

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:

CONSIDERANDO: Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 30/08/2023, 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 12/2017 a 12/2022; del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y del IRE GENERAL de los ejercicios fiscales de 2020 al 2022 de **NN**, específicamente con respecto las compras respaldadas con facturas de: **XX** con **RUC 00**; **XX** con **RUC 00**, y **XX** con **RUC 00**, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes que respalden las compras efectuadas de los mismos en los periodos fiscales señalados, sus libros contables e impositivos en soporte magnético, aclaración en que rubros y campos de los Formularios N° 101, 120 y 500 fueron registrados y el tipo de afectación contable; en caso de prestación de servicios, la remisión de los contratos respectivos, así como recibos, pagarés u otros documentos relacionados a las operaciones comerciales y forma de pago de los mismos, lo cual fue cumplido por la firma contribuyente.

La Fiscalización tiene como antecedente el Informe DPO/DGGC 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 creado para la utilización de comprobantes de presunto contenido falso denominado Facturación 6.0, el cual cuenta con un proceso de investigación ante el Ministerio Público. En este marco, mediante el Informe CITGR/DIT N° 00/2023, el Departamento de Investigación Tributaria (**DIT**) comunicó que **NN** registró comprobantes de compras de **XX**, **XX** y **XX**, que se encuentran relacionados al mencionado esquema; por tal motivo, el **DPO** recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

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 los proveedores irregulares mencionados como respaldo de sus compras, en los periodos y ejercicios fiscalizados, en virtud de que los funcionarios de la Administración Tributaria (**AT**), detectaron diversas irregularidades en las investigaciones efectuadas a **XX**, **XX** y **XX** que resultaron en la imposibilidad de comprobar la veracidad de las operaciones que la firma hizo valer ante la **GGII**.

Por tales motivos, considerando que **NN** obró en contravención a lo dispuesto en los Arts. 7°, 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, los auditores de la **GGII** procedieron a la impugnación de las compras respaldadas con las facturas de los proveedores irregulares y realizaron la determinación correspondiente surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos del IVA General de los periodos fiscales de 12/2017; 03 y 12/2018; 03, 06 y 10/2020; 05, 09 y 12/2021, y 02, 03 y 12/2022; del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 y 2018, y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 a 2022 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	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	
521 - AJUSTE IVA	dic-17	515.403.091	51.540.309	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	mar-18	274.087.273	27.408.727		
521 - AJUSTE IVA	dic-18	136.363.636	13.636.364		
521 - AJUSTE IVA	mar-20	100.000.000	10.000.000		
521 - AJUSTE IVA	jun-20	200.000.000	20.000.000		
521 - AJUSTE IVA	oct-20	250.000.000	25.000.000		
521 - AJUSTE IVA	may-21	136.363.636	13.636.364		
521 - AJUSTE IVA	sept-21	186.723.636	18.672.364		
521 - AJUSTE IVA	dic-21	240.000.000	24.000.000		
521 - AJUSTE IVA	feb-22	300.000.000	30.000.000		
521 - AJUSTE IVA	mar-22	100.000.000	10.000.000		
521 - AJUSTE IVA	dic-22	1.000.000.001	100.000.000		
511 - AJUSTE IRACIS	2017	515.403.091	51.540.309		
511 - AJUSTE IRACIS	2018	410.450.909	41.045.091		
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	550.000.000	55.000.000		
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	563.087.272	56.308.728		
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	1.400.000.001	140.000.000		
TOTALES		6.877.882.546	687.788.256		

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 Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria, respectivamente.

La sumariada presentó su Descargo el 21/02/2024, 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. La firma solicitó prórroga de esta etapa, la cual fue concedida por el **DSR2** mediante la Providencia N° 00 del 18/03/2024 ampliándose el plazo por quince (15) días hábiles; mediante la Providencia N° 00 del 21/03/2024 el **DSR2** admitió las pruebas ofrecidas por la firma y ordenó el diligenciamiento de estas. Habiendo transcurrido el plazo legal se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 11/04/2024 y **NN** presentó sus Alegatos; por lo que, culminada las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, **NN** adujo que: "...Así mismo, el Acta Final e informe Final, en su capítulo "ORIGEN DE LA FISCALIZACIÓN PUNTUAL", mencionan tareas investigativas iniciadas mucho antes que la fecha de notificación de la orden de Fiscalización, es

decir, fuera del plazo notificado para la realización de la Fiscalización Puntual, como ser el Informe DPO DGGC N° 00/23, Informe CITGR/DIT 00/2023 de fecha 9/05/2023, Informe CITGR/DIT 00/2023, NOTA SET CITGR N° 00 DE FECHA 6/05/2023, NOTA SET CITGR N° 00 DE FECHA 9/06/2023 ENTRE MUCHOS OTROS. Así mismo, se mencionan elementos probatorios de fecha 21/07/23 (proceso de actualización) y entrevistas informativas de fecha 12 y 13 de julio del año 2022, todos elementos probatorios relacionados a una empresa (XX) que nada tiene que ver con la empresa que represento y no tienen vinculación alguna con esta última. Vale decir que se realizaron varias actuaciones investigativas antes del inicio de la Fiscalización Puntual y sin darme la debida participación. Es importante señalar que la empresa que represento no fue notificada de ninguna investigación realizada señalada por los auditores y utilizada de manera probatoria por los mismos en contra de la empresa que represento. Es más, en el legajo de las actuaciones administrativas de investigación no existe una sola notificación a mi persona para poder participar de la producción de pruebas que a la postre fueron mencionadas y utilizadas para fundamentar tanto el Acta Final como su correspondiente Informe Final, por lo que ningún elemento de prueba obtenido en ese proceso o expediente puede ser utilizado en mi contra, virtud al principio de derecho a defensa en proceso sancionador, que garantiza la propia constitución nacional... Solicito al Juez Sumariante, bajo consecuencia de viciar de nulidad el proceso sumarial, obviar del análisis y de los elementos objetivos probatorios las pruebas testificales (entrevistas informativas) señaladas precedentemente y otros elementos probatorios producidos con anterioridad al inicio de la fiscalización puntual. Resulta llamativo que, según consta en el Acta e Informe Finales, las tareas de investigación iniciaron mucho antes de la fecha de notificación formal de inicio de Fiscalización Puntual, por lo que solicitamos al Juzgado Sumarial excluir de este proceso todo elemento probatorio obtenido al margen del orden constitucional, a la hora de resolver el presente proceso, ya que, de hacerlo, estaríamos ante una resolución viciada de nulidad" (sic).

El **DSR2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria (**AT**) en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **GGII**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DSR2** resaltó 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; e indicó además que las informaciones proporcionadas por la sumariada en esa oportunidad, 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 establece 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".

Además, el **DSR2** señaló que 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 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 30/08/2023, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 01/11/2023, transcurrieron exactamente 44 días. De esta manera consideró 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.

El **DSR2** aclaró además que no se puede dar participación a la sumariada en las entrevistas de la cual se agravia ya que dicha diligencia es considerada como parte de los procedimientos de controles de rutina y se realizan a todos los contribuyentes. Mencionó que las inconsistencias detectadas constituyeron indicios para ordenar la Fiscalización Puntual que sí fue debidamente notificada a **NN**; en consecuencia, el **DSR2** concluyó que la impugnación pretendida por la firma contribuyente es improcedente.

Por otra parte, **NN** alegó: "Que, conforme la RG4/08 y la 25/14, la administración tiene un plazo de diez (10) días para generar el Informe Final de Auditoría o de Fiscalización Puntual, a computarse desde la fecha en que se labra el Acta Final de Fiscalización. En este sentido, tenemos que ese plazo ha expirado para la administración, ya que el Acta Final fue suscrita en fecha 1/11/2023, mientras que el Informe Final de Fiscalización fue emitido recién en fecha 16/11/2023, por lo que ha caducado el plazo a la administración para emitir su informe final de fiscalización puntual en fecha 15/11/2023" (sic).

Al respecto, el **DSR2** aclaró que la RG N° 25/2014 en su Art. 20 último párrafo dispone: "DE LA CULMINACIÓN DE LOS TRABAJOS: El contribuyente tendrá un plazo de diez (10) días hábiles para aceptar o no los resultados de la fiscalización, contados desde el día siguiente de la fecha de la suscripción del Acta Final o en caso contrario desde el día siguiente de su notificación. Dentro del mismo plazo podrá solicitar la Reverificación prevista en el Art. 32 de la Ley", y el Art. 21 del mismo cuerpo legal dispone: "DEL INFORME FINAL: Transcurrido el plazo señalado en el artículo anterior, los fiscalizadores elaborarán un informe sobre los trabajos realizados en el que deberán expresar las razones y fundamentos que sustenten las conclusiones arribadas como consecuencia del proceso de fiscalización"; por su parte la RG N° 102/2023 en su Art. 10 dispone: "La comunicación vía correo electrónico surte efecto al día siguiente de su remisión, por lo que el destinatario se considerará comunicado a partir de dicho día..." .

El **DSR2** resaltó que el Acta Final de fecha 01/11/2023 fue notificada a la firma en la misma fecha en razón de que fue suscrita por la XX en carácter de Apodera de **NN**; en tal sentido conforme a la RG N° 102/2013 la notificación surtió efecto el 02/11/2023 y el plazo señalado en la RG N° 25/2014 comenzó a computarse el 03/11/2023 finalizando el 16/11/2023; por lo que en consecuencia, concluyó que el Informe Final de fecha 17/11/2023 fue emitido en tiempo y forma.

Sobre la cuestión de fondo, **NN** adujo: "Que, en el apartado "PROCEDIMIENTO Y HALLAZGOS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL", la administración no produjo NINGUNA SOLA PRUEBA A LOS EFECTOS DE QUEBRAR EL PRINCIPIO DE INOCENCIA CONSAGRADO EN LA CONSTITUCIONA NACIONAL Y EN LA LEY 6715, indicando y mencionando únicamente los pedidos de documentos. En este sentido, queremos reiterar que en el expediente sumarial, no se observan notificación alguna a mi persona en el marco de investigaciones, a los efectos de participar en las producciones de pruebas que están siendo utilizadas en contra de la empresa que represento para imputar a la misma por DEFRAUDACIÓN. Esta falta de bilateralidad en la producción de pruebas, nos impidió participar por nosotros mismos o por interpósita persona de las "entrevistas informativas", las mismas que están siendo utilizadas por la administración para redeterminar tributos y aplicar multas (PROCESO SANCIONADOR) ... En este punto es importante señalar que, dentro de lo que ha durado el proceso de Fiscalización Puntual, los fiscalizadores no han realizado un solo acto de diligenciamiento probatorio de manera a poder quebrar el principio de inocencia que opera EN FAVOR DE **NN** virtud al artículo 17 num.1 de la Constitución Nacional y el artículo 20 de la Ley 6715, entre otros artículos de esta última. Así mismo, tampoco ordenaron (los fiscalizadores) la realización de una sola entrevista o prueba dentro del periodo de fiscalización de manera a quebrar el principio de presunción de inocencia que opera en favor de todo ciudadano en general, y en favor de **NN** en particular. Sin embargo, en el Acta Final e Informe Final, insertan cuadros de pruebas absolutamente nulas, que versan sobre otros contribuyentes (**NN**), y sobre otras facturas. Los auditores dan por sentado de hecho y de derecho, que he cometido DEFRAUDACIÓN, únicamente por la "PRESUNCIÓN DE CULPABILIDAD" ESTABLECIDA EN LOS ARTÍCULOS 173 Y 174 DE LA LEY 125/91, EN DETRIMENTO DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL, y sin realizar un solo acto probatorio..." (sic).

Por otra parte, esgrimió que: "Así mismo, los fiscalizadores no han aplicado la rentabilidad financiera por rubro y zona a la hora de hacer el cálculo del IRACIS GENERAL 2017, 2018 Y 2019, e IRE GENERAL 2020, 2021 Y 2022, con su implicancia en una eventual multa, atentando contra el principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional, habida cuenta que se han aplicado a cientos de contribuyentes el beneficio del cálculo sobre base mixta en cuanto a la RENTA determinada" (sic).

El **DSR2** señaló, primeramente, que el análisis del caso se centra en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes investigados, como también en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación impositiva. Aclaró, asimismo, que en la etapa de la Fiscalización no se da la bilateralidad que arguye **NN**, pues ésta se basa en la recolección de información por parte de la **GGII** y termina con la elaboración del Acta Final que se da a conocer al fiscalizado, el cual puede aceptarlo o no. En este último caso, se inicia el proceso de Sumario Administrativo donde el sumariado tiene la oportunidad de ejercer efectivamente su defensa, aportar y diligenciar pruebas.

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 el resultado de otras diligencias llevadas a cabo, 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.

Asimismo, el **DSR2** señaló que los auditores de la **GGII** verificaron que **NN** utilizó facturas de contenido falso de los proveedores irregulares **XX**, **XX** y **XX**, registrándolas indebidamente en sus **DD.JJ.** determinativas y en las compras informadas, específicamente como créditos fiscales declarados en el Formulario N° 120 del IVA General y como costos en los Form. N° 101 del IRACIS General y N° 500 del IRE General, afectando la base de las liquidaciones de dichos tributos y beneficiándose en la misma medida.

El **DSR2** llegó a esta conclusión con base en el análisis de los antecedentes de la Fiscalización, las informaciones contenidas en el **SGTM** y las distintas diligencias realizadas por los auditores de la **GGII**, mediante los cuales verificó que las operaciones descritas en las facturas irregulares que **NN** utilizó a su favor son inexistentes, basado en los siguientes hechos:

La supuesta proveedora **XX**, sería una de las empresas utilizadas por los **XX** (Contador) y **XX** con el objeto de emitir facturas ficticias y/o de contenido falso. La empresa se encontraba conformada por las siguientes personas: **XX** con CIC N° 00, y **XX** con CIC N° 00. Según su constitución, la empresa se conformó el 06/05/2016 con el objeto de realizar Compra - Venta de Perfumes, productos de Limpieza en General, Cosméticos, Importación-Exportación. El capital social de la sociedad es de G 1.000.000.000, G 700.000.000 corresponde al aporte del **XX** y G 300.000.000 corresponde al aporte de la **XX**. El 21/07/2022 la firma **XX** solicitó a la **GGII** un cambio de información en el RUC, según consta en el Formulario de Solicitud de Actualización — Persona Jurídica N° 00; en dicho documento consta que el **XX** y la **XX** dejaron de formar parte de la sociedad y en reemplazo de estos aparecen las siguientes personas: **XX**, en carácter de Representante Legal y Socio como así también **XX** en carácter de Socio. La actualización de datos resultó sumamente llamativa considerando que se realizó posterior a las entrevistas realizadas por funcionarios de la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**) al **XX** y a la **XX**. Otro aspecto llamativo es que supuestamente, la transferencia de la Sociedad se realizó el 05/05/2019 (domingo) y recién lo comunicaron a la **GGII** el 21/07/2022. En el Acta de Asamblea General Ordinaria de Accionistas de **XX** presentada ante la **GGII** se puede notar ciertas incongruencias, tales como: la distribución de las acciones, en el Acta indica que la **XX** tiene el 70% de acciones por valor de G 700.000.000 y el **XX** tiene el 30% por valor de G 300.000.000; sin embargo, en la constitución se encuentra a la inversa. En el párrafo tercero de la página dos

del Acta de Asamblea, la accionista XX propone que las utilidades del ejercicio 2018 sean destinadas como aporte de futura capitalización; sin embargo, en el ejercicio fiscal 2018 **XX** declaró sin movimiento su Form. N° 101; también es importante mencionar que el primer timbrado de facturas fue solicitado el 21/06/2019, 47 (cuarenta y siete) días después de la celebración de la Asamblea y en ningún apartado de dicha acta se lee que el XX y la XX deciden vender o transferir sus acciones a favor de XX y XX.

A los efectos de cruzar la información que presentó ante la **GGII** la supuesta firma proveedora, se solicitó a la Dirección General de Personas y Estructuras Jurídicas y de Beneficiarios Finales las siguientes informaciones: Constitución de la Sociedad, Actas de Asambleas (Ordinarias y/o Extraordinarias) u otros documentos obrantes dentro de los archivos de la misma, la cual en respuesta manifestó que ninguna de las mencionadas constancias corresponde a la empresa **XX**, sino que a otras empresas; por lo que se constató que, en lo concerniente al cambio de Representante Legal y de los Socios, se han presentado documentos adulterados y/o contenido falso ante la **GGII**. Por otro lado, en el RUC se registra las siguientes actividades económicas: Comercio al por mayor de otros productos N.C.P.; comercio de partes, piezas y accesorios nuevos y usados para vehículos automotores; y comercio al por mayor de materiales de construcción. Así también, en el proceso de investigación se identificó que la firma **XX** sería supuestamente proveedora de 86 contribuyentes, en el periodo que abarca los ejercicios 2017 al 2021. Emitió facturas por valor de G. 63.899.452.965, entre los cuales se encuentra **NN**. Así también, los Accionistas XX y a la XX manifestaron desconocer totalmente cualquier operación de compras y/o ventas de la empresa. Por otra parte, se verificó en el **SGTM** las empresas que informaron ventas a favor de **XX** y solamente se registran operaciones de poco valor que no estarían relacionadas con las supuestas ventas. Finalmente, se consultó en el Sistema Sofía de la actual Gerencia General de Aduanas (**GGA**) si registra importaciones, cuya consulta arrojó que dicha empresa no realizó importaciones (fs. 06 del Expte. N° 00).

En cuanto a la firma proveedora **XX.**, otra de las empresas que estaría siendo utilizada por el contador XX, considerando que en los Formularios 158 (Estados Financieros) éste figura como su contador, además declara en el RUC el correo electrónico contables.XXhotmail.com como así también el número de teléfono 00, ambos pertenecientes a este contador. Durante la investigación se identificó que la firma sería supuestamente proveedora de 62 contribuyentes periodo que abarca los ejercicios 2017 al 2021; según datos del **SGTM** – Sistema Hechauka, la firma emitió facturas por valor de G. 15.213.355.096, entre los cuales se encuentra **NN**. De los contribuyentes que informaron sobre supuestas compras realizadas a la empresa **XX** se escogió una muestra significativa y se solicitó la remisión de esas facturas. De las presentaciones efectuadas se realizó un breve resumen de los bienes y/o servicios que supuestamente vendió la firma proveedora, en el cual, se constató mercaderías como aceite, alfajor, aspiradora, café, chapa de zinc, correas industriales, excavadora china, muebles a medida, nutela, rollo de cable, switch 24p cisco y varilla de hierro. No obstante, los funcionarios de la **CITGR** de la **GGII** se constituyeron en las direcciones declaradas en el RUC por la empresa, pero el local no fue ubicado, en dicha dirección se encontraba un lavadero de vehículos, patios baldíos y el depósito del Supermercado XX. Posteriormente los funcionarios se dirigieron a otra de las direcciones declaradas en el RUC y procedieron a consultar con los vecinos, quienes manifestaron que no conocen a la empresa. Para finalizar la búsqueda se realizaron llamadas a los números de teléfono que se encuentra declarados en el RUC y a la línea baja perteneciente al estudio contable del XX, en el que fueron atendidos por otra persona quien manifestó que los representantes de la empresa son XX y salieron del país antes de la pandemia y que no cuentan con ninguna documentación. A los efectos de recabar más información se verificó en el **SGTM** las empresas que han informado ventas a favor de la supuesta firma proveedora, corroborándose que no existen registros de operaciones a favor de esta en el periodo de análisis del 2017 al 2021. De igual forma se consultó en el Sistema Sofía de la **GGA** si la empresa **XX** registraba importaciones, constatándose que la misma no registra operaciones de importación. Así también, la Municipalidad de XX contestó el requerimiento realizado e informó cuanto sigue: *"La firma XX con RUC N° 00, no se encuentra registrada en el sistema informático como contribuyente en la Institución Municipal; por lo tanto, no hay registro de Apertura de Patente Comercial"*.

Finalmente, en la entrevista realizada en el domicilio fiscal de la imprenta de la contribuyente XX con RUC 00, se le requirió que presente todos los documentos relacionados a los timbrados pertenecientes a la firma contribuyente **XX**, en la que ésta manifestó que ya no cuenta con dichos documentos y que las facturas eran solicitadas por el contador XX y eran retiradas por sus secretarios, entre ellos el XX (fs. 06 del Expte. N° 00).

Finalmente, en cuanto a **XX**, de acuerdo con los datos expuestos en el Informe SET/CITGR N° 00/2023, este se encuentra vinculado como socio de la firma **XX**, en sociedad con el XX como Representante Legal de la firma. Según los datos obrantes en el **SGTM**, **XX**, se inscribió como contribuyente en fecha 20/12/2022. Las actividades económicas declaradas son las siguientes: Comercio de partes, piezas y accesorios nuevos y usados para vehículos automotores, comercio al por mayor de materiales de construcción, comercio al por menor de frutas y verduras, y comercio al por menor de artículos de ferretería. No obstante a la fecha de la consulta, no ha realizado presentación alguna de las DD.JJ. correspondientes. Así también, tiene habilitado los siguientes números de Timbrados: 00 (500 números de Facturas); 00 (150 números de facturas Facturas); y 00 (500 números de Facturas), todos con fecha de inicio el 27/12/2022 y fin de vigencia el 31/12/2023. Por lo que, teniendo en cuenta el monto relevante supuestamente enajenado en un corto periodo, la gran cantidad de facturas solicitadas (1.150 facturas), la cantidad y diversidad de sus actividades económicas, el estrecho vínculo con XX, la no presentación de las **DD.JJ.** y en consecuencia el no pago de impuestos, se puede concluir que la XX formaría parte del esquema de utilización de facturas de contenido falso (fs. 06 del Expte. N° 00).

En consideración a todo lo expuesto, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las **DD.JJ.** de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación **"real"** que implique un hecho económico que se haya indubitadamente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, por lo que no dan derecho a su deducibilidad.

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 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**.

En lo que respecta a la falta de aplicación de índices de rentabilidad alegada por la firma, el **DSR2** aclaró que en ningún momento fue infringido el Principio de Igualdad aludido, pues para la determinación de los tributos sobre base mixta o presunta se considera cada caso en particular, a la luz de lo dispuesto en las normativas teniendo en cuenta la casuística y otros factores que los auditores de la **GGII** consideran para el efecto.

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 sus DD.JJ. determinativas y las informativas que constan el módulo Hechauka y del Régimen Mensual del **SGTM** conforme a la RG N° 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. N° 120 de los periodos fiscalizados en el IVA General, así como los costos indebidos declarados en el Form. N° 101 del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y el Form. N° 500 del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022,

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, 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: "*se argumenta claramente por que no procedería una aplicación de multa por DEFRAUDACIÓN, ya que de recomendar el juzgado Sumarial al Vice Ministro la aplicación de multas por DEFRAUDACIÓN, basado en "presunciones de culpabilidad" como lo son los art.173 y 174, o la utilización de pruebas obtenidas al margen del ordenamiento jurídico, con los que los fiscalizadores "argumentan" su pretensión de aplicación de sanciones por DEFRAUDACIÓN, estaríamos ante un quiebre constitucional, ya que esas presunciones de culpabilidad se contraponen diametralmente contra el artículo 17 num.1 de la Constitución Nacional, que consagra la presunción de inocencia en todo proceso sancionador..."* (sic).

El **DSR2** manifestó 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 la firma contribuyente 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 DD.JJ. 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 desarrollaron 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 de los mismos 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 12/2017; 03 y 12/2018; 03, 06 y 10/2020; 05, 09 y 12/2021; 02, 03 y 12/2022; del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 y 2018, y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 a 2022 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución

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, a fin de establecer la graduación de la sanción, 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 obligado a presentar sus Estados Financieros desde el año 2014, **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 colaboración de la firma contribuyente; 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 **DRS2** concluyó que corresponde determinar los tributos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

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

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	12/2017	51.540.309	128.850.773	180.391.082
521 - AJUSTE IVA	03/2018	27.408.727	68.521.818	95.930.545
521 - AJUSTE IVA	12/2018	13.636.364	34.090.910	47.727.274
521 - AJUSTE IVA	03/2020	10.000.000	25.000.000	35.000.000
521 - AJUSTE IVA	06/2020	20.000.000	50.000.000	70.000.000
521 - AJUSTE IVA	10/2020	25.000.000	62.500.000	87.500.000
521 - AJUSTE IVA	05/2021	13.636.364	34.090.910	47.727.274
521 - AJUSTE IVA	09/2021	18.672.364	46.680.910	65.353.274
521 - AJUSTE IVA	12/2021	24.000.000	60.000.000	84.000.000
521 - AJUSTE IVA	02/2022	30.000.000	75.000.000	105.000.000
521 - AJUSTE IVA	03/2022	10.000.000	25.000.000	35.000.000
521 - AJUSTE IVA	12/2022	100.000.000	250.000.000	350.000.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	51.540.309	128.850.773	180.391.082
511 - AJUSTE IRACIS	2018	41.045.091	102.612.728	143.657.819
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	55.000.000	137.500.000	192.500.000
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	56.308.728	140.771.820	197.080.548

800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	140.000.000	350.000.000	490.000.000
Totales		687.788.256	1.719.470.642	2.407.258.898

**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