

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 sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 10/08/2023, 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 a 04/2021 e IRE GENERAL del ejercicio fiscal de 2021 de **NN**; específicamente con respecto a las compras realizadas de: **1) XX** con **RUC 00**; y **2) XX** con **RUC 00**; y para tal efecto le requirió que presente los comprobantes originales de los contribuyentes citados, así como sus libros contables e impositivos en formato digital; que aclare el rubro y campo específico de los Formularios Nros. 120 y 500 en los que fueron declarados, el tipo de afectación contable y la forma de pago, y en caso de tratarse de prestación de servicios que presente los contratos respectivos, lo cual fue cumplido parcialmente.

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, 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, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** a través del Informe DPO N° 00/2023 recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró en sus Libros IVA Compras, Diario y Mayor facturas de contenido irregular supuestamente emitidas por **XX** y **XX** y los consignó como respaldo de sus créditos fiscales en sus DD.JJ. del IVA General y como costos en el IRE General de los periodos y el ejercicio fiscalizado, teniendo en cuenta que los funcionarios de la **GGII** se trasladaron hasta el domicilio declarado en el RUC del **XX**, quien mediante una comunicación telefónica afirmó que se desempeña como **XX** del local comercial **XX** del Mercado de **XX** y que su hermano es quien se encargaba de sus talonarios de facturas. Por otro lado, la **XX** no pudiendo ser ubicada, pues según los registros de la Municipalidad de **XX**, la misma no figura como permissionaria en el predio del Mercado de **XX**; tampoco fue ubicada vía telefónica. Con su actuar, **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, en contravención a lo dispuesto en las disposiciones establecidas en los Artículos 8° y 89 de la Ley N° 6380/2019 y el Artículo 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019; por tales motivos procedieron a su impugnación y realizaron la determinación surgiendo saldos a reclamar a la firma.

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
521 - AJUSTE IVA	ene-21	493.156.018	24.657.801	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-21	410.341.953	20.517.098	
521 - AJUSTE IVA	mar-21	321.415.238	16.070.762	
521 - AJUSTE IVA	abr-21	230.952.381	11.547.619	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.455.865.590	145.586.559	
TOTALES		2.911.731.180	218.379.839	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 08/01/2024, el *Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2)* dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus Representantes **XX** con **RUC 00** y **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 17/02/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 21/02/2024; posteriormente, mediante el Form. N° 00 del 26/02/2024 ofreció sus pruebas; consecutivamente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo diligencias pendientes se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 18/03/2024. Posteriormente, **NN** presentó sus Alegatos el 21/03/2024; por lo que, culminada las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Con relación a la cuestión de fondo **NN** alegó: *"Rechazo 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. convirtiendo el impuesto a la renta en un impuesto que no grava las utilidades, sino que grava las compras... Por Otro lado, y con relación a las "diligencias realizadas por los funcionarios, no existe ninguna constancia de que las manifestaciones contenidas en el Acta Final. fueran ciertas, por lo que presumimos también de que las mismas no fueron realizadas. ya que al no haberse localizado a los contribuyentes no pudieron haber realizado ninguna entrevista. Que, siendo así, 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 timbrados, 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... Que, constan en nuestros libros, registros y documentaciones contables, todas las operaciones cuestionadas; las cuales tienen la naturaleza de pruebas preconstituidas en el ámbito tributario y que deben prevalecer respecto a supuestas afirmaciones de funcionarios que no tienen ningún sustento fáctico,, 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*

verificación en contrapartida a las pruebas de la Administración que no tienen la identidad suficiente para invalidar las operaciones” (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** y **XX**, de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación del IVA General e IRE General por parte de **NN**. En este marco, mediante los requerimientos de documentaciones pertinentes, se solicitó a la firma la presentación los comprobantes originales que respaldan sus créditos fiscales y gastos, así como otras documentaciones relacionadas a las operaciones con los proveedores irregulares mencionados precedentemente, sus Libros IVA Compras, Diario y Libro Mayor, correspondientes a los periodos y al ejercicio fiscal de 2021.

En lo que respecta al **XX**, los funcionarios de la **GGII** se constituyeron en la zona del Mercado de **XX**, en el local denominado **XX** donde según registros de IPS el contribuyente figura como funcionario; asimismo consultaron a los trabajadores del mencionado local y afirmaron conocer al contribuyente y manifestaron que se desempeña como **XX** del comercial y que realiza viajes frecuentes al **XX** para traer mercaderías. Asimismo, contactaron con él **XX** mediante una llamada telefónica y este manifestó que trabaja como **XX** para la empresa mencionada; que su hermano es quien se encargaba de sus talonarios de facturas, y que no contaba con información sobre las facturaciones. Se remitió la solicitud de Libros IVA Compras y Ventas, pero no dio respuesta.

En lo que respecta a la **XX**, los funcionarios de la **GGII** se constituyeron en el Mercado de **XX**, y teniendo en cuenta que la dirección declarada en el RUC no especifica bloque ni número de local, se consultó los datos de la contribuyente en los registros de la oficina de la Municipalidad de **XX**, ubicada en el predio del Mercado de **XX** y no se encontraron registros, la misma no figura como permisionaria del Mercado de **XX**; tampoco pudieron contactarla telefónicamente pues su número daba apagado.

Por otra parte, fue solicitada a la actual Gerencia General de Aduanas datos de importación desde el año 2018 al 2021 de varios contribuyentes, entre ellos: **XX** y **XX**, a lo que la institución informó que efectuaron la consulta respectiva en el Sistema Informático **SOFÍA** no obteniendo datos de Despachos de Importación realizados por los mencionados contribuyentes en los años 2018 al 2021.

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 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** y **XX**, dado que comprobó que los mismos fueron incluidos en sus Libros de Compras del IVA, Libro Diario y Mayor 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 8º y 89 de la Ley N° 6380/2019 y el Artículo 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, 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.

Finalmente, respecto a los créditos fiscales que la firma 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 y la aplicación de sanciones, **NN** expresó *"Que, tanto la calificación de la infracción como la aplicación de la sanción (multa graduada en 200%), se encuentra errado, porque en los términos del Art. 1720 de la Ley 125/91, si el contribuyente tiene saldo a favor no existe perjuicio fiscal.; Al respecto el Art. 880 del referido cuerpo legal, "cuando el IVA crédito sea superior al IVA débito, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones pero sin que ello genere derecho a devolución" Por Otro lado, la calificación debe surgir del procedimiento previsto en el Art 2250 de la ley 125/91, por 10 que el porcentaje de 200%, aplicado en el cuadro identificado como RESUMEN DE DETERMINACION. constituye un atrevimiento y exterioriza el desconocimiento por parte de estos funcionarios de lo que implica la tarea de fiscalización. A pesar de esto y no era de esperar más, se advierte como único fundamento para sancionar y aplicar la multa, la transcripción literal de los articulas de la ley, específicamente del Art. 1750 de la Ley 125/91. Este hecho, que revela la falta de análisis. y que*

pretende imponer hasta si se quiere un porcentaje cabalístico, - que no proviene de ningún estudio - denota la extrema angurria recaudatoria que se persigue y que se vuelve confiscatorio del patrimonio del contribuyente, ya que su fijación es desmedida. Destaco, que pretender sancionar con 200% de multa, cuando ni siquiera el contribuyente es deudor del fisco, (es sujeto activo porque tiene saldos a favor), contraviene toda lógica y se convierte en confiscatorio y arbitrario..." (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 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, los **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales 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 01 a 04/2021 e IRE General del ejercicio fiscal 2021, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

En lo que respecta a la multa del 200% mencionada por la contribuyente, el **DSR2** aclaró que dicho porcentaje es un valor sugerido por los auditores de la **GGII** pero no es vinculante, considerando que el Sumario Administrativo es la etapa en la cual se producen y se valoran las pruebas, así como se califica la conducta y se establece la graduación de la sanción correspondiente.

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

En consecuencia, el **DSR2** señaló 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 y el

ejercicio controlado, **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 durante el ejercicio fiscalizado, **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 ejercicio de los tributos verificados y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos** debido a la colaboración de la firma contribuyente al proporcionar 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 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
521 - AJUSTE IVA	01/2021	24.657.801	61.644.503	86.302.304
521 - AJUSTE IVA	02/2021	20.517.098	51.292.745	71.809.843
521 - AJUSTE IVA	03/2021	16.070.762	40.176.905	56.247.667
521 - AJUSTE IVA	04/2021	11.547.619	28.869.048	40.416.667
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	145.586.559	363.966.398	509.552.957
Totales		218.379.839	545.949.599	764.329.438

**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 sus Representantes Legales **XX** con RUC **00** y **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 sus Representantes Legales 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