

FORM.727-2

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 el Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes (RUC), la Sra. **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 28/10/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 05/2017; 02, 05, 06, 08, 09 y 10/2018; 06, 07, 09 y 10/2019; 01 y 09/2020; 04 y 05/2021, del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 de **NN**; específicamente con respecto a las compras realizadas de los proveedores: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de egresos emitidos por los mencionados contribuyentes; su Libro Diario, Libro Mayor y Libro IVA Compras, en formato impreso y digital; así como los contratos si correspondiere, con especificación del lugar de prestación y forma de pago; y que aclare el tipo de afectación contable y en el Form. N° 120 del IVA General, lo cual fue cumplido parcialmente por la firma.

La Fiscalización Puntual tiene como antecedente el Informe **DPO N° 00/2022** del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), a través del cual se informa el resultado de las investigaciones efectuadas por la **SET** con el fin de comprobar la veracidad de las operaciones comerciales entre agentes de información y sus proveedores, en cuyo marco se individualizó a varios contribuyentes en situación irregular, quienes habrían emitido facturas falsas, entre ellos **XX**, **XX** y **XX**; entre los contribuyentes que habrían utilizado dichas facturas se encuentra **NN**; en consecuencia la dependencia mencionada generó la Denuncia Interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **SET** denunciaron que la firma contribuyente obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA General de los periodos fiscales de 02, 05 y 06/2018; y 05/2021 y del IRACIS General correspondientes a los ejercicios fiscales 2018 y 2021 en perjuicio del Fisco, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), al consignar en sus Declaraciones Juradas (DD.JJ.) créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes de contenido irregular de los supuestos proveedores citados precedentemente. Por tal motivo, procedieron a impugnar las compras denunciadas y efectuaron el ajuste a favor del Fisco, surgiendo saldos a reclamar.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultados del Sumario Administrativo. Asimismo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención, de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, con la actualización dada por la RG N° 13/2019, por presentar

parcialmente las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**), todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2018	43.912.380	4.391.238	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.
511 - AJUSTE IRACIS	2021	2.380.952	238.095	
521 - AJUSTE IVA	feb-18	42.393.333	2.119.667	
521 - AJUSTE IVA	may-18	685.714	34.286	
521 - AJUSTE IVA	jun-18	833.333	41.667	
521 - AJUSTE IVA	may-21	2.380.952	119.048	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	6/1/2023	0	0	300.000
TOTALES		92.586.664	6.944.001	300.000

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 01/02/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, y a su Representante Legal; la Sra. **XX** con **RUC 00** conforme a lo establecido en los Arts. 212, 225 y 182 de la Ley y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La firma sumariada presentó su Descargo el 08/03/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 10/03/2023; posteriormente como Medida para Mejor Proveer se amplió el plazo de esta etapa procesal por 15 días hábiles para el diligenciamiento de pruebas. Mediante la Providencia N° 00 del 27/04/2023 se ordenó la realización de una prueba caligráfica y la suspensión de los plazos del Sumario hasta su cumplimiento; posteriormente mediante la Providencia N° 00 del 29/06/2023 se agregó al proceso el Informe Pericial efectuado y se reanudó el plazo procesal correspondiente. No habiendo más pruebas pendientes, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 10/07/2023. Posteriormente, **NN** presentó sus Alegatos por lo que culminada las etapas procesales respectivas el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, **NN** señaló: "Que, en el año 2022, hemos sido notificado vía correo electrónico del contenido de la NOTA DGFT N° 00/2022, donde nos informaban de que en virtud a un proceso denominado "CONTROL MASIVO", el cual constituye una creación reglamentaria de la SET, procedamos a "desafectar de nuestras liquidaciones de impuesto", las facturas que correspondan a cualesquiera de los contribuyentes identificados en la referida nota. Que, atendiendo que el CONTROL MASIVO, no constituye una modalidad inspectora prevista en la ley y mucho menos sus conclusiones pueden ser vinculantes para el contribuyente... Posteriormente en fecha 28/10/2022, después de haber transcurrido 7 meses, fuimos notificados de la ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 00. Finalmente, en fecha 22/12/2022, es redactado el ACTA FINAL N° 00, formulando denuncia concreta sobre las operaciones realizadas con los proveedores nombrados precedentemente... que la NOTA DGFT N° 00/2022 en el año 2022, marca el inicio del cómputo del plazo de duración del ejercicio de la facultad fiscalizadora de la SET - FISCALIZACIÓN PUNTUAL - pues el mismo constituye un acto administrativo que ha adquirido estabilidad y respecto del cual se ha formulado una denuncia administrativa, contenida en el ACTA FINAL N° 00 de fecha 22/12/2022, advirtiendo que en el cómputo del plazo han transcurrido 7 meses, lo cual constituye una ilegalidad exteriorizada en el cumplimiento del plazo razonable de ley, previsto en el artículo 31° de la Ley 2421/04, trayendo como consecuencia la "caducidad del procedimiento administrativo", violentando el Art. 31° de la Ley 2421/04" (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** resaltó que la **AT** se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y,

las normas dictadas al respecto se subordinaran a las leyes y reglamentos, y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En uso de tal potestad, la **SET** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley y su modificatoria Ley 2421/2004; en la cual menciona la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Arts. 31 y 32 de la Ley, de manera a mejorar la eficiencia de la **AT** y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributarias vigentes.

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

En ese orden, el **DSR2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la **AT** en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DSR2** resaltó 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 **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; e indicó además que las informaciones proporcionadas por la sumariada en esa oportunidad, 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 establece 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".

Además, el **DSR2** señaló que la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Por lo tanto, el **DSR2** destacó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida en el año 2022, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 22/12/2022, transcurrieron exactamente 38 días. De esta manera considera que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por la Ley y sus reglamentaciones.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** señaló: "Que, en una síntesis de operaciones, supuestamente en el año 2018, hemos comprado mercaderías de la proveedora XX, por un valor de Gs. 43.912.380 (En total 7 facturas en el año 2018). Destacamos que, en el año 2018, mi representada declaró la suma de Gs. 223.933.976.632, extraído del Formulario 101 - IRACIS GENERAL. Esto quiere decir que las compras impugnadas representan tan solo el 0.019% de nuestras ventas, y representaría eventualmente una disminución en impuesto de Gs. 4.391.238 sobre 997.846.226 de impuesto abonado en el mismo año; es decir .44% menos de impuesto a la renta. Que, este análisis apriorísticamente ya nos revela la inexistencia de una intención de pretender hacer valer una "operación inexistente" como refiere el Acta Final. Ratificamos nuestra

posición de que hemos comprado mercaderías para la venta de la referida proveedora, y en casi todas las situaciones hemos pagado con cheque del Banco XX, y hemos practicado las retenciones que corresponden en nuestra calidad de Agentes de Retención (Se agregan Órdenes de Pago donde se identifican los cheques el Banco XX, como así también los comprobantes de Retenciones practicadas. Con relación al proveedor XX, con quien hemos realizado una única operación por la compra de maíz pororó, por la suma de Gs. 2.500.000 IVA Incluido, del mismo modo que la anterior, hemos pagado con cheque Banco XX, y practicado la retención correspondiente... No tiene sentido simular una compra para simular retenciones y pagar las mismas al fisco, nuestros reportes extraídos de nuestro sistema informático demuestran fehacientemente la existencia de las operaciones, y en todos los casos hemos devengado y pagado los impuestos correspondientes e ingresado por cada operación en nuestra calidad de Agentes de Retención” (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló primeramente, que el análisis del caso se centra en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes investigados, como también en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación de los impuestos.

Asimismo, 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, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es al 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, actúen estos como compradores o proveedores.

Por otra parte, precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **SET** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, sino que las mismas fueron valoradas de manera integral junto con el resultado de otras diligencias llevadas a cabo, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas, debido a que los supuestos proveedores no contaban con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes citados en las mismas.

Con relación a la Sra. **XX** resaltó que, mediante la entrevista informativa que le fuera efectuada por los auditores de la **SET**, la misma afirmó ser ama de casa, negó haberse inscripto en el **RUC**, así mismo negó haber solicitado impresión de talonarios de facturas y haber efectuado operaciones comerciales con **NN** (fs. 24/52 del Expediente N° 00).

En lo que respecta a **XX**, mediante la entrevista informativa que le fuera efectuada por los auditores de la **SET**, negó haber efectuado operaciones comerciales con **NN** (fs. 9/12 del Expediente N° 00).

Por otra parte, el equipo auditor llevó a cabo una entrevista informativa a la Sra. **XX**, propietaria de la imprenta gráfica **XX**, donde fueron confeccionadas e impresas las facturas a nombre del Sr. **XX**, quien señaló que el comprobante presentado por **NN** no corresponde al trabajo realizado en su imprenta (Timbrado N° 00) pues difiere en cuanto a los datos impresos, la tipografía y el tamaño de la misma. En cuanto a la IMPRENTA **XX**, donde fueron confeccionadas las facturas a nombre de la Sra. **XX**, cuya propietaria es la Sra. **XX**, ésta presentó los documentos correspondientes a la autorización de Timbrado, reporte de entrega de documentos y estos fueron comparados con la fotocopia de Cédula de Identidad de la supuesta proveedora, constatándose a simple vista que difieren en las firmas (fs. 13/19 del Expediente N° 00).

Asimismo, el **DSR2** destacó que mediante la pericia caligráfica efectuada a las firmas dubitadas del Formulario de Inscripción en el **RUC** (Acta de Manifestación de voluntad del 27/10/2017 y 05/01/2018), la Solicitud de Acceso Confidencial de Usuario, en la invitación de asistencia de capacitación a nuevos contribuyentes y el cheque remitido por el Banco XX, el perito del Ministerio de Hacienda, el Lic. XX, concluyó: "*QUE LAS FIRMAS DUBITADAS, ANALIZADAS OBJETO DEL PRESENTE INFORME PERICIAL, NO PERTENECEN AL PUÑO Y LETRA DE LA SRA. XX, ES DECIR QUE SON TODAS FALSAS*" (fs. 05/11 del Expediente N° 00). Igualmente, el **DSR2** resaltó que la firma sumariada no aportó elementos válidos que pueda refutar Denuncia expuesta en el Informe Final de Auditoría en su contra, debido a que la firma solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **SET**.

Por otra parte, el **DSR2** aclaró que la **AT** al autorizar la emisión de los comprobantes y otorgar el Timbrado, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes y concluyó que el Timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó, y mencionó que incluso, dicha cuestión se encuentra expuesta al momento de consultar la validez de la documentación, que en su última parte suscribe: "*Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación*".

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** registró en sus libros contables y en sus DD.JJ. Informativas comprobantes relacionados a operaciones inexistentes emitidos por los supuestos proveedores: **XX** y **XX**; en este sentido, las sumas consignadas en tales facturas las declaró como créditos fiscales en sus Formularios del IVA General, y como costos y gastos en sus Formularios del IRACIS General, sin que los mismos reúnan las condiciones de deducibilidad establecidas en la reglamentación vigente y con ello infringió lo establecido por los Arts. 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley, concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidas a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor. Por tanto, ante la falta de elementos que refuten la Denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET**, mencionó que corresponde confirmar la determinación efectuada de acuerdo con lo expuesto en el Informe Final de Auditoría.

Respecto a la Responsabilidad de la Representante Legal, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta 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 comprobado que, al haber **NN** registrado y declarado a su favor compras inexistentes, la Sra. **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** manifestó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto del IVA General e IRACIS General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que

NN presentó DD.JJ. con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

En cuanto a la graduación de la multa, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 1), 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró la reiteración y la continuidad; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por declaración de compras relacionadas a operaciones inexistentes y la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos; por lo tanto, consideró que corresponde la aplicación de una multa del 250% sobre los tributos defraudados.

Con relación a la multa por Contravención, el **DSR2** señaló que corresponde su aplicación de conformidad a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley con la actualización dada por la RG N° 13/2019, debido a que **NN** no presentó todos los documentos que le fueron requeridos.

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

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

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN 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
511 - AJUSTE IRACIS	2018	4.391.238	10.978.095	15.369.333
511 - AJUSTE IRACIS	2021	238.095	595.238	833.333
521 - AJUSTE IVA	02/2018	2.119.667	5.299.168	7.418.835
521 - AJUSTE IVA	05/2018	34.286	85.715	120.001
521 - AJUSTE IVA	06/2018	41.667	104.168	145.835
521 - AJUSTE IVA	05/2021	119.048	297.620	416.668
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/01/2023	0	300.000	300.000
Totales		6.944.001	17.660.004	24.604.005

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

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 una multa equivalente al 250% sobre los tributos defraudados, más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la Responsabilidad Subsidiaria de su Representante Legal, la Sra. **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020 a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN