es que en los comprobantes supuestamente emitidos a la sumariada por los proveedores irregulares (entre las fs. 07 al 11 del expediente N° 00), a simple vista se puede observar la similitud entre el formato en la confección de las mismas y el tipo de letra en cuanto a su llenado, hasta se podría arriesgar en decir que fueron realizadas por medio de una misma máquina impresora, por lo que las operaciones en ellas detalladas, no cumplen con lo establecido en el Art. 8° de la Ley al no ser REALES, en consecuencia, no son deducibles a los efectos de la liquidación impositiva.

En virtud de lo expuesto el **DS2** señaló que todas las diligencias antes mencionadas cumplen con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente y en ese sentido, los actos administrativos adoptados en el marco de este proceso gozan de legitimidad, salvo que el contribuyente aporte pruebas suficientes para desvirtuarlos, hecho que no ocurrió pues la parte sumariada no presentó elementos probatorios ni hechos nuevos que permitieran desvirtuar los hallazgos consignados en el informe final elaborado por los auditores de la **GGII**.

En cuanto al Principio de Oficialidad, se deja constancia de que la **AT** ha llevado a cabo todas las actuaciones necesarias para determinar la verdad material de los hechos en el marco del procedimiento administrativo, cumpliendo con su obligación de recopilar y analizar las pruebas

pertinentes para la adopción de una decisión fundamentada, la que se halla demostrada pues la **AT** ha desarrollado diligentemente todas las actuaciones correspondientes, observando los principios de debido proceso, legalidad, y objetividad.

En otro punto **NN** adujo lo siguiente:” ... LAS FACTURAS IMPUGNADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN SON AUTÉNTICAS, TIMBRADAS POR LA GGII Y POR LO TANTO VÁLIDAS (NO FUERON REDARGUIDAS DE FALSAS)...; LA DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA IMPUGNA LAS FACTURAS AUTÉNTICAS Y TIMBRADAS POR SER PUESTAMENTE DE CONTENIDO FALSO...; Por otro lado, arguyen los funcionarios fiscalizadores que las compras documentadas en/con las FACTURAS CONTADO AUTÉNTICAS Y TIMBRADAS, emitidas por los proveedores impugnados, han sido pagadas en dinero en efectivo.

*De otro lado, en razón de este mismo “Poder de Policía”, cuya competencia es exclusiva y excluyente del Estado y en este caso de la Sub Secretaría de Tributación, tenemos que no es responsabilidad del adquirente de bienes o servicios, fiscalizar o asegurarse del cumplimiento de las normas fiscales por otros contribuyentes con los que contrata, en cualesquiera de los mecanismos permitidos por el Derecho Privado, es decir la obligación del Contribuyente adquirente será controlar y verificar que la Factura recibida en documentación de la operación sea una FACTURA VÁLIDA, es decir: UNA FACTURA TIMBRADA POR LA GGII.*

*Debemos recalcar que la documentación de las operaciones comerciales realizadas por los contribuyentes, materializada mediante la emisión de facturas, no constituye una decisión unilateral ni tampoco responde a una elección aleatoria, sino que es el resultado del cumplimiento de las disposiciones reglamentarias dictadas por la propia AT. En efecto, no es posible iniciar una actividad y emitir facturas (comprobantes de venta autorizados por la GGII), si previamente no son cumplidos con determinados recaudos y exigencias establecidos por la propia GGII a través de decretos y reglamentaciones, comenzando por la inscripción en el RUC.*

*En ese sentido, es la AT quien regula el tipo de documentación a utilizar en las actividades comerciales, y es la referida autoridad quien autoriza a cada contribuyente inscrito, mediante la concesión del timbrado, a imprimir facturas que serán utilizadas en su actividad. Para que ello resulte posible, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones (de fondo y forma), a los efectos de ser autorizado para la impresión de facturas, ya que, de no cumplir con las obligaciones impuestas por la AT, la autorización le sería denegada.*

*Resulta sumamente importante destacar que, recién cumplidos con los requisitos reglamentarios, la AT autoriza, mediante acto administrativo que goza de una presunción legal de legitimidad, el tipo, plazo de vigencia, número de timbrado, es decir, autoriza administrativamente al contribuyente para la emisión de facturas de venta válidas.*

*En una palabra, desde el punto de vista tributario es la GGII la que habilita –mediante la inscripción en el RUC y el timbrado- a un contribuyente a operar en el mercado” (sic).*

En este punto, el **DS2** señaló, en primer lugar que efectivamente la **GGII** no cuestionó el aspecto formal de los comprobantes de compras utilizados por el sumariado, si bien la **AT** autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes y en el caso que nos ocupa los mismos cumplen a simple vista los requisitos formales establecidos en la reglamentación (requisitos preimpresos). Por lo cual, el timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó. Incluso, dicha cuestión se encuentra expuesta al momento de consultar la validez de la documentación, que en su última parte señala: ***“Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación”***.

De lo expuesto, se puede concluir que las facturas utilizadas por **NN** fueron obtenidas de manera irregular, utilizándose el nombre de los supuestos proveedores **XX, XX, XX y XX** quienes fueron víctimas de un esquema ilegal en el cual utilizaron sus datos personales para conseguir comprobantes de ventas a fin de disimular transacciones comerciales a beneficio de terceros con el objetivo de realizar deducciones impositivas de manera fraudulentamente y pagar menos tributos.

También así **NN** manifestó que: *“...Aquí, el caso refiere a las operaciones comerciales de NN, donde por un lado la AT desconoce sus compras – sus costos o gastos- y por el otro lado mantiene incólume las ventas/ingresos, es decir “NN es adquiere bienes para cumplir contratos de obras suscriptos con terceros dando nacimiento a las obligaciones IVA y Renta, pero desconoce su costo y/o gasto.*

*Si la riqueza gravada es la RENTA o el valor añadido, la AT no puede desconocer ni el costo ni el IVA Crédito Fiscal implicado en estas operaciones (que de base son las mismas), pues de lo contrario el acto administrativo tendrá carácter confiscatorio, pues la aplicación de la normativa tributaria se hará en forma desproporcionada, inequitativa o poco razonable, afectando el derecho de propiedad.*

***En cualquier caso, a modo de ejemplo aun cuando la AT se mantuviera en la impugnación de las facturas de adquisición de bienes realizadas por NN, como última ratio corresponderá en derecho el reconocimiento de un costo presunto para la liquidación del IRE y, de igual manera aplicar un IVA crédito fiscal presunto o coeficiente a las liquidaciones de IVA o darle a este IVA Crédito Fiscal la categoría de costo deducible para la liquidación del IRE.***

***Sin embargo, reafirmamos categóricamente que las adquisiciones de bienes realizadas por mi representada han sido efectivas/reales y que por lo tanto los actos administrativos impugnados deben ser revocados íntegramente*** (sic).

En relación con el punto señalado, el **DS2** argumentó que la rentabilidad solicitada debería ser aplicada o considerada respecto de costos que, en los hechos, no existieron. Esto se debe a que, al no haberse realizado las operaciones económicas correspondientes, no pueden generarse costos, gastos ni créditos fiscales asociados, en consecuencia, la **AT** procedió a realizar un ajuste directo sobre las facturas cuestionadas, atendiendo a la inexistencia de sustento económico y jurídico para considerar tales documentos como válidos a efectos tributarios, en conformidad con lo dispuesto por la normativa vigente.

Asimismo, **NN** argumentó: *“El Derecho del Proveedor a no auto inculparse. Como habrá notado el lector los fiscalizadores sostienen su posición en hechos y/o declaraciones/entrevista de/a proveedores de “CORPORACION DEL SUR”, sin embargo, olvidan totalmente que toda operación comercial, toda transacción comercial, toda compraventa constituye contrato sinalagmático, por lo tanto, hay dos representadas que confluyen sus intereses en la operación.*

*Tendrá en cuenta Sr. Juez Sumariante que, si el PROVEEDOR reconoce la operación, entonces nacen dos obligaciones tributarias para él, pues debe computar la venta como gravada por IVA y liquidar este impuesto, como también registrarla ingreso gravado por el Impuesto a la Renta, es decir el proveer tiene un interés personalísimo en el asunto.*

*Por otro lado, el Estado de Derecho reconoce en el ordenamiento jurídico constitucional una garantía principalísima contra la AUTOINCRIMINACIÓN, en efecto la AT al momento de entrevistar a los proveedores y/o sus dependientes procede un tensión entre el deber de colaboración que del sujeto pasivo de la obligación tributaria y el derecho que este mismo sujeto pasivo tiene a no auto inculparse, máxime si se observa que de este proceso pueden derivar no solamente sanciones pecuniarias sino también sanciones penales.*

*Nadie puede colaborar por sí mismo en la tarea de probar su culpabilidad, no existe una obligación legal de este tipo. Los contribuyentes **PROVEEDORES TIENEN DERECHO A NO AUTO INCULPARSE**” (sic).*

