

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 20/09/2023 y ampliada por medio de la Resolución Particular N° 00 del 13/11/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 04, 06, 09, 10 y 11/2021; 05/2022 a 09/2022 y 12/2022; 02, 03 y 05/2023 y del IRE SIMPLE de los ejercicios fiscales de 2021 y 2022 de **NN**, referente a las compras realizadas a los proveedores: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** y para el efecto le requirió las facturas que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios de los proveedores mencionados; sus Libros Compras del IVA General, Diario, Mayor e Inventario en soporte digital, planilla Excel detallando el listado de las facturas incluidas en cada campo de las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) del IRE, todo lo cual fue cumplido por la contribuyente.

La Fiscalización tuvo su origen, a través de investigaciones y cruces de informaciones realizadas por la **DGFT** donde detectaron ciertos elementos que permitieron conocer la existencia de personas físicas inscriptas como contribuyentes al solo efecto de obtener y proveer comprobantes de venta, entre los que se encuentran **XX**, **XX** y **XX**, simulando operaciones económicas; por lo que a través del Informe DGFT/DPO N° 19/2023 el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), informó la detección de indicios de que **NN** utilizó comprobantes de los supuestos proveedores antes mencionados y recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a la misma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** registró y declaró compras respaldadas con facturas de contenido falso como respaldo de su crédito fiscal del IVA General y como egresos para el IRE Simple en los periodos y ejercicios fiscalizados, en consecuencia, los auditores de la **GGII** procedieron a impugnar las facturas cuestionadas pues las mismas no son deducibles a los efectos impositivos, razón por la cual procedieron a la determinación de los tributos mencionados, surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que la contribuyente utilizó comprobantes de contenido falso los que fueron declarados y registrados en sus **DD.JJ.** y en sus Libros contables e impositivos y con esto obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos del impuesto a ingresar en perjuicio del Fisco, haciendo valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que 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. Y así también, percibir sobre la suma del impuesto que se liquide, las multas en concepto de mora e intereses establecidos en el Art. 171 de la Ley, todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/ Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	
521 - AJUSTE IVA	abr-21	40.978.182	4.097.818	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	jun-21	24.485.455	2.448.546		
521 - AJUSTE IVA	sept-21	69.027.818	6.902.782		
521 - AJUSTE IVA	oct-21	91.725.636	9.172.564		
521 - AJUSTE IVA	nov-21	60.250.909	6.025.091		
521 - AJUSTE IVA	may-22	93.906.182	9.390.618		
521 - AJUSTE IVA	jun-22	82.759.091	8.275.909		
521 - AJUSTE IVA	jul-22	31.666.667	3.166.667		
521 - AJUSTE IVA	ago-22	6.666.191	666.619		
521 - AJUSTE IVA	sept-22	23.476.191	2.347.619		
521 - AJUSTE IVA	dic-22	18.190.477	1.819.048		
521 - AJUSTE IVA	feb-23	59.090.909	5.909.091		
521 - AJUSTE IVA	mar-23	64.583.728	6.458.373		
521 - AJUSTE IVA	may-23	19.918.182	1.991.818		
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2021	286.468.000	28.646.800		
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2022	336.664.321	33.666.432		
TOTALES		1.309.857.939	130.985.795		

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución N° 00 de fecha 04/03/2024, 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, 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 a los procedimientos de la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La sumariada presentó su Descargo el 21/03/2024, por lo que el **DS2** avanzó a la siguiente etapa y procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 03/04/2024 en la cual la sumariada presentó sus pruebas mediante el Form. N° 00 del 10/04/2024. Asimismo, por medio de la Resolución RPP DGAJT N° 36/2024 del 27/06/2024 se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo y mediante las Providencias N° 00 del 11/06/2024 y N° 00 del 05/07/2024 se ordenó el diligenciamiento de las pruebas ofrecidas por la sumariada. Posteriormente, mediante la Providencia N° 72800000988 del 02/08/2024 se corrió traslado a **NN** de las diligencias efectuadas; finalmente, mediante la Providencia N° 00 del 20/08/2024 fue requerida la presentación del informe técnico pericial efectuado por el perito propuesto por la sumariada. Habiendo transcurrido el plazo de la Ley, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 29/08/2024 y se llamó a Alegatos, los cuales no fueron

presentados por **NN**, posteriormente, el **DS2** llamó a Autos para Resolver; todas estas etapas procesales y las diligencias realizadas fueron debidamente notificadas.

