

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 0 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 26/12/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, , dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 10,11 y 12/2021, 03 y 05/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2021 y 2022 de **GL**, respecto a los rubros: COMPRAS/COSTOS/GASTOS específicamente en relación a los contribuyentes: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios de los contribuyentes mencionados, sus libros contables e impositivos en formato físico y en formato digital (planilla excel), y sus Estados Financieros (**EE.FF.**), lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizadas conjuntamente entre el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) y el Departamento de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios (**DAGRT**), llevadas a cabo durante el Programa de Control "**TUJAMI**", a través de los cuales, se detectó un esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, hecho denunciado ante el Ministerio Público, nominada Causa Penal N° 52/2023 caratulado: "*INVESTIGACIÓN FISCAL S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS Y OTROS*"; y considerando que el contribuyente, registró y declaró las facturas de los proveedores sospechados de irregulares, el **DPO** emitió el Informe DGFT/DPO N° 193 mediante el cual recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** procedieron a verificar los registros de **NN** constatando el registro y la utilización de las facturas irregulares para la liquidación del IVA General y del IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados comprobándose que las mismas fueron consignadas en sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) determinativas y en el Registro de Comprobantes – RG 90. Por lo tanto, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó facturas que describen operaciones comerciales inexistentes como respaldo de sus egresos en infracción a lo establecido en los artículos 14, 16, 22, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019 y el Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley. En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley en atención a las resultas del Sumario Administrativo, así como la aplicación de una multa de Gs. 00 en concepto de Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y al Num.6) Inc. b) del Anexo de la RG N° 13/2019, todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521- AJUSTE IVA General	10/2021	119.072.182	11.907.218	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.
521- AJUSTE IVA General	11/2021	75.271.637	7.527.164	
521- AJUSTE IVA General	12/2021	47.000.636	4.700.064	
521- AJUSTE IVA General	03/2022	136.363.636	13.636.364	
521- AJUSTE IVA General	05/2022	204.545.454	20.454.545	
800- AJUSTE IRE General	2021	241.344.455	24.134.446	
800- AJUSTE IRE General	2022	340.909.090	34.090.909	
551- AJUSTE CONTRAVENCIÓN	17/01/2024	-	-	
TOTALES		1.164.507.090	116.450.709	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 de fecha 05/06/2024, el actual Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley, y la RG DNIT N° 02/2024, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

En fecha 12/06/2024 **NN** solicitó copias integrales del expediente, suspensión del plazo y prórroga para la presentación de su Descargo, lo cual fue concedido por el **DS2**. En fecha 09/07/2024 el contribuyente presentó el Formulario N° 00 mediante el cual presentó sus Descargos, siendo así a través del Formulario N° 00 se dispuso la Apertura del Periodo Probatorio lo cual fue debidamente notificada el 22/07/2024. Posteriormente, en fecha 29/07/2024 el contribuyente a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) formuló manifestaciones, por lo que en fecha 09/09/2024 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la sumariada del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron presentados en fecha 18/09/2024. En consecuencia, el **DS2** llamó a Autos para Resolver.

NN manifestó que: "Que, en fecha 18/09/2023, hemos sido notificados, de la **NOTA DE REQUERIMIENTO N° 569/2023** para que procedamos a la "provisión de documentaciones", específicamente originales de nuestros comprobantes de compras, emitidos por contribuyentes que presentan supuestas inconsistencias ante la Administración Tributaria. Además, en la referida nota nos requerían la presentación de otros documentos, los cuales hemos entregado a la Administración...// Luego en fecha 17/01/2024, es redactado el Acta Final N° 00 que pone fin al procedimiento fiscalizador.

Es por esto que le computo del plazo legal de duración previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04, debe iniciarse a partir de la notificación del primer acto administrativo.

Que, no se puede sostener la posición de que únicamente la ORDEN DE FISCALIZACIÓN, es la que marca el inicio del cómputo del plazo legal, ya que como en estos autos, existe toda una serie de actuaciones previas a la Orden de Fiscalización que han servido para formar antecedentes administrativos con la participación efectiva del contribuyente..., es por eso que al existir una conexión directa entre la NOTA DE REQUERIMIENTO DGFT N°569/2023 y los resultados de la fiscalización puntual, donde se formula la denuncia " exactamente sobre las facturas y proveedores identificados en la Nota de Requerimiento", revela la interconexión de los actos administrativos, procedimiento que es adoptado al solo efectos de burlar el plazo legal previsto en la Ley.

Que, en el relato de la cronología de los hechos, se puede advertir que, el inicio de la Fiscalización, de be ser computada a partir del día 19/09/2023, día siguiente a la NOTA DE REQUERIMIENTO DGFT N° 569/2023 hasta la fecha de la redacción del ACTA FINAL N° 00 del 17/01/2024, el plazo de 45 días previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04 ha sido excedido constatándose que trascurrieron 83 días hábiles y consecuentemente, la Administración Tributaria ha perdido competencia en razón de haber operado la caducidad del procedimiento fiscalizador" (sic).

Al respecto, el **DS2** señaló 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 Administración Tributaria (**AT**) puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas 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 dispone 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".

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **GGII** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota N° 569/2023, la **DGFT** requirió a **NN** sus comprobantes de egresos correspondientes a los periodos fiscales de 10, 11 y 12/2021; 03 y 05/2022 y de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 emitidos por los contribuyentes involucrados en el esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, debido a que la misma los habría utilizado de forma indebida para respaldar sus créditos, costos y gastos en los periodos y ejercicios fiscalizados. Dichas circunstancias hicieron que la **GGII** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control, ya que, en base a las situaciones detectadas en dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización.

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DS2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que el plazo se inició el día siguiente hábil a la fecha de notificación de la Orden de

Fiscalización OCURRIDO EL 26/12/2023, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 17/01/2024, transcurrieron exactamente 15 días hábiles; siendo así los auditores de la **GGII** cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la Fiscalización alegada por **NN**.

En ese mismo sentido, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 00 del 17/08/2021, en la causa: "XX C/ RESOLUCIÓN N° 00 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET", que señala en su parte pertinente: "En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la citada norma (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04) no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, esta fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro.125/92 (modificada por Ley Nro.2421/04)" (sic).

En otra parte del mismo fallo judicial se expresa que: "...la Nota de Requerimiento de Documentos DGFT N° 45 de fecha 21 de febrero de 2017 no constituye punto de inicio de control interno alguno, como erróneamente lo señaló el Tribunal de Cuentas en la fundamentación del fallo apelado. Es importante mencionar que el pedido de documentaciones efectuado mediante la Nota de referencia no puede ser asimilado al inicio de fiscalización, en vista a que este último proceso puede derivar la aplicación de sanciones y por ende constituye un procedimiento administrativo, lo que no ocurre con el simple requerimiento de documentaciones efectuado en la Nota de análisis.

La intervención de la Administración Tributaria a los efectos de la determinación y la eventual aplicación de sanciones recién tuvo inicio mediante la Orden de Fiscalización Puntual emitida por la SET en fecha 7 de abril de 2017, conforme con el artículo 31 de la Ley N° 2421/04 que dice: "Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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 (...)" (subrayado es nuestro).

Por todo lo expuesto, quedó confirmado que la **GGII** procedió de conformidad al Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, en consecuencia, la nulidad alegada en este punto por **NN** deviene improcedente, pues la Fiscalización Puntual practicada a la misma se llevó a cabo en tiempo y forma de conformidad a lo establecido en el Art. 31 la Ley 2421/2004.

Así también, respecto a las impugnaciones realizadas por los auditores de la **GGII** expuestas en el Informe Final de Auditoría **NN** manifestó: "Que, las impugnaciones realizadas se pretenden sustentar en circunstancias particulares de cada uno de los proveedores, mediante supuestas diligencias administrativas que constituyen apenas diligencias encaminadas a desnudar los actos

realizados por terceros contribuyentes y no precisamente por mi representado, ya que nos somos controladores de las actuaciones de otros contribuyentes (...).

Que, resulta llamativo y hasta si se quiere extremadamente peligroso pretender sustentar las impugnaciones en simples entrevistas, sometiendo la cuestión a otorgar credibilidad a una parte (enajenante) y restar credibilidad a la otra parte (comprador), para luego perseguir por la vía regresiva el cobro de los tributos mediante impugnación de los impuestos (...), resulta totalmente lógico entender que el proveedor que no ha cumplido con sus obligaciones tributarias niegue o desaparezca a los efectos de esconder su responsabilidad tributaria.

