

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, 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 de Fiscalización N° 00 notificada el 14/11/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual 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 01/2018 a 12/2019 y del IRP de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019 de **NN**, y para tal efecto le requirió que presente los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y servicios, sus libros del IVA Compras e IRP Egresos en formato impresos y en planilla Excel, lo cual fue cumplido fuera del plazo establecido por la **GGII**.

La Fiscalización se originó en el marco del Programa de Control del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias a los contribuyentes obligados al IVA General, IRP, relacionados al rubro servicios personales, específicamente a la actividad económica "86200 – *Actividades de médicos y odontólogos*", en donde se detectaron indicios de utilización indebida de crédito fiscal por parte del contribuyente, esto basado en el hecho de que este posee una brecha entre el débito y el crédito fiscal cercano a cero, por ello mediante la Nota de requerimiento SET/CITGR N° 368/2022 correspondiente a la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**), se solicitó a **NN** la factura relacionada a la compra realizada de XX (expediente N° 00), posterior a ello el contribuyente informó que desafectó las facturas solicitadas y otra relacionadas a dicha proveedora de sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**), de los Formularios N° 120 y N° 104 debido a irregularidades con dichos comprobantes.

Por tanto, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), a través del Informe DGFT DPO N° 89/2023 mencionó el resultado de las investigaciones realizadas surgidas a partir del Informe CITGR, y comunicó el resultado del análisis realizado al contribuyente por lo que se sugirió la apertura de una Fiscalización puntual a **NN** considerando la incidencia fiscal en el IVA General y en IRP de los periodos y ejercicio fiscalizados.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** con base a los informes anteriormente señalados y los libros de egresos presentados por **NN**, concluyeron que el mismo respaldó sus créditos fiscales con comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con su actividad gravada, que no reúnen los requisitos formales para su deducción, así como compras sin respaldo documental, por lo que procedieron a la impugnación de los mismos de estos créditos en virtud de lo establecido en los artículos 19 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/13, concordantes con los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley y validaron aquellas compras al 10% y al 5% deducibles para la liquidación del impuesto.

Respecto al IRP, de la revisión de las documentaciones respaldatorias y del libro de Egresos, los auditores constataron registros que no cuentan con el respectivo sustento documental en infracción a lo estipulado en los artículos 14 y 18 de la Ley N° 4673/2012 concordante con los artículos 34 y 49 del Decreto N° 359/2018, por lo que en virtud de los artículos 22, 24, 25, 27, 34 y 49 del Decreto N° 359/2018, concordantes con los artículos 13 y 18 de la Ley N° 2421/2004 modificado por el artículo 1° de la Ley N° 4673/2012, por todo ello, procedieron a la determinación de la base imponible del tributo mencionado.

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. 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. 300.000 en concepto de Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y al Num.6) Inc. a) del Anexo de la RG N° 13/2019 por la presentación de las documentaciones requeridas por la **AT** fuera del plazo establecido, todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Periodos/ Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	
521 - AJUSTE IVA	feb-18	63.909.726	5.865.973	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART.175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.	
521 - AJUSTE IVA	mar-18	16.855.279	1.145.976		
521 - AJUSTE IVA	abr-18	20.300.234	1.437.793		
521 - AJUSTE IVA	may-18	17.827.855	1.257.785		
521 - AJUSTE IVA	jun-18	46.452.650	4.116.683		
521 - AJUSTE IVA	jul-18	109.336.081	10.317.359		
521 - AJUSTE IVA	ago-18	70.598.815	6.534.882		
521 - AJUSTE IVA	sept-18	28.222.365	2.273.143		
521 - AJUSTE IVA	oct-18	24.672.277	1.874.057		
521 - AJUSTE IVA	nov-18	24.717.313	1.946.731		
521 - AJUSTE IVA	dic-18	24.132.601	1.888.260		
521 - AJUSTE IVA	ene-19	21.719.504	1.646.950		
521 - AJUSTE IVA	feb-19	6.532.164	653.216		
521 - AJUSTE IVA	mar-19	34.854.292	2.435.429		
521 - AJUSTE IVA	abr-19	19.521.075	1.427.107		
521 - AJUSTE IVA	may-19	30.110.568	2.486.057		
521 - AJUSTE IVA	jun-19	67.267.778	6.196.211		
521 - AJUSTE IVA	jul-19	16.761.269	1.145.984		
521 - AJUSTE IVA	ago-19	26.922.775	2.163.551		
521 - AJUSTE IVA	sept-19	98.058.795	9.280.880		
521 - AJUSTE IVA	oct-19	48.095.051	4.284.505		
521 - AJUSTE IVA	nov-19	50.316.446	4.506.645		
521 - AJUSTE IVA	dic-19	103.655.026	9.840.503		
512 - AJUSTE IRP	2019	1.336.994	133.699		
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	20/12/2023				300.000
TOTALES		972.176.933	84.859.379		300.000

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 debidamente notificada, el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevé los procedimientos para la

determinación de los tributos y la aplicación de sanciones; y la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

NN presentó sus Descargos en tiempo y mediante Resolución N° 00 del 06/06/2024 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de que el mismo presente y ofrezca las pruebas que considere oportunas a fin de desvirtuar el Informe Final de Auditoría los cuales fueron presentados y analizados mediante la medida para mejor proveer N° 00 del 13/06/2024. Asimismo, solicitó la prórroga de dicho estadio procesal el 01/07/2024, la cual fue concedida por el **DS2**, por tal motivo a través de la Providencia N° 00 del 09/08/2024 se solicitó al mismo el detalle en planilla Excel de las documentaciones presentadas a fin de poder realizar un análisis más detallado de los mismos, lo cual fue cumplido por el sumariado en el plazo establecido.

El 29/07/2024 se procedió a la prórroga del Sumario Administrativo a través de la Resolución de Prórroga RPP DGAJT N° 39 del 29/09/2024, la cual fue notificada al correo procesal declarado por el sumariado. Posterior a ello se procedió al cierre de la etapa procesal por medio de la Resolución N° 00 del 17/09/2024 a fin de que el contribuyente presente sus Alegatos, lo cual fue cumplido en tiempo y forma, motivo por el cual en fecha 01/11/2024 el **DS2** llamó a Autos para Resolver.

En su Descargo **NN** alegó: *"Que, resulta difícil, prácticamente imposible verificar el resultado de la Auditoria contenido en el CUADRO I - MONTO DENUNCIADO EN EL IVA, inserto en el Acta Final. Al respecto en el legajo de las copias de las actuaciones que nos ha sido proporcionado por la Administración Tributaria, no existe un listado que nos permita verificar los conceptos utilizados para impugnar los créditos fiscales:*

- a. No existe un listado de supuestos comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con la actividad gravada*
- b. No existe un listado de supuestos comprobantes que no reúnen los requisitos para su deducibilidad" (sic).*

Que, atendiendo que el listado por los otros conceptos impugnados, no nos ha sido proporcionado, resulta imposible efectuar el descargo correspondiente; situación que limita el ejercicio del derecho a la defensa.

Que, nos ratificamos en la validez de nuestras declaraciones juradas, nuestros registros, por lo que rechazamos la determinación realizada por la fiscalización conforme los argumentos expuestos 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, en razón de que no nos ha sido proporcionado el listado de las facturas que fueron impugnadas. Por lo dicho, solicitamos a la Instructora de Sumario Administrativo, de conformidad con lo que se establecen en la Ley 125/91, la Ley 2421/04 y demás concordantes" (sic).

Por lo expuesto, el sumariado petitionó como Medida para Mejor Proveer, se traiga a la vista el listado de comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con la actividad gravada, el listado de comprobantes que no reúnen los requisitos para su deducibilidad.

Al respecto, el **DS2** considerando lo expuesto por el sumariado, en fecha 13/06/2024 como Medida para Mejor Proveer N° 00 solicitó al Departamento de Auditoría FT2 remita las hojas de trabajo, en donde constan los comprobantes que no son deducibles a los efectos impositivos o que no cuenta con los respaldos documentales en un plazo de cinco (05) días hábiles, ello a fin de garantizar al sumariado su derecho a la Defensa. La unidad requerida dio lugar a lo solicitado por lo que las mismas fueron remitidas al correo procesal declarado por **NN** de dicha Medida se notificó debidamente al **contribuyente** y a su Apoderado el 19/06/2024 a los efectos de que este se manifieste al respecto, por lo que el 22/07/2024 a través de su escrito de Manifestación N° 00 expresó que: *"El contribuyente, realiza consultorio tanto en su domicilio particular, como en el edificio del sanatorio "XX", en ciudad del este, arrendando para el efecto, todo el 5to piso, el contribuyente, realiza intervenciones quirúrgicas, en el mencionado sanatorio, contratando personal médico a su cuenta, tales como: instrumentalistas, auxiliares y enfermeros. El contribuyente, como una forma de extensión profesional, dicta cursos gratuitos permanentes, a otros profesionales médicos del sanatorio, creando para el efecto una sala de capacitación conocida como "XX". que, las circunstancias apuntadas, no han sido consideradas por los auditores quienes de manera ligera y sin justificativo alguno, procedieron a invalidar "comprobantes", cuyo vínculo y nexos causal con la actividad resulta evidente"* (sic).

Con respecto a lo manifestado, el **DS2** señaló que durante el análisis realizado sobre los documentos presentados por **NN**, se comprobó que los mismos ya fueron considerados en su oportunidad por los auditores de la **GGII** de conformidad a las Hojas de Trabajo que le fuera corrido al contribuyente, en consecuencia al comprobarse que parte de dichas facturas no guardan relación directa o indirecta con su actividad gravada: "86200 - Actividades de Médico y Odontólogo" o que no reúnen los requisitos formales para su deducción, los mismos deben ser impugnados, no obstante, las impugnaciones realizadas solo afectan a la obligación del IVA General y no así al IRP, por consiguiente, consideró que son correctas las determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII**, por lo que corresponde el reclamo fiscal de los tributos.

Asimismo, **NN** arguyó: *"Que, destacamos que las facturas de compras relacionadas a la contribuyente XX - RUC 00..., fueron desafectados y las declaraciones juradas tanto del IVA como del IRP, de los períodos fiscales afectados, fueron "rectificadas" en fecha 27/05/2022, mucho antes de iniciarse cualquier actuación administrativa al respecto, por lo que deben reputarse como realizadas espontáneamente.*

En este sentido, el **DS2** resaltó que la proveedora ROJAS FERNÁNDEZ KARINA RAQUEL, cuyos comprobantes fueron excluidos por **NN** de sus **DD.JJ.** del IVA General e IRP mediante las rectificativas de las mismas realizadas el 27/05/2022, es decir posteriormente a la Nota de requerimiento SET/CITGR N° 368/2022 del 22/05/2022 correspondiente a la **CITGR**, ello basado en lo establecido en el Art. 208 de la Ley, pero en este caso se debe considerar el numeral 8) del Art. 175 de la Ley el cual estipula que: *"...No se reputa espontánea la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración"*, y considerando que las rectificativas fueron realizadas en respuesta al requerimiento realizado por la **AT**, por tal motivo concluyó que las facturas N° 00 y 00 fueron utilizados como respaldo de compras y egresos de manera irregular por parte del sumariado.

En sus Alegatos, **NN** manifestó: *"Que, ratificamos la validez de las operaciones que sustentan las compras y gastos que fueron declaradas como tales en las liquidaciones del IRP de los períodos fiscales 2018 y 2019. En este sentido y habiéndose ordenado MEDIDA PARA MEJOR PROVEER por el Instructor de Sumarios, hemos incorporado como prueba de descargo una planilla donde detallamos cada uno de los conceptos de los comprobantes que se pretendían impugnar, a los efectos de demostrar el nexos causal que lo habilite para el descuento en la liquidación correspondiente.*

Que, en estas circunstancias, y atendiendo la amplitud consagrada legalmente para la deducción de los gastos en el IRP en los periodos fiscales sometidos a la fiscalización, sostenemos que no existen restricciones para reconocer la validez de la deducibilidad de ellos mismos, y atendiendo que cumplen con el presupuesto de la atinencia causal, consideramos que son válidos para su computo como crédito fiscal, a los efectos del IVA.

Que, hemos sustentado nuestra posición con las pruebas requeridas en el ámbito tributario tales como los registros, los libros y los comprobantes que se constituyen en prueba plena ya que son documentos preconstituidos para justificar una operación y por lo tanto no merecen ser probados de otra forma”.

Al respecto, el **DS2** 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 deben estar debidamente documentados, por ello en el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013 en su 1er párrafo estipula que: *“Todas las operaciones gravadas por el presente impuesto, e incluso aquellas exoneradas deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes de venta y solamente de la fe que estos merecieran, resultará el valor probatorio de dichas operaciones”.* Asimismo, el Art.108 del Decreto N° 6359/2005 establece que las documentaciones que respaldan compras o adquisiciones de bienes y servicios deberán estar respaldados con los comprobantes de ventas autorizados por la **AT**; y que la deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto (Art. 86 de la Ley), en consecuencia, concluyó que dichas normas fueron incumplidas por **NN**.

Por todo lo expuesto, el **DS2** concluyó que **NN**, utilizó como respaldo de sus créditos en el IVA general y como egresos en el IRP comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con su actividad gravada, que no reúnen los requisitos legales o que carecen del debido sustento documental a los efectos de su deducibilidad, estas irregularidades, obteniendo de esta manera un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar oportunamente al Fisco, todo ello en infracción a lo establecido en los artículos 19 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013, concordantes con los artículos 85 y 86 de la Ley, por lo que se consideró correcta la determinación de la base imponible respecto al IVA General de los periodos fiscalizados.

En cuanto al IRP, el **DS2** concluyó que el sumariado infringió las normas establecidas en los artículos 14 y 18 de la Ley N° 4673/2012 concordante con los artículos 34 y 49 del Decreto N° 359/2018, por lo que en virtud de los artículos 22, 24, 25, 27, 34 y 49 del Decreto N° 359/2018, concordantes con los artículos 13 y 18 de la Ley N° 2421/2004 modificado por el artículo 1° de la Ley N° 4673/2012 en cuanto al IRP, debido a que el equipo auditor constató el registro de compras en el libro de Egresos del IRP del ejercicio fiscal 2019 que no cuentan con el debido respaldo documental, en consecuencia corresponde confirmar el monto imponible expuesto por los auditores de la **GGII** en el cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DS2** señaló 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 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, pues registró créditos, costos y gastos sin respaldo y con comprobantes que no reúnen los requisitos legales para ser considerados como deducibles a los efectos fiscales en sus **DD.JJ.** del IVA General y del IRACIS General, y de este modo el suministro de información inexacta sobre sus operaciones comerciales. Por lo expuesto, el **DS2** confirmó que se configuró la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 2), 3), y 5) del Art. 173 y en los numerales 2), 12), y 14) del Art. 174 de la Ley y por tanto corresponde calificar su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS2** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **la reiteración** por el hecho de que **NN** cometió la infracción en varios periodos fiscales, **la continuidad** como consecuencia de la infracción repetida de la norma, **la importancia del perjuicio fiscal** debido a que respaldó sus egresos con documentos que no cumplen con los requisitos legales y con los cuales disminuyó la base imponible de los tributos en perjuicio del Fisco, e indicó que se consideró como atenuante **la conducta asumida por la contribuyente en el esclarecimiento de los hechos**, al presentar la documentación que le fue requerida por la **AT**.

Por las razones antes expuestas 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, el **DS2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular consideró que corresponde aplicar una multa del 230% prevista en el Art. 175, sobre los tributos no ingresados.

Igualmente, el **DS2** confirmó que corresponde la aplicación de la multa de Gs. 300.000 en concepto de Contravención de conformidad a lo establecido en el Art. 176 de la Ley, por la presentación fuera del plazo establecido de las documentaciones requeridas por la **AT** en la Orden de Fiscalización, conforme al Num. 6), Inc. a) del Anexo de la RG N° 13/2019.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** 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 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	02/2018	5.865.973	13.491.738	19.357.711
521 - AJUSTE IVA	03/2018	1.145.976	2.635.745	3.781.721
521 - AJUSTE IVA	04/2018	1.437.793	3.306.924	4.744.717
521 - AJUSTE IVA	05/2018	1.257.785	2.892.906	4.150.691
521 - AJUSTE IVA	06/2018	4.116.683	9.468.371	13.585.054
521 - AJUSTE IVA	07/2018	10.317.359	23.729.926	34.047.285
521 - AJUSTE IVA	08/2018	6.534.882	15.030.229	21.565.111
521 - AJUSTE IVA	09/2018	2.273.143	5.228.229	7.501.372
521 - AJUSTE IVA	10/2018	1.874.057	4.310.331	6.184.388
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.946.731	4.477.481	6.424.212
521 - AJUSTE IVA	12/2018	1.888.260	4.342.998	6.231.258
521 - AJUSTE IVA	01/2019	1.646.950	3.787.985	5.434.935
521 - AJUSTE IVA	02/2019	653.216	1.502.397	2.155.613
521 - AJUSTE IVA	03/2019	2.435.429	5.601.487	8.036.916
521 - AJUSTE IVA	04/2019	1.427.107	3.282.346	4.709.453
521 - AJUSTE IVA	05/2019	2.486.057	5.717.931	8.203.988
521 - AJUSTE IVA	06/2019	6.196.211	14.251.285	20.447.496
521 - AJUSTE IVA	07/2019	1.145.984	2.635.763	3.781.747
521 - AJUSTE IVA	08/2019	2.163.551	4.976.167	7.139.718
521 - AJUSTE IVA	09/2019	9.280.880	21.346.024	30.626.904
521 - AJUSTE IVA	10/2019	4.284.505	9.854.362	14.138.867
521 - AJUSTE IVA	11/2019	4.506.645	10.365.284	14.871.929
521 - AJUSTE IVA	12/2019	9.840.503	22.633.157	32.473.660
512 - AJUSTE IRP	2019	133.699	307.508	441.207
551 - AJUSTE CONTRAVEN	20/12/2023	0	300.000	300.000
Totales		84.859.379	195.476.574	280.335.953

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de **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 una multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, así como la multa por Contravención, conforme a 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