Respecto a la fiscalización efectuada, **NN** adujo caducidad de instancia y expresó: *"Que, he sido objeto de una fiscalización puntual. Al respecto, el artículo 31 de la Ley 2421/04 (De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal) establece dos tipos de fiscalizaciones tributarias: las integrales y las puntuales. Puntuales 45 días e Integrales 120 días. Que, conforme se observa en los antecedentes administrativos obrantes en autos, la fiscalización puntual se inició en fecha 20 de setiembre de 2023 y concluyó en fecha 05 de diciembre de 2023. Fueron igualmente dictadas resoluciones particulares que únicamente tuvieron como objeto ampliar el alcance de la fiscalización. Que, considerando, ambas fechas, la fiscalización realizada ha superado los 45 días establecidos en la Ley. Conforme a ello, ha operado de pleno derecho la CADUCIDAD de la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, situación que configura la nulidad de todo lo actuado y determinado"* (sic).

El **DS2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la **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 **DS2** 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 **DS2** 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 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Asimismo, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 805 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 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 lo tanto, el **DS2** 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 20/09/2023, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 23/11/2023, transcurrieron exactamente 22 días De esta manera considera 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, por lo que la caducidad alegada por **NN** deviene improcedente.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** expresó: "*Que, conforme se desprende del informe final, antes y concomitantemente a la auditoría realizada, se ha desarrollado y/o producido pruebas, que afectan a mi persona y en las cuales no he tenido participación. Que, este hecho directamente anula el procedimiento, denotando la irregularidad del procedimiento adoptado por la administración tributaria. Que, si bien sobre dichas pruebas (facturas) no se atribuye responsabilidad a mi persona en su gestión o trámite ante imprentas ni aún así en su producción, afectan a esta parte, dado que las presunciones sobre aquellas posteriormente son aplicadas para sostener que, encontradas en mi contabilidad, mi persona registró documentos de contenido no auténtico y peor aún, el supuesto de formar parte de un esquema delictivo. Ante ello me veo en la obligación de negar y rechazar categóricamente formar parte de algún esquema y utilizar documentación de contenido falso. Que, en otros términos, se investigan y juzgan a terceros, para en base a dicho juzgamiento sin intervención mía o de mi representada en el proceso (terceros), directamente y sin procedimiento previo, se resuelve que el tercero ajeno a dicho juzgamiento es culpable, extremo este inadmisibles en un estado de derecho... En consecuencia, resulta irrazonable, como ya fuera expuesto, que tenga que ser el contribuyente (mi persona) la que cargue con el supuesto incumplimiento de las obligaciones impositivas de sus proveedores*

y, de esta manera, la que asuma una responsabilidad que no le corresponde, ya que ella resulta exenta de reprochabilidad al no mediar conexidad subjetiva entre el hecho denunciado y quien resulta sindicado como autor...” (sic).

El **DS2** 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 investigativa no se da la bilateralidad que arguye **NN**, pues ésta se basa en la recolección de información por parte de la **GGII** y en caso de que del análisis realizado se encuentre una sospecha de irregularidad o lo amerite pueda iniciarse una Fiscalización Puntual; ésta termina con la elaboración del Acta Final que se da a conocer al fiscalizado, quien 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.

Además, señaló que el acto de determinación incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de Fiscalización, mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados y la cuantía del impuesto aparentemente no ingresado, en tanto que en el Sumario Administrativo estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que finalmente la máxima autoridad de la **AT** dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y de acuerdo a esto, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los Art. 212 y 225 de la Ley, por lo que resaltó que las diligencias realizadas durante el proceso de verificación y el Informe de los auditores de la **GGII** no es vinculante al momento de resolver la cuestión, es por ello que la nulidad invocada por **NN** es improcedente.

