

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la contribuyente **NN**, con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 16/03/2023, posteriormente ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 20/04/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales comprendidos entre 01/2018 y 12/2021, así como de la Obligación del IRP e IRP-RSP de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 de **NN**.

Para tal efecto le requirió que presente los comprobantes originales emitidos por los siguientes proveedores: **XX**, con RUC 00; **XX**, con RUC 00, **XX**, con RUC 00 y **XX**, con RUC 00; aclarando el rubro y campo específico de los Formularios 101 IRACIS General, 500 IRE General, 104 IRP, 515 IRP RSP y 120 IVA General, tipo de afectación contable, forma de pago y en el caso de estar relacionadas a la prestación de servicios, deberá presentar los contratos firmados con los detalles del lugar de prestación e indefectiblemente adjuntar los documentos relacionados a la operación tales como recibo de dinero o pagarés en el caso que corresponda.

Igualmente, le fue solicitado sus libros compras IVA, Libros de Ingresos y Egresos del IRP, libros Diario y Mayor en soporte magnético y en formato Excel, composición total de compras declaradas bajo la denominación **IMPORTES CONSOLIDADOS**, detallando fecha, número de factura, timbrado, nombre, RUC del proveedor e importe de la factura, documentación e información que fue presentada parcialmente a través del Expediente N° 00.

La verificación cuenta como antecedente al Informe CITGR/IT N° 00/2022 e Informe DPO DGGC N° 00/2023 en el que se da a conocer el resultado de las investigaciones llevadas a cabo por el Departamento de Investigación Tributaria en el marco del Plan Anual de Controles Tributarios, en el que se han detectado, por un lado, la inexistencia de compras registradas por agentes de información y por otro, la omisión del registro de ventas por parte de algunos proveedores que han reconocido las transacciones cuestionadas que se observan inconsistentes, de los que forman parte proveedores que se hallan vinculados a operaciones

comerciales declaradas por **NN**, para el respaldo de su crédito fiscal, costos y gastos, incidiendo en la determinación de sus impuestos, en tal sentido se generó la Denuncia Interna N° 00 que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Por Nota N° 00 del 22/05/2023 fue solicitada la comparecencia de la contribuyente fiscalizada a fin de tomar conocimiento del resultado arrojado por las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, el cual fue expuesto mediante Acta Final N° 00, suscrita el 24/05/2023 por el **XX**, con CIC N° 00, apoderado de **NN**, según testimonio de Poder General presentado, obrante a fojas setenta y nueve (79) del Expediente N° 00.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 08/06/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes, debido a que tras investigaciones realizadas sus supuestos proveedores negaron haber operado comercialmente con las misma o haber realizado transacciones comerciales por los montos consignados en las facturas cuestionadas, así mismo se evidenció que **NN** declaró compras sin respaldo documental bajo la denominación de “Importes Consolidados”, lo que afectó la determinación del impuesto en la obligación del IVA General, Impuesto a la Renta de Carácter Personal (IRP) y al IRP-Renta por Servicios Personales (IRP-RSP), infringiendo de este modo lo dispuesto por el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), Art. 16 de la Ley N° 2421/2004, Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; Arts. 53, 64, 86, 89, 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, Art. 22 y 25 del Decreto N° 6560/2016 y el Art. 5° de la Resolución General N° 04/2018.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, cuya parte pertinente dice: “Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio al fisco” y en tal sentido recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo.

Todo ello según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	01/2018	45.227.272	4.522.727
521 - AJUSTE IVA	05/2018	43.272.727	4.327.273
521 - AJUSTE IVA	06/2018	187.314.237	18.731.424
521 - AJUSTE IVA	07/2018	346.087.071	34.608.707
521 - AJUSTE IVA	08/2018	390.504.636	39.050.464
521 - AJUSTE IVA	09/2018	194.090.909	19.409.091
521 - AJUSTE IVA	10/2018	90.724.175	9.072.418
521 - AJUSTE IVA	11/2018	212.073.701	21.207.370
521 - AJUSTE IVA	12/2018	121.299.364	12.129.936
521 - AJUSTE IVA	04/2019	81.818.182	8.181.818
521 - AJUSTE IVA	05/2019	118.090.909	11.809.091
521 - AJUSTE IVA	07/2019	340.700.909	34.070.091

521 - AJUSTE IVA	08/2019	145.591.727	14.559.173
521 - AJUSTE IVA	04/2021	7.097.077	709.708
512 - AJUSTE IRP	2018	1.636.184.998	163.618.500
512 - AJUSTE IRP	2019	686.201.727	68.620.173
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	7.097.077	709.708
TOTAL		4.653.376.698	465.337.672

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Habiéndose cumplido el plazo para la presentación de su Descargo, sin que la sumariada haya hecho uso de su derecho, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 28/08/2023, etapa en la cual **NN** formuló manifestación a través del Form. N° 00 sin ofrecer pruebas o proponer la realización de diligencia alguna por lo que cumplido el plazo establecido se procedió al Cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 20/09/2023, y se comunicó a la misma la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, el cual fue presentado en fecha 05/10/2023 en los mismos términos esgrimidos en la manifestación realizada, por lo que culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

En ese orden, los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN expresó: " *...directamente impugnan los gastos y costos documentados con los comprobantes emitidos por los mismos sin establecer ni demostrar mi responsabilidad o que haya actuado en connivencia con los proveedores. Aquí lo que se evidencia es, que los citados proveedores han omitido cumplir con sus obligaciones con el fisco y en consecuencia es a ellos quienes la acción del fisco debe dirigirse...sostengo y afirmo que efectivamente he adquirido las mercaderías y los servicios que constan en las correspondientes facturas*" (sic), más adelante refirió que " *...no puede invertirse la carga de la prueba, siendo que, de acuerdo a la legislación y la jurisprudencia, al que afirma un hecho le corresponde la obligación de demostrar la existencia del hecho...*" (sic).

Al mismo tiempo indicó " *Que las facturas que respaldan las compras son legales, pues el timbrado fue expedido por la SET y el mismo estaba vigente en la ocasión de realizarse la compra de las mercaderías...*" (sic).

Respecto al primer punto, el **DSR1** señaló que, el Art. 180 de la Ley claramente expresa que la responsabilidad por las infracciones tributarias es personal, recae sobre la persona física o jurídica, obligada a cumplir con las normas tributarias, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos.

Respecto a la inversión de la carga de la prueba, el **DSR1** indicó que en el Procedimiento Administrativo hay 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 (**AT**), lo que implica que quien pretenda impugnar dichos actos debe probar sus alegaciones.

En ese orden, la legislación tributaria en sus Art. 173 y 174 establece presunciones legales sobre ciertas conductas que de configurarse hacen presumir la existencia de una infracción de Defraudación al Fisco, sobre los contribuyentes o responsables que encuadren su conducta a las circunstancias previstas, teniendo las mismas la carga de demostrar lo contrario, criterio que cuenta con sustento jurisprudencial según el A y S N° 846/2022 en los autos caratulados “*XX c/ LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET*”.

En cuanto al segundo punto, el **DSR1** señaló que, si bien la **AT** autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, el timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó. 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”*.

En ese sentido, analizados los antecedentes obrantes en el expediente, el **DSR1** verificó que, **NN** registró y declaró comprobantes emitidos por proveedores que, al ser investigados e indagados sobre las operaciones comerciales consignadas en dichos comprobantes, negaron la transacción realizada y menos por los montos consignados en las planillas exhibidas por los auditores en ocasión de las entrevistas informativas realizadas.

Asimismo, los **XX, XX, XX, XX, XX** y **XX** señalaron al **XX** como su contador y el que manejaba su clave de acceso personal al Sistema Marangatu, así como también era el encargado de realizar las gestiones para la expedición de timbrado y de comprobantes preimpresos. Cabe resaltar, que de entre los comprobantes cuestionados fueron verificados algunos emitidos con el punto de expedición "002", de los cuales los proveedores afectados no tenían conocimiento de la existencia de la impresión de otro talonario.

Por otra parte, los **XX, XX, XX, XX** y **XX**, tras requerimiento de documentaciones realizados, han presentado sus libros IVA ventas, y duplicados originales de los

comprobantes cuestionados, los que se observan fueron emitidos a nombre de otras personas, en fechas y por montos distintos a los registrados por **NN**.

Asimismo, se verificó en sus Declaraciones Juradas Informativas -Informe 211- Hechauka Compras la existencia de compras registradas bajo la denominación de “Importes Consolidados”, sobre las que **NN** refirió no poseer documentación que las respalde a causa un siniestro sufrido en su oficina.

Cabe destacar, que la sumariada justificó la falta de presentación de la totalidad de la documentación e información solicitada durante los trabajos de fiscalización, alegando que perdió todos sus archivos digitales y demás documentaciones referidas a años anteriores en un siniestro sufrido en su oficina; prueba de ello, adjuntó copia de la Denuncia Policial realizada de fecha 14/12/2021, en la que dejó constancia sobre daños a bienes personales ocurrido el 29/11/2021, fotografías de la instalación eléctrica afectada y de una nota de reclamo por falta de energía realizada a la Administración Nacional de Electricidad (ANDE).

El **DSR1** resaltó lo establecido por el Num. 2 del inc. b), del Art. 53 del Decreto 10797/2013, que establece la obligatoriedad de que en caso de robo o extravío de documentos el contribuyente debe, dentro de las 48hs, realizar la baja de timbrado de los mismos, acompañada de su correspondiente denuncia policial, en la que debe constar el tipo de documento, número de timbrado y el rango de la numeración, para luego proceder a la reconstitución de su Archivo Tributario; por lo que la denuncia policial adjuntada por el contribuyente no cumple con los requerimientos solicitados, limitándose únicamente a hacer una descripción general de lo extraviado.

Igualmente, por Art. 9 de RG N° 86/2012, se establece la obligatoriedad de reconstituir el archivo tributario en caso de robo, pérdida o deterioro; lo cual según consta en el expediente, **NN** no cumplió ya que no presentó la totalidad de las documentaciones solicitadas por la **GGII**; por lo que esta situación no puede ser invocada por el contribuyente para excusarse y tratar de excluir su responsabilidad.

Sobre el punto, el **DSR1** expresó que no basta la mera denuncia y comunicación del hecho acaecido, ya que según consta en el expediente, la denuncia fue realizada el 14/12/2021, y la notificación de la Orden de Fiscalización fue hecha el 16/03/2023, transcurriendo más de un año de la pérdida de los mismos, lapso en el cual **NN** debió procurar la reconstitución de su archivo tributario, el cual debe ser conservado hasta el plazo de prescripción del impuesto.

Ante la falta de la totalidad de la documentación requerida, los auditores analizaron la documentación presentada a la vez que recurrieron a la información obrante en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y la obtenida por terceros, en las que procedieron a cotejar algunas facturas registradas y declaradas por **NN** con las presentadas por los proveedores, en las que resultaron las inconsistencias descritas en más arriba, en cuanto fecha, monto y nombre en el que fueron emitidas.

Igualmente, se observó que las facturas cuestionadas y el importe de montos consolidados también fueron registrados en los Libros de Egresos presentados por la sumariada a través del **SGTM**, incidiendo de esta manera en la base imponible para la liquidación del IRP.

Por lo expuesto, se concluye que **NN** registró y declaró montos incluidos en facturas cuestionadas y otros sin el debido respaldo documental infringiendo de este modo lo dispuesto por el Art. 86 de la Ley, Art. 16 de la Ley N° 2421/2004, Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; Arts. 53, 64, 86, 89, 92 de la Ley N° 6380/2019, Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, Art. 22 y 25 del Decreto N° 6560/2016 y el Art. 5° de la Resolución General N° 04/2018, que exigen que a los efectos de la utilización del IVA Crédito, éste debe provenir de bienes o servicios afectado directa o indirectamente a la actividad gravada, representar una erogación real y está debidamente documentado, resaltando que aquellos que no reúnan las exigencias formales previstas no darán derecho a su utilización, asimismo, a los efectos de la liquidación y determinación del IRP sólo podrán deducirse gastos e inversiones en las condiciones establecidas por la ley y las reglamentaciones al respecto, en las que impera el hecho de que todas las erogaciones deben estar documentadas y que representen una erogación real, extremos que no fueron cumplidos por la sumariada al analizar su archivo y registro tributario, consecuentemente los montos cuestionados fueron impugnados y desafectados por los auditores, surgiendo impuesto a ingresar a favor del Fisco.

Con relación a la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir por un valor de G 465.337.672 en concepto de IVA General, IRP e IRP-RSP, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar de la contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos inconsistente, suministro informaciones inexactas sobre sus operaciones (Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron o carecen de respaldo documental.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: La reiteración y continuidad debido a que **NN** registró montos respaldados con los comprobantes cuestionado o registro operaciones sin el debido respaldo en varios periodos y ejercicios fiscales lo que incidió en la liquidación de sus impuestos, violando de manera reiterada lo dispuesto por la Ley, igualmente se consideró el perjuicio

fiscal y las características de la infracción el que se configura con los montos de los impuestos no ingresados al Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido, también fue considerada la conducta asumida por la sumariada, que colaboró parcialmente con la administración al remitir la documentación e información solicitada durante el proceso de Fiscalización, además del hecho de que no posee antecedentes de procesos de fiscalización anterior, lo que se consideran como atenuantes para la graduación de la sanción.

Por tanto, el **DSRI** indicó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 220% sobre el impuesto a ingresar en el IRP e IRP-RSP, y sobre el IVA contenido en las facturas cuestionadas, conforme al Art. 175 de la Ley.

Igualmente, el **DSRI** determinó la aplicación de una multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales, conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que **NN** no presentó las documentaciones requeridas por la **GGII**, según lo dispuesto por el Num. 6) Inc. e) del Anexo de la RG N° 13/2019, de G 300.000.

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

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	01/2018	4.522.727	9.949.999	14.472.726
521 - AJUSTE IVA	05/2018	4.327.273	9.520.001	13.847.274
521 - AJUSTE IVA	06/2018	18.731.424	41.209.133	59.940.557
521 - AJUSTE IVA	07/2018	34.608.707	76.139.155	110.747.862
521 - AJUSTE IVA	08/2018	39.050.464	85.911.021	124.961.485
521 - AJUSTE IVA	09/2018	19.409.091	42.700.000	62.109.091
521 - AJUSTE IVA	10/2018	9.072.418	19.959.320	29.031.738
521 - AJUSTE IVA	11/2018	21.207.370	46.656.214	67.863.584
521 - AJUSTE IVA	12/2018	12.129.936	26.685.859	38.815.795
521 - AJUSTE IVA	04/2019	8.181.818	18.000.000	26.181.818
521 - AJUSTE IVA	05/2019	11.809.091	25.980.000	37.789.091
521 - AJUSTE IVA	07/2019	34.070.091	74.954.200	109.024.291
521 - AJUSTE IVA	08/2019	14.559.173	32.030.181	46.589.354

521 - AJUSTE IVA	04/2021	709.708	1.561.358	2.271.066
512 - AJUSTE IRP	2018	163.618.500	359.960.700	523.579.200
512 - AJUSTE IRP	2019	68.620.173	150.964.381	219.584.554
803 - AJUSTE IRP RSP	2021	709.708	1.561.358	2.271.066
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	24/05/2023	0	300.000	300.000
Totales		465.337.672	1.024.042.880	1.489.380.552

* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 220% sobre el tributo defraudado, más una multa por Contravención de G 300.000 según lo dispuesto por el Num. 6) Inc. e) del Anexo de la RG N° 13/2019, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS