



FORM.727-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

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 al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 16/04/2024, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General correspondiente a los periodos fiscales 01/2020 a 12/2021 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, exclusivamente los rubros de compras y egresos, para tal efecto, se le requirió al contribuyente sus documentos contables, los cuales fueron presentados fuera de plazo, posterior a la suscripción del acta final.

La Fiscalización Puntual se originó en el Informe DGFT/DPO N° 349/2024, ante la declaración de compras y gastos sin respaldo documental.

Ante la falta de presentación de los documentos de respaldo - al inicio de la fiscalización- de los créditos fiscales consignados en las DD.JJ. del IVA de los periodos fiscales controlados, y considerando que **NN** no realizó la reconstrucción de sus registros contables conforme lo establece el Art. 9 de la RG N° 86/2012, los auditores de la **GGII** consideraron que dichos créditos, costos y gastos carecen de validez en virtud a lo establecido en los Arts. 8° y 22 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, por lo que procedieron a impugnar las compras con sus respectivos créditos declarados en el Formulario N° 120 correspondiente al IVA de los periodos fiscales verificados en virtud de lo establecido en los Arts. 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con los Arts. 22 y 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019.

Con relación al IRE de los ejercicios fiscales controlados, y dada la incidencia cuantitativa que tiene la impugnación de sus egresos, se consideró la aplicación de la rentabilidad neta presunta sobre el importe de los ingresos consignados en sus DD.JJ., por lo que se adoptó el 30% previsto en la Ley y en las distintas normativas reglamentarias para otras actividades y operaciones sobre los ingresos declarados por el contribuyente en el Formulario N° 500, en virtud del Art. 211 Num. 3) de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley.

Posterior a la suscripción del Acta Final, **NN** presentó, mediante expediente N° 00, los comprobantes de compras originales correspondientes a los ejercicios fiscales 2020 y 2021, los cuales no fueron presentados al inicio de la fiscalización, por lo que solicitó el análisis de los mismos.

Ante la solicitud realizada, el Departamento de Control de inconsistencias y Regímenes Especiales FT realizó la verificación de las facturas presentadas, reconociendo aquellos comprobantes que cumplen con los requisitos formales, y realizó un nuevo ajuste fiscal, del que resultó saldos a favor del fisco en el IVA General correspondiente a los periodos fiscales 02/2020, 03/2020, 04/2020, 08/2020, 09/2020, 04/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021 y 09/2021, y en el IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, siendo notificado **NN** del Informe Complementario DCIRE FT N° 115/2024 vía correo electrónico el 02/08/2024.

Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será graduada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser equivalente a uno (1) y hasta 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:

OBLIGACIÓN	PERIODO / EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE 5% y 10%	IMPUESTO 5% y 10%	MULTA
211 - IVA GENERAL	02/2020	1.229.468.350	122.946.835	SERÁ GRADUADO DE ACUERDO CON LA LEY, ART. 175, A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN LOS ARTS. 212 Y 225.
211 - IVA GENERAL	03/2020	56.660.563	5.666.056	
211 - IVA GENERAL	04/2020	37.343.570	3.734.357	
211 - IVA GENERAL	08/2020	47.850.748	4.785.075	
211 - IVA GENERAL	09/2020	22.094.382	2.209.438	
211 - IVA GENERAL	04/2021	1.790.982.107	179.098.211	
211 - IVA GENERAL	06/2021	74.264.390	7.426.439	
211 - IVA GENERAL	07/2021	3.443.074	325.710	
211 - IVA GENERAL	08/2021	27.606.387	2.665.536	
211 - IVA GENERAL	09/2021	41.122.688	4.112.269	
700 - IRE GENERAL	2020	428.298.483	42.829.848	
700 - IRE GENERAL	2021	620.650.602	62.065.060	
TOTALES		4.379.785.345	437.864.834	

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 09/12/2024, 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 para 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 10/12/2024 y 19/12/2024, el sumariado solicitó copias y prórroga del plazo para la presentación del descargo, los cuales fueron concedidos.

El 15/01/2025 **NN** presentó su descargo en tiempo y forma, en consecuencia, el **DS1** abrió la causa a prueba según Resolución N° 00 de fecha 16/01/2025, 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, el contribuyente solicitó prórroga de la instancia referida, la cual le fue concedida y notificada el 07/02/2025.

En fecha 27/02/2025, mediante escrito de manifestación solicitó el detalle de los comprobantes impugnados durante la fiscalización y los cálculos de soporte, para lo cual el **DS1** mediante medida para mejor proveer de fecha 05/03/2025 solicitó al mismo presentar ante la mesa de entrada un pen drive, a cuyo efecto, suspendió el plazo del periodo probatorio por 3 días caso contrario, se tendría por desistido el pedido realizado.

Habiéndose cumplido el plazo otorgado en exceso sin que se tenga respuesta del contribuyente, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución de fecha 13/03/2025, en la cual se informó al mismo que podría presentar sus Alegatos en el plazo de diez (10) días, los cuales fueron presentados en tiempo y forma.

Agotadas las etapas del proceso sumarial el **DS1** llamó Autos para Resolver el 31/03/2025.

El **DS1** analizó los argumentos expuestos por el sumariado, además de los antecedentes obrante en autos, y concluyó lo siguiente:

NN expresó: "...La fiscalización puntual se inició con la Nota de Requerimiento DGFT N° 35/2024 notificada por correo ... el 02/02/2024... de esto se desprende, que la fiscalización no se inició con la Orden de Fiscalización sino mucho antes con la Nota de Requerimiento... el plazo de fiscalización puntual no puede exceder de 45 días hábiles, sin embargo, en este caso dicho plazo ha