

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo, correspondiente al Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 04/07/2024, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, dispuso la Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 01/2021 a 12/2021, y 01/2022 a 05/2022 y del IRE General correspondientes a los ejercicios fiscales 2021 y 2022, respecto a las compras realizadas a los supuestos proveedores 1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC XX y 3) XX con RUC 00. A dichos efectos, el Departamento de Auditoría GC2 solicitó a la contribuyente que presente sus documentos contables, la misma mediante expediente N° 00 manifestó que al no encontrar las facturas requeridas procedieron a la rectificación de las DD.JJ. pertinentes.

La verificación tuvo su origen en los Informes DPO DGGC N° 107/2024 y 87/2022, emitidos por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), en virtud del cual recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual a **NN**, debido a que la misma presumiblemente según las investigaciones realizadas habría utilizado facturas de contenido falso, emitidas supuestamente por los proveedores precedentemente mencionados en el párrafo anterior, es importante mencionar que la contribuyente ya fue fiscalizada por la DGGC en el año 2023 por otros proveedores del mismo esquema, los cuales a la fecha se encuentran en proceso del Recurso de Reconsideración.

Considerando los antecedentes e informaciones brindados por el **DPO** y teniendo en cuenta las entrevistas informativas, donde los proveedores cuestionados negaron haber realizado las ventas que se les atribuye como así también algunos no fueron ubicados en su domicilio declarado en el RUC, siendo ubicados en otras direcciones obtenidas como resultado de las averiguaciones realizadas por los funcionarios de la **GGII**, según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 17/09/2024.

Con relación al IVA General se verificó que las facturas cuestionadas fueron desafectadas en las declaraciones juradas de los periodos controlados, un día antes del inicio de la Fiscalización, motivo por el cual los auditores de la **GGII** no realizaron ningún reclamo con relación a dicha

obligación, en cuanto al IRE General, se confirmó que fueron consignados los montos de las operaciones inconsistentes en concepto de egresos en los ejercicios fiscales 2021 y 2022.

En base a estas evidencias, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó y respaldó en sus registros y declaraciones juradas del IRE General de los ejercicios fiscales auditados, montos en concepto de costos/gastos, sustentados en facturas que no reflejan la realidad de las operaciones, en infracción a lo establecido en los Arts. 8° y 14 de la Ley N° 6380/2019, y el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 y el Art. 207 de la Ley N° 125/1991, en adelante la **Ley**, por lo que ha obtenido un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas de las obligaciones controladas.

Por esta razón, los auditores de la **GGII** impugnaron las operaciones inconsistentes y procedieron a practicar el ajuste fiscal del IRE General correspondientes a los ejercicios fiscales 2021 y 2022.

Por los motivos señalados los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** de conformidad a lo previsto en el Art. 172 de la Ley, según los supuestos establecidos en los Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la misma norma legal, porque presentó DD.JJ. con datos falsos y suministró informaciones inexactas, haciendo valer ante la Administración Tributaria, en adelante **AT**, formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, según lo establecido en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley.

Con relación a la multa, dejaron constancia que la misma será graduada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser equivalente a la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
300 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.208.851.001	120.885.100	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.
300 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	1.127.272.727	112.727.273	
TOTALES		2.336.123.728	233.612.373	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, notificada en fecha 10/12/2024, el Departamento de Sumarios 1, en adelante **DS1**, dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y la Aplicación de Sanciones, en concordancia con lo dispuesto en la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El Abg. XX en representación de la sumariada, mediante poder general, solicitó copias y prórroga del plazo para presentar su descargo, los cuales se les fue concedido, considerando que presentó su descargo en tiempo y forma, se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 el 20/01/2025 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.

Por Resolución N° 00 del 12/02/2025, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio e informó a la misma que podría presentar sus Alegatos en el plazo de diez (10) días, los cuales si fueron presentados.

Agotadas las etapas del proceso sumarial, el **DS1** llamó Autos para Resolver el 05/03/2025.

Las argumentaciones presentadas por **NN** en su escrito, así como todos los antecedentes obrantes en autos fueron analizados por el **DS1**, conforme se expone a continuación:

La contribuyente manifestó: "... en el presente caso resulta categórico que no corresponde la reliquidación del IRE y aplicación de la multa por defraudación, ... lo único que se castiga en el presente caso, es la presentación de declaraciones juradas rectificativas, hecho no sancionado, sino expresamente previsto en la Ley, que permite al contribuyente corregir las declaraciones ya presentadas y no se halla previsto como una conducta defraudatoria... mi representada no presentó una sola factura ante la AT en respuesta a la orden de fiscalización, lo que hace imposible que se haya utilizado factura alguna, mucho menos una de contenido falso... Es importante recalcar que la rectificación del IVA fue realizada con la intención de regularizar la situación fiscal de manera correcta, y no para obtener algún tipo de beneficio indebido... En cuanto al IRE, el cual no ha sido rectificado aún, es importante destacar que su proceso de rectificación se encuentra en curso. Esto se debe a la complejidad inherente a este tributo, que es de carácter anual y requiere un análisis detallado de las operaciones y resultados del ejercicio fiscal..." (Sic).

Además, mencionó: "... la aplicación de la multa por defraudación es completamente improcedente y desproporcionada, ya que no existe base para considerarla aplicable a una situación en la que mi representado actuó de buena fe, pagando el tributo del IVA en su totalidad, y aún se encuentra en proceso de rectificación del IRE debido a la complejidad de este tributo..." (Sic).

Por último, expuso: "...La AT ha incurrido en una serie de actuaciones irregulares... determinación incorrecta del IRE... Aplicación errónea de la tasa del 10% del IRE sobre facturas cuestionadas... Pretensión de Imposición de una multa del 200% basada en facturas cuestionadas, de supuesto contenido falso sin que mi representada haya presentado documento alguno que pudiera ser considerado fraudulento..." (Sic).

El **DS1** señaló que ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deberán cumplir con los deberes formales derivados, como ser la presentación de sus declaraciones juradas a fin de determinar el impuesto a ingresar a favor del Fisco, en tal sentido el **DS1** indicó que la presentación de las mismas implica una serie de actos preparatorios para su presentación, así las cosas, el Art. 207 de la Ley expresa: *"...Las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: a) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución de la Administración b) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente c) Ir acompañado con los recaudos que la Ley o el reglamento indiquen o autoricen a exigir d) Presentarse en el lugar y fecha que determine la administración en función de las leyes y reglamentos. Los interesados que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud"*.

En concordancia, el Art. 192 de la Ley dispone que los contribuyentes y responsables se encuentran obligados a llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones.

Sobre el punto, se pone en relieve el hecho de que las investigaciones previas versaron sobre una serie de proveedores vinculados con operaciones de supuesto contenido falso, lo que motivó la realización de una serie de diligencias consistentes, como punto de partida, en cruces de información entre distintas fuentes de información que los contribuyentes comunican y presentan ante la **AT**, tales como declaraciones juradas determinativas e informativas, donde se observa que la contribuyente ha registrado las operaciones relacionadas a las facturas cuestionadas, las cuales si bien es cierto ha procedido a realizar la rectificación correspondiente para el IVA General, no lo ha realizado la rectificación correspondiente para la obligación del IRE durante los ejercicios fiscales controlados.

Seguidamente, y ante las inconsistencias detectadas, los auditores de la **GGII** procedieron conforme a lo establecido en los Nums. 5) y 9) del Art. 189 de la Ley, mediante los cuales, se faculta a la **AT** a requerir información y citar a los contribuyentes, responsables o terceros relacionados a los hechos que se investigan, donde fueron consultados sobre su situación como contribuyentes, actividad económica, y otras cuestiones que hacen a su conducta tributaria, consultados sobre las operaciones comerciales registradas, las mismas fueron negadas por algunos de los proveedores, o no pudieron ser confirmadas debido a que constituidos en la dirección declarada como domicilio no fuera ubicada.

En dicho marco, se tiene que todas las actuaciones realizadas previas a los trabajos de fiscalización constituyen una etapa de investigación para la obtención de datos e información sirviendo de base para iniciar procesos puntuales.

Así las cosas, el **DS1** indicó que la **GGII**, una vez concluidos los trabajos de fiscalización pone a conocimiento de la afectada toda la información que fuera recabada a fin de que esta, en la etapa correspondiente y mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; derecho que es ejercido en el Sumario Administrativo, en las que se disponen todas las etapas y plazos para el ejercicio de su defensa, conforme a los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Por lo expuesto, el **DS1** indicó que fueron dispuestas todas y cada una de las etapas que integran el procedimiento sancionador establecido en la legislación tributaria y reglamentado por la RG DNIT N° 02/2024, de las que fue debidamente notificada.

Así también, el **DS1** refirió que durante la fiscalización los auditores de la **GGII** confirmaron que **NN** registró y declaró en el IRE General, facturas que no reflejan la realidad de las operaciones con el objetivo de respaldar sus egresos. A dicha conclusión arribaron los auditores tras comprobar mediante las evidencias colectadas con las diligencias realizadas (verificación de los domicilios declarados en el RUC, cotejo de datos del Sistema Marangatu, entrevistas informativas a supuestos proveedores, etc.) que las supuestas operaciones de compra no se materializaron.

Las referidas diligencias demostraron que ninguno de los supuestos proveedores tenía una empresa en la dirección declarada en el RUC, además, las verdaderas actividades realizadas por los supuestos proveedores difieren de las consignadas en el RUC, todos carecían de infraestructura y medios para proveer los bienes o servicios de la envergadura que registran las facturas emitidas.

La conjunción de todos los elementos reseñados permitió 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, 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 realizadas por la contribuyente, no se materializaron y deben ser impugnadas. A ese respecto, acotó que las referidas irregularidades fueron confirmadas por **NN** durante el Sumario, ya que la misma aceptó no tener en su poder los comprobantes cuestionados y por lo tanto realizó la rectificación de su declaración jurada del IVA, pero aun así no rectificó sus DD.JJ. que afectan en la determinación de su IRE General durante los ejercicios fiscales 2021 y 2022, por lo que confirmó que la contribuyente utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones para sustentar los egresos declarados, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8° y 14 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 y el Art. 207 de la Ley.

Por consiguiente, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00, y por ende al ajuste fiscal en concepto del IRE General correspondiente a los ejercicios fiscales 2021 y 2022.

Respecto a la conducta de la contribuyente, el **DS1** manifestó que el Art. 172 de la Ley 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 egresos 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 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 egresos irreales, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco.

Es de suma importancia mencionar que, para la graduación de la sanción el **DS1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 3), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido señaló que la contribuyente cometió infracciones en dos ejercicios fiscales, afectando negativamente la determinación de las obligaciones controladas, como así también por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurrido los cinco años de la aplicación por la Administración por la Resolución firme y ejecutoriada de la sanción correspondiente a la infracción anterior, el grado de cultura del infractor en atención que la misma posee asesoramiento contable observando que está obligada a presentar sus Estados Financieros, la importancia de perjuicio fiscal y las características de la infracción, pues la contribuyente utilizó facturas de presunto contenido falso por valor de G 2.336.123.728 (base imponible), además se consideró como atenuante la presentación de su DJ rectificativa del IVA General, en la cual desafectó todas operaciones cuestionadas, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 250% sobre el tributo defraudado, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente 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 conferidas por 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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	120.885.100	302.212.750	423.097.850
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	112.727.273	281.818.183	394.545.456
Totales		233.612.373	584.030.933	817.643.306

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar la multa y los intereses por Mora conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** la misma con la aplicación de una multa de 250% sobre el tributo a ingresar resultante de la liquidación.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que bajo apercibimiento de Ley proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

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