

FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 14/08/2023, 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 la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2019 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 de **NN**, específicamente con respecto las compras respaldadas con facturas de **XX** con **RUC 00**, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes que respalden las compras efectuadas del mismo, la forma de pago, aclaración en que rubros y campos de los Formularios N° 101 y 120 fueron registrados y el tipo de afectación contable, sus libros contables e impositivos en formato impreso y en soporte magnético, recibos, pagarés u otros documentos relacionados a las operaciones comerciales y forma de pago de los mismos, lo cual fue cumplido parcialmente por la contribuyente.

La Fiscalización tiene como antecedente el Informe DPO/DGGG N° 00/2023, emitido por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC**, mediante el cual se informó el resultado de investigaciones realizadas sobre supuestos proveedores vinculados a un esquema de utilización de facturas de manera irregular, entre los cuales se encuentra **XX**; en cuyo marco se realizaron entrevistas en las que los mismos negaron haber emitido las facturas informadas por sus supuestos clientes o no pudieron ser ubicados. Al respecto, el **DPO** verificó que en las Declaraciones Juradas informativas presentadas por **NN** en cumplimiento de la RG N° 90/2021, ésta consignó compras realizadas al supuesto proveedor mencionado; por lo que recomendaron la Fiscalización a la misma.

Durante el proceso de Fiscalización, con base en las informaciones obtenidas y las obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu **SGTM** los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró facturas de contenido irregular supuestamente emitidas por **ALBERTO DUARTE** como respaldo de sus créditos fiscales en sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 03 y 10/2019 y; de sus costos del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019, en virtud a que los funcionarios de la Administración Tributaria (**AT**) le realizaron una entrevista informativa en la cual negó que **NN** sea su cliente y tampoco reconoció los montos tan elevados de las supuestas ventas realizadas a la misma que fueron puestas a su vista en una planilla. Además, porque verificaron que no tiene la capacidad operativa, no cuenta con propiedades, planta ni equipos, así como tampoco personal a su cargo, ni relación alguna entre los montos informados como compras realizadas del supuesto proveedor y el total de las facturas de ventas supuestamente emitidas por él. Asimismo, en virtud a que se confirmó que no posee antecedentes de haber realizado ninguna importación en los ejercicios fiscales comprendidos del 2018 al 2021.

Por tales motivos, considerando que la contribuyente obró en contravención a lo dispuesto en los artículos 7°, 8°, 22, 85, 86 y 207 la Ley N° 125/1991, en adelante **la Ley**, y los artículos 68 y 22 del Decreto N° 1030/2013, procedieron a su impugnación y realizaron la determinación correspondiente surgiendo saldos a favor del Fisco en los periodos de 01 a 03 y 10/2019; así como en el ejercicio fiscal 2019.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, por lo que recomendaron calificar su conducta conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 del mismo cuerpo legal, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE - Gravada 5%	IMPUESTO 5%	MULTA POR DEFRAUDACIÓN
521 - AJUSTE IVA	ene-19	209.523.810	10.476.191	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	feb-19	11.676.191	583.810	
521 - AJUSTE IVA	mar-19	171.428.572	8.571.429	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	148.704.762	7.435.238	
TOTAL		541.333.335	27.066.668	
IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	541.333.335	54.133.334	
TOTAL		541.333.335	54.133.334	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 la cual fuera debidamente notificada el 09/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones, 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.

La sumariada presentó su Descargo el 10/02/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 19/02/2024 y no habiendo pruebas a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 08/04/2024. Posteriormente, el **DSR2** dispuso a través del Formulario N° 00 del 17/04/2024 una Medida Para Mejor Proveer por el plazo de tres (3) días a fin de correrle traslado a la sumariada de la entrevista realizada al proveedor cuestionado, no manifestándose al respecto. En virtud a que **NN** presentó su escrito de Alegatos, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

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

Con relación a la cuestión de fondo **NN** alegó: *"...La impugnación se sustenta en el análisis de hechos económicos detectados mediante requerimiento previo, y en simples entrevistas realizadas inaudita parte y sin participación de mi representada, y en donde se evidencia la absoluta responsabilidad del vendedor, quien se limitó a negar un vínculo comercial, pero no ha presentado sus documentaciones. Es importante destacar, que así como refiere el Acta Final, el proveedor ha presentado sus declaraciones, ha realizado operaciones con otros contribuyentes, y que ha declarado compras; con lo cual su responsabilidad tributaria es evidente y no como pretende la Administración de trasladar de manera regresiva y vía impugnación, a las esferas de mi representada. Por otro lado, y en relación a las "Entrevistas", son simples menciones que se hacen en el Acta Final, sin ninguna evidencia de haberse realizado, ya que no obran entre los antecedentes a cuyas copias he accedido, constancia de su realización..."* (sic).

NN manifestó: "...Además, si a todo esto, sumamos el hecho de que se tratan de empresas unipersonales cuyas inscripciones en el RUC, necesariamente debería haberse tramitado personalmente; entonces, la SET es la responsable de que estos contribuyentes hayan sorteado todos los obstáculos administrativos para inscribirse y para gestionar los comprobantes y demás autorizaciones administrativas de cuyo control la SET es la única responsable, pues supuestamente las irregularidades se materializaron por varios años....Rechazo categórica la determinación tributaria de la Administración Tributaria realizada de oficio sobre base cierta, en razón que el propio ordenamiento jurídico tributario en el artículo 211° de la Ley 125/91, establece las modalidades a las cuales se debe someter la Administración para los casos en que considere que los comprobantes no son confiables para practicar la determinación sobre base cierta, dando especial atención a un cálculo impositivo que consiste en aplicar la tasa del impuesto sobre las compras impugnadas..." (sic).

En otro punto del Descargo **NN** mencionó: "...Es así que las irregularidades detectadas por la DNIT, se verificaron en el ámbito jurídico patrimonial del proveedor, quien fue inscripto por la Administración Tributaria, habiendo sorteado favorablemente todos los trámites administrativos para obtener timbrado, y otras constancias administrativas, a las cuales solamente se accede mediante cumplimiento de deberes formales. Nos ratificamos en la existencia de cada una de las operaciones de compras, ya que se tratan de productos frutihortícolas que son perecederos, no se puede stockear por mucho tiempo, y a los efectos de corroborar la existencia de la misma, es fácil contrastar las facturas de venas con las compras realizadas; las cuales desde ya ofrecemos como prueba de descargo, y donde se podrá constatar que lo comprado fue enajenado. Además, es de destacar, que en las declaraciones juradas Formulario 120 del IVA, se advierte que el contribuyente tiene suficiente IVA CREDITO para sustentar sus eventuales Débitos, por lo que consignar operaciones que en definitiva importan montos pocos significativos, no tiene ninguna razón de ser...Que, constan en nuestros libros, registros y documentaciones contables, las cuales tienen la naturaleza de pruebas preconstituidas en el ámbito tributario y que deben prevalecer respecto a supuestas entrevistas, y que de existir tales, son apenas indicios que no pueden prevalecer sobre los documentos exigidos tributariamente, y además de haberse consignado el pago de los mismos cuya prueba obra en nuestros libros, que en definitiva constituyen una atestación pública de su verificación, en contrapartida a las pruebas de la Administración que no tienen la identidad suficiente para invalidar las operaciones. 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, el único responsable en 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..." (sic).

Así mismo, **NN** manifestó: "...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 y al cual la DNIT puede tener acceso, se puede notar que durante todos los periodos fiscales que comprendió la fiscalización, el contribuyente mantiene no solamente saldo técnico, sino que también saldo financiero a favor. Es decir, es el sujeto Activo del vínculo tributario. Así, el contribuyente tiene saldo a favor suficiente para absorber los impuestos en concepto de IVA liquidados durante todo este periodo 2019, y del mismo modo, modo en el los saldos cubren la liquidación practicada.

Que, si oponemos estos saldos a favor con las liquidaciones realizadas del IVA, se puede confirmar que, en los meses denunciados del año 2019, el contribuyente mantiene crédito suficiente para cubrir a la liquidación provisoria, por lo tanto, en estos períodos fiscales no existe adeudo tributario y tampoco puede existir sanción por defraudación, atendiendo el carácter de acreedor que tiene el contribuyente..." (sic).

El **DSR2** resaltó que el análisis del caso se centró en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes supuestamente emitidos por **XX**, de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación del IVA General y del IRACIS General por parte de **NN**. En este marco, mediante los requerimientos de documentaciones pertinentes, se solicitó a la contribuyente la presentación los comprobantes originales que respaldan sus créditos fiscales, costos y gastos, así como otras documentaciones relacionadas a las operaciones con el proveedor irregular mencionado precedentemente, sus Libros IVA Compras, Diario y Mayor, correspondientes a los periodos y ejercicios fiscales de IVA General y del IRACIS General. La misma, a través del expediente N° 00 presentó sus Libros IVA Compras, impresos y en soporte magnético, y con respecto a las facturas de compras del proveedor cuestionado manifestó que no obran los comprobantes de este en su archivo tributario.

Con relación a los libros presentados por **NN** el **DSR2** refirió, que del análisis de estos, los auditores de la **GGII** identificaron los asientos de las supuestas operaciones las cuales fueron registradas en la cuenta contable "**Mercadería – frutos**", por lo que fueron afectadas al rubro **COSTOS** del Form. 101 del IRACIS General del ejercicio fiscal controlado. En cuanto a la afectación del IVA General y siguiendo el análisis de los libros de compras, se observaron que los registros de las facturas relacionadas al proveedor **XX** (todas gravadas al 5%) son coincidentes con lo declarado en el Form. 120 del IVA General razón por la cual el **DSR2** concluyó que las mismas fueron utilizadas a fin de respaldar costos en el IRACIS General y crédito fiscal en el IVA General.

El **DSR2** agregó también 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, es el contribuyente quien responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es a la sumariada 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 **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 el supuesto proveedor no contaba con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes citados en las mismas. Así como tampoco cuenta con propiedades, plantas ni personal a su cargo por lo que se hace imposible la provisión de bienes de la envergadura que la sumariada describe en sus libros.

En este marco, el **DSR2** resaltó que mediante la entrevista informativa que le realizaron los funcionarios de la **GGII** al **XX**, éste negó las operaciones comerciales que se les atribuyen con **NN**, señaló además que no emitió factura alguna a favor de esta y dijo no reconocer los números de facturas ni los montos expuestos cuyo traslado fue remitido a la sumariada el 17/04/2024 a través del Formulario N° 00, sin haber hecho manifestación alguna al respecto.

Por otro lado, a fin de obtener más datos del proveedor, el equipo auditor de la **GGII** procedió a investigar sobre la actividad comercial del proveedor por medio de las informaciones requeridas por la **AT** a la **DIRECCIÓN DE ABASTECIMIENTO DE LA MUNICIPALIDAD DE XX (XX)**, a la que se le solicitó su colaboración con respecto a informar si el mismo fue arrendatario de locales en el Mercado de XX y los periodos fiscales en los cuales arrendaron. Por medio del Expediente

Nº 00, la **XX** señaló que en el listado no se encontraba el nombre del supuesto proveedor como permisionario de algún local comercial.

Por otra parte, se solicitó a la actual Gerencia General de Aduanas (**GGA**) de la **DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (DNIT)**, sobre los datos de importación del supuesto proveedor en cuestión, a lo que dicha institución a través del expediente Nº 00 señaló que consultado el Sistema Informático SOFÍA no obtuvieron datos de despachos de importación realizados por el proveedor **XX**, y además mencionó que no tiene información de registros de importación de productos.

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 los actos administrativos que emite la **AT** 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 el supuesto proveedor 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*".

Por los motivos señalados, el **DSR2** resaltó que las facturas fueron cuestionadas e impugnadas por el equipo auditor de la **GGII** debido a que las operaciones descritas en ellas son consideradas inexistentes, y al verificarse que las mismas están registradas en los Libros Compras, Diario y Mayor de la sumariada, comprobándose de esta manera que la misma informó de la totalidad de las compras cuestionadas en sus DD.JJ. determinativas y las informativas que constan el módulo Hechauka y del Régimen Mensual del **SGTM** conforme a la RG Nº 90, correspondientes a los periodos fiscalizados, siendo la suma de estas coincidentes. En consecuencia, el **DSR2** consideró correctas las impugnaciones realizadas con relación a los créditos fiscales declarados en el Form. Nº 120 de los periodos fiscalizados en el IVA General, así como los costos y gastos indebidos declarados en el Form. Nº 101 del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019, debido a que utilizó las facturas cuestionadas a los efectos fiscales, logrando así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco.

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 Nº 1030/2013 y el Artículo 108 del Anexo al Decreto Nº

6359/2005, 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.

Finalmente, en cuanto a los créditos fiscales que la sumariada expresó que tiene a favor y que solicita sean considerados, el **DSR2** aclaró que la misma podrá solicitar la rectificación de sus DD.JJ. ajustando los valores denunciados para hacer uso de todos los conceptos o rubros a su favor, tal como lo señala el Informe Final de Auditoría.

En cuanto a la calificación de la conducta el **DSR2** mencionó que la Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar de la contribuyente fue con intención; ya que la misma presentó sus **DD.JJ.** con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras. (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), situaciones comprobadas con las informaciones obrantes en el **SGTM** y que respaldan las diligencias realizadas respecto al supuesto proveedor de la sumariada. En ese sentido, quedó confirmado que **NN** obtuvo de esta manera un beneficio indebido en perjuicio del Fisco representada por los montos que el contribuyente dejó de ingresar oportunamente e hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Art. 174, Num. 12). Todo ello, en concordancia con el Art. 172 de la Ley, por lo que concluyó que corresponde calificar la conducta de la contribuyente como Defraudación con base en lo establecido en la citada normativa.

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** consideró las diferentes situaciones y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso que nos ocupa.

En consecuencia, a fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** ratificó las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que en este caso se configura **la reiteración**, porque los efectos de dichas acciones se dieron de manera recurrente en distintos tributos, periodos y ejercicio controlados, **la continuidad** porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró créditos fiscales y costos respaldados con facturas de contenido falso), **el grado de cultura del infractor** ya que se encontraba obligada a presentar sus Estados Financieros desde el año 2016, **la importancia del perjuicio fiscal** que se halla representada por la utilización de documentos de presunto contenido falso con incidencia fiscal en los periodos y ejercicios de los tributos verificados, y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos** debido a la presentación parcial de las documentaciones solicitadas por la **AT** en la Orden de Fiscalización, por lo que recomendó aplicar la multa del 250% sobre los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar los tributos, aplicar las multas y dictar el acto administrativo

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
------------	---------	----------	-------	-------

511 - AJUSTE IRACIS	2019	54.133.334	135.333.335	189.466.669
521 - AJUSTE IVA	01/2019	10.476.191	26.190.477	36.666.668
521 - AJUSTE IVA	02/2019	583.810	1.459.525	2.043.335
521 - AJUSTE IVA	03/2019	8.571.429	21.428.572	30.000.001
521 - AJUSTE IVA	10/2019	7.435.238	18.588.095	26.023.333
Totales		81.200.002	203.000.004	284.200.006

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con RUC **00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 250% sobre los tributos no ingresados oportunamente, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 con su modificación dada por 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 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