

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 18/04/2023 y ampliada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 30/05/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**), dispuso el control de las obligaciones del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2018 al 2020; del IVA General de los periodos fiscales de 01/2018 a 12/2020, 06, 08/2022; y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2022 de **NN**, específicamente respecto a las facturas emitidas por los contribuyentes **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** y para el efecto le requirió específicamente las facturas originales emitidas por los proveedores citados, especificando el rubro y campo específico de los formularios 114 IRAGRO RC; 500 IRE GENERAL y 120 IVA GENERAL, en los que fueron declarados; y tipo de afectación contable (activo, costo, gasto), correspondientes a los periodos fiscales controlados; contratos firmados en caso de que las facturas emitidas se encuentren relacionadas a prestaciones de servicios y los documentos relacionados a la operación, tales como contratos firmados, recibos de dinero y/o pagarés en caso de que corresponda; forma de pago de los comprobantes de compras, en caso de haber sido pagados con cheque, especificar el número de cheque, beneficiario, banco y número de cuenta corriente; los Libros IVA Compras; y Libros Diario y Mayor, en soporte magnético formato Excel de los ejercicios y periodos fiscales mencionados, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tiene como antecedente el Informe CITGR/IT N° 00/2022 emitido por el Departamento de Investigación Tributaria de la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (CITGR) mediante el cual se informó que el contribuyente **NN** registró supuestas facturas informadas de proveedores irregulares vinculados al contador **XX**, involucrado en el caso denominado Esquema de Facturación 00, denunciado ante el Ministerio Público caratulada como CAUSA N° 00/2023 "XX S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS, razón por la cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), mediante el Informe DPO DGGC N° 00/2023 generó la Denuncia Interna en la cual se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual al mismo.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron **NN** utilizó las facturas de presunto contenido falso, correspondientes a los proveedores irregulares; **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, de los cuales algunos no fueron ubicados en sus domicilios declarados, otros manifestaron no conocer al fiscalizado, o denunciaron no haber realizado ninguna operación comercial, así también todos ellos indicaron como contador a **XX**. Verificaron los Libros IVA Compras y en la Declaración Jurada Informativa Hechauka Compras y constataron que **NN** utilizó como crédito fiscal y gastos los montos consignados las facturas de contenido falso, los cuales fueron registrados en sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) del IVA General y del IRAGRO RÉG. CONTABLE, en contravención

con lo dispuesto en los Arts. 32 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), Art. 22 del Decreto N° 1030/2013, Arts. 26, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 26 del Decreto N° 3107/2019; lo que implicó la presentación de sus **DD.JJ.** con datos falsos, el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales y en consecuencia el no ingreso al Fisco de los impuestos correspondientes. Por otro lado, mencionaron que al confirmarse las irregularidades en la declaración de sus créditos fiscales y gastos se configuró la presunción de Defraudación establecida en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, por lo que procedieron a determinar el IVA General y del IRAGRO RÉG. CONTABLE dejados de ingresar surgiendo saldos a reclamar a **NN**.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley; por lo que recomendaron la aplicación de la multa entre uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, de acuerdo con el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio o Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
516 - AJUSTE IRAGRO	2020	545.770.558	54.577.056	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	jul-19	46.591.591	4.659.159	
521 - AJUSTE IVA	ago-19	47.954.649	4.795.465	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	47.091.727	4.709.173	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	48.864.409	4.886.441	
521 - AJUSTE IVA	nov-19	50.840.909	5.084.091	
521 - AJUSTE IVA	dic-19	46.177.273	4.617.727	
521 - AJUSTE IVA	ene-20	51.772.727	5.177.273	
521 - AJUSTE IVA	feb-20	50.909.091	5.090.909	
521 - AJUSTE IVA	abr-20	51.386.364	5.138.636	
521 - AJUSTE IVA	may-20	49.909.091	4.990.909	
521 - AJUSTE IVA	jun-20	54.272.727	5.427.273	
TOTAL		1.091.541.116	109.154.112	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 21/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones respectivamente, y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El contribuyente presentó su Descargo en fecha 17/09/2023. Posteriormente a través del Formulario N° 00 se dispuso la apertura del Periodo Probatorio notificado en fecha 27/09/2023. En fecha 10/10/2023 el sumariado ofreció sus pruebas. Posteriormente, no habiendo pruebas que diligenciar, a través del Formulario N° 00 notificado el 31/10/2023 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se comunicó al sumariado del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron presentados en fecha 06/11/2023. En consecuencia, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

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

El contribuyente **NN** en su escrito de descargo manifestó que: *"...En efecto, destaco que la NOTA SET-CITGR N° 00 notificada en fecha 27/01/2022, marca el impulso para el computo del plazo de duración de la fiscalización prevista en el Art. 31° de la ley 2421/04. En segundo lugar, la denominada Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 18/04/2023, y el Acta Final N° 00 fue presentado en fecha 23/06/2023, constituyendo este acontecimiento como punto final del cómputo del plazo de duración de la fiscalización. Que, ordenado los plazos de actuación administrativa, detallados en los párrafos anteriores, y habiéndose iniciado el procedimiento fiscalizador con la invasión al ámbito documental del contribuyente en fecha 27/01/2022, y habiendo culminado con la redacción del Acta Final en fecha 23/06/2023, sobradamente se ha sobrepasado el plazo máximo de duración previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/2004".*

El **DSR2** señaló que, el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 establece que: *"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...//... Los plazos máximos serán de...//.... 45 días para las puntuales,...".* En este sentido el **DSR2** puntualizó que, para el plazo de 45 días se debe tener en cuenta la Orden de Fiscalización determinada y no la Nota SET-CITGR N° 00 puesto que como lo señala la norma citada, las tareas de fiscalización puntuales deben ser determinadas por el Subsecretario de Tributación. Por lo que, con relación al plazo de la Fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que el plazo se inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 18/04/2023 y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 23/06/2023, transcurriendo exactamente 44 días, cumpliendo estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004.

Así también **NN** alegó que: *"...No es posible que las Facturas que tienen fuerza legal y que inclusive tienen naturaleza de títulos de crédito, sean invalidados por simples manifestaciones de las personas que lo han emitido, y que son los responsables de la obtención del permiso de expedición otorgado por la SET, independientemente que por desidia, por error o por dolo, hayan participado o no en el momento de su expedición al comprador. Resulta claro, que las consecuencias tributarias, recaen sobre el obligado tributario (contribuyente o responsable) que en este caso es quien realiza la enajenación, siendo él únicamente quien debe responder por las consecuencias, y en todo caso, es responsable subsidiario la Administración Tributaria, quien no ha desplegado las diligencias debidas para inscribir al contribuyente y para controlar el otorgamiento del timbrado".*

Al respecto el **DSR2** señaló que, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó facturas de contenido falso de proveedores irregulares, registrándolas en sus **DD.JJ.** para la utilización del crédito fiscal y gastos del IVA General y el IRAGRO Reg. Contable respectivamente obteniendo así un beneficio indebido en la liquidación de sus impuestos.

El **DSR2** confirmó esta conclusión basada en los siguientes hechos:

Los auditores de la **GGII** trataron de localizar al proveedor de **NN**, el **XX**, por lo que se constituyeron en la dirección declarada en el RUC sin embargo no lo ubicaron; tras realizar otras

averiguaciones contactaron con la ex cónyuge de este proveedor, pero esta manifestó que el mismo se encontraba fuera del país y consultado con los vecinos estos manifestaron no conocerlo.

Por otra parte, la supuesta proveedora **XX**, al ser consultada por sus actividades económicas, refirió que se dedicaba a todas las actividades declaradas en el RUC y con relación al listado de sus clientes expuestos a su vista entre los que se encontraba **NN** respondió que no conocía a ninguno de los clientes del listado ni los montos expuestos.

Así también, la supuesta proveedora del sumariado, la **XX** mediante la entrevista informativa, alegó que no se dedica a ninguna actividad económica, que su rubro anterior era casa de empeño y que en ningún momento gestionó la confección de las facturas, también aclaró que no emitió ninguna factura en el comercio de productos de la construcción, sanitarios, agropecuarios, comisiones varias y afirmó que el llenado de las facturas no corresponde a su caligrafía.

En lo que se refiere al supuesto proveedor el contribuyente **XX** mediante la entrevista informativa refirió que se dedica a la actividad de refrigeración para automóviles. Además, comentó que el contador se encargaba de realizar la gestión de los comprobantes de ventas, incluso solicitó otro punto de expedición (002) sin su autorización ni conocimiento. Consultado al listado de clientes y montos expuestos a la vista, entre los que se encontraba **NN**, respondió, que no reconoce los montos más relevantes ya corresponden al punto de expedición 002 y que su promedio de facturación mensual apenas llega a G. 15.000.000 millones.

Que, durante la entrevista realizada al **XX**, otro supuesto proveedor de **NN** manifestó que se dedica a las actividades de construcción y tras ser consultado sobre el listado de clientes y montos expuestos a la vista, entre los que se encontraba el sumariado, negó categóricamente haber facturado dichos importes ni a los contribuyentes del listado y aclaró que su promedio de venta mensual es de G. 10.000.000 aproximadamente.

Respecto al supuesto proveedor del contribuyente sumariado el **XX** este se constituyó voluntariamente ante la oficina de la **GGII** (Yegros y Mcal. López) con el fin de aclarar algún punto de interés tributario llevado a cabo por el Dpto. de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos, donde dijo que se dedicaba al mantenimiento y reparación de aires acondicionado para vehículos y maquinarias agrícolas. En lo que se refiere a las facturas del listado de clientes y montos expuestos a su vista, no reconoció los montos más altos y aclaró que pertenecen al punto de expedición (002) y que fue su contador quien gestionó y utilizó este punto de expedición sin su autorización y conocimiento.

Además, cabe mencionar, que todos los supuestos proveedores mencionados indicaron como contador a **XX** y los correos electrónicos declarados utilizados por los proveedores falsos están vinculados al mencionado profesional contable, quien actualmente se encuentra con proceso de denuncia ante el Ministerio Público s/ producción de documentos no auténticos conforme se constata en el Expediente N° 00 del 23/02/2023.

Por tales motivos, 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 indubitadamente 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, por lo que no dan derecho a su deducibilidad.

Así también, el **DSR2** constató que las facturas de contenido falso fueron registradas por **NN** en sus Libros IVA Compras impresos, las cuales fueron presentadas en su declaración jurada informativa Hechauka Compras y registradas contablemente como Gastos y que ninguno de los hechos antes mencionados fueron desvirtuados por **NN**, por tanto no existen elementos que refuten lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, en consecuencia, las supuestas compras declaradas por **NN** y respaldadas con comprobantes emitidos por los proveedores irregulares mencionados deben ser impugnadas, pues en las mismas se describen operaciones inexistentes, con las cuales el contribuyente hizo valer créditos inexistentes, y abultó los gastos en sus DD.JJ. del IVA General de los periodos fiscales 07, 08, 09, 10, 11 y 12/2019 y 01, 02, 04, 05 y 06/2020 y del IRAGRO REG. CONTABLE del ejercicio fiscal 2020, en infracción a lo establecido en los Art. 86 de la Ley, Art. 32 de la Ley N° 125/1991 modificada por la Ley N° 5061/2013, Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, Arts. 86 y 89 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 26 del Decreto N° 3107/2019.

Por otro lado, respecto a los proveedores mencionados en la Resolución de Ampliación N° 00 del 19/05/2023, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, considerando que los mismos manifestaron haber emitido las facturas al fiscalizado por los montos expuestos los auditores de la **GGII** no tuvieron elementos suficientes para la impugnación de estas.

Así también **NN** alegó que: *"...de la verificación en el Sistema de Gestión Tributaria – MARANGATU – en el módulo de VISION INTEGRAL DEL CONTRIBUYENTE que desde ya ofrecemos como prueba ya que la SET, puede tener acceso a la misma, se puede notar que durante todos los periodos fiscales que comprendió la fiscalización, el contribuyente no ha realizado pagos al fisco en concepto de IVA, porque mantiene saldo técnico a favor...//... si comparamos estos saldos a favor con las determinaciones realizadas del IVA, se puede confirmar que en ninguno de los periodos fiscales denunciados existiría saldo a favor del fisco, y consecuentemente al no existir cuantías en favor del fisco, no puede infraccionarse como DEFRAUDACION...//... siendo así no existe adeudo tributario en concepto de IVA, porque el contribuyente tiene crédito fiscal suficiente (SALDO TECNICO Y SALDO FINANCIERO), para cubrir las cuantías denunciadas y que los fiscalizadores estaban obligados a reconocer."*

Ante lo expuesto, el **DSR2** recalcó que el presente Sumario Administrativo versa sobre los impuestos y las multas a ser determinadas por la Administración Tributaria (**AT**) en virtud de los Arts. 212 y 225 de la Ley respecto a los beneficios indebidos que **NN** hizo valer ante el Fisco, considerando que el contribuyente sumariado utilizó indebidamente los montos correspondientes a las facturas de contenido falso en el IVA General de los periodos fiscales 07, 08, 09, 10, 11 y 12/2019 y 01, 02, 04, 05 y 06/2020, a fin de beneficiarse con el crédito fiscal y en el IRAGRO REG. CONTABLE del ejercicio fiscal 2020, con el fin de disminuir la base imponible para el pago de los citados impuestos. En lo que se refiere a los saldos y créditos fiscales mencionados, el **DSR2** aclaró que el sumariado deberá rectificar sus **DD.JJ.** de modo a exponer correctamente sus saldos y utilizar los créditos que tenga a su favor.

En este sentido para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** resaltó 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 no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus gastos configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso, abultó sus gastos y utilizó el crédito fiscal de

forma indebida, 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 (Num. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

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, el **DSR2** analizó los diferentes elementos y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso, especialmente las previstas en los Num. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley; y por tanto, consideró pertinente la aplicación de la multa del 300% sobre el tributo defraudado.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas.

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1º: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
516 - AJUSTE IRAGRO	2020	54.577.056	163.731.168	218.308.224
521 - AJUSTE IVA	07/2019	4.659.159	13.977.477	18.636.636
521 - AJUSTE IVA	08/2019	4.795.465	14.386.395	19.181.860
521 - AJUSTE IVA	09/2019	4.709.173	14.127.519	18.836.692
521 - AJUSTE IVA	10/2019	4.886.441	14.659.323	19.545.764
521 - AJUSTE IVA	11/2019	5.084.091	15.252.273	20.336.364
521 - AJUSTE IVA	12/2019	4.617.727	13.853.181	18.470.908
521 - AJUSTE IVA	01/2020	5.177.273	15.531.819	20.709.092
521 - AJUSTE IVA	02/2020	5.090.909	15.272.727	20.363.636
521 - AJUSTE IVA	04/2020	5.138.636	15.415.908	20.554.544
521 - AJUSTE IVA	05/2020	4.990.909	14.972.727	19.963.636

521 - AJUSTE IVA	06/2020	5.427.273	16.281.819	21.709.092
Totales		109.154.112	327.462.336	436.616.448

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

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 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 300% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 y 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 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