

FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 12/09/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante la **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones correspondientes al IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2022; así como del IRE General del ejercicio fiscal 2022 de **NN**, específicamente con relación a las operaciones de compras realizadas con: **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió que presente los comprobantes que respalden las compras efectuadas de los mismos, indique la forma de pago, aclaración en que rubros y campos de los Formularios N° 120 y 500 fueron registrados, y el tipo de afectación contable, sus libros contables e impositivos en formato impreso y en soporte magnético, recibos, pagarés u otros documentos relacionados a las operaciones comerciales y forma de pago de los mismos; lo cual fue cumplido parcialmente por el contribuyente.

La Fiscalización Puntual se originó a raíz del Informe DPO DGGC N° 00/2023, por medio del cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC**, informó que durante las investigaciones realizadas se constató que el contribuyente mencionado, registró crédito fiscal proveniente de operaciones con proveedores irregulares detectados en el marco de los análisis llevados a cabo durante la Fiscalización a la firma contribuyente **XX** y en otros esquemas de utilización de facturas falsas. Por lo que se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN** con alcance a las transacciones de compras realizadas de los proveedores ya mencionados, en los periodos fiscales de 01 a 12/2022 para el IVA General, y su incidencia en el IRE General del ejercicio fiscal 2022.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró facturas de contenido irregular supuestamente emitidas por los proveedores irregulares mencionados, como respaldo de los créditos fiscales consignados en sus Declaraciones Juradas (DD.JJ.) del IVA General y como costos en el IRE General en los periodos fiscales de 01, 02, 07, 08, y 09/2022; y el ejercicio fiscal 2022, en virtud a que **XX** desconoció y negó las supuestas operaciones realizadas con el mismo y además, debido a que **XX**; no pudo ser ubicado en el domicilio declarado en el RUC y consultado con vecinos de la zona, nadie reconoció al supuesto proveedor.

Con base en lo expuesto en el párrafo anterior y al resultado de los procedimientos realizados; como ser las verificaciones de los registros en los Libros IVA Compras, las Declaraciones Juradas Determinativas del IVA General e IRE General, así como las Declaraciones Juradas Informativas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**) presentadas por el contribuyente conforme a la RG 90/2021 (REG. MENSUAL COMPROB.), los auditores de la **GGII** constataron que las compras realizadas a los supuestos proveedores ya mencionados no son reales y que los comprobantes utilizados por **NN** como respaldo de sus créditos fiscales y de sus costos no reflejan la realidad de los hechos económicos, es decir son apócrifos. En consecuencia, concluyeron que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por los impuestos contenidos en los comprobantes falsos registrados en sus Libros contables e impositivos incluidos

en las DD.JJ. de los Formularios N° 120 y 500, en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 en adelante (**la Ley**), así también contravino lo dispuesto en los Arts. 8°, 22, 86, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, por lo que procedieron a su impugnación y realizaron la determinación fiscal de los tributos, surgiendo saldos a favor del Fisco.

Por todo ello, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 del mismo cuerpo legal, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

EJERCICIO/PERIODOS FISCALES	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	Multa por Defraudación
ene-22	521 - AJUSTE IVA	40.776.816	4.077.682	La multa por Defraudación 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.
feb-22	521 - AJUSTE IVA	176.879.091	17.687.909	
jul-22	521 - AJUSTE IVA	382.695.820	38.269.582	
ago-22	521 - AJUSTE IVA	132.110.364	13.211.036	
sept-22	521 - AJUSTE IVA	159.081.091	15.908.109	
2022	801 AJUSTE IRE GENERAL	891.543.182	89.154.318	
TOTAL		1.783.086.364	178.308.636	

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución 00 notificada el 05/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instr del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los 212 y 225 de la Ley Resolución General N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, que prev procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones respectivamente.

El contribuyente no presentó su Descargo, por lo tanto, a fin de garantizar su Derecho a la Defensa y al Debido Proceso, se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 19/02/2024, sin embargo, cumplido los plazos pertinentes **NN** tampoco se presentó en esta etapa del proceso, por lo que no habiendo pruebas pendientes de diligenciamiento, se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 05/04/2024 de conformidad a lo establecido en el Art. 13 de la RG N 2114/2017. Finalmente, **NN** presentó sus Alegatos el 05/05/2024, y posteriormente el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Igualmente, todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

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, el **DSR2** resaltó al respecto 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 Administración Tributaria (**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 **GGII** 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 que **NN** utilizó para respaldar sus créditos fiscales y costos.

En este marco, el **DSR2** señaló que los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó facturas de contenido falso de los proveedores irregulares **XX** y **XX** porque constataron que el mismo las registró en sus DD.JJ. determinativas y en las compras informadas por el propio contribuyente en cumplimiento a la RG 90/2021, específicamente como créditos fiscales declarados en el Formulario N° 120 del IVA General de los periodos fiscales de 01, 02, 07, 08 y 09/2022, y como costos en el Formulario N° 500 del IRE General del ejercicio fiscal 2022, afectando la base de las liquidaciones de dichos tributos.

El **DSR2** llegó a esta conclusión con base en el análisis de los antecedentes de la Fiscalización, las informaciones contenidas en el **SGTM** y las distintas diligencias realizadas por los auditores de la **GGII**, mediante los cuales verificó que las operaciones descritas en las facturas irregulares que **NN** utilizó a su favor son inexistentes, basado en los siguientes elementos:

El resultado de la entrevista que le fuera realizada por los auditores de la **GGII**, a **XX**, en la cual manifestó que: *"no reconoce ninguna de las facturas y montos expuestos a la vista en el listado adjunto de la presente entrevista"*. Así mismo, en cuanto a **XX**, según Acta de Notificación del 26/09/2022, los funcionarios designados manifestaron que, habiéndose constituido en el domicilio declarado en el RUC, ambas calles existen, empezaron la consulta a 50 metros de la Escuela San Roque, a los propietarios de negocios en un radio de 300 metros, además consultaron a los vecinos de la zona que aseguran ser antiguos pobladores y mencionaron no conocer al contribuyente. Se trató de contactar a través del número de teléfono 00, todos los intentos fueron fallidos, el número se encontraba apagado. El mismo posee bloqueo de RUC según Formulario 640 con Número 00 y hasta la fecha no se ha presentado ante la **AT** a realizar reclamo alguno.