Por otra parte, **NN** arguyó ausencia de impugnación de su contabilidad y expresó: *"Que, obsérvese, en ningún apartado del Informe se hace referencia a la impugnación de la contabilidad o de los libros y/o registros, situación sine quanon para las instrumentales dejaren de tener validez... De ello se desprende que, para la aplicación de cualquier presunción, debe existir la impugnación de la contabilidad del contribuyente por carecer de los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración no pudiese o tuviere dificultades para acceder a ellos..." (sic).*

Sobre el punto mencionado, el **DS2** señaló que luego de realizar el análisis de todos los antecedentes de la Fiscalización y del Sumario Administrativo, constató que no es posible realizar la determinación sobre base cierta ello debido a que **NN** no proporcionó los elementos de juicio confiables, lo que hizo imposible el reconocimiento de estos comprobantes como egresos para la deducción del IRE Simple y del crédito fiscal para el IVA General. El **DS2** señaló que para que un egreso sea reconocido para la deducción del tributo, debe reunir los requisitos establecidos en los Arts. 8º, 26, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019; y el Art. 79 del Anexo al Decreto N° 3182/2019; debido a que deben los egresos deben estar relacionados directamente a la actividad gravada, siempre que los mismos se encuentren debidamente documentados, representen una erogación real y sean a precio de mercado. En igual sentido, la Ley Tributaria prevé que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, situación que no se cumple en este caso concreto debido a que **NN** invocó

egresos y créditos respaldados con comprobantes de ventas emitidos por proveedores que NO le prestaron el servicio de fletes, razón por la cual fueron impugnados y se procedió al ajuste directo de los tributos mencionados.

El **DS2** señaló que los auditores de la **GGII** verificaron que **NN** registró y declaró compras consistentes en la prestación de servicios de fletes respaldadas con facturas de contenido falso de los supuestos proveedores **XX**, **XX** y **XX**, como respaldo del crédito fiscal del IVA General de los periodos fiscales 04, 06, 09, 10 y 11/2021; 05/2022 a 09/2022 y 12/2022; 02, 03 y 05/2023 y como egresos para el IRE Simple de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, y con esto obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos correspondientes basados en los siguientes hechos:

Durante el Periodo Probatorio, la sumariada solicitó varias diligencias en ejercicio de su defensa, tales como: " ... Prueba pericial en las siguientes disciplinas. 1. Contable: a) Determine el perito si la firma unipersonal **XX**, cuenta con los libros legales exigidos por la Ley del Comerciante, estipulados en el Art. 75. b) Determine el perito si la firma unipersonal **XX** ha registrado en tiempo y forma de acuerdo a lo establecido en la Ley del Comerciante todas las operaciones comerciales realizados con los proveedores indicados en el Informe Final de fiscalización. c) Determine el perito si en el legajo documental del expediente administrativo y en la de la Auditoría llevada a cabo por la **SS.EE**, existen constancias o no de impugnación o reparos de dichos registros contables. d) Producto de las compulsas de los libros contables y legajos que forman parte del expediente administrativo y de la Auditoría practicada por la **SS.EE**, informe el perito cualquier otro dato que considere oportuno y necesario para el Juzgado, para el mejor esclarecimiento de los hechos investigados. 2. Caligráfica: a) Determine el perito si las caligrafías manuscritas visualizadas en la Facturas atribuidas al Sr. **XX**, **XX** y otros citados en el acta final de fiscalización, objeto de pericia le corresponden o no a su puño y letra. b) A los efectos de llevar a cabo dicha prueba pericial, solicito se disponga la realización de un Cuerpo de Escritura, en sede administrativa y en presencia del perito, que se tendrá como elementos Indubitados. 3. Documental: a) Determine el perito si las Facturas registradas y declaradas ante la **SS.EE**, atribuidas a los proveedores y otros citados en el Acta Final de Fiscalización, reúnen o no todas las características de originalidad, para cuyo efecto se solicita la presentación de todas las Facturas originales objeto de pericia..." (sic.)

Al respecto, cumpliendo con lo requerido por la sumariada el **DS2** otorgó las pruebas solicitadas y para la realización del cuerpo de escritura se solicitó la presencia en sede administrativa de los proveedores **XX**, **XX** y **XX** para la producción de la prueba respectiva, así como del Perito designado por **NN**. Dentro del mismo procedimiento el **DS2** se realizó una entrevista informativa de oficio, de acuerdo con lo estipulado en el Art. 203 de la Ley y para tal efecto, los proveedores mencionados concurrieron a la audiencia mencionada en la que negaron cualquier relación comercial con la sumariada, así como haberle emitido factura alguna. Estas declaraciones efectuadas condicen con las diligencias efectuadas por el equipo auditor de la **GGII** pues constataron in situ que los mismos no poseen estructura, rodados, personal, ni la capacidad económica para la prestación de servicios de fletes supuestamente efectuados a favor de **NN**. En los domicilios fiscales declarados y ratificados no se pudieron ubicar a los proveedores sospechados resaltándose, los montos de los impuestos pagados antes de la intervención de la **AT**, con relación al volumen de las supuestas ventas de estos a **NN** es ínfimo, característica recurrente en proveedores falsos.

Entre otros puntos resaltantes del esquema de facturas de contenido falso se mencionan que fueron utilizados mecanismos indirectos para la realización de diligencias sin la participación de los supuestos proveedores, considerando que las notas presentadas ante la **AT** fueron hechas a través de **XX**, además de los siguientes hechos: a) A través de su correo electrónico presentaron nota argumentando el extravío de las documentaciones solicitadas por mudanza, nota semejante en justificación, formato, tenor, tipo de letra e impresión, con las demás notas presentadas por los otros proveedores sospechados de estar involucrados en el esquema de utilización de facturas de contenido falso. b) Las rectificaciones de **DD.JJ.** presentadas a través del **SGTM**, fueron realizadas con una clave de acceso que no manejan los supuestos proveedores, donde se declaran altos ingresos, con el evidente objetivo de cuadrar las ventas sospechadas, pero no se abona el impuesto emergente de los mismos. c) El correo electrónico contable76srt@gmail.com es el mismo correo que figura en el RUC de **XX** y **XX**. Además, comparadas las firmas plasmadas en las actas de entrevista las cuales fueron hechas en presencia de los funcionarios (documento indubitado), con las firmas de los documentos de imprenta de entrega de talonarios y notas de los expedientes presentados por terceros (documentos dubitados) a simple vista se notan que no con coincidentes.

Con relación a la pericia realizada por el perito designado por **NN**, este emitió un informe en el cual dictaminó sobre los 4 supuestos proveedores: *"... A pesar de las limitaciones señaladas, las caligrafías de los señores XX, XX, XX, estampadas en manuscrito en la formación del cuerpo de escritura, en sede administrativa de la DNIT, no le corresponden al puño y letra a las de las consignadas en las facturas cuestionadas..."*. En el mismo orden, mencionó que: *"... Analizada y compulsadas para con las Facturas objeto de pericia, se constatan que todas ellas cumplen con esta obligatoriedad de los requisitos exigidos, por tanto, al reunir todas las características de originalidad, no impiden su normal expedición - recepción, entre comerciantes..."*. Por último, en el informe respectivo plasmó cuanto sigue: *"...Verificado el legajo documental del expediente administrativo y en la Auditoría llevada a cabo por la SS.EE, no he observado ninguna constancia de impugnación o reparos de los registros contables..." (sic.)*

Que, el mencionado informe técnico presentado por el perito que **NN** ofreció como prueba evidenció que la caligrafía del llenado de las facturas atribuidas a **XX**, **XX** y **XX** según los manuscritos del cuerpo de escritura no les corresponden a su puño y letra, vale decir que estos no los emitieron. En cuanto a los demás puntos del informe no se aportó elemento alguno que desvirtúe la denuncia efectuada por los auditores, considerando que el mismo consistió en respuestas tendientes a favorecer a la sumariada, sin sustento válido, por lo que el **DS2** señaló que a través de todos los hechos expuestos y las diligencias realizadas durante el proceso de Fiscalización y del Sumario Administrativo demostraron que quienes supuestamente emitieron las facturas impugnadas no contaban con los recursos materiales y humanos necesarios para llevar a cabo las actividades económicas de la magnitud que sugiere los montos supuestamente pagados por **NN**, pues no firmaron contratos, presentaron documentación cuestionable en cuanto a las compras, no tienen cuentas bancarias o si lo tienen no reflejan montos concordantes con los volúmenes facturados. En consecuencia, con base en todas las evidencias recopiladas durante la auditoría, llevaron a la conclusión de que aquellos, no llevaron a cabo las actividades económicas descriptas en las facturas emitidas.

En ese orden de cosas, 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; 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, en consecuencia, corresponde el reclamo fiscal.

Finalmente, dados los hechos antes descriptos el **DS2** concluyó que la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII** contenida en el Informe Final de Auditoría no fue desvirtuada por la sumariada, a pesar de contar con la oportunidad para ello durante todas las etapas del Sumario Administrativo, por lo que confirmó que **NN** incluyó y respaldó sus registros y **DD.JJ.** con facturas de contenido falso, irregularidad que no da derecho al crédito fiscal del IVA General de los periodos fiscales del 04, 06, 09, 10 y 11/2021; 05/2022 a 09/2022 y 12/2022; 02, 03 y 05/2023 ni a las deducciones para el IRE SIMPLE de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 en infracción a lo dispuesto en los Arts. 26, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019; y el Art. 79 del Anexo al Decreto N° 3182/2019. Por tanto, el **DS2** concluyó que corresponde confirmar las impugnaciones y la determinación de los tributos conforme a lo denunciado por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** adujo: *“Que, previamente negamos y rechazamos categóricamente una defraudación o intención de defraudación... ninguna de las previsiones en la norma (Art. 172/173) ha sido DEBIDAMENTE PROBADA por la Administración Tributaria. Reiteramos, se deben probar la existencia de los elementos OBJETIVOS Y SUBJETIVOS, pero sin embargo la administración se ha limitado a presumir su existencia lo cual resulta insuficiente, y reiteramos, cuando aquello debe ser debidamente probado...”* (sic).

En este sentido el **DS2** resaltó 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 no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de sus egresos configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 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, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso, 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 (Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

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 1), 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **reiteración, así como continuidad,**

porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró créditos fiscales y egresos en varios periodos y ejercicios fiscales con comprobantes de contenido falso), **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la utilización de documentos de contenido falso con incidencia fiscal en las obligaciones del IVA General e IRE Simple de los periodos y ejercicios fiscales señalados y como atenuante la conducta del infractor, pues **NN** presentó todas las documentaciones que le fueron requeridas. De esta manera, quedó claro que el contribuyente hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron y como atenuante **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues el sumariado presentó** las documentaciones requeridas; 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.

En consecuencia, 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. 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	04/2021	4.097.818	10.244.545	14.342.363
521 - AJUSTE IVA	06/2021	2.448.546	6.121.365	8.569.911
521 - AJUSTE IVA	09/2021	6.902.782	17.256.955	24.159.737
521 - AJUSTE IVA	10/2021	9.172.564	22.931.410	32.103.974
521 - AJUSTE IVA	11/2021	6.025.091	15.062.728	21.087.819
521 - AJUSTE IVA	05/2022	9.390.618	23.476.545	32.867.163
521 - AJUSTE IVA	06/2022	8.275.909	20.689.773	28.965.682
521 - AJUSTE IVA	07/2022	3.166.667	7.916.668	11.083.335
521 - AJUSTE IVA	08/2022	666.619	1.666.548	2.333.167
521 - AJUSTE IVA	09/2022	2.347.619	5.869.048	8.216.667
521 - AJUSTE IVA	12/2022	1.819.048	4.547.620	6.366.668
521 - AJUSTE IVA	02/2023	5.909.091	14.772.728	20.681.819
521 - AJUSTE IVA	03/2023	6.458.373	16.145.933	22.604.306
521 - AJUSTE IVA	05/2023	1.991.818	4.979.545	6.971.363

801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2021	28.646.800	71.617.000	100.263.800
801 - AJUSTE IRE SIMPLE	2022	33.666.432	84.166.080	117.832.512
Totales		130.985.795	327.464.491	458.450.286

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 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