Al respecto, el **DS2** enfatizó que los auditores de la **GGII**, tanto en el proceso de Fiscalización como en las diligencias previas realizaron todos los actos tendientes al esclarecimiento de las irregularidades detectadas por estos, lo que finalmente permitió demostrar que los supuestos proveedores no pudieron prestar los servicios descritos en los comprobantes cuestionados, ya sea porque los mismos no fueron ubicados en sus domicilios fiscales, otros no reconocieron las operaciones, y otros que si bien reconocieron las operaciones no aceptaron el monto consignado en los comprobantes. Sobre el punto, es preciso mencionar que de los antecedentes obrantes en autos no deja duda de que las supuestas operaciones entre los proveedores y **NN**, no existieron, hechos fácticos que se sustentan de las propias declaraciones efectuadas por aquellos contribuyentes que se entrevistaron con los auditores actuantes de la **GGII**, oportunidad en que negaron de manera rotunda haber vendido mercadería alguna al sumariado (expediente N° 00).

De igual manera es menester mencionar, que todas las tareas realizadas están amparadas por las normativas vigentes, en lo que a facultades de la Administración Tributaria **AT** se refiere, según lo expresa la RG N° 37/2020 "POR LA CUAL SE ASIGNAN FACULTADES DE RESOLUCIÓN Y SUSCRIPCIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS A LAS DIRECCIONES GENERALES DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" que en su Art. 3° faculta a la **DGFT** a resolver y suscribir actos referentes a: "a) La realización y ejecución de controles tributarios tales como ... entrevistas con contribuyentes o terceros y control de inconsistencias... Asimismo, el Art. 196 de la Ley establece: "Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente. La Administración podrá convalidar los actos anulables y subsanar vicios de que adolezcan...". Teniendo en cuenta lo establecido por este artículo de la Ley y lo expresado por la RG N° 37/2020 y en vista a que todas las diligencias fueron practicadas conforme a las facultades de la **GGII** y debido a que **NN** no presentó ninguna prueba que permita desestimarlas, todos estos actos se reputan legítimos.

Por ello, todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DS2**, conforme se expone a continuación:

En cuanto a los supuestos proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX** y **XX** quienes manifestaron que nunca realizaron las gestiones para la inscripción al RUC; desconocen los datos de los domicilios fiscales, correos electrónicos y actividades económicas obrantes en la constancia del RUC; nunca realizaron las gestiones para la impresión de facturas en ninguna empresa gráfica; y negaron las operaciones de ventas con **NN** ni reconocieron los montos de los comprobantes informados en

los Anexos de las Actas de Entrevistas, en ese mismo sentido también se XX quien además agregó que siempre se dedicó al cuidado de la casa familiar y no haberse dedicado nunca a la actividad comercial.

En cuanto a **XX**, según el Sistema de Recuperación datos del MITIC, el mismo falleció el 28/03/2022, pero posterior a ello se realizaron varias solicitudes de impresión de comprobantes y actualizaciones de datos realizadas a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**).

En lo que respecta a **XX** no fue posible ubicarlo en ninguna dirección ni la de su local comercial mediante geolocalización, los vecinos dijeron que no conocen al mismo ni a su empresa, tampoco se logró contactar a través del número telefónico declarado en el RUC, a pesar de haberse declarado en estas varias actividades económicas. Asimismo, consultadas sus **DD.JJ.** de Renta se observó que el mismo presentó ejercicios sin movimiento y otros con resultado de "pérdidas", constatándose además que no abonó monto alguno en concepto del impuesto, lo cual resulta inconsistente considerando el volumen de sus ventas informadas por los Agentes de Información.

Las conclusiones antes señaladas se refuerzan por el hecho de que el supuesto propietario de la empresa gráficas STYLE, donde se confeccionaron la mayoría de las facturas cuestionadas el Sr. **XX** con **RUC 00** manifestó no haber realizado gestiones para la apertura de una imprenta ni haber trabajado en ninguna empresa relacionada a dicha actividad, que se dedica a la construcción de empedrados, motivo por el cual las transacciones respaldadas con estas facturas fueron consideradas de contenido falso.

Asimismo, el **DS2** destacó que llama la atención que los servicios supuestamente prestados por los proveedores cuestionados hayan sido de un punto del domicilio del sumariado (XX – Dpto. de XX) – distante a casi 00 Km de XX, idea no imposible, pero que implicaría un costo excesivo de traslado para la prestación de los supuestos servicios prestados y todo lo que conlleva el hecho trasladarse de un punto a otro (personal, herramientas, materiales, combustible, transporte, viático, etc.), además los mismos ni siquiera contaban con establecimiento para llevar a cabo las operaciones descritas en las facturas irregulares (apertura de caminos, colocación de postes, servicios contratados). A la vez, se observa a simple vista la similitud en la caligrafía existente entre dichas facturas, y que algunas de ellas fueron llenadas a través de una misma impresora, por lo que las operaciones en ellas detalladas, no cumplen con lo establecido en el Art. 8° de la Ley al no ser REALES, en consecuencia, no son deducibles a los efectos de la liquidación impositiva.

Asimismo, **NN** adujo: *"Que, el carácter de contribuyente de derecho se consume mediante un acto voluntario, en virtud del cual la persona física se constituye personalmente ante la Administración Tributaria con todos los recaudos exigidos..., en ese sentido es la Administración Tributaria, quien le otorga el Status de contribuyente, y para ello ha diseñado toda una cadena de procedimientos que debe sortearse válidamente a los efectos de obtener el referido Status (...), en este caso ninguno de los proveedores ni siquiera fue requerido en presentar sus comprobantes, libros y registros, ni aún aquellos que han presentado sus declaraciones.*

El carácter de prueba preconstituida que tiene la factura, hace nacer en el documento exigido tributariamente la suposición de que son hechos reales, más aún que verificando que los mismos se encuentran asentados en los registros y en los libros contables, fueron declarados y, producen en el ámbito de la prueba el efecto de trasladar la carga sino la obligación de probar lo contrario,

en este caso a la Administración Tributaria, quien persiste en la inexistencia de las operaciones. Para esta demostración no es ni idónea ni suficiente una simple entrevista, o no haber localizado al contribuyente” (sic).

En este punto, el **DS2** señaló, que la responsabilidad de la **AT** en el proceso de inscripción en el RUC y en el otorgamiento de documentos timbrados, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de la inscripción y expedición del timbrado, siendo responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas, por ello es importante destacar que aun cuando una factura contenga la numeración con un Timbrado que el **SGTM** reconozca como válido no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación consignada en dicha factura.

Por lo tanto, en base a los elementos recabados el **DS2** concluyó que los proveedores irregulares mencionados, e inclusive el supuesto propietario de Gráfica STYLE, el Sr. **XX**, fueron víctimas de un esquema ilegal en el cual utilizaron sus datos personales para conseguir comprobantes de venta timbrados, a fin de simular transacciones comerciales en beneficio de terceros, que comercializan y utilizan las facturas de manera fraudulenta con el objetivo de realizar deducciones fiscales indebidas y así pagar impuestos menores al debido.

Asimismo, el **DS2** indicó que en el Procedimiento Administrativo existe una serie de elementos que condicionan la carga de la prueba, el cual principalmente es la presunción de legalidad y legitimidad de la que gozan los actos dictados por la Administración Tributaria, lo que implica que quien pretenda impugnar dichos actos debe probar sus alegaciones, por tanto, consideró que todo lo señalado por **NN** mencionado en su escrito no constituye prueba alguna que pueda refutar la denuncia de los auditores de la **GGII** contenida en el Informe Final de Auditoría, en consecuencia, lo alegado por el contribuyente en este punto es improcedente.

Asimismo, el **DS2** puntualizó, que **NN** se centró a controvertir cuestiones formales como las investigaciones realizadas por el equipo auditor de la **GGII** y la validez de las facturas impugnadas, sin embargo, no demostró que los servicios descritos en los comprobantes irregulares hayan sido efectivamente prestados por los proveedores cuestionados, pues ni siquiera presentó documentos que puedan respaldar esos hechos, tales como contratos, recibos, órdenes de pagos, número de cheque, etc; por lo que a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el Sumario Administrativo, no presentó siquiera una prueba que pudiera rebatir los hechos fácticos demostrados por la **AT**, por lo que, con base en los mismos, se comprobó que no existieron transacciones comerciales invocadas por el sumariado, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, ha obtenido un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en las obligaciones tributarias del IVA General y el IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados.

Por las razones expuestas, el **DS2** concluyó que los hechos mencionados constituyen prueba suficiente para considerar que **NN**, consignó en su **DD.JJ.** determinativas y en el Registro de Comprobantes – RG 90, facturas de contenido falso, pues en las mismas se describen operaciones que no pudieron haberse llevado a cabo, pues los supuestos proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que el **DS2** consideró que corresponden las impugnaciones

de las facturas de contenido falso y las consecuentes determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII**.

En ese sentido, el **DS2** señaló 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 indubitadamente efectuado.

Asimismo, **NN** arguyó: *"Que, en el análisis de las declaraciones juradas - Formulario 120- presentado en cumplimiento del deber formal, notamos que el contribuyente mantiene todos los periodos fiscalizados saldo a favor tanto saldo técnico como financiero, este último, producto de retenciones soportadas..., atendiendo que la desconsideración del saldo a favor motivaría una mayor aplicación de la multa y conllevaría *9/ erróneamente a calificar como Defraudación, ante una situación donde no existe perjuicio al Fisco. Por tanto, y como prueba de descargo ofrecemos todas las declaraciones juradas - Formulario 120 - que corresponden a los periodos fiscales que comprendió la fiscalización, que obran en el Sistema Marangatu, debiendo corregirse la determinación aplicada"* (sic).

Al respecto, el **DS2** trajo a colación lo expuesto en el Informe Final de Auditoría, que expresa: *"Corresponde en consecuencia, que el fiscalizado proceda a la rectificación de sus declaraciones juradas ajustando únicamente los valores denunciados en la presente fiscalización, para hacer uso de todos los conceptos o rubros a su favor, conforme al tributo afectado, o en su defecto solicite el ajuste directo."*; por lo cual corresponde confirmar que si el sumariado desea utilizar los saldos a su favor deberá acogerse a los mecanismos de la Devolución de Créditos establecidos en la Ley.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** señaló: *"Que, en el Acta Final. Los fiscalizadores ya prejuzgan respecto de la calificación de la infracción..., considerando que existió Defraudación, dejando únicamente a cargo del procedimiento sancionador la graduación de la sanción."*

Sin embargo, alertamos de que el contribuyente es sujeto activo en el IVA y en tal circunstancia no se puede calificar la conducta como Defraudación, ya que no existe perjuicio al fisco; que es requisito para que opere la Defraudación.

En mérito de las argumentaciones que anteceden, apoyadas en disposiciones legales, doctrinas y principios generales del derecho, que expresan y demuestran nuestra formal oposición y discrepancia con los cálculos, criterios y conclusiones contenidas en las notas, acta e informe de los auditores fiscales" (sic).

El **DS2** resaltó que, para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** utilizó facturas de contenido falso como respaldo de sus egresos, lo que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente, la presentación de **DD.JJ.** con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus operaciones comerciales que se hallan respaldados con comprobantes en donde se consignan operaciones inexistentes, ya que las mismas se tratan de facturas de contenido falso que no dan derecho al crédito fiscal en el IVA General y a las deducciones de costos y gastos en el IRE General, todo ello en concordancia con lo dispuesto en la Ley y las normas reglamentarias de dichos impuestos, en especial las disposiciones establecidas en los artículos artículos 14, 16, 22, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019 y el Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DS2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 2), 5), 6) y 7), por ello tuvo en cuenta **la continuidad** porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró créditos fiscales y egresos (costos y gastos) 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 presunto contenido falso cuya base imponible es de Gs. 1.164.507.090 tanto para el IVA General como para el IRE General en los periodos y ejercicios verificados, y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos** debido a la falta de colaboración de **NN** al no proporcionar la totalidad de las documentaciones solicitadas por la **AT** en la Orden de Fiscalización, 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.

Asimismo, el **DS2** señaló que corresponde confirmar la aplicación de la multa de Gs. 00 en concepto de Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y al Num.6) Inc. b) del Anexo de la RG N° 13/2019, por el incumplimiento de los deberes formales al no presentar la totalidad de los documentos que le fueron requeridos en la Orden de Fiscalización.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley,

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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	10/2021	11.907.218	29.768.045	41.675.263
521 - AJUSTE IVA	11/2021	7.527.164	18.817.910	26.345.074
521 - AJUSTE IVA	12/2021	4.700.064	11.750.160	16.450.224
521 - AJUSTE IVA	03/2022	13.636.364	34.090.910	47.727.274
521 - AJUSTE IVA	05/2022	20.454.545	51.136.363	71.590.908
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	24.134.446	60.336.115	84.470.561
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	34.090.909	85.227.273	119.318.182
551 - AJUSTE CONTRAVEN	06/02/2024	0	300.000	300.000
Totales		116.450.710	291.426.776	407.877.486

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente NN con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 250% sobre los tributos no ingresados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente, conforme a la RG DNIT N° 02/2024, 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 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