

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 22/04/2024, posteriormente ampliada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 31/05/2024 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 del cumplimiento de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 02 y 04/2021 y del IRE General del ejercicio fiscal 2021 de **NN**, específicamente con respecto a las compras respaldadas con facturas de sus proveedores: **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y le requirió que presente los comprobantes que respalden las compras efectuadas a los contribuyentes mencionados, así como sus libros contables e impositivos; en caso de prestación de servicios que remita los contratos respectivos; que aclare la forma de pago de las compras; asimismo que indique el tipo de afectación en el Form. N° 120 del IVA General y Form. N° 500 del IRE General, aclarando el tipo de afectación contable (activo, costo o gasto), todo lo cual fue cumplido por el contribuyente.

La Fiscalización tuvo como antecedente el Informe DPO DGFT N° 371/2024 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), a través del cual informó el resultado de las investigaciones efectuadas por la **GGII** a **NN** a consecuencia del Informe **CITGR/IT N° 17/2022** basados en el análisis a las ventas realizadas por los proveedores **XX** y **XX**, quien mediante el expediente N° 00 y 00 respectivamente presentaron las facturas en formato duplicado y con las cuales se pudo comprobar que las mismas fueron emitidas a otras personas y por otros montos, razón por la cual no se pudo haber efectuado las operaciones comerciales registradas en las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) de **NN** ; en consecuencia la dependencia mencionada generó la Denuncia Interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró facturas de contenido irregular supuestamente emitidas por **XX** y **XX** como respaldo de los créditos fiscales, costos y gastos consignados en sus DD.JJ. del IVA General e IRE General de los periodos y ejercicio fiscalizados, con lo cual obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, en contravención a lo dispuesto, en los Artículos 8°, 14, 15, 22, 23, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019 ; los Artículos 22 y 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019 y los Artículos 14 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019; por tales motivos procedieron a su impugnación y realizaron la determinación surgiendo saldos a reclamar al contribuyente.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el

monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodos/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	feb-21	1.491.609.091	149.160.909	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	abr-21	136.765.909	13.676.591	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.628.375.000	162.837.500	
<b>Total</b>		3.256.750.000	325.675.000	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 20/09/2024, el *Departamento de Sumarios 2 (DS2)* dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente **XX**, con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/1991, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

El sumariado presentó su Descargo el 21/10/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 13/11/2024; posteriormente, el contribuyente solicitó prórroga del plazo, el cual fue concedido a través de la Resolución 00 del 26/12/2024, así como la RPP N° 01/2025 que amplía el plazo del Sumario Administrativo, sin que el sumariado haga uso de su solicitud, por lo que habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 30/01/2025. Posteriormente, **NN** presentó sus Alegatos el 13/02/2025; por lo que, culminada las etapas procesales respectivas, el **DS2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, el representante convencional de **NN** adujo cuanto sigue: *"Habiendo quedado claro que la fiscalización puntual de la que fue objeto mi representado se inició ya con el Requerimiento de documentaciones DGFT N° 951/2023 notificado en fecha 18/10/2023, resulta claro que se ha violado la norma reglamentaria que regula el inicio de una fiscalización puntual"*

*Destacamos que dentro del Requerimiento de documentación DGFT N° 951/2023, a través de la cual se dio inicio a la ilegítima fiscalización, la **AT** no incluyó ninguno de los datos requeridos por la RG N° 04/2008, es decir, no expuso los impuestos, periodos y ejercicios que serían fiscalizados, el carácter de la fiscalización, los funcionarios responsables, etc.*

*La fiscalización puntual de la que fue objeto mi representada, se inició con el Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 951/2023, el cual no se haya suscrito por el Gerente General de Impuestos Internos*

*En la fiscalización practicada a mi representado e iniciada por el Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 951/2023, la AT se limitó a exigir la presentación de documentaciones e informaciones, sin exponer en ningún momento el hecho objetivo que dio lugar a las sospechas de irregularidades tributarias, incumpléndose nuevamente la ley, corresponde que se declare la nulidad del Acta Final que fue su consecuencia.*

*La fiscalización culminó recién el 24/06/2024, es decir habiendo concluido más de seis meses de vencido el plazo legal, teniendo una duración efectiva de más de nueve meses.” (sic).*

El **DS2** señaló que las actuaciones llevadas a cabo por los auditores de la **GGII** fueron ejecutadas en el marco de los Arts. 186 y 189 de la Ley, es decir, consistió en un Control Preventivo, el cual conforme a lo establecido en el inc. e) del Art. 1° de la RG N° 4/2008, modificado por la RG N° 25/2014 “... comprende el control de las obligaciones relativas al Registro Único de Contribuyente, al régimen de documentación de las transacciones, tránsito y almacenamiento de mercaderías, las cuales pueden dar lugar a la aplicación de sanciones”; el resultado del mencionado Control, derivó en la Orden de Fiscalización.

En alusión al origen de los controles efectuados por la **GGII**, el **DS2** destacó que los mismos consisten en notas dirigidas a los contribuyentes, realizadas por la Administración Tributaria (**AT**) en ejercicio de su función fiscalizadora para controlar a todos aquellos que registraron operaciones comerciales con los proveedores, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a **NN**. En tal sentido, por imperio del Art. 27 de la Ley N° 2421/2004, la **AT** está facultada “...a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes sin excepciones, de todas las obligaciones tributarias...”.

En tal sentido, la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento 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.

Dicho esto, el **DS2** verificó que la Orden de Fiscalización efectivamente fue notificada en fecha 22/04/2024 y el Acta Final fue suscripta el 24/06/2024; ahora bien, para el cómputo del plazo se tuvo en cuenta que en fechas 01, 14, 15/05 y 12/06 quedó suspendido el plazo de la fiscalización atendiendo que dichas fechas fueron declaradas día feriado nacional, transcurriendo de este modo un total de (41) cuarenta y un días hábiles en el proceso de fiscalización. Por lo tanto, colegimos que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y su duración no ha sobrepasado los plazos fijados por ley.

En consecuencia, y desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas (fiscalización) han respetado rigurosamente tales parámetros y por ende, se adecuan a lo establecido en el Art. 196 de la Ley que dispone que las actuaciones de la **AT** y, por ende, de los órganos que la componen, gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso, son plenamente válidas.

Sobre el punto, el **DS2** resaltó que la **AT** se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinarán a las leyes y reglamentos, y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En uso de tal potestad, la **AT** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley y su modificatoria Ley N° 2421/2004; en la cual mencionan la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Artículos 31 y 32, de manera a mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributarias vigentes.

Por lo tanto, la **GGII**, en uso de sus facultades, ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la **AT** para reputarse legítimos, conforme lo establece el artículo 196 de la Ley.

En ese mismo sentido, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 805 del 17/08/2021, en la causa: "FARMACIAS CATEDRAL C/ RESOLUCIÓN N° 718000005 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET", que 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 (...)" (subrayado es nuestro).

En ese sentido, se establece que las Fiscalizaciones Puntuales se refieren al proceso de verificación que podrá comprender determinados impuestos, periodos o ejercicios fiscales, operaciones, registros, cuentas y documentos del contribuyente; en este caso, la Orden de Fiscalización solo se basó en las compras efectuadas de determinados proveedores de **NN** y sus respectivos registros contables e impositivos. Por tanto, todo lo aludido por el representante convencional respecto a los resultados contenidos en el Acta Final no se ajusta a derecho y consecuentemente, debe ser rechazada.

En otro punto del descargo presentado por **NN** dijo: "Resulta más que importante que la AT no tome a la ligera la presentación de pruebas que efectivamente comprueban la inexistencia de un hecho defraudatorio, ya que, sin pruebas concretas, estarían intimidando y multando a contribuyentes por simples y meras presunciones, sin producir una prueba conducente a atribuirle dicha conducta a mi representado. Mi representado contrato servicios de contribuyentes habilitados por la propia AT, no pudiendo conocer la situación de los mismos. Cabe resaltar, que no existe obligación legal de "investigar" a los proveedores, o la situación particular de cada uno de ellos." (sic).

El **DS2** señaló, que la responsabilidad de la **AT** en el proceso de inscripción en el RUC y en el otorgamiento de documentos timbrados, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de la inscripción y expedición del timbrado, siendo responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas, por ello es importante destacar que aun cuando una factura contenga la numeración con un Timbrado que el **SGTM** reconozca como válido no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación consignada en dicha factura.

El **DS2** resaltó que **NN** se centró a controvertir cuestiones formales como las investigaciones realizadas por el equipo auditor de la **GGII** y la fiscalización, sin embargo, no demostró que las operaciones comerciales registradas en su contabilidad hayan sido efectivamente realizadas por

los proveedores cuestionados, pues ni siquiera presentó documentos que puedan respaldar esos hechos, tales como contratos, recibos, órdenes de pagos, número de cheque, etc.; por lo que a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el Sumario Administrativo, no presentó siquiera una prueba que pudiera rebatir los hechos fácticos demostrados por la **AT**, por lo que, con base en los mismos, se comprobó que los egresos invocados y respaldados con las facturas irregulares jamás existieron y por ende no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, el sumariado ha obtenido un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en las obligaciones tributarias del IVA General y el IRE General de los periodos y ejercicio fiscalizado.

Por todo lo expuesto, el **DS2** 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 8°, 14, 15, 22, 23, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019 ; los Artículos 22 y 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019 y los Artículos 14 y 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**. Asimismo, el **DS2** aclaró que el contribuyente podrá solicitar la rectificación de sus **DD.JJ.** ajustando los valores denunciados para hacer uso de todos los conceptos o rubros a su favor, tal como lo señala el Informe Final de Auditoría.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** expresó "*Los fiscalizadores, habiendo mi representada cumplido con todas sus obligaciones tributarias, pretenden aplicar una multa por defraudación. Habiéndose demostrado fehacientemente que las compras realizadas por mí representado fueron reales, debidamente documentadas y registradas correctamente en los libros contables y fiscales, corresponde igualmente que se revoque cualquier aplicación de la multa pretendida por los fiscalizadores. Asimismo, debemos manifestar que la Ley N° 125/91, texto modificado, a través del Art. 172° y con relación a la defraudación, establece que: "Incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realicen cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco". De la definición legal transcrita podemos ver que existen tres elementos que deben darse en forma conjunta para que la conducta del contribuyente pueda ser calificada como defraudatoria y son los siguientes: a) Intención del contribuyente. b) Realización del algún acto, maniobra aserción u omisión. c) Perjuicio al Fisco. En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mí representado, siendo totalmente impropcedente la aplicación de la multa pretendida en el Acta Final."* (sic).

El **DS2** 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 dejó de ingresar en concepto del IVA General e IRE General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados

(Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DS2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró la reiteración y la continuidad por la comisión repetida de las mismas infracciones, también el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar sus EE.FF. durante el ejercicio fiscalizado; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura por la utilización indebida de créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes obtenidos irregularmente; y finalmente como atenuante la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, al haber presentado todos los documentos que le fueran requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 250% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

**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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	02/2021	149.160.909	372.902.273	522.063.182
521 - AJUSTE IVA	04/2021	13.676.591	34.191.478	47.868.069
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	162.837.500	407.093.750	569.931.250
<b>Totales</b>		<b>325.675.000</b>	<b>814.187.501</b>	<b>1.139.862.501</b>

*\*Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN.** con **RUC 00** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo 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°: NOTIFICAR** al 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**