

RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 13/10/2021, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS GENERAL del ejercicio fiscal de 2017 y del IVA General de los periodos fiscales desde 06 a 10/2017, el alcance de la fiscalización se limitó a las Compras realizadas de **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; **en consecuencia, requirió la presentación de los comprobantes de compras** emitidas por éstos proveedores, así como sus libros contables e impositivos, lo cual fue cumplido.

Esta fiscalización tuvo como antecedente el expediente N° 00 del 29/09/2021 que contiene el **informe DPO DGGC N° 00/2021**, en el cual se presentan los proveedores involucrados con el esquema de utilización de comprobantes de presunto contenido falso denunciados a través de la **Nota SET 00** del 31/07/2018 e investigados en el marco de la **Causa N° 00/2018 caratulada: "XX S/ PRODUCCION DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS"**.

*Es dable resaltar que **XX** fue fiscalizada, resultó ser inconsistente debido a que los montos declarados en sus DD.JJ. del IVA no son coincidentes con las DD.JJ. Informativas del módulo Hechauka, al indagar sobre las posibles compras la Dirección Nacional de Aduanas informó mediante la Nota DNA N° 00 del 06/04/2018 que, consultada la Base de Datos del Sistema Informático SOFIA, no se encontraron registros de operaciones de Despachos de Importación.*

*En tanto que, el Módulo Hechauka "Informado Ventas" no registra ventas a favor de los proveedores cuestionados y el representante legal de **XX** fue entrevistado el 18/04/2018 y expresó no conocer a **XX** ni a **XX**. También afirmó que dichas personas no poseen vínculos comerciales y no son clientes de la empresa..."*

XX fue convocada a una entrevista informativa y señaló cuanto sigue: "... ¿Puede indicar el tipo de mercaderías vendidas en los ejercicios fiscales 2016 y 2017?; respondió que: "ella no trabajaba. Actuó como prestanombres. Su contadora manejaba sus facturas, es decir, las facturaciones...". Por otra parte, mencionó: "... que desconoce los clientes del listado, porque ella no fue la que emitió las facturas..."; asimismo sobre otro listado dijo: "... que desconoce esa caligrafía, que no le pertenece a ella..."

*A fin de corroborar lo señalado por la proveedora cuestionada se requirió pericia caligráfica a varios documentos en los que supuestamente constaba su firma, cheques, reporte de impresión de documento timbrado, contrato de provisión de mercaderías, el informe elaborado por el Perito Caligráfico **XX** en octubre/2021 concluyó en lo siguiente: "Que las firmas dubitativas, dudosas o cuestionadas estampadas en documentos varios - cuyas copias se adjuntan- no pertenecen al puño y letra de **XX**, es decir que son todas falsas".*

*Igualmente, mediante reporte periodístico se constató que **XX** estuvo involucrada en una causa de contrabando de **XX** (00 bolsas) robadas de los depósitos de Puertos, equivalente a 00 kilos de **XX** aproximadamente; además, fue imputada por los cargos de afectación de cosas gravadas, quebrantamiento del depósito, producción de documentos públicos de contenido falso y por*

producción de documentos no auténticos para retirar el cargamento de contrabando de XX que había sido incautado durante un procedimiento llevado a cabo en marzo del 2014, en la misma situación se encuentra **XX** quien tuvo una denuncia por utilización de cheques suspendidos, se le requirió documentos contables e impositivos pero el mismo no pudo ser entregado ya que el domicilio declarado en el RUC no fue ubicado.

El equipo auditor de la **SET** verificó los documentos y archivos en soporte magnético presentados por **NN**, que constan de Facturas originales de los proveedores en cuestión, copias de los recibos de dinero y retenciones, así como un listado de los comprobantes referenciando los pagos con cheques a cargo de Banco Itaú desde la cuenta corriente N° 00, libros Compra y Diario, también especifica que las facturas fueron imputadas como costo de ventas en el Inciso C -Total de Costos, casilla 61 del Formulario 101 v2.

El equipo auditor de la **SET** no encontró diferencias en los contrastes de los libros Compras presentados y las declaraciones juradas de IVA de los periodos afectados a la fiscalización. Todas las facturas fueron impugnadas a la Casilla 35 Inc. A del Rubro 3. Sin embargo, del informe remitido por la entidad bancaria ITAU, mediante los cheques a favor de XX observó que éstos fueron endosados con diferentes tipos de letras y cobrados por terceros. En las órdenes y recibos de pago no se observan las firmas de los proveedores mencionados. Aparecen las firmas de: XX con CI N° 00 (en la mayoría de los documentos) y de XX con CI N° 00 (en una orden de pago y recibo).

Finalmente, el equipo auditor de la **SET** concluyó que **NN** registró, declaró y presentó facturas de contenido falso como respaldo de sus créditos y de los costos consignados en las declaraciones juradas del IRACIS y del IVA; todo ello, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7º, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones (en adelante la Ley) concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, el Art. 31 de la Resolución General N° 24/2014.

En este contexto, impugnó los comprobantes de las operaciones comerciales cuestionadas y realizó el ajuste fiscal de los tributos. Dadas estas circunstancias, el equipo auditor de la **SET** sugirió calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, con relación a la multa, de acuerdo a las circunstancias agravantes y atenuantes dispuestas en la Ley recomendó aplicar la multa del 135% sobre los tributos dejados de ingresar, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 135%	Total Gs.
511 - AJUSTE IRACIS	2017	239.999.999	24.000.000	32.400.000	56.400.000
521 - AJUSTE IVA	jun-17	51.272.727	5.127.273	6.921.819	12.049.092
521 - AJUSTE IVA	jul-17	60.454.545	6.045.455	8.161.364	14.206.819
521 - AJUSTE IVA	ago-17	57.818.181	5.781.819	7.805.456	13.587.275
521 - AJUSTE IVA	sept-17	50.909.091	5.090.909	6.872.727	11.963.636
521 - AJUSTE IVA	oct-17	19.545.455	1.954.545	2.638.636	4.593.181
TOTALES		479.999.998	48.000.001	64.800.002	112.800.003

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 28/01/2022, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus representantes legales **XX CIC 00 y XX CIC 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones. **I**

Considerando que **NN** no presentó su escrito de descargo con relación a los hechos denunciados durante el plazo de Ley, a pesar de haber sido notificado debidamente a través de la dirección de correo electrónico declarado en el RUC. A fin de garantizar el Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, la **SET** prosiguió con las etapas del Sumario Administrativo conforme lo prescribe el Libro V de la Ley, se abrió el periodo probatorio a los efectos de que la sumariada ofrezca las

pruebas tendientes a desvirtuar el Informe Final de Auditoría, pero tampoco se presentó; posteriormente se llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados durante el proceso de Fiscalización Puntual fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

Posterior a la firma del Acta Final **NN** mediante el expediente N° 00 y a través de su representante convencional, conforme al testimonio del poder adjuntado planteó Recurso de Reconsideración o Reposición en contra del Acta Final de Auditoría N° 00 según su expresión: *"...PARA LA REVOCATORIA PLENA DE LO RESUELTO POR ACTA FINAL DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL PRACTICADA POR EL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA DEPENDIENTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES... ha quebrantado principios constitucionales del DEBIDO PROCESO Y LEGALIDAD...NN por correo de fecha 18/10/2021 ha cumplido en arrimar cada una de las documentaciones en referencia a la orden de fiscalización N° 00 de fecha 18/10/2021... La arbitraria certificación de "SOSPECHA DE QUE SE TRATA DE UN ESQUEMA DE UTILIZACIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS PARA EVITAR EL PAGO DE IMPUESTOS", delata un proceso INCONSTITUCIONAL, ESQUIVO AL DEBIDO PROCESO, SIN PROFUNDIZACIÓN INVESTIGATIVA Y CON ÁNIMO DE LUCRO INDEBIDO, Y NOS PROCUPA NOTORIAMENTE QUE EL ÓRGANO FISCALIZANTE PROPICIE EXPRESIONES CADUCAS Y PROPIAS DE LA ERA INQUISITIVA, MÁS AUN CUANDO IMPERA CONSTITUCIONALMENTE EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE LA INOCENCIA DEL SUJETO ADMINISTRATIVO, Y CAE SOBRE LA ADMINISTRACIÓN LA CARGA ADMINISTRATIVA PROBATORIA PARA EL BUEN DEVENIR DE UN PROCESO DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL... estamos ante una facultad no expresamente dispuesta por la ley, por ende, sobre presunciones, sobre sospechas, sobre dudas, sobre auditoría superflua, sobre conclusiones sin la certidumbre probatoria la duda razonable importa el beneficio de la EXONERACIÓN MÁS AUN CON LA CONDUCTA ADMINISTRATIVA DE REDENCIÓN DOCUMENTAL PLENA EJERCIDA POR NN....no se le ha permitido a NN participar del control probatorio de la supuesta pericia caligráfica que concluyera sobre la contribuyente XX que no habría firmado, o que las firmas obrantes en los testimonios documentales no eran de su puño y letra, una prueba pericial sin el concurso debido de todas las partes interesadas no puede conllevar LEGITIMIDAD..." (sic).*

Sobre el fondo de la cuestión arguyó: *"...la producción de diligencia administrativa practicada por la SET por consulta a la DNA (Dirección Nacional de Aduanas) con la finalidad de averiguar o corroborar si los proveedores realizaron importaciones choca con algo particularmente negligente por el órgano fiscalizador: LA FALTA DE ANÁLISIS DE LA PROCEDENCIA DE LA MERCADERÍA, QUE SÍ EXISTIRON, QUE SÍ FUERON PAGADAS POR NN Y QUE SÍ FUERON OBJETO DE DECLARACIÓN IMPOSITIVA POR EL MISMO, choca contra la realidad casi grosera: LOS PRODUCTOS QUE FUERON ADQUIRIDOS POR NN SON TODOS DE PROCEDENCIA NACIONAL..." (sic).*

El **DSR1** refirió que la Ley dispone: "Art. 32.- Si el contribuyente o la propia Administración Tributaria considerasen que la fiscalización no se realizó de una manera correcta desde el punto de vista técnico, o que ha concluido con imputaciones notoriamente infundadas, tendrá derecho a solicitar u ordenar una reverificación..." (sic), señaló además que el pedido fue interpuesto dentro del plazo previsto en la Ley; sin embargo, de la lectura del escrito presentado se deduce que la firma fiscalizada no solicitó una reverificación antes bien, arguyó nulidad del Acta de Fiscalización.

Entonces, consideró pertinente realizar las siguientes disquisiciones; a tal efecto, trajo a colación lo dispuesto en el Art. 234 de la Ley que dispone: "El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio de diez (10) días hábiles, computados a partir del día siguiente de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre...". Ahora bien, el Art. 209 describe: *"...la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es vinculante y obligatoria para las partes..."*, el Art. 210 establece cuándo procede esta determinación y finalmente los artículos 212 y 225 de la Ley disponen los

procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones, (lo subrayado es nuestro).

El Acta Final no quebrantó el Principio de Legalidad, el Debido Proceso ni la Presunción de Inocencia, es el resultado del trabajo de auditoría, su finalidad es la redacción minuciosa de las inconsistencias detectadas, así como las normas infringidas; este documento no es aún un Acto Administrativo dictado por la máxima autoridad capaz de causar gravamen irreparable a **NN**; por tanto, no procede el pedido de nulidad del mismo más aun considerando los argumentos expuestos.

En este contexto, en contra del Acta Final no puede ser planteado ningún recurso de reconsideración ni reposición, solamente un pedido de reverificación por eventuales errores que se pudo cometer en el transcurso de la fiscalización.

Respecto a la provisión de todos los documentos a la Administración Tributaria en tiempo y forma alegado por **NN**, el **DSR1** recordó que es obligación de todos los contribuyentes proveer de las documentaciones que le son requeridos, conforme queda plasmado en el Art. 192 que dicta: *"...Obligaciones de contribuyentes y responsables - Los contribuyentes y responsables, aun los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la Administración..."* (sic).

Igualmente, el **DSR1** aclaró que es en la etapa sumarial cuando se realizan las valoraciones de lo denunciado o informado en el Acta e Informe Final para luego si corresponde realizar la determinación tributaria; entonces, es en esta etapa procesal cuando el proceso se vuelve más bilateral y se pueden ofrecer y diligenciar pruebas con el fin de llegar a la verdad material de los hechos acaecidos y que **NN** dejó pasar al no presentarse a ejercer su derecho en el Sumario Administrativo.

Por otra parte, el **DSR1** señaló que la **SET** en el marco de las facultades de fiscalización y control descriptas en el Art. 189 de la Ley realiza constantemente controles aleatorios a todos los contribuyentes por lo que la denominación del trabajo como *"sospecha de que se trata de un esquema de utilización de facturas apócrifas para evitar el pago de impuestos"* no atenta contra los derechos o las garantías previstas en la Constitución Nacional porque fue consecuencia de las verificaciones previas realizadas y que justamente involucran a los dos proveedores cuestionados a **NN**.

En este sentido, la **SET** probó que **XX** no vendió la mercadería descripta en los comprobantes presentados por **NN**, porque durante la entrevista informativa ella negó toda operación comercial con la firma sumariada, no cuenta con la capacidad económica para proveer dicha mercadería, la empresa productora *"XX"* negó toda operación con **XX y XX**, según sus registros los números de lotes de **XX** descriptos en los comprobantes fueron vendidos a otros clientes, la pericia caligráfica determinó que los endosos de los cheques presentados por la Entidad Bancaria Itau Paraguay no corresponde al puño y letra de la proveedora, además fueron peritados: las solicitudes de impresión de comprobantes timbrados y reportes de entrega de los mismos, el contrato firmado con el representante legal de la firma **XX** sobre supuesta provisión de **XX**.

Por otra parte, las mercaderías supuestamente fueron entregados por **XX** con **CI 00**, **XX** con **CI 00**, **XX** **CI 00**, **XX** **CI 00** y también fueron quienes retiraron los cheques; sin embargo, la afectada no conoce a éstas personas, fs. 1/16 del anexo inserto en el expediente N° 00, **NN** no presentó un poder o autorización para que estas personas se presenten en su nombre y perciban los supuestos montos pagados, según los representantes de las empresas gráficas no fueron retirados por ella.

En cuanto al pedido de informes realizado a la Dirección Nacional de Aduanas (**DNA**) y al Instituto Nacional de Alimentación y Nutrición (**INAN**) fueron como consecuencia de la respuesta del

representante de la firma productora XX quien se ratificó y presentó pruebas de que las mercaderías no fueron adquiridas de este productor a pesar de que en los comprobantes consignaron esa procedencia; igualmente, se requirió informe de otros: XX, XX, XX, XX, anexo en soporte magnético del informe DPO DGGC N° 00/2021 fs. 5 del expediente N° 00, éstos también refirieron que los proveedores cuestionados no son sus clientes, lo que fue corroborado con los registros del módulo Hecauka-Informado Ventas.

El **DSR1** señaló que no es suficiente indicar que las facturas que utilizó reúnen los requisitos formales de validez al encontrarse timbradas, contar con notas de pedidos o recepción de mercaderías, la norma tributaria dispone que -dentro de la esfera y los alcances tributarios- los montos de las operaciones consignadas en las declaraciones juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos señalados en la Ley y las reglamentaciones al respecto; 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, situación que no fue probado en esta etapa procesal.

En este contexto, el **DSR1** concluyó en que corresponde la impugnación de los comprobantes cuestionados, así como el ajuste de los tributos ya que **NN** incumplió los Artículos 7°, 8°, 22 y 86 de la Ley concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** arguyó: *"...los presupuestos de defraudación no se han generado bajo ningún aspecto como factores atribuibles a la conducta administrativa de NN ya que el beneficio indebido no se encuentra plasmado objetivamente del caudal documental producido por el ente fiscalizador, el dolo o la intención de daño patrimonial al fisco por ocultamiento o desvío conductual objetivo para la declaración impositiva no se ha constatado en todo el proceso puntual de fiscalización...NN NO HA GENERADO NINGUN ACTO EN DEFRAUDACIÓN, ES MÁS ES UN TERCERO EN ABSOLUTA BUENA FE ADMINISTRATIVA, HA COMPRADO, HA RENDIDO A SU AUTORIDAD, Y ANTE LOS REQUERIMIENTOS DOCUMENTALES HA APORTADO Y COADYUVADO AL ESCLARECIMIENTO DE LA FISCALIZACIÓN..." (sic).*

El **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el impuesto que no pagó oportunamente. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del artículo 174 de la Ley.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a tal efecto, **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma contribuyente en particular, y consideró el hecho ni siquiera se presentó a ejercer con mayor amplitud su derecho durante la substanciación del Sumario Administrativo pese a que fueron notificados también los representantes legales de la firma, con lo cual demostró su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos. Asimismo, verificado el Sistema Marangatu, se constató que **NN** no desafectó de sus declaraciones juradas los costos y créditos fiscales declarados indebidamente.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de ésta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva

para inducir a la contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor. En el presente caso, la compra fue consignada en varios periodos fiscales y el monto de las inconsistencias corresponde a un porcentaje relevante respecto a las compras que declaró. Por tanto, el **DSR1** recomendó aplicar una multa del 135% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo no ingresado.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR1** refirió que el Art. 182 de la Ley que éstos 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 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 declarado **NN** operaciones comerciales que jamás existieron, los Señores **XX CIC 00 y XX CIC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada ya que se limitó en señalar que los comprobantes cumplen todos los requisitos de validez sin ofrecer pruebas concretas de que las operaciones comerciales con estos proveedores existieron.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX y XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

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	2017	24.000.000	32.400.000	56.400.000
521 - AJUSTE IVA	06/2017	5.127.273	6.921.819	12.049.092
521 - AJUSTE IVA	07/2017	6.045.455	8.161.364	14.206.819
521 - AJUSTE IVA	08/2017	5.781.819	7.805.456	13.587.275
521 - AJUSTE IVA	09/2017	5.090.909	6.872.727	11.963.636
521 - AJUSTE IVA	10/2017	1.954.545	2.638.636	4.593.181
Totales		48.000.001	64.800.002	112.800.003

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas 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 la multa del 135% sobre los tributos no ingresados oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX CIC 00 y XX CIC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente 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. Asimismo, a su representante legal.

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 A. ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN