

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Proceso de Determinación N° 00, relacionados con el Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN**, en adelante **NN**, con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 03/04/2024, posteriormente ampliada por las Resoluciones Particulares N° 00 y N° 00 notificadas el 07/05/2024 y el 30/07/2024 respectivamente, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 04/2022 a 12/2023; y del IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023, respecto a las transacciones realizadas con los siguientes proveedores: XX con RUC 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales o las copias autenticadas que respaldan la adquisición de bienes y servicios efectuados de los referidos proveedores; los Libros IVA Compras, Diario y Mayor en formato de planilla electrónica en soporte magnético, entre otros, documentaciones que fueron proporcionadas parcialmente por el contribuyente fiscalizado.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** con base en el Informe DGGC/DPO N° 07/2024, recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual a **NN** debido a que el mismo presumiblemente según las investigaciones realizadas por el Departamento de Investigación Tributaria (Informes CITGR/DIT N° 18/2023 y 45/2023- Facturación 6.0), habría utilizado facturas supuestamente expedidas por los proveedores precedentemente identificados, quienes emitieron/utilizaron facturas de contenido falso y/o comprobantes clonados, hecho que motivó a la **GGII** efectuar la denuncia del citado esquema ante el Ministerio Público, como también a los proveedores que presentaban inconsistencias entre las ventas declaradas en sus DD.JJ. Determinativas y las compras reportadas por los Agentes de Información.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 26/08/2024, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRE General, montos en conceptos de créditos fiscales, costos y gastos sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, los cuales habrían sido emitidos por los nueve supuestos proveedores identificados en la Orden de Fiscalización, con los que obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IVA General e IRE General, en infracción a los Arts. 8°, 14, 22, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, Art. 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **GGII** tras comprobar con las documentaciones proveídas por el contribuyente más los datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), que las facturas de compras fueron incluidas en las DD.JJ. Determinativas e Informativas del IVA e IRE.

Así también, con las diligencias realizadas en la etapa de investigación previa a la fiscalización, consistentes en verificaciones *in situ* a las supuestas empresas pertenecientes a los presuntos proveedores en las direcciones declaradas en el RUC, Requerimientos de documentaciones, y entrevistas informativas a los supuestos proveedores, lo cual reveló que en los sitios no se encontraban los proveedores, tampoco existían establecimientos comerciales ni eran conocidos por los vecinos del lugar. Los que fueron ubicados desconocieron las presuntas operaciones realizadas con el contribuyente, no manejaban sus claves de acceso y carecían de infraestructura y medios para llevar adelante emprendimientos comerciales. Además de ello, el vínculo familiar entre algunos proveedores, los elevados montos facturados en un periodo corto de tiempo y el incumplimiento de sus obligaciones tributarias llevó a inferir a los auditores que las operaciones de compras registradas por **NN** no se materializaron.

En consecuencia, los auditores impugnaron las compras indebidamente registradas y procedieron a practicar el ajuste de los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA de los periodos fiscales de 04 a 09, 11 y 12/2022; 01 a 10/2023 y en el IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado, en adelante la **Ley**, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **GGII** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	PERIODOS Y EJERCICIOS FISCALES	FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO 10%	MULTA
521- AJUSTE IVA	04/2022	717.040.000	71.704.000	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO (ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY)
521- AJUSTE IVA	05/2022	1.431.818.180	143.181.818	
521- AJUSTE IVA	06/2022	1.386.363.635	138.636.364	
521- AJUSTE IVA	07/2022	168.181.818	16.818.182	
521- AJUSTE IVA	08/2022	880.945.455	88.094.546	
521- AJUSTE IVA	09/2022	649.116.364	64.911.636	
521- AJUSTE IVA	11/2022	454.672.728	45.467.273	
521- AJUSTE IVA	12/2022	1.200.000.000	120.000.000	
521- AJUSTE IVA	01/2023	1.454.845.454	145.484.545	

521- AJUSTE IVA	02/2023	800.909.091	80.090.909
521- AJUSTE IVA	03/2023	1.503.315.454	150.331.545
521- AJUSTE IVA	04/2023	802.981.819	80.298.182
521- AJUSTE IVA	05/2023	3.610.650.000	361.065.000
521- AJUSTE IVA	06/2023	1.545.454.545	154.545.455
521- AJUSTE IVA	07/2023	2.029.090.909	202.909.091
521- AJUSTE IVA	08/2023	1.809.090.909	180.909.091
521- AJUSTE IVA	09/2023	345.454.545	34.545.455
521- AJUSTE IVA	10/2023	463.636.363	46.363.636
800- AJUSTE IRE GENERAL	2022	6.888.138.180	688.813.818
800- AJUSTE IRE GENERAL	2023	14.365.429.089	1.436.542.909
TOTAL		42.507.134.538	4.250.713.455

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificada el 08/11/2024 el Departamento de Sumarios 1 (**DS1**) instruyó el Sumario Administrativo al 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 DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo y no habiendo el sumariado ofrecidos descargos, prosiguieron las actuaciones y en salvaguarda del Debido Proceso y del Derecho a la Defensa que asiste al contribuyente el **DS1** dispuso la apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 25/11/2024 de conformidad con lo establecido en el Num. 5) de los Arts. 212 y 225 de la Ley y el Art. 13 de la RG DNIT N° 02/2024.

Nuevamente en la referida etapa, **NN** no presentó pruebas, por lo que una vez cumplido el plazo legal, por Resolución N° NN del 17/12/2024 procedió al Cierre del Periodo Probatorio e informó al mismo que podía presentar sus Alegatos en el plazo perentorio de diez (10) días.

El 18/12/2024 a través del Formulario N° 00 el apoderado del contribuyente presentó su escrito de Alegatos, solicitó el reconocimiento de su personería y la expedición de copias del expediente, petición autorizada mediante Providencia N° 00 notificada el 19/12/2024.

Agotadas las etapas del proceso sumarial por Resolución N° 00 el **DS1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DS1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

El apoderado de **NN** alego *"Que se advierten en la tramitación del procedimiento administrativo de determinación, una serie de graves violaciones a los derechos de defensa de mi representado, en razón de no haberse dado cumplimiento a lo previsto en el Art. 200° de la Ley 125/91, respecto a las notificaciones personales...tanto la Resolución de Instrucción del Sumario Administrativo, como ...la Apertura del Periodo Probatorio, no fueron notificadas en debida forma, y consecuentemente han afectado limitando el legítimo derecho a la defensa.."*(Sic).

El **DS1** refirió en primer lugar que el procedimiento de determinación tributaria y de aplicación de sanciones seguido al contribuyente se ajustó a lo dispuesto en los Arts. 212 y 225 de la Ley reglamentado por la RG DNIT N° 02/2024, por ende, las actuaciones de la **GGII** cumplieron con los requisitos de regularidad y validez que revisten los actos de la Administración Tributaria de conformidad con el Art. 196 de la Ley, por ende, se reputan válidas.

En ese sentido, remarcó que la **GGII** en cumplimiento de las garantías constitucionales del Derecho a la Defensa y al Debido Proceso reglamentó dicho procedimiento de conformidad con las facultades que le otorga la Ley, a través de la RG DNIT N° 02/2024 *"POR LA CUAL SE PRECISAN LOS PROCEDIMIENTOS DE SUMARIO ADMINISTRATIVO Y RECURSO DE RECONSIDERACIÓN..."*, la que en el Art. 7° establece que *"la Resolución por la cual se instruye Sumario Administrativo será notificada al Sumariado a través del Buzón Marandu y del correo electrónico..."*, en esa misma línea el Art. 25 dispone que *"Con la presentación del descargo, el Sumariado deberá optar por el Buzón Marandu o por el correo electrónico como medio a través del cual recibirá las notificaciones..."*

Por lo que acorde con lo dispuesto en la citada Resolución, la notificación de instrucción del Sumario se realizó al contribuyente en la dirección de correo declarado en el RUC a través del buzón electrónico Marandu y del correo genérico del **DS1**, adjuntándosele la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 y la copia del Informe Final de Auditoría, tal como lo indica la misma reglamentación, Resolución que además cumplió con todos los requisitos indicados en los Nums. 1 al 9 del Art. 7° de la RG DNIT N° 02/2024. De la misma forma fueron notificadas las demás Resoluciones del proceso (Apertura y Cierre de Periodo Probatorio, Autos), las cuales fueron leídas por el contribuyente conforme al Registro del Buzón Electrónico del Sistema de Gestión Marangatu, situación que a su vez confirma que desde el inicio **NN** tuvo acceso a los antecedentes, de no haber sabido no hubiera presentado sus Alegatos.

Por todo lo expuesto, el **DS1** concluyó que no es cierto lo alegado por el apoderado del contribuyente respecto a que su derecho a la defensa tuvo limitaciones para su ejercicio, en tanto fueron dispuestas todas y cada una de las etapas que integran el procedimiento sancionador establecido en la legislación tributaria, de las que fue debidamente notificado, aun así no ofreció descargos ni pruebas pertinentes para rebatir los hechos denunciados.

Respecto a la cuestión de fondo, el **DS1** remarcó que los auditores de la **GGII** detectaron que **NN** registró y declaró en el IVA e IRE General facturas que no reflejan la realidad de las operaciones con el objetivo de respaldar los créditos fiscales, costos y gastos declarados en los citados impuestos. A dicha conclusión arribaron los auditores tras comprobar con las documentaciones presentadas por el contribuyente y las evidencias colectadas durante la etapa

previa de investigación (verificación de los domicilios declarados en el RUC, cotejo de datos del **SGTM**, entrevistas informativas a presuntos proveedores, etc.), que las supuestas operaciones de compra no se materializaron.

Las referidas diligencias demostraron que varios de los supuestos proveedores identificados en la Orden de Fiscalización, no fueron ubicados en las direcciones declaradas en el RUC, pues tenían domicilios diferentes, tampoco tenían empresa alguna y ni siquiera eran conocidos por los vecinos del lugar. Los que fueron ubicados en los domicilios declarados, admitieron haberse inscripto en el RUC pero no manejan sus claves de acceso, ni tenían activos fijos y nunca facturaron montos elevados, es más negaron haber realizado operaciones comerciales con **NN**, según las entrevistas informativas brindadas a los auditores de la **GGII**.

Por otro lado, los supuestos proveedores carecían de infraestructura y medios para proveer los bienes y servicios supuestamente facturados al contribuyente por cifras millonarias consistentes en bolsas de cemento, arena lavada, cal, argamasa, chapas, varillas de hierro, servicios de flete, refacción, demolición, pisos, porcelanatos, etc., por lo que en dichas condiciones no pudieron haber concretado ninguna operación comercial con el sumariado.

Aun así, el contribuyente incluyó las referidas compras en sus DD.JJ. del IVA y en su Libro IVA Compras e informó en el Registro de compras RG N° 90/2021 las facturas supuestamente emitidas por los citados proveedores.

La conjunción de todos los elementos reseñados permitieron confirmar la hipótesis sostenida por la **GGII** de que personas denunciadas como artífices de un esquema, utilizaron los datos de personas físicas que no realizan ninguna actividad económica para inscribirlos irregularmente en el RUC como también de personas que se encuentran inscriptas, a nombre de quienes fueron impresas facturas para su comercialización, simulando de esa manera operaciones económicas para beneficio de los involucrados.

Por todo lo expuesto, el **DS1** concluyó que las supuestas operaciones de compras declaradas por el contribuyente de los referidos proveedores, no se materializaron y por ende, deben ser impugnadas, pues no reflejan la realidad de las operaciones, ya que los mismos negaron haber realizado dichas transacciones comerciales con **NN**, situación que tampoco fue desvirtuada por el contribuyente, por lo que se halla en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8°, 14, 22, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, Art. 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019. Las referidas disposiciones legales establecen que los documentos de compra de manera a que sean válidos a los fines tributarios, para sustentar créditos fiscales, costos y gastos, además de estar debidamente documentadas, deben consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compraventa entre quien dice ser el comprador y el vendedor, condiciones que en este caso no se cumplieron, ya que las transacciones no se concretaron y el contribuyente solo proporcionó los documentos correspondientes al ejercicio fiscal 2023, no así del 2022, pues según alegó en su nota del

23/04/2024 (Expediente N° 00) las facturas y otros documentos fueron extraviados según Acta de denuncia de fecha 22/04/2024.

A ese respecto, la Ley también establece que los contribuyentes tienen la obligación de "*conservar en forma ordenada mientras el tributo no este prescripto, los libros de comercio, registros especiales y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyen hechos gravados*" (Num 2 del Art. 192), deberes que tampoco fueron observados considerando que el contribuyente no proporcionó todos los documentos solicitados en la Fiscalización a causa del supuesto extravió de los documentos del ejercicio fiscal 2022. Sin embargo, al momento de la verificación las obligaciones reclamadas se encontraban vigentes, por lo que **NN** debió arbitrar las medidas necesarias para la reconstrucción de su contabilidad acorde con lo dispuesto por el Art. 9° de la RG N° 86/2012.

En consecuencia, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 26/08/2024, y por ende al ajuste fiscal en concepto de IVA de los periodos fiscales de 04 a 09, 11 y 12/2022; 01 a 10/2023 e IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Con relación a la conducta del contribuyente, el **DS1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados como consecuencia de los créditos fiscales, costos y gastos indebidamente utilizados. La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se constata que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, lo que en el caso particular quedó demostrado, porque **NN** suministró informaciones inexactas sobre sus compras, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley, e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), pues consignó créditos fiscales y egresos irreales, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

Para la graduación de la sanción, el **DS1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró el hecho de que **NN** cometió las infracciones en varios periodos fiscales en el IVA y en dos ejercicios fiscales en el IRE General; por el grado de cultura del contribuyente y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una persona afectada al IVA General e IRE General obligado a presentar Informes de Auditoría, por lo que contaba con asesoramiento de profesionales; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 42.507.134.538; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **GGII**; y teniendo en cuenta la conducta que el sumariado asumió en el esclarecimiento de los hechos, pues proporcionó parcialmente los documentos solicitados en la fiscalización y posteriormente se presentó en el Sumario Administrativo ya en la etapa final pero no logró rebatir los hechos denunciados. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 250% del monto del tributo defraudado y sobre los créditos fiscales indebidamente declarados.

Por otro lado, el **DS1** también recomendó aplicar una multa por Contravención de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el Inc. e) del Núm. 6 del Anexo de la RG N° 13/2019, debido a que el contribuyente no conservó sus documentos por el término de prescripción.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho anteriormente señaladas corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

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

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	04/2022	71.704.000	179.260.000	250.964.000
521 - AJUSTE IVA	05/2022	143.181.818	357.954.545	501.136.363
521 - AJUSTE IVA	06/2022	138.636.364	346.590.910	485.227.274
521 - AJUSTE IVA	07/2022	16.818.182	42.045.455	58.863.637
521 - AJUSTE IVA	08/2022	88.094.546	220.236.365	308.330.911
521 - AJUSTE IVA	09/2022	64.911.636	162.279.090	227.190.726
521 - AJUSTE IVA	11/2022	45.467.273	113.668.183	159.135.456
521 - AJUSTE IVA	12/2022	120.000.000	300.000.000	420.000.000
521 - AJUSTE IVA	01/2023	145.484.545	363.711.363	509.195.908
521 - AJUSTE IVA	02/2023	80.090.909	200.227.273	280.318.182
521 - AJUSTE IVA	03/2023	150.331.545	375.828.863	526.160.408
521 - AJUSTE IVA	04/2023	80.298.182	200.745.455	281.043.637
521 - AJUSTE IVA	05/2023	361.065.000	902.662.500	1.263.727.500
521 - AJUSTE IVA	06/2023	154.545.455	386.363.638	540.909.093
521 - AJUSTE IVA	07/2023	202.909.091	507.272.728	710.181.819
521 - AJUSTE IVA	08/2023	180.909.091	452.272.728	633.181.819
521 - AJUSTE IVA	09/2023	34.545.455	86.363.638	120.909.093
521 - AJUSTE IVA	10/2023	46.363.636	115.909.090	162.272.726
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	688.813.818	1.722.034.545	2.410.848.363

800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	1.436.542.909	3.591.357.273	5.027.900.182
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	16/04/2024	0	300.000	300.000
Totales		4.250.713.455	10.627.083.642	14.877.797.097

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sancionar al mismo con una multa equivalente al 250% del tributo defraudado, más multa por Contravención.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a los efectos de que proceda 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.

**ANTULIO BOHBOUT, ENCARGADO DE DESPACHO GGII S/RI DNIT N°
814/2025
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**