Asimismo, el **DS2** resaltó que los contribuyentes entrevistados negaron enfáticamente su condición de comerciante, probándose con vehemencia dicha situación al no existir ni siquiera los locales comerciales donde supuestamente los proveedores mencionados tenían como asiento sus negocios, entonces, la **GGII** no puede estar reclamando a estos cuando se ha comprobado que

los mismos nunca obtuvieron ingresos en el marco de las ventas supuestamente documentadas en los comprobantes presentados por **NN**, en consecuencia, no se puede reclamar responsabilidad alguna a quien no la tiene, en este caso a las personas que fueron víctimas de un esquema en donde utilizaron los datos de las mismas a fin de obtener facturas timbradas y beneficiar a terceros, entre ellos a la firma sumariada.

Por lo expuesto, y basado en las investigaciones realizadas por el equipo auditor, los cuales constan como se mencionó más arriba en el expediente N° 00 y los cuales cumplen con el Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, de conformidad a lo establecido en el Art. 196 de la Ley, en consecuencia, todo lo alegado por el contribuyente en este punto resulta inconducente.

Asimismo, el **DS2** 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 firma contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es a la firma 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, el **DS2** 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 indubitadamente efectuado.

Por las razones expuestas, el **DS2** concluyó que **NN**, registró y declaró en sus Libros Compras del IVA General, Formularios N° 120 y 500, e informó en el marco de la RG N° 90/2021, facturas de contenido falso, pues en las mismas se describen operaciones que no pudieron haberse llevado a cabo, pues los supuestos proveedores: **XX, XX, XX** y **XX**, ni siquiera contaban con establecimiento para llevar a cabo las operaciones descritas en las facturas cuestionadas todo ello en infracción a los artículos 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, artículos 22 y 26 del anexo del Decreto N° 3107/2019 para el IVA General, y respecto al IRE General los artículos 8º, 14, 15, 22 y 23 de la Ley N° 6380/2019, artículos 14 y 71 del anexo del Decreto N° 3182/2019, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que el **DS2** confirmó las determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII**.

Asimismo, **NN** arguyó: "*Improcedencia de la aplicación de la multa por defraudación. Al respecto debemos manifestar que la Ley N° 125/91, texto modificado, a través del Art. 172º y con relación a la defraudación, establece que: "Incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco".*

*Para que la Administración Tributaria pueda aplicar la multa por defraudación, la misma debió probar de manera fehaciente los tres elementos que hemos expuesto. La falta de uno de los mismos determina la improcedencia de la aplicación de la multa por defraudación” (sic).*

En este sentido, el **DS2** señaló que para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** utilizó facturas de contenido falso como respaldo de las compras y 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 (Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), 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 operaciones configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Num. 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 de la contribuyente fue con intención. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, 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.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DS2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 2), 5), y 6) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilizó facturas de contenido falso como respaldo de las compras y egresos, lo que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente), **la posibilidad de asesoramiento a su alcance** ya que se encontraba obligado a presentar sus Estados Financieros desde el año 2021, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la irregularidad en la declaración de las compras y los egresos y el uso de facturas de contenido falso 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 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.

Por otra parte, el **DS2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone que el Representante Legal será responsable subsidiario en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** suministrado informaciones inexactas respecto a sus créditos fiscales, costos, y presentar sus **DD.JJ.** con datos falsos, el Sr. **XX** con **RUC 00** y la Sra. **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la **AT**, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su

representada, específicamente respecto al IVA General de los periodos fiscales 09 y 12/2022; del IRE General del ejercicio fiscal 2022.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Artículos 1111, 1125 y 1126, establece la responsabilidad subsidiaria de los Directores y Síndicos en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar las multas 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	09/2022	4.850.636	12.126.591	16.977.227
521 - AJUSTE IVA	12/2022	7.873.636	19.684.091	27.557.727
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	12.724.273	31.810.682	44.534.955
Totales		<b>25.448.545</b>	<b>63.621.364</b>	<b>89.069.909</b>

*Obs.: Los accesorios legales de los tributos determinados deberán calcularse conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 250% sobre los tributos no ingresados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **ESTABLECER** la Responsabilidad Subsidiaria de sus Representantes Legales el Sr. **HUGO DANIEL GÓMEZ ESPÍNOLA** con **RUC 2354536-4** y la Sra. **CLARALIS RAMÍREZ MACIEL** con **RUC 3705573-9**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en la presente Resolución.

**Art. 4°:** **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales, conforme a la RG

DNIT N° 02/2024, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**Art. 5°: 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**