

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 15/06/2023, 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 la verificación del IVA General de los periodos fiscales 01/2017 al 06/2019 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019, referente a las facturas emitidas por ciertos proveedores inconsistentes individualizados en la referida Orden de Fiscalización.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente los comprobantes originales de las facturas compras emitidas por los proveedores: 1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC 00, 3) XX con RUC 00, 4) XX con RUC 00, 5) XX con RUC 00, 6) XX con RUC 00, 7) XX con RUC 00, 8) XX con RUC 00, 9) XX con RUC 00, 10) XX con RUC 00, 11) XX con RUC 00, 12) XX con RUC 00, 13) XX con RUC 00, además de su de Libro IVA Compras, Libros Diario, Mayor, con la aclaración del Rubro, campo específico de los formularios 101 IRACIS General y 120 IVA General, tipo de afectación, en caso de pago con cheque, indicar el N° del mismo, beneficiario, banco y N° de cuenta, requerimientos que fueron arrimados por el contribuyente.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 08/08/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** utilizó créditos fiscales y costos, sustentadas con facturas emitidas por los proveedores investigados, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos debido a que no contaban con infraestructuras, no fueron ubicados en el domicilio declarado o negaron ser proveedores, y con ello obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto a ingresar a favor del Fisco en concepto de IVA General (por operaciones gravadas al 5%), IRACIS General de los periodos y ejercicios fiscales controlados, en infracción a lo establecido en los Arts. 7° y 86 de la Ley N° 125/1991, texto actualizado (en adelante la Ley), en concordancia con Art. 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013, respectivamente.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** consideraron que en el obrar de **NN** se configura en lo establecido por los Arts. 172 y 173 Nums. 3) y 5) de la Ley, porque se comprobó que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y, en consecuencia, recomendaron la aplicación de la Multa sobre el monto del tributo defraudado o

pretendido defraudar prevista en el Art. 172 de la Ley, que resulten de los procedimientos administrativos, según se detalla en el siguiente cuadro:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
521 - AJUSTE IVA	ene-17	571.429	28.571
521 - AJUSTE IVA	mar-17	27.638.095	1.381.905
521 - AJUSTE IVA	abr-17	10.190.476	509.524
521 - AJUSTE IVA	may-17	4.000.000	200.000
521 - AJUSTE IVA	jun-17	1.428.571	71.429
521 - AJUSTE IVA	sept-17	39.047.619	1.952.381
521 - AJUSTE IVA	oct-17	160.880.000	8.044.000
521 - AJUSTE IVA	nov-17	477.280.953	23.864.048
521 - AJUSTE IVA	dic-17	580.066.667	29.003.333
521 - AJUSTE IVA	feb-18	8.314.285	415.714
521 - AJUSTE IVA	abr-18	476.190	23.810
521 - AJUSTE IVA	may-18	231.633.333	11.581.667
521 - AJUSTE IVA	jun-18	126.600.001	6.330.000
521 - AJUSTE IVA	ago-18	1.027.239.046	51.361.952
521 - AJUSTE IVA	sept-18	491.921.906	24.596.095
521 - AJUSTE IVA	oct-18	726.042.857	36.302.143
521 - AJUSTE IVA	nov-18	611.444.761	30.572.238
521 - AJUSTE IVA	dic-18	619.523.809	30.976.190
521 - AJUSTE IVA	ene-19	428.100.000	21.405.000
521 - AJUSTE IVA	feb-19	485.471.428	24.273.571
521 - AJUSTE IVA	mar-19	638.016.198	31.900.810
521 - AJUSTE IVA	abr-19	499.753.941	24.987.697
521 - AJUSTE IVA	may-19	279.526.729	13.976.336
521 - AJUSTE IVA	jun-19	237.187.796	11.859.390
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.301.103.810	130.110.381
511 - AJUSTE IRACIS	2018	3.843.196.188	384.319.619
511 - AJUSTE IRACIS	2019	2.568.056.092	256.805.609
TOTALES		15.424.712.180	1.156.853.413

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/10/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** con **RUC N° 00**, en virtud de los Arts. 212 y 225 de la Ley, en concordancia con la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Los descargos fueron presentados el 30/10/2023 y, trascurrida la etapa probatoria, en la cual el contribuyente formuló igualmente manifestaciones, se habilitó la etapa de Alegatos, en fecha 22/12/2023, los cuales fueron presentados dentro del plazo legal, por lo que en fecha 10/01/2024, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por el representante convencional del contribuyente, así como todos los antecedentes agregados en autos, fueron analizados por el **DSR1**, conforme se detalla a continuación:

El representante convencional de **NN** en su escrito de descargo invocó que los periodos fiscales comprendidos desde enero 2017 hasta noviembre de 2017, ha operado ha prescripción liberatoria, "...La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años a partir del 1 enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió

cumplirse” ...esta redacción se aplica a las presentaciones originales, es decir que el IVA de enero a noviembre DE 2017, se cumplen en el mismo año 2017, y su cómputo empieza el 01/01/2018; no así, el IVA de diciembre 2017...” (sic.)

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art. 165 de la Ley dispone que el curso de la prescripción se interrumpe con presentación de las declaraciones juradas por parte del contribuyente, lo cual ocurrió en el presente caso, en fecha 30/07/2018, por los períodos fiscales de enero/2017 a noviembre/2017. Siendo así, el cómputo se inicia nuevamente el 01/01/2019 y el plazo de la prescripción se cumple indefectiblemente el 01/01/2024, ya que el Acta Final suscripta por el deudor (o 2 testigos, en su defecto) no figura entre las causales para interrumpir por segunda vez el plazo en cuestión, en estricto cumplimiento al penúltimo párrafo del citado artículo de la norma legal.

En ese sentido, en cuanto al IVA General de los periodos fiscales comprendidos entre el 01/2017 a 11/2017, no se identifican causales de interrupción entre el inicio del cómputo y la fecha de prescripción, por lo tanto, ha operado la prescripción de la acción para el cobro de dichas obligaciones, conforme se detalla a continuación:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
IVA General	De 01/2017 a 11/2017	Presentación de las DDJJ originales	Interrupción operada por la presentación de la DJ rectificativa	Se inició nuevamente el 1° de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5 Operó la prescripción el 01/01/2024

NN, alegó en su descargo que: *“...las impugnaciones realizadas, se pretenden sustentar en circunstancias particulares de cada uno de los proveedores, mediante diligencias administrativas que se han llevado a cabo 5 años después de haberse celebrado las operaciones...que, resulta llamativo y hasta si se quiere extremadamente peligroso pretender sustentar las impugnaciones en simples entrevistas. Resulta totalmente lógico entender que el proveedor que no ha cumplido su responsabilidad tributaria niegue o desaparezca a los efectos de esconder su responsabilidad tributaria. Destacamos que, en una relación comercial, los sujetos que participan no siempre son contribuyentes, ya que la verificación del acto comercial que impacta tributariamente puede ser realizada por terceras personas que actúan en sustitución del contribuyente...” (sic.)*

Al respecto, el **DSR1** 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 (en adelante **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. 3º faculta a la **DGGC** 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.

Asimismo, el **DSR1** señaló que relación al planeamiento efectuado por el representante convencional del sumariado, por la que pretende desvirtuar o desacreditar las actuaciones efectuadas por los auditores de la **GGII**, remarcó 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 **GGII** 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 sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber, 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, por lo que la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

Asimismo, el **DSR1** puntualizó, que **NN** se centró a controvertir cuestiones formales como la validez de las facturas impugnadas, sin embargo, no demostró que los bienes hayan sido efectivamente adquiridos de 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 incoado.

Con base a los hechos fácticos obrantes en autos, el **DSR1** comprobó que no existieron transacciones comerciales entre **NN** y los ya mencionados supuestos proveedores, 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 e IRACIS GENERAL, por lo tanto, las facturas utilizadas por **NN** como créditos fiscales y costos, no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los

comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS General, de los periodos y ejercicios fiscales objeto de Sumario, en contravención a lo dispuesto en los Arts. 7, 22, 85, 86 y 207 de la Ley, en concordancia con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013; Art. 26 del Decreto N° 3107/2019 y, Art. 71 del Decreto N° 3182/2019 respectivamente.

En relación con la aplicación de sanciones, **NN** alegó: *"...el único fundamento para sancionar y determinar la multa es la invocación que se hace en el Acta Final del Art. 172°. Este carente de toda objetividad, denota extrema arbitrariedad que no exterioriza ningún análisis ni objetivo ni subjetivo de la conducta del contribuyente..."* (sic.)

Al respecto, el **DSR1** manifestó que los agravios formulados por **NN** se constituyen en otra falacia más por la cual pretende desviar la cuestión de fondo, ya que las operaciones descritas en las facturas impugnadas no fueron reales, en consecuencia, tenemos que el presupuesto del DOLO está debidamente acreditado a través del uso premeditado de las facturas de supuestos proveedores que conforme a sus propias declaraciones, desconocieron completamente ser proveedores de **NN**, siendo así, quedó debidamente demostrado que el sumariado, con su acción intentó provocar un perjuicio al Fisco al utilizar de manera voluntaria las aludidas facturas.

En cuanto a la calificación de su conducta el **DSR1** señaló que el actuar de **NN** se adecua a lo establecido por el Art. 172 de la Ley que 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 monto que dejó de percibir en concepto del IRACIS y del IVA. 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 la misma presentó declaraciones juradas con datos incorrectos y con ello suministró informaciones inexactas sobre su actividad gravada (Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), ya que registró valores y costos irreales e inconsistentes.

Consecuentemente, señaló que corresponde aplicar una multa del 250% sobre el tributo que resultó de la impugnación del IVA General y del IRACIS General contenido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes, conforme a los agravantes previstos en los Nums. 1), 2), 5), y 6) del Art. 175 de la Ley.

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 legales,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1°:Determinar la obligación fiscal del contribuyente **NN** con RUC **00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	01/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	03/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	04/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	05/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	09/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	10/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	11/2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	12/2017	29.003.333	72.508.332	101.511.665
521 - AJUSTE IVA	02/2018	415.714	1.039.285	1.454.999
521 - AJUSTE IVA	04/2018	23.810	59.525	83.335
521 - AJUSTE IVA	05/2018	11.581.667	28.954.167	40.535.834
521 - AJUSTE IVA	06/2018	6.330.000	15.825.000	22.155.000
521 - AJUSTE IVA	08/2018	51.361.952	128.404.880	179.766.832
521 - AJUSTE IVA	09/2018	24.596.095	61.490.237	86.086.332
521 - AJUSTE IVA	10/2018	36.302.143	90.755.357	127.057.500
521 - AJUSTE IVA	11/2018	30.572.238	76.430.595	107.002.833
521 - AJUSTE IVA	12/2018	30.976.190	77.440.475	108.416.665
521 - AJUSTE IVA	01/2019	21.405.000	53.512.500	74.917.500
521 - AJUSTE IVA	02/2019	24.273.571	60.683.927	84.957.498
521 - AJUSTE IVA	03/2019	31.900.810	79.752.025	111.652.835
521 - AJUSTE IVA	04/2019	24.987.697	62.469.242	87.456.939
521 - AJUSTE IVA	05/2019	13.976.336	34.940.840	48.917.176
521 - AJUSTE IVA	06/2019	11.859.390	29.648.475	41.507.865
511 - AJUSTE IRACIS	2017	130.110.381	325.275.952	455.386.333
511 - AJUSTE IRACIS	2018	384.319.619	960.799.047	1.345.118.666
511 - AJUSTE IRACIS	2019	256.805.609	642.014.022	898.819.631
Totales		1.120.801.555	2.802.003.883	3.922.805.438

* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2º: CALIFICAR su conducta 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 250% sobre el impuesto defraudado.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal, para su conocimiento.

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