

**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 Puntual N° 00 notificada el 29/11/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, dispuso el control de la obligación del IRP RSP del ejercicio fiscal 2022 de **NN**, respecto a los rubros: EGRESOS específicamente en relación a los contribuyentes: **NN** con **RUC 00**, **NN** con **RUC 00**, **NN** con **RUC 00**, **NN** con **RUC 00**, **NN** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios de los contribuyentes mencionados; los contratos firmados con los mismos, con la especificación del lugar de prestación y forma de pago de estos en caso de que se encuentren relacionados a prestaciones de servicios; y los documentos que evidencien físicamente los servicios prestados, lo cual fue cumplido por la contribuyente.

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizados conjuntamente entre el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) y el Departamento de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios (**DAGRT**), llevadas a cabo durante el Programa de Control "**TUJAMI**", a través de los cuales, se detectó un esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, hecho denunciado ante el Ministerio Público, nominada Causa Penal N° 52/2023 caratulada "*INVESTIGACIÓN FISCAL S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS Y OTROS*"; y considerando que la contribuyente, registró y declaró las facturas de los proveedores sospechados de irregulares, el **DPO** emitió el Informe DGFT/DPO N° 166/2023 mediante el cual recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** procedieron a verificar los registros contables de **NN** constatando el registro y la utilización de las facturas irregulares para la liquidación del IRP RSP del ejercicio fiscal 2022 puesto que las mismas fueron registradas en su Libro Egresos y en su Declaración Jurada (**DD.JJ.**) Informativa del Registro de Comprobantes – RG 90. Por lo tanto, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** utilizó facturas que describen operaciones comerciales inexistentes como respaldo de sus egresos en infracción a lo establecido en el Art. 64 de la Ley N°

6380/2019 y el Art. 27, Numeral 2) inc. b) de la Resolución General N° 69/2020, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos del impuesto que debió ingresar, por lo que procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley. En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley en atención a las resultas del Sumario Administrativo. Todo ello de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio o Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
803 - AJUSTE IRP RSP	2022	161.307.539	14.029.594	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.
<b>TOTALES</b>		<b>161.307.539</b>	<b>14.029.594</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 de fecha 07/05/2024, el actual Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley, y la RG DNIT N° 02/2024, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

En fecha 07/05/2024 **NN** solicitó copias integrales del expediente, suspensión del plazo y prórroga para la presentación de su Descargo, lo cual fue concedido a través de los Formularios N° 00 y N° 00. En fecha 12/06/2024 la contribuyente presentó el Formulario N° 00 mediante el cual presentó su Descargo, siendo así a través del Formulario N° 00 el **DS2** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio lo cual fue debidamente notificada el 18/06/2024. Posteriormente, en fecha 30/07/2024 la contribuyente a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) formuló manifestaciones, por lo que en fecha 07/08/2024 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la sumariada del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron presentados en fecha 22/08/2024. En consecuencia, el **DS2** llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DS2**, conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó que: *"...las tareas de fiscalización ya iniciaron a partir de la notificación de la nota de requerimiento N° 292/2023 del 18/09/2023, y de esta manera ya se exteriorizó la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria...//...En conclusión, realizando el cálculo del plazo de la fiscalización puntual, contado desde la fecha del primer requerimiento (18/09/2023) hasta la fecha de suscripción del Acta Final del 05/02/2024, ha transcurrido en exceso el plazo legal de 45 días previsto en el Art. 31 de la Ley N° 2421/24, ya que tampoco existen antecedentes de que este plazo haya sido prorrogado...//...Por estas razones, Acta Final y el Informe Final de Auditoría, así como cualquier proceso o acto derivado de estos son nulos" (sic).*

Al respecto, el **DS2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas cuando: *"...exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos"*.

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **GGII** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota N° 292/2023, la **DGFT** requirió a **NN** sus comprobantes de egresos correspondientes a los ejercicios fiscales 2018 al 2023 emitidos por los contribuyentes involucrados en el esquema para la obtención irregular de documentos timbrados para su comercialización, debido a que la misma los habría utilizado de forma indebida para respaldar sus egresos del IRP RSP del ejercicio fiscal 2022. Dichas circunstancias hicieron que la **GGII** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control, ya que, en base a las situaciones detectadas en dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización.

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DS2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que el plazo se inició el 30/11/2023 el día siguiente hábil a la fecha de notificación de la Orden de Fiscalización, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 05/02/2024, transcurrieron exactamente 45 días hábiles; siendo así los auditores de la **GGII** cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art.

31 de la Ley 2421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la Fiscalización alegada por **NN**.

Asimismo, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 00 del 17/08/2021, causa: "XX C/RESOLUCIÓN N° 00 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET" señala en su parte pertinente: "En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la citada norma (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04) no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, esta fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro.125/92 (modificada por Ley Nro.2421/04)" (sic).

En otra parte del mismo fallo judicial se expresa que: "...la Nota de Requerimiento de Documentos DGFT N° 45 de fecha 21 de febrero de 2017 no constituye punto de inicio de inicio de control interno alguno, como erróneamente lo señaló el Tribunal de Cuentas en la fundamentación del fallo apelado. Es importante mencionar que el pedido de documentaciones efectuado mediante la Nota de referencia no puede ser asimilado al inicio de fiscalización, en vista a que este último proceso puede derivar la aplicación de sanciones y por ende constituye un procedimiento administrativo, lo que no ocurre con el simple requerimiento de documentaciones efectuado en la Nota de análisis.

La intervención de la Administración Tributaria a los efectos de la determinación y la eventual aplicación de sanciones recién tuvo inicio mediante la Orden de Fiscalización Puntual emitida por la SET en fecha 7 de abril de 2017, conforme con el artículo 31 de la Ley N° 2421/04 que dice: "Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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 (...)" (sic).

Por todo lo expuesto, quedó confirmado que la **GGII** procedió de conformidad al Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, en consecuencia, la nulidad alegada en este punto por **NN** deviene improcedente, pues la Fiscalización Puntual practicada a la misma se llevó a cabo en tiempo y forma de conformidad a lo establecido en el Art. 31 la Ley 2421/2004.

Así también, respecto a las impugnaciones realizadas por los auditores de la **GGII** expuestas en el Informe Final de Auditoría **NN** manifestó que: *"...ninguna de estas causales demuestra mi participación en los actos señalados ni me atribuye responsabilidad alguna sobre los datos declarados por mis proveedores y sus respectivas imprentas. Por tanto, estas causales no son suficientes para invalidar las compras que he declarado en mi libro de egresos y en mi declaración jurada. No es mi culpa que estos proveedores no hayan cumplido con su obligación de declarar las ventas realizadas ni de informar a la Administración los datos correctos sobre su existencia"* (sic).

Al respecto el **DS2** señaló que, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso como respaldo de sus egresos consignados en su **DD.JJ.** del IRP RSP del ejercicio fiscal 2022, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir el monto del impuesto que debió ingresar al Fisco, basados en los siguientes hechos:

En cuanto a los supuestos proveedores **XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, no fueron ubicadas las direcciones declaradas como domicilio fiscal, ni se pudo localizar a los contribuyentes en las inmediaciones mencionadas, además tras constituirse los auditores de la **GGII** en las ubicaciones geográficas declaradas, se constató que las mismas no coinciden con los domicilios fiscales declarados, tampoco se logró contactar con los mismos utilizando los números de teléfono declarados en el RUC. Mediante medios alternativos de búsqueda, los auditores de la **GGII** realizaron entrevistas con todos ellos, quienes manifestaron que nunca realizaron las gestiones para la inscripción al RUC; desconocen los datos de los domicilios fiscales, correos electrónicos y actividades económicas obrantes en la constancia del RUC; nunca realizaron las gestiones para la impresión de facturas en ninguna empresa gráfica; y negaron las operaciones de ventas con los supuestos clientes ni reconocieron los montos de los comprobantes informados en los Anexos de las Actas de Entrevistas. Por lo tanto, en base a los elementos recabados concluyeron que, todos estos contribuyentes fueron víctimas de un esquema ilegal en el cual utilizaron sus datos personales para conseguir comprobantes de venta timbrados, a fin de simular transacciones comerciales en beneficio de terceros, que comercializan y utilizan las facturas de manera fraudulenta con el objetivo de realizar deducciones fiscales indebidas y así pagar un impuesto menor al debido.

Las conclusiones antes señaladas se refuerzan por el hecho de que las empresas gráficas **STYLE** y **GRAFIDEAS** encargadas de la gestión para la impresión de los documentos timbrados de los proveedores irregulares mencionados, los supuestos propietarios de dichas imprentas, el Sr. **XX** con **RUC 00** y la Sra. **XX** con **RUC 00** manifestaron no haber realizado gestiones para la apertura de una imprenta ni haber trabajado en ninguna empresa relacionada a dicha actividad, motivos por los cuales las transacciones respaldadas con estas facturas fueron consideradas de contenido falso.

Además, el **DS2** resaltó 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, la contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es a la contribuyente a quien le

concierna 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.

Asimismo, el **DS2** señaló 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 indubitablemente efectuado.

Por las razones expuestas, el **DS2** concluyó que **NN**, registró y declaró en su Libro Egresos y en su **DD.JJ.** Informativa del Registro de Comprobantes – RG 90, facturas de contenido falso, pues en las mismas se describen operaciones que no pudieron haberse llevado a cabo, pues los supuestos proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, ni siquiera contaban con establecimiento para llevar a cabo las operaciones descritas en las facturas cuestionadas (refacción de vivienda, fabricación y venta de muebles y aparatos electrodomésticos), todo ello en infracción al Art. 64 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 27, numeral 2) inc. b) de la Resolución General N° 69/2020, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que el **DS2** confirmó las determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII**.

Así también, **NN** alegó que: *"...no se dio ninguna de las causales de presunción de defraudación enumeradas en los puntos 1, 3 y 5 del Art. 173 ni el numeral 12 del Art. 174 de la Ley N° 125/1991, porque no se confirmó ninguna de estas presunciones, ya que no se evidencia en el expediente que se hayan efectuado diligencias que así lo demuestren, porque la infracción definida en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 no se ajusta a mi conducta, que solo declaré las operaciones que efectué y que cuentan con respaldo documental. En el Informe Final de Auditoria no existe ningún argumento ni hecho que demuestre que he obtenido un beneficio indebido, ya que solo declaré las operaciones que efectué y que están documentadas"* (sic).

El **DS2** resaltó que, para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** utilizó facturas de contenido falso como respaldo de sus egresos, lo que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente, la presentación de **DD.JJ.** con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus operaciones comerciales configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las

presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal, se comprueba que el actuar de la contribuyente fue con intención. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, para la aplicación de la multa, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones.

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; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DS2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la irregularidad en la declaración de sus egresos y el uso de facturas de contenido falso por Gs. 160.043.039 y de esta manera hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley; y como atenuante **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la sumariada presentó** las documentaciones requeridas por la **AT** en la Orden de Fiscalización; y en consecuencia recomendó aplicar la multa del 250% sobre el monto de 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 **DS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

**POR TANTO**, en uso de las facultades conferidas en la Ley,

## **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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
803 - AJUSTE IRP RSP	2022	14.029.594	35.073.985	49.103.579
<b>Totales</b>		<b>14.029.594</b>	<b>35.073.985</b>	<b>49.103.579</b>

*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el 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, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** a la contribuyente, conforme a la RG DNIT N° 02/2024, 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 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**