

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN**; y,

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 17/07/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, e IRP-RSP de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, para tal efecto requirió a la contribuyente que presente las facturas emitidas por el proveedor **XX** con **RUC 00** y, sus Libros de Ingresos y Egresos. Con respecto a los comprobantes solicitados, aclarar: a) Rubro y campo específico de los formularios 104 y 515, en los que fueron declarados y la forma de pago de los comprobantes referenciados. En caso de haber sido pagados con cheque, especificar el N° de cheque, beneficiario, banco y N° de cuenta corriente. Asimismo, incluir otros documentos relacionados a la operación, en caso de que corresponda; y, sus comprobantes de ingresos; lo cual fue presentado parcialmente.

La Fiscalización Puntual se originó en el INFORME CITGR/IT N° 00/2022, a través del cual el Departamento de Investigación Tributaria denunció un esquema de utilización de facturas de presunto contenido falso, denominado "FACTURACIÓN 4.0."; proceso en el que se hallaron indicios sobre la existencia de contribuyentes inconsistentes vinculados al contador **XX**.

Considerando que **NN** registró facturas del proveedor **XX**, que forman parte del esquema mencionado, el Departamento de Planeamiento Operativo, a través del INFORME DPO DGGC N° 00/2023, sugirió la apertura de un proceso de Fiscalización.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** utilizó un comprobante de compras que no refleja la realidad de las operaciones, dado que su supuesto proveedor negó haber expedido dicha factura. Sin embargo, la sumariada registró tal comprobante en su Libro de Egresos y respaldó Egresos en su DD.JJ. determinativa. Respecto a sus Ingresos, no declaró la totalidad de sus operaciones comerciales, conforme con las documentaciones recibidas de terceros, las informaciones obrantes en la Secretaría de la Función pública y los servicios de docencia declarados como exentos del IRP. Con lo expuesto, obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IRP y el IRP-RSP, en infracción a los Arts. 16 y 18 de la Ley N° 2421/2004; a los Arts. 53, 64, 69 y 92 de la Ley N° 6380/2019; al Art. 26 del Decreto N° 3107/2019; a los Arts. 22 y 25 del Decreto N° 9371/2012, actualizado por el Decreto N° 6560/2016, y al Art. 5° de la RG N° 04/2018.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** realizaron el ajuste a favor del Fisco en concepto de tributos y recomendaron calificar la conducta de la contribuyente como Defraudación, de acuerdo con el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la pena de multa prevista en el Art. 175 de la Ley, que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos. Todo ello, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
512 - AJUSTE IRP	2018	180.091.818	14.407.345
512 - AJUSTE IRP	2019	229.296.314	22.929.631
803 - AJUSTE IRP RSP	2020	46.131.463	3.690.517
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	401.542.978	39.302.504
<b>Totales</b>		<b>494.822.099</b>	<b>80.329.997</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), el 27/10/2023, notificó a la sumariada, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00; conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley, los que establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

El 07/11/2023, **NN** presentó sus descargos y ofreció pruebas, por lo que, por Resolución N° 00, se tuvieron por ofrecidas y presentadas las pruebas instrumentales que hacen a su defensa; se requirió a la sumariada la presentación de las facturas originales con Timbrado N° 00; se ordenó oficiar a la **XX**, en adelante (**XX**), a fin de que remita las facturas originales con Timbrado N° 00 y especifique los servicios prestados por la sumariada, y al Ministerio Público, para que informe el estado de la CAUSA N° 00/2023 y de la CAUSA N° 00/2023. Asimismo, se ordenó la apertura del periodo probatorio por el término legal establecido en el num. 5 de los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91.

Por otra parte, el 17/11/2023 se tuvo por presentado el talonario original de facturas con Timbrado N° 00 de la sumariada y se consideró para su oportunidad la pericia caligráfica ofrecida, cuyo diligenciamiento no fue necesario para el esclarecimiento de los hechos, por lo que no fue admitida. Asimismo, por Providencia N° 00 del 27/11/2023, se agregaron el escrito y los documentos presentados por la **XX** y se pusieron de manifiesto por el plazo de cinco (5) días.

Luego, por Form. N° 00, **NN** ofreció como prueba la remisión de un Oficio a la **XX** a fin de que se presente el contrato de servicios realizado con la misma, así como el resumen de las horas realizadas como Supervisora de Práctica de Alumnos. Por lo que, el 01/12/2023 se ordenó se remita el Oficio mencionado.

Visto el escrito presentado por la **XX** por Providencia N° 00, se agregó el mismo al expediente y se puso de manifiesto. El 18/12/2023 la sumariada formuló manifestaciones al respecto.

Por otro lado, no habiendo respondido el Ministerio público las notas remitidas y habiendo quedado precluso el Periodo Probatorio, por Resolución N° 00, los respectivos acuses de recibo se pusieron de manifiesto y sin más diligencias que realizar, se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se comunicó a la sumariada la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos. En dicho plazo **NN** solicitó la copia completa de los expedientes, lo que fue concedido el 12/01/2024.

Posteriormente, fueron presentados los Alegatos en fecha 19/01/2024, por lo que culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, se llamó a Autos para Resolver.

El **DSR1** analizó los argumentos expuestos por la sumariada, además de los antecedentes del expediente, y concluyó lo siguiente:

**NN** manifestó: "Que, la recurrente ha sido víctima de la mala praxis realizada por su anterior contador **XX**, quien actualmente está prófugo de la justicia, profesional contable responsable de la tenencia y manejo de todos los registro y documentos pertenecientes a la citada contribuyente,

*quien en forma dolosa ha utilizado y expedido indebidamente sus facturas a terceros. Esta situación actualmente cuenta con una causa abierta ante el Ministerio Público individualizada con el Numero 00/2023 XX s/Producción de Documentos no Auténticos" (sic).*

Sobre el punto, el **DRS1** indicó que, si bien la sumariada presentó constancias de la denuncia s/ apropiación y lesión de confianza, no hay constancia que permita conocer el estado de la causa y por ende, la determinación o no de la responsabilidad del XX, dado que el Ministerio Público no respondió las Notas Nros. 23 y 24 remitidas por este Departamento.

Asimismo, ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deben cumplir con los deberes formales derivados, como ser la presentación de sus declaraciones juradas, a fin de determinar el impuesto a ingresar a favor del Fisco pero además, dichos documentos deben reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados, conforme a lo dispuesto por el Art. 207 de la Ley, que expresa: *"...Las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: a) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución de la Administración b) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente c) Ir acompañado con los recaudos que la Ley o el reglamento indiquen o autoricen a exigir..."*

En concordancia, el Art. 192 de la Ley dispone que los contribuyentes y responsables se encuentran obligados a llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan las disposiciones, por lo que es responsabilidad del contribuyente la correcta declaración de sus ingresos y el debido respaldo de sus egresos.

Por otra parte, la sumariada manifestó: *"Que, referible al periodo 2018, nos allanamos al resultado determinado por el Informe Final de Auditoría N° 00 del IRP-RSP del impuesto a pagar, correspondiente a la suma de guaraníes catorce millones, cuatrocientos siete mil, trescientos cuarenta y cinco... Asimismo, solicitamos la consideración de este juzgado, de modo a exonerar las multas, intereses y recargos..." (sic).*

*"Que, con respecto al periodo 2019, nos allanamos al resultado determinado por el Informe Final de Auditoría N° 00 del IRP-RSP del impuesto a pagar correspondiente al importe de guaraníes veinte y dos millones, novecientos veinte y nueve mil, seiscientos treinta y uno... Así mismo, solicitamos la consideración de este juzgado, de modo a exonerar las multas, intereses y recargos que le fueron imputados en el periodo de 2.019" (sic).*

*"Que, igualmente, nos allanamos al valor determinado en el 2.020, por el Informe Final de Auditoría N° 00 del IRP-RSP del impuesto a pagar correspondiente al importe de guaraníes tres millones, seiscientos noventa mil, quinientos diez y siete... solicitamos la consideración de este juzgado, de modo a exonerar las multas, intereses y recargos que le fueron imputados..." (sic).*

Al respecto, el **DSR1** señaló que el allanamiento implica el reconocimiento del derecho material invocado en el Informe Final de Auditoría N° 00 y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco; **NN** manifestó su conformidad con la determinación del tributo, por lo que corresponde pronunciarse sin más trámite respecto al cobro del IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y del IRP-RSP del ejercicio fiscal 2020.

En referencia al ejercicio fiscal 2021, **NN** manifestó: *"... el talonario de factura de la sumariada individualizada con el timbrado N° 00 numerado desde el 00 al 00 fue dado íntegramente de baja, por haber caducado la autorización. Esta situación se puede comprobar, ya que la sumariada tiene a disposición el talonario físico, antes de contar con el FORM-352-1 COMUNICACIÓN DE NUMERACIÓN UTILIZADA Y DE BAJA DE DOCUMENTOS N° 00, realizado a la Administración Tributaria en fecha 15/03/2022..." (sic).*

*"Que, referible a esta planilla de facturas, esta representación rechaza plenamente cada una de las mismas, por ser apócrifas, por ende solicitamos su desglose y desafectación de la determinación tributaria del IRP-RSP del periodo 2.021, ya que las mismas fueron CLONADAS por la XX, expedidas por la citada casa de estudios para su beneficio propio y en total perjuicio de nuestra poderdante. Igualmente, manifestamos que no procede la rectificación del Impuesto al Valor Agregado petitionado según INFORME FINAL DE AUDITORIA FORM. 00 NUMERO 00, ya que las mencionadas facturas no fueron expedidas por la contribuyente..." (sic).*

*"...más una vez hacemos rechazo de las facturas enunciadas en esta planilla de descargo, ya que supuestamente fueron expedidas a la XX en carácter de HONORARIOS PROFESIONALES, lo que es una situación totalmente imposible, ya que la XX, fue DOCENTE en la universidad, y en caso alguno perteneció al cuadro de empleados o prestadores de servicio independiente de la citada casa de estudios, siendo que en todo momento el nexo existente entre ambas partes fue la de ser DOCENTE, siendo la misma titular de las materias PSIQUIATRIA. Con todo lo expuesto, no cabe dudas, que la XX CLONO las facturas de nuestra defendida en colusión con el XX, de modo a justificar su declaración de impuestos y utilizar el crédito del I.V.A..." (sic).*

Sobre el punto, el **DSR1** mencionó que durante el Periodo Probatorio del presente Sumario Administrativo, **NN** presentó su talonario de facturas individualizado con el timbrado N° 00, cuya numeración desde el 00 al 00 efectivamente fue dada de baja con el Formulario N° 00, es decir que dichas facturas no fueron utilizadas.

Asimismo, se remitió oficio a la **XX** a fin de que remita las facturas originales con Timbrado N° 00 y especifique los servicios prestados por la sumariada. Posteriormente, se ofició nuevamente a la universidad mencionada para que presente el contrato de servicios realizado con **NN**, así como el resumen de las horas realizadas como Supervisora de Práctica de Alumnos.

En respuesta a lo requerido en el primer oficio, la **XX** presentó las facturas originales solicitadas e informó que **NN** es docente de la carrera de Medicina y supervisora de práctica de alumnos. Además, que la forma de pago por los servicios prestados es en efectivo.

Al segundo requerimiento, la citada universidad contestó mediante nota de fecha 11/12/2023, que no han encontrado el contrato de servicios solicitado ni el resumen de las horas realizadas por la sumariada como supervisora de práctica, por lo que solicitarán la desafectación de los documentos de sus registros contables y asumen la obligación de realizar las rectificativas correspondientes. Por tanto, el **DSR1** recomienda arbitrar los mecanismos administrativos para iniciar una verificación a la **XX**.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que conforme a las verificaciones de los registros en los Libros de Ingresos y Egresos del IRP y las DD.JJ. Determinativas e Informativas presentadas por **NN**, así como la entrevista realizada al supuesto proveedor **XX**, en la que el mismo negó haber facturado a la sumariada, mencionó que su contador era **XX**, quien manejaba su Clave de Acceso al Sistema Marangatú y que, en los años 2018 y 2019 le dejaba sus talonarios al contador, quien se encargaba de confeccionar las facturas; el comprobante utilizado como documento respaldatorio de sus **Egresos** para el IRP del ejercicio fiscal 2019, no refleja la realidad de los hechos económicos, siendo imprescindible que los documentos, de manera a que sean válidos a los fines tributarios, consignen operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compraventa entre quien dice ser el comprador y el vendedor; por lo que corresponde su impugnación.

Por otra parte, procede la reliquidación de los **Ingresos** declarados en el IRP e IRP-RSP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, puesto que la sumariada registró sus servicios de docencia como ingresos exentos, siendo los mismos gravados, por un monto imponible de **G 179.394.200**. Igualmente, se evidenció ingresos no declarados por las prestaciones de servicio en relación de

dependencia en las entidades del sector público por un total de **G 226.058.281**, correspondiente a los ejercicios fiscales 2018, 2020 y 2021.

Asimismo, **NN** no declaró la totalidad de sus operaciones profesionales, lo que se constató con los comprobantes presentados por terceros, por un monto imponible de **G 59.890.000**, correspondiente a los ejercicios fiscales 2018 al 2021.

Con respecto al ejercicio fiscal 2021, fueron desafectadas las facturas Nros. 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00 - 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, con Timbrado N° 00, considerando que en el presente Sumario se comprobó que las mismas no fueron emitidas por la sumariada a la **XX** sino que dicha numeración fue dada de baja y dichas facturas no fueron utilizadas, conforme al talonario presentado.

Lo expuesto se detalla en el siguiente cuadro:

EJERCICIOS FISCALES	EGRESOS IMPUGNADOS POR FACTURA DE CONTENIDO FALSO	INGRESOS EXENTOS DE IVA REGISTRADOS POR LA CONTRIBUYENTE NO DECLARADOS EN IRP	INGRESOS NO DECLARADOS S/ COMPROBANTES PRESENTADOS POR TERCEROS (UNIVERSIDADES NOTIFICADAS)	OTROS INGRESOS NO DECLARADOS CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - MSPBS	TOTAL MONTO IMPONIBLE
2018		54.700.000	30.460.000	94.931.818	180.091.818
2019	96.202.114	124.694.200	8.400.000		229.296.314
2020			5.005.000	41.126.463	46.131.463
2021			16.025.000	90.000.000	106.025.000
<b>TOTALES</b>	<b>96.202.114</b>	<b>179.394.200</b>	<b>59.890.000</b>	<b>226.058.281</b>	<b>561.544.595</b>

En conclusión, con los hechos mencionados, la sumariada contravino lo dispuesto en los Arts. 16 y 18 de la Ley N° 2421/2004; los Arts. 53, 64, 69 y 92 de la Ley N° 6380/2019; los Arts. 22 y 25 del Decreto N° 9371/2012, actualizado por el Decreto N° 6560/2016, y el Art. 5° de la RG N° 04/2018, por lo que corresponde aplicar el ajuste realizado.

En referencia a la calificación de la conducta, el **DSR1** precisó que el Art. 172 de la Ley dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados.

La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se constata que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, lo que en el caso particular quedó demostrado, dado que existe una contradicción evidente entre los libros, documentos y los datos que surgieron de sus DD.JJ., las que presentó con datos falsos; suministró informaciones inexactas sobre sus compras e ingresos (Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), lo que condujo a causar el perjuicio al Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

Ahora bien, en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar

la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideró el hecho de que la sumariada formuló su allanamiento a los impuestos determinados, que es considerado como atenuante para la graduación de la multa.

Por los motivos expuestos, el **DSR1** concluyó que corresponde la reducción de la sanción y aplicar la multa equivalente a 250% sobre el monto de los impuestos no ingresados.

En referencia a la solicitud de exoneración de la multa y de los recargos de intereses por mora, el **DSR1 sostuvo que no corresponde hacer lugar a la misma, puesto que** la mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el sólo vencimiento del término establecido, conforme con lo dispuesto por el Art. 170 de la Ley, lo que se cumplió en el presente caso, al no abonar **NN** la totalidad del IRP y el IRS-RSP en tiempo.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades legales,

## **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
512 - AJUSTE IRP	2018	14.407.345	36.018.363	50.425.708
512 - AJUSTE IRP	2019	22.929.631	57.324.078	80.253.709
803 - AJUSTE IRP RSP	2020	3.690.517	9.226.293	12.916.810
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	9.542.250	23.855.625	33.397.875
<b>Totales</b>		<b>50.569.743</b>	<b>126.424.359</b>	<b>176.994.102</b>

\* Sobre los tributos deberá adicionarse la multa por Mora, que será calculada conforme al Art. 171 de la Ley, hasta el 07/11/2023, fecha del allanamiento de la sumariada.

**Art. 2°.- CALIFICAR** la conducta de la contribuyente **NN** con RUC **00**, como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** con una multa equivalente a 250% sobre el monto de los impuestos no ingresados, conforme a las razones expuestas en la presente Resolución.

**Art. 3°.- NOTIFICAR** a la contribuyente, conforme a la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles, bajo apercibimiento de ley.

**Art. 4°.- INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido **ARCHIVAR**.

**EVER OTAZÚ**  
**GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**