Además, con base a que **NN** presentó las facturas presuntamente falsas correspondientes a los proveedores cuestionados y mencionó que todas fueron imputadas a la cuenta Costos en el año 2022, los auditores constataron la utilización de las facturas irregulares por parte del sumariado, debido a que el propio contribuyente las presentó ante la **AT** y porque al cotejar las compras consignadas en el campo 35 de sus Form. N° 120 con las registradas por el mismo en el reporte de compras informadas en el **SGTM** en atención a la RG 90/2021, se observaron diferencias en todos los periodos fiscales. Por otro lado, debido a que el equipo auditor constató que el monto de compras declarado en las DD.JJ. del IVA General, es mayor a las facturas cuestionadas. Asimismo, en relación al IRE General, **NN** mencionó que las facturas de los proveedores cuestionados fueron imputadas a la cuenta Costos en el ejercicio fiscal 2022, y la auditoría verificó los montos registrados en costos y gastos, de lo cual resultó que, el importe declarado como Gastos es menor a las facturas cuestionadas, por lo que en consecuencia se confirmó su utilización como costos por parte del sumariado.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que todos los hechos antes mencionados no fueron desvirtuados por **NN**, pues durante todo el desarrollo del Sumario Administrativo, solo se presentó en la etapa de Alegatos mencionando: *"...hemos presentado todos los documentos requeridos...;...los documentos presentados estaban en condiciones y aceptados en el Sistema Marangatu...;...verificamos en el Sistema y si es válido lo aceptamos..."*; por tanto no existen elementos que desvirtúen lo denunciado en su contra por los auditores de la **GGII**, en consecuencia, confirmó que el sumariado declaró compras respaldadas con facturas de contenido falso, con los cuales hizo valer créditos fiscales inexistentes y abultó sus costos de manera indebida disminuyendo así el monto imponible de los tributos determinados, que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las Declaraciones

Juradas del IVA General e IRE General, de los periodos fiscales de 01, 02, 07, 08 y 09/2022, y del ejercicio fiscal 2022, en infracción al Art. 86 de la Ley, así como también a lo dispuesto en los Arts. 26, 86, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019.

Sobre lo alegado por el sumariado, el **DSR2** aclaró que, si bien la **AT** autorizó la emisión de los comprobantes impugnados y otorgó el Timbrado, la responsabilidad de ésta 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. Por lo cual, 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*".

Así también, el **DSR2** resaltó 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 indubitablemente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, es decir son de contenido falso y por tanto corresponde confirmar la denuncia realizada por parte de los auditores de la **GGII**.

Dadas las circunstancias señaladas, el **DSR2** concluyó que las facturas utilizadas como créditos fiscales y costos por el contribuyente sumariado, no reflejan la realidad de los hechos económicos, por lo que consideró correcta la impugnación de las mismas, ya que fueron utilizadas a fin de reducir indebidamente el impuesto a pagar en el IVA General y en el IRE General, y mencionó que, en consecuencia, corresponde el reclamo fiscal.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** mencionó que la Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención; y en este caso el mismo presentó sus DD.JJ. con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), situaciones comprobadas con las informaciones obrantes en el **SGTM** y que respaldan las diligencias realizadas respecto a los supuestos proveedores del sumariado. En ese sentido, resaltó que quedó comprobado que **NN** obtuvo de esta manera un beneficio indebido en perjuicio del Fisco representada por los montos que dejó de ingresar oportunamente y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Art. 174 Num. 12). Todo ello, en concordancia con el Art. 172 de la Ley, por lo que concluyó que corresponde calificar la conducta del contribuyente con base en lo establecido en el Art. 172 de la Ley.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** consideró las diferentes situaciones y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y analizó las circunstancias agravantes y atenuantes del caso que nos ocupa.

En consecuencia, a fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** ratificó las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que en este caso se configura la reiteración: porque los efectos de dichas acciones se dieron de manera recurrente en distintos tributos y periodos controlados, la continuidad: porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa: declaró créditos fiscales y costos respaldados con facturas de contenido falso, el grado de cultura del infractor: ya que se encontraba obligado a presentar sus Estados Financieros desde el año 2014, la importancia del perjuicio fiscal: que se halla representada por la utilización de documentos de

contenido falso con incidencia fiscal en los periodos y ejercicio mencionados, y finalmente la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos: debido a que durante el Sumario Administrativo no aportó elemento alguno que desvirtúe lo denunciado en su contra; por lo que recomendó aplicar la multa del 250% sobre los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

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

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
521 - AJUSTE IVA	01/2022	4.077.681	10.194.202	14.271.883
521 - AJUSTE IVA	02/2022	17.687.909	44.219.772	61.907.681
521 - AJUSTE IVA	07/2022	38.269.580	95.673.950	133.943.530
521 - AJUSTE IVA	08/2022	13.211.036	33.027.590	46.238.626
521 - AJUSTE IVA	09/2022	15.908.109	39.770.272	55.678.381
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	89.154.315	222.885.787	312.040.102
Totales		178.308.630	445.771.573	624.080.203

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 del contribuyente NN con RUC 00, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 250% sobre los tributos no ingresados, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **NOTIFICAR** al 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.

Art. 4°: **INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de 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