

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El Proceso de Determinación N° 00, y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden Fiscalización N° 00, notificada el 15/07/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de las obligaciones del IRAGRO REGIMEN CONTABLE de los ejercicios 2017 y 2018; y del IVA General de los periodos de 07/2016 a 12/2018 y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente los comprobantes relacionados con los siguientes proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**, especifique la forma de pago de los comprobantes, contratos, Libros IVA Ventas - Compras, Mayor, Diario, a lo cual dio cumplimiento.

La Fiscalización cuenta como antecedente el análisis realizado a proveedores irregulares de la firma **NN**, de cuyos hallazgos surgió el esquema **XX** (MEGA 00- Causa Penal N° 00/2018 denominada: “Personas innominadas s/ producción de documentos no auténticos y otro”).

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 26/09/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó comprobantes relacionados con operaciones inexistentes de los proveedores investigados y mencionados más arriba, ya que los mismos no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus DDJJ créditos fiscales y costos respaldados por dichos comprobantes que afectan a la determinación del IVA General y del IRAGRO REG. CONTABLE por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos.

Es preciso mencionar que en el marco de las investigaciones realizadas, la Administración Tributaria procedió a efectuar verificaciones in situ a los proveedores cuestionados, conjuntamente con entrevistas informativas a los mismos, cuyo resultado fue que muchos de ellos no fueron ubicados en los domicilios declarados en sus respectivos RUC, otros desconocían las operaciones respaldadas en los comprobantes que le fueron exhibidos, otros manifestaron que no se dedican a las actividades descritas en las facturas, y otro grupo negó haberse inscripto al RUC y afirmó que no tienen acceso al Sistema Marangatú y mucho menos clave de acceso.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia con los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco; por lo que, con base en lo establecido en

el Art. 175 de la Ley, recomendaron la aplicación de una multa del 130% sobre los tributos defraudados, y de acuerdo con el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	jun-17	101.453.545	10.145.355	13.188.962	23.334.317
521 - AJUSTE IVA	dic-17	34.082.273	3.408.227	4.430.695	7.838.922
521 - AJUSTE IVA	2018	151.146.962	15.114.696	19.649.105	34.763.801
521 - AJUSTE IVA	may-18	255.671.892	25.567.189	33.237.346	58.804.535
521 - AJUSTE IVA	jun-18	590.909.091	59.090.909	76.818.182	135.909.091
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	101.453.545	10.145.355	13.188.962	23.334.317
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	1.120.297.718	112.029.772	145.638.704	257.668.476
<b>TOTALES</b>	-	<b>2.355.015.026</b>	<b>235.501.503</b>	<b>306.151.956</b>	<b>541.653.459</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 16/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo al contribuyente NN, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Cabe aclarar que la cédula de notificación por la cual se comunicó la instrucción del sumario fue recepcionada por el propio contribuyente, según consta a fj. 10 de autos.

El 17/01/2020 NN presentó su descargo en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 13/10/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

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

*NN manifestó que: "...el proceso de Fiscalización Puntual culmina con la elaboración del INFORME FINAL DE VERIFICACIÓN, dentro de los siguientes 10 días hábiles de suscrita el Acta Final... PERO SIN EMBARGO EL INFORME FINAL SE REDACTO EN FECHA 26/09/2019 DE MANERA ABSOLUTAMENTE EXTEMPORANEO YA QUE EL PLAZO QUE TENÍAN LOS AUDITORES PARA ELABORAR EL INFORME PERIMIO 20/09/2019" (sic).*

Respecto de lo manifestado, el **DSR1** precisó que la RG N° 25/2014, que modifica la RG N° 04/2008, por la cual se reglamentan las tareas de Fiscalización, Reverificación y de Control previstas en la legislación tributaria, establece en sus artículos 20 y 21 que el proceso de fiscalización culmina con la firma o notificación del Acta Final, y a partir de ello es el contribuyente quien cuenta con un plazo de 10 (días) hábiles para aceptar o no los resultados expuestos en el Acta Final, transcurrido dicho plazo los fiscalizadores elaborarán un informe sobre los trabajos realizados. Es decir que, el plazo al que hace alusión NN es con respecto al propio contribuyente y no para la Administración

Tributaria, con relación al plazo con el que cuentan los auditores para la elaboración del Informe Final.

Por otro lado, **NN** indicó que: “...*todo este procedimiento es nulo, ya que el plazo que tenían los auditores que suscribieron el Acta Final Nro. 00 de la Fiscalización Puntual era de 45 días para terminar sus labores, con un plazo extraordinario de otros 45 días a petición fundada, incluyendo dentro del computo los controles previos, lo cual no ocurrió, por lo que el plazo quedó hartamente perimido, emitiéndose el Acta Final Nro. 00 de Fiscalización Puntual, de manera absolutamente extemporánea y fuera de plazo...*” (sic).

Con relación a ello el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto 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 40 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 13/07/2019, y el Acta Final fue suscripta por apoderada el 06/09/2019, transcurriendo de este modo un total de 40 (cuarenta) días hábiles en el proceso de fiscalización.

De esta manera el **DSR1** considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones vigentes.

Agregó además que: “... *en el acta e informe final se evidencia que previamente se ha realizado un proceso de investigación inaudita parte, sin dar participación a los representantes legales del contribuyente NN CON RUC 00 a la hora de entrevistar a los “supuestos testigos”, tornando de esta manera ineficaz las mencionadas entrevistas como medios de prueba...*” (sic).

El **DSR1** expresó con relación a la falta de participación directa del afectado y sus representantes aludida por **NN**, que la **SET** pone a conocimiento del fiscalizado toda la información que fuera recabada a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el sumario administrativo, no lo hizo.

Por otro lado, **NN** enfatizó el hecho de que: “...*con la notificación del Acta Final en fecha 06/09/2020, no se ha acompañado ni entregado copia alguna de ningún tipo de documentación utilizada durante el proceso unilateral Y FURTIVO de Fiscalización, por lo que de esta manera se ha cortado la posibilidad de ejercer la defensa en proceso. Igualmente hemos presentado el pedido de reverificación objetivamente fundamentado, formalizado en fecha 20/09/19 Expediente Nro.00, sin obtener respuesta por parte de la administración. Lo llamativo es que, en varias Resoluciones Particulares de varios Sumarios Administrativos, he leído que, como fundamento del rechazo de la defensa del contribuyente, la Administración Tributaria ha utilizado el argumento de que el contribuyente no ha utilizado el medio de defensa de la Reverificación (no la solicitó),*

*resignando así su oportunidad de defenderse a la vez de considerarse para la administración una aceptación tácita por parte del contribuyente” (sic).*

Con relación a ello, el **DSR1** expresó que el contribuyente en todo momento pudo haber solicitado copias de las actuaciones practicadas, siendo éste un derecho que le asiste conforme a lo establecido por el Art. 191 de la Ley, pero el mismo no ejerció su derecho, por lo que no puede trasladar dicha carga a la Administración Tributaria (en adelante **AT**), que cumplió con todas las disposiciones legales y reglamentarias que hacen al proceso de fiscalización, notificación del Acta Final y sustanciación del Sumario Administrativo. Asimismo, en autos, consta el Dictamen DGGC/DTR N° 00/2019 a través del cual se rechaza la reverificación interpuesta por **NN**.

El **DSR1** puntualizó también que, en la cédula de notificación de la instrucción del presente sumario, el Art. 6 dispone: *“INFORMAR al sumariado que la dependencia encargada de gestionar el presente Sumario Administrativo es el Departamento de Sumarios y Recursos 1 de la Coordinación Jurídica Operativa, dependiente de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria de la Subsecretaría de Estado de Tributación, sito en las calles Mcal. López y Fulgencio Yegros, 1er piso, Asunción, en el cual constan los antecedentes de la Fiscalización, los cuales quedan a disposición de los contribuyentes para su consulta y/o copias, en días y horas hábiles.”*

Es preciso destacar que las reiteradas afirmaciones del contribuyente en la que manifiesta su indefensión por no tener acceso a las actuaciones es infundada, ya que en ningún momento requirió ni siquiera copia de las actuaciones, ni durante el proceso de fiscalización, ni dentro del sumario administrativo, por lo que el **DSR1** recalcó que dicha carga no puede ser trasladada a la **AT**, siendo que en ningún momento hubo requerimiento por parte del sumariado para acceder a las copias de los antecedentes, y mucho menos una negativa por parte de la **SET**.

**NN** alegó, además que: *“...los auditores en ningún punto logran probar la participación materialmente activa de **NN CON RUC 00** en el supuesto hecho de intento de defraudación, limitándose a citar conductas de terceras personas o hechos sin conexión con **NN CON RUC 00** para arbitrariamente mencionar que la empresa que representamos pretendió defraudar al fisco utilizando documentación presumiblemente de contenido falso...” en el mismo sentido señala “... que es obligación del comerciante cerciorarse de que las facturas que serán entregadas en el marco de una operación comercial sean legales y estén con timbrados vigentes, lo que fue hecho por **NN CON RUC 00**, ya que todas las facturas al ser recepcionadas son controladas por el sistema proveído por la **SET**, y el resultado arrojado por la propia **SET**, muestran que las mismas facturas que hoy pretenden ser arbitrariamente impugnadas, al momento de la operación comercial estaban plenamente vigentes” (sic).*

En tal sentido, el **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con respecto al contenido de las mismas, verificando que la operación haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la

liquidación de los impuestos, esto conforme lo señalado por el Art. 32 de la Ley N° 5061/2013.

Igualmente, el **DSR1** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de los mismos 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. Por lo cual, el timbrado del documento no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó.

Por otro lado, el 08/03/2020, **NN** presentó escrito en el que manifiesta lo siguiente: “*Que, vengo por el presente escrito a formular una breve manifestación, como así también ensayar brevemente un memorial conclusivo, para finalmente plantear un allanamiento... Que, conforme lo he manifestado en el escrito de descargo del presente sumario, es mi intención poner fin al problema suscitado con la SET en instancia administrativa, en tanto y en cuanto la SET considere mis argumentaciones y peticiones del escrito inicial. Así mismo, quiero manifestar mi absoluto respeto por la labor del Juzgado Sumarial, como así también de su criterio, tanto administrativo como procesal, aunque no comparta algunos de esos criterios*” (sic).

Finalmente, **NN** manifestó su intención de “*aceptar la **RP** que el Juzgado Sumarial eleve para firma del Viceministro en el presente proceso, y de esa manera poner fin a la problemática suscitada entre la SET y mi persona en mi calidad de contribuyente*” oportunidad en la que solicitó “*...la aplicación del índice (coeficiente) de rentabilidad por rubro y zona a la hora de reliquidar el IRAGRO, la reliquidación del IVA sobre base mixta, fundado en el numeral 3 del Art. 211 de la Ley*”; y por último “*la disminución de la multa al mínimo posible y sostenible en el proceso, habida cuenta del allanamiento planteado y en los términos del presente escrito*” (sic).

Sobre lo solicitado por el contribuyente, como medida de mejor proveer el **DSR1** remitió los autos a la Dirección General de Grandes Contribuyentes (en adelante **DGGC**) a fin de que proceda al análisis de lo solicitado por el contribuyente, y en caso de corresponder habilite al mismo a practicar las rectificativas que correspondan.

Que, teniendo en cuenta lo requerido, la **DGGC** emitió la Providencia DCIRE/GC N° 00/2020, en el cual, se describió cuanto sigue: “En atención a que se han realizado las habilitaciones para el ingreso de las declaraciones rectificativas del IVA de los periodos fiscales 06/2017, 12/2017, 03/2018, 05/2018 y 06/2018 conforme a lo solicitado en la Medida de Mejor Proveer N° 00, corresponde remitir estos autos nuevamente al Departamento de sumarios y Recursos DSR1... Asimismo, se aclara que, de acuerdo a lo detallado en el Punto 3.1 del Informe Final de Auditoría, el contribuyente debería rectificar únicamente lo consignado en el Rubro 3, Campo 35 de los formularios N° 120 de los periodos fiscales alcanzados por el Proceso de Fiscalización Puntual N° 00” (Sic).

Teniendo en cuenta la providencia remitida por la **DGGC**, el **DSR1** procedió a verificar las DDJJ juradas rectificativas presentadas por **NN** según el siguiente detalle:

OBLIGACION	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE CONSIGNADO EN LAS DDJJ ORIGINALES	IMPUESTO INCLUIDO EN DDJJ ORIGINALES	MONTO IMPONIBLE CONSIGNADO EN LAS DDJJ RECTIFICATIVAS	DIFERENCIA RECTIFICADA	CRÉDITO FISCAL DESAFECTADO CON RECTIFICATIVAS
IVA GENERAL	jun-17	955.440.196	95.544.020	853.986.651	101.453.545	10.145.355
IVA GENERAL	dic-17	483.591.375	48.365.566	449.509.102	34.082.273	3.408.227
IVA GENERAL	mar-18	282.920.845	28.292.085	131.773.883	151.146.962	15.114.696
IVA GENERAL	may-18	597.978.673	59.853.760	342.306.782	255.671.891	25.567.189
IVA GENERAL	jun-18	1.493.484.822	149.348.482	902.575.731	590.909.091	59.090.909
<b>TOTALES</b>		<b>3.813.415.911</b>	<b>381.403.913</b>	<b>2.680.152.149</b>	<b>1.133.263.762</b>	<b>113.326.376</b>

Con referencia al IVA, el **DSR1** recalcó que los egresos declarados por **NN**, carecen de documentos válidos de respaldo, y en atención a que toda operación gravada por el IVA debe contar necesariamente con su respectivo comprobante que a su vez debe cumplir con ciertas formalidades establecidas por Ley de manera a que el crédito fiscal resulte deducible ante el débito obtenido por los ingresos declarados al Fisco, según el Art. 86 de la Ley y del Art. 13 del Decreto N° 6806/05; por lo que corresponde que los mismos sean desafectados, conforme lo realizado ya por el contribuyente en sus rectificativas y teniendo en cuenta lo señalado más arriba, ya que las facturas con las que pretendió respaldar el crédito fiscal derivan de operaciones inexistentes, y habiéndose rectificado las mismas, ya no existe impuesto a ingresar en lo que se refiere al IVA General de los periodos denunciados ya que el contribuyente poseía crédito fiscal, pero no así la multa.

Con respecto a su solicitud de reliquidar el IRAGRO con la aplicación de un porcentaje de rentabilidad, el **DSR1** expresó que debido a que las compras impugnadas no constituyen costos, no cabe la estimación de un porcentaje entre el beneficio obtenido y el capital invertido sobre una eventual venta posterior de mercaderías, por lo que los montos denunciados en dicha obligación quedan firmes.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** declaró compras inexistentes, y con ello infringió lo establecido en los artículos 85 y 86 de la Ley, concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1.030/2013, 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.

En lo que respecta al IRAGRO, **NN** igualmente contravino lo establecido por el Art. 8 en concordancia con el Art. 26 del Decreto N° 6.359/2005, que establece que solo serán deducibles aquellos gastos en los que se incurra para mantener la fuente productora siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados.

Con relación a la calificación de su conducta, el **DSR1** 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 perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir en concepto de IRAGRO e IVA, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (numeral 3

y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

En lo que se refiere a la graduación de la sanción, el **DSR1** indicó que corresponde confirmar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 130% sobre el tributo defraudado.

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

**POR TANTO**, en uso de las facultades legales otorgadas por 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
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2017	0	13.188.962	13.188.962
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2017	0	4.430.695	4.430.695
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2018	0	19.649.105	19.649.105
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2018	0	33.237.346	33.237.346
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2018	0	76.818.185	76.818.185
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2017	10.145.355	13.188.962	23.334.317
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2018	112.029.772	145.638.704	257.668.476
Totales		<b>122.175.127</b>	<b>306.151.959</b>	<b>428.327.086</b>

\* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley.

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN con RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** al mismo con una multa equivalente a 130% sobre los tributos defraudados.

**Art. 3°:** **NOTIFICAR** al contribuyente conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que en el plazo de 10 días hábiles proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

**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.

**ÓSCAR ORUÉ  
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**