

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), así como a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 09/08/2023, 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 del cumplimiento de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01/2018 a 04/2023; del IRACIS GENERAL de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019, e IRE GENERAL de los ejercicios fiscales de 2020 al 2022 de **NN**; específicamente con respecto a las compras realizadas de: **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**; **14) XX** con **RUC 00**; **15) XX** con **RUC 00**; **16) XX** con **RUC 00**; **17) XX** con **RUC 00**, y **18) XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió que presente los comprobantes que respaldan las compras efectuadas a estas personas, así como sus libros contables e impositivos; en caso de prestación de servicios que remita contratos respectivos y que aclare la forma de pago de las compras; todo lo cual fue cumplido por la firma contribuyente.

La Fiscalización tiene como antecedente las investigaciones surgidas a partir del Informe CITGR/IT N° 00/2022, correspondiente a la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**), en el cual se exponen antecedentes relacionados a las verificaciones realizadas a contribuyentes que habrían utilizado facturas de la supuesta proveedora: **XX** quien mediante entrevista informativa negó haberse inscripto en el RUC y haber efectuado las operaciones comerciales registradas en las Declaraciones Juradas Informativas de contribuyentes que registraron compras de la misma; y con el fin de comprobar la veracidad de las operaciones comerciales; efectuado el requerimiento de documentaciones a los supuestos clientes de la mencionada contribuyente, muchos de estos procedieron a desafectar sus facturas. Asimismo, a través del Informe DPO N° 00/2022 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** se informó que fueron detectados otros 31 proveedores más además de **XX** que se encuentran en estado inconsistentes, cuyas facturas podrían ser de contenido falso, y entre quienes han utilizado las facturas de estos supuestos proveedores se encuentra la firma contribuyente **NN**; en consecuencia, esta dependencia recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que mediante entrevistas informativas a los supuestos proveedores de la firma contribuyente algunos de ellos desconocieron las operaciones comerciales, así como los conceptos detallados en los comprobantes presentados por **NN** a la Administración Tributaria (**AT**). Por otra parte, otros no fueron localizados en el domicilio declarado en el RUC, y luego de consultar a los vecinos, comerciantes de cada zona y a la administración del Mercado Municipal de **XX**, señalaron que desconocían a los mismos, tampoco se visualizó negocio alguno relacionado al giro comercial declarado por estos, y conforme a los indicios obtenidos en las diligencias realizadas, no se pudo comprobar la veracidad de las operaciones de la firma contribuyente y procedieron a impugnar las facturas de nueve (9) de los supuestos proveedores: **1) XX**; **2) XX**; **3) XX**; **4) XX**; **5) XX**; **6) XX**; **7) XX**; **8) XX**; **9) XX**; **10) XX**; **11) XX**; **12) XX**; **13) XX**; **14) XX**; **15) XX**; **16) XX**;

**17) XX, y 18) XX**, mientras que los restantes reconocieron como cliente a **NN** y sus operaciones son consistentes con relación a lo informado por la firma contribuyente; por tal motivo, los auditores de la **GGII** no impugnaron las facturas de estos proveedores.

Considerando las evidencias obtenidas, constataron que **NN** registró y declaró facturas de contenido irregular de los supuestos proveedores mencionados como respaldo de los créditos fiscales, costos y gastos consignados en sus DD.JJ. del IVA General, IRACIS General e IRE General de los periodos fiscales 11/2018, 01 a 07/2019, 09 a 12/2019, 01 a 09/2020, 01, 10 y 12/2021, 02, 04, 06 y 12/2022 y 04/2023 con lo cual obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, en contravención a lo dispuesto en la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y las normas reglamentarias de los tributos mencionados precedentemente, en especial las disposiciones establecidas en los Artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley, el Artículo 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y el Artículo 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005; los Artículos 14, 22 y 92 de la Ley N° 6380/2019; el Artículo 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Artículo 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019; en consecuencia, realizaron el ajuste fiscal de los tributos surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2018	20.057.143	2.005.714	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.
511 - AJUSTE IRACIS	2019	86.459.859	8.645.986	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	98.264.553	9.826.455	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	76.887.429	7.688.743	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	59.114.285	5.911.429	
521 - AJUSTE IVA	nov-18	20.057.143	1.002.857	
521 - AJUSTE IVA	ene-19	2.714.286	135.714	
521 - AJUSTE IVA	feb-19	742.857	37.143	
521 - AJUSTE IVA	mar-19	6.309.524	315.476	
521 - AJUSTE IVA	abr-19	12.738.096	636.905	
521 - AJUSTE IVA	may-19	502.857	25.143	
521 - AJUSTE IVA	jun-19	6.261.904	313.095	
521 - AJUSTE IVA	jul-19	16.833.333	841.667	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	2.241.048	112.052	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	18.304.763	915.238	
521 - AJUSTE IVA	nov-19	5.549.287	277.464	
521 - AJUSTE IVA	dic-19	14.261.904	713.095	
521 - AJUSTE IVA	ene-20	9.267.619	463.381	
521 - AJUSTE IVA	feb-20	5.286.171	264.309	
521 - AJUSTE IVA	mar-20	3.019.048	150.952	
521 - AJUSTE IVA	abr-20	13.952.381	697.619	
521 - AJUSTE IVA	may-20	9.237.619	461.881	

521 - AJUSTE IVA	jul-20	13.946.667	697.333
521 - AJUSTE IVA	ago-20	14.452.382	722.619
521 - AJUSTE IVA	sept-20	26.959.809	1.347.990
521 - AJUSTE IVA	nov-20	2.142.857	107.143
521 - AJUSTE IVA	ene-21	22.857.143	1.142.857
521 - AJUSTE IVA	oct-21	20.083.619	1.004.181
521 - AJUSTE IVA	dic-21	33.946.667	1.697.333
521 - AJUSTE IVA	feb-22	21.428.571	1.071.429
521 - AJUSTE IVA	abr-22	24.476.191	1.223.810
521 - AJUSTE IVA	jun-22	2.114.285	105.714
521 - AJUSTE IVA	dic-22	11.095.238	554.762
521 - AJUSTE IVA	abr-23	25.000.000	1.250.000
<b>TOTALES</b>		<b>706.566.538</b>	<b>52.367.489</b>

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 05/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 181 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria, respectivamente.

La firma sumariada presentó su Descargo el 22/01/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 71200002208 de fecha 07/02/2024; consecutivamente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 18/03/2024. Posteriormente, **NN** presentó sus Alegatos el 02/04/2024; por lo que, culminada las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a las actuaciones de la **AT** durante la Fiscalización, **NN** adujo: *"El Informe que motiva la instrucción de éste Sumario -que es el resultado final de la Fiscalización Puntual- arrastra vicios derivados del quiebre del PRINCIPIO DE LEGALIDAD lo que inexorablemente acarrea su NULIDAD a tal punto que torna absolutamente inejecutable a la resolución resultante de la Fiscalización Puntual... La Fiscalización Puntual tuvo inicio el día 09 de agosto del 2023. Esto si consideramos el momento de notificación y constitución de los funcionarios en el local de FVV S.A. por cuanto es bien sabido que la emisión interna de la misma Orden de Fiscalización Puntual es siempre anterior. Verificadas las notificaciones diligenciadas electrónicamente conforme con el marco normativo de aplicación, se tiene que la Fiscalización Puntual culmina con el dictado del Informe en fecha 30 de octubre del 2023. La Fiscalización Puntual es prevista en la Ley 2421/04 y reglamentada por la Resolución General 04/08. Y el plazo dispuesto por las Leyes y normas reglamentarias para el ejercicio de esta facultad fiscalizadora es de 45 días hábiles... La Fiscalización Puntual debía culminar el 11 de octubre del 2023. De esto se colige que la Administración excedió el plazo legal y esto constituye el QUIEBRE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD que deriva en la NULIDAD de las actuaciones administrativas libradas en lesión de este PRINCIPIO..."* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que, en uso de sus facultades legales, la **GGII** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley, y su modificatoria la Ley N° 2421/2004; en la cual menciona la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Arts. 31 y 32 de la Ley, de manera a mejorar la

eficiencia de la **AT** y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributarias vigentes.

Por lo tanto, la **GGII** ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la **AT** para reputarse legítimos, conforme lo establece el Art. 196 de la Ley.

En tal sentido, la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Por lo tanto, el **DSR2** destacó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 09/08/2023 y hasta la firma del Acta Final ocurrida el 13/10/2023, transcurrieron exactamente cuarenta y cinco días (45) días. De esta manera, concluyó que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por la Ley y sus reglamentaciones.

Igualmente, cabe señalar que la nulidad invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre la nulidad alegada.

Por otra parte, **NN** alegó pérdida de la facultad de la Administración en los procesos investigados comprendidos en años anteriores al 2019 y señaló: *"Este hecho se comprueba del simple examen de las actuaciones administrativas, que respondió a una comprobación desde el año 2018... La norma es clara y no requiere mayor análisis. Surge palmario que la misma Ley Tributaria reconoce la prescripción del ejercicio de la facultad punitiva de la AT respecto de las multas imponibles sobre los periodos fiscales del año 2018 que pretenden ser constreñidos de cobro contra **NN** y mi persona activando ésta RIS 00 en base a un procedimiento fiscalizador afectado de prescripción, conforme se colige de la articulatoria ut supra"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que nuestra legislación tributaria es clara en materia de Prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 que *"La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse..."*, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia, por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia C.S.J. N° 00/2016 por el que se había resuelto que *"... las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos"*.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que, **NN** presentó su DJJ del IVA General el 13/12/2018; en tal sentido el plazo para la prescripción comenzó a computarse desde el 1° de enero del 2019; y en lo que respecta al IRACIS General, la firma presentó su DJ el 14/04/2019 por lo que el plazo para la prescripción comenzó a computarse desde el 1° de enero del 2020, por tanto, conforme al Art. 165 de la Ley, el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1) en este caso el 13/10/2023, suscripta por la XX, Apoderada de **NN**, todo ello conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN							
OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IVA General	1/11/2018	Presentación de la DJ	El cómputo del plazo se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 13/10/2023
IRACIS General	2018	-	Presentación de la DJ	El cómputo del plazo se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 13/10/2023

Consecuentemente, el **DSR2** comprobó que definitivamente las deudas determinadas correspondientes al IVA GENERAL del periodo fiscal 11/2018 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2018 no se encuentran prescriptas; por tanto, corresponde su reclamo.

Respecto al proceso sumarial, **NN** adujo el ejercicio de mala fe administrativa en los siguientes términos: *"Esta presunción del ejercicio de MALA FE surge en que: habiendo **NN** solicitado expresamente la extensión del plazo para contestar esta RIS 00, por la Solicitud de Prórroga 00 del 12 de enero del 2024, no se cuenta con pronunciación de la Administración en el Sistema Marangatu, única vía facultada para la sustanciación del respectivo descargo. La falta de respuesta expresa activaría las disposiciones de la RG 114/17 que darían lugar a tener por no contestado éste Descargo, cuestión por demás GRAVISIMA. Con ello la AT denegó a **NN** la facultad de ejercer su mejor derecho a la DEFENSA EN JUICIO y en lesión del DEBIDO PROCESO del mandato constitucional de nuestra Carta Magna"* (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** aclaró que a través de la Resolución N° 00 se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** la cual fue debidamente notificada el 05/01/2024; por medio del Form. N° 00 solicitó la prórroga para la presentación del Descargo, y a través del Form. N° 00 de fecha 22/01/2024 la sumariada presentó el escrito correspondiente; con ello se comprueba que **NN** ejerció efectivamente su derecho a la defensa y ofreció sus pruebas, garantizando de esa manera el Debido Proceso, contrariamente a lo alegado por la misma.

Con relación a la cuestión de fondo **NN** alegó: *"En este caso, todas y cada una de las transacciones declaradas por **NN** se encuentran respaldadas en la documentación exigida por la Ley, y en contrapeso a los cumplimientos de **NN** la AT esgrime como falta atribuible a ésta la irregularidad ejercida por sus proveedores, quienes no han presentado a su vez ante la Administración sus documentaciones en regla. La obligación del comprador es examinar que el comprobante reúna a simple vista los requisitos de forma que son exigidos por la Administración Tributaria. Así lo ha establecido la Ley y reconocido la jurisprudencia. Estas facultades están totalmente reservadas a la AT y son intransferibles a los administrados... En esto último cabe acotar que el PRINCIPIO DE REALIDAD denota que, por la naturaleza de las actividades de distribución de alimentos agrícolas y dentro del entorno de manejo de ventas a distancia, no es posible al contribuyente corroborar si el proveedor realmente se encuentra físicamente en la dirección declarada por cuanto se trabaja con envío de productos, incluso recorriendo extensa distancia... Así mismo, **NN** no es responsable del cambio de domicilio de los proveedores o de la negativa de estos a responder a requerimientos de la AT, ni de la entrega incompleta de sus documentos. Estos actos, ajenos a su control, no pueden ser citados rimbombantemente por los funcionarios fiscalizadores como pruebas de producción de comprobantes irregulares por parte de **NN**"* (sic).

Asimismo, señaló que: *"La existencia de proveedores que no presentaron sus facturas pese a ser este su deber, debe de ser analizado en ecuanimidad a las presentaciones que **NN** ha realizado*

*y que son suficiente prueba pues no guardan irregularidad ni contravención con las reglamentaciones tributarias. Hechos como el que los proveedores no registren memoria de haber realizado operaciones superiores a determinado monto (XX) no implican la inexistencia de la compra cuando que se tienen las constancias documentales que la prueban en contundencia. Sabido es que los documentos operan en función de la fragilidad de la memoria y se imponen a estas por su carácter formal y legislado. Punto que considerar, por cuando los entrevistados en el año 2023 debieron referirse a ventas concretadas en los años 2018 al 2021. Hechos como la imposibilidad de presentar los documentos para el efectivo cotejo de las partes porque al proveedor le fueron sustraídos (XX) no es falta atribuible a **NN** que sí ha conservado y presentado sus comprobantes, probando con ello la transacción... La ausencia del contribuyente no equivale a inexistencia de su comercio. Ni **NN** está obligada a responder por hechos ajenos a su ejecución o autoridad. La permanencia o no del proveedor en su local, la estimación de que el local es adecuado a la actividad desarrollada o el incumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias no es responsabilidad de **NN**. Todas las "fundamentaciones" estructuradas en el INFORME son en conjunto circunstancias que no pueden ser atribuidas a su voluntad ni pueden ser consideradas como pruebas de incumplimiento tributario cuando que se tiene la contraprestación documental de la contribuyente..." (sic).*

Al respecto, el **DSR2** resaltó que el análisis del caso se centró en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes supuestamente emitidos por: **XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX y XX**, de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación del IVA General, IRACIS General e IRE General por parte de **NN**. En este marco, mediante los requerimientos de documentaciones pertinentes, se solicitó a la firma la presentación de los comprobantes originales que respaldan sus créditos fiscales, costos y gastos, así como otras documentaciones relacionadas a las operaciones con los proveedores irregulares mencionados precedentemente, sus Libros IVA Compras y Diario, correspondientes a los periodos y ejercicios fiscales de 2018 a 2022.

En lo que respecta a los proveedores: **XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX y XX**, mediante la entrevista informativa que les fuera efectuado por los auditores de la **GGII** reconocieron como cliente a **NN**, sus operaciones son consistentes con relación a lo informado por el fiscalizado y en la mayoría de los casos los servicios fueron pagados con cheques los cuales fueron corroborados, por lo que el **DSR2** confirmó que no corresponde la impugnación de las facturas emitidas por estos a favor de la firma sumariada (fs. 58/70, 71/78, 91/105, 111/123, 124/137, 152/180, 181/190 y 191/193 del Expte. N° 00).

Asimismo, el **DSR2** agregó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es al contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus DD.JJ. y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la Administración Tributaria (**AT**) se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, actúen estos como compradores o proveedores.

Por otra parte, precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **GGII** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, sino que las mismas fueron valoradas de manera integral junto con todos los antecedentes obrantes del caso, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas, debido a que los supuestos proveedores no contaban con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes citados en las mismas.

En este marco, resaltó la entrevista informativa que se intentó realizar a **XX** y **XX**) para lo cual los funcionarios de la **GGII** se trasladaron hasta el domicilio declarado en el RUC, no pudiendo ser ubicados, por lo que consultados los vecinos de la zona, manifestaron no conocer a los citados contribuyentes; asimismo trataron de contactarlos a través de los números telefónicos que constan en el **SGTM**, sin embargo tampoco fue posible ya que los teléfonos se encontraban apagados o los números fueron cambiados. Así también se les requirió documentaciones y sus Libros de Compras y Ventas, pero no han respondido a los requerimientos de la **AT** (fs. 79/83 y 106/110 del Expte. N° 00).

En lo que respecta a la **XX**, **XX** y **XX**, estos afirmaron que se dedican a la venta de productos fructihortícolas, pero negaron haber efectuado ventas a **NN** y desconocieron los montos consignados en las facturas que se les atribuye, no reconocen el correo declarado en el RUC ni la contraseña y afirmaron que no manejan su clave de acceso. En ese sentido, destacó que la Sra. **XX** presentó denuncia ante el Ministerio Público contra su contadora, la **XX** por informalidades y por desconocer las cifras de los movimientos de cuenta (fs. 45/57, 200/213 del Expte. N° 00).

En cuanto a los **XX** y **XX**, mediante la entrevista informativa que le realizaron los auditores de la **GGII**, estos negaron haberse inscripto en el RUC, el primero afirmó que se desempeña como guardia de seguridad registrado en el XXI, es decir como empleado dependiente, mientras que la segunda afirmó que no se dedica a ninguna actividad económica sino al servicio doméstico. Ambos desconocieron haber efectuado ventas a **NN** ni haber emitido las facturas que se les atribuye (fs. 84/90 y 146/151 del Expte. N° 00).

Por otra parte, en lo que respecta a la **XX**, mediante la entrevista informativa que se le realizó, ésta afirmó ser contribuyente con la actividad de venta de productos sanitarios, artículos eléctricos y de ferretería; señalando que sus ventas son por lo general de montos pequeños y al 10%. Negó haber efectuado transacciones comerciales con **NN**; asimismo, presentó denuncia policial por clonación de facturas (fs. 138/145 del Expte. N° 00).

Finalmente, en cuanto al **XX**, mediante entrevista informativa también negó haber efectuado ventas o haber emitido factura alguna a **NN**, manifestando que se dedica al servicio de **XX** y que anteriormente tenía una **XX** y venta de **XX**, aclarando que nunca se dedicó a la venta de productos **XX**. Por otra parte, presentó sus talonarios de ventas originales, así como la copia de la denuncia efectuada ante el Ministerio Público sobre Producción de Documentos No auténticos (fs. 00 del Expte. N° 00).

En consideración a todo lo expuesto, el **DSR2** agregó 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.

Asimismo, el **DSR2** agregó por otra parte, que la **AT** interviene y participa en los casos como parte y a su vez le compete resolverlos; en ese sentido, los actos administrativos que emite gozan de la presunción de legalidad y legitimidad; en consecuencia, por el Principio de Inversión de la Carga de la Prueba, el que pretenda impugnar ese acto debe probar sus alegaciones. En el caso particular, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no ha aportado elementos válidos como recibos, cheques, notas de remisión o cualquier otra documentación relacionada a los conceptos facturados por los supuestos proveedores que pueda certificar la realidad de las operaciones y que puedan refutar la denuncia en su contra, pues solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **GGII**.

Por otra parte, el **DSR2** aclaró que, si bien la **AT** autorizó la emisión de los comprobantes impugnados y otorgó el Timbrado, la responsabilidad de ésta se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, concluyó que el Timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó, y mencionó que 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*".

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó indebidamente en sus Declaraciones Juradas los comprobantes emitidos por los supuestos proveedores **XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX; XX** y **XX**, dado que comprobó que los mismos fueron incluidos en sus Libros de Compras del IVA que la propia firma contribuyente proveyó durante la Fiscalización a la **GGII**, además en sus Registros de Compras según la RG 90/2021.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** resaltó que **NN** utilizó comprobantes de compras que no reúnen las condiciones de deducibilidad establecidas en la reglamentación vigente y con ello infringió lo establecido en las disposiciones contenidas en los Artículos 7º, 8º, 22, 85 y 86 de la Ley, el Artículo 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y el Artículo 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005; los Artículos 14, 22 y 92 de la Ley N° 6380/2019; el Artículo 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Artículo 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que concluyó que corresponde el ajuste fiscal efectuado por los auditores de la **GGII** desafectando el valor de los montos contenidos en las facturas impugnadas realizado por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** expresó "*Tanto del Informe Final de Auditoría como del Acta y del proceso fiscalizador, no se constata que NN haya incurrido en alguna acción que derivase en ningún perjuicio palpable contra las reglas de la Administración. En efecto, no se ha probado el beneficio irregular, la mala fe ni la intención dolosa requeridas para la calificación de la conducta de NN como DEFRAUDACION que es infundada e irrazonablemente recomendada con base al Acta e Informe por supuesta transgresión del Art. 172 de la Ley 125/91... En consecuencia: RECHAZAMOS LA TIPIFICACIÓN DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO, SIENDO NN, EN TODO CASO VÍCTIMA DE ESTE ESQUEMA Y NO PARTE DE ÉSTE. Por lo tanto, la aplicación "la presunción de defraudación" de la Ley 125, Art 173 inciso 3, tampoco aplica a NN" (sic).*

El **DSR2** manifestó al respecto 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 monto que dejó de ingresar en concepto del IVA General, IRACIS General e IRE General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. 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 firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 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 (Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** registrado y declarado compras inexistentes que afectaron a la

base imponible para la determinación de los tributos, el **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 11/2018, 01 a 07/2019, 09/2019 a 05/2020, 07 a 09/2020, 11/2020, 01, 10 y 12/2021, 02, 04, 06, 12/2022 y 04/2023; el IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019 e IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, 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 las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró la reiteración y la continuidad por la comisión repetida de las mismas infracciones, considerando que tiene como antecedente dos Fiscalizaciones Puntuales anteriores los años 2020 y 2021, también el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar sus EE.FF. y Auditoría Externa Impositiva durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura por la utilización indebida de créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes obtenidos irregularmente; y finalmente como atenuante la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, al haber presentado todos los documentos que le fueran requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 250% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

**POR TANTO**, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

## **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
511 - AJUSTE IRACIS	2018	2.005.714	5.014.285	7.019.999
511 - AJUSTE IRACIS	2019	8.645.986	21.614.965	30.260.951
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	9.826.455	24.566.138	34.392.593
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	7.688.743	19.221.858	26.910.601
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	5.911.429	14.778.573	20.690.002
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.002.857	2.507.143	3.510.000

521 - AJUSTE IVA	01/2019	135.714	339.285	474.999
521 - AJUSTE IVA	02/2019	37.143	92.858	130.001
521 - AJUSTE IVA	03/2019	315.476	788.690	1.104.166
521 - AJUSTE IVA	04/2019	636.905	1.592.263	2.229.168
521 - AJUSTE IVA	05/2019	25.143	62.858	88.001
521 - AJUSTE IVA	06/2019	313.095	782.738	1.095.833
521 - AJUSTE IVA	07/2019	841.667	2.104.168	2.945.835
521 - AJUSTE IVA	09/2019	112.052	280.130	392.182
521 - AJUSTE IVA	10/2019	915.238	2.288.095	3.203.333
521 - AJUSTE IVA	11/2019	277.464	693.660	971.124
521 - AJUSTE IVA	12/2019	713.095	1.782.738	2.495.833
521 - AJUSTE IVA	01/2020	463.381	1.158.453	1.621.834
521 - AJUSTE IVA	02/2020	264.309	660.773	925.082
521 - AJUSTE IVA	03/2020	150.952	377.380	528.332
521 - AJUSTE IVA	04/2020	697.619	1.744.048	2.441.667
521 - AJUSTE IVA	05/2020	461.881	1.154.703	1.616.584
521 - AJUSTE IVA	07/2020	697.333	1.743.333	2.440.666
521 - AJUSTE IVA	08/2020	722.619	1.806.548	2.529.167
521 - AJUSTE IVA	09/2020	1.347.990	3.369.975	4.717.965
521 - AJUSTE IVA	11/2020	107.143	267.858	375.001
521 - AJUSTE IVA	01/2021	1.142.857	2.857.143	4.000.000
521 - AJUSTE IVA	10/2021	1.004.181	2.510.453	3.514.634
521 - AJUSTE IVA	12/2021	1.697.333	4.243.333	5.940.666
521 - AJUSTE IVA	02/2022	1.071.429	2.678.573	3.750.002
521 - AJUSTE IVA	04/2022	1.223.810	3.059.525	4.283.335
521 - AJUSTE IVA	06/2022	105.714	264.285	369.999
521 - AJUSTE IVA	12/2022	554.762	1.386.905	1.941.667
521 - AJUSTE IVA	04/2023	1.250.000	3.125.000	4.375.000
Totales		<b>52.367.489</b>	<b>130.918.733</b>	<b>183.286.222</b>

*\*Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad a 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 los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

**Art. 4°: NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**Art. 5°: INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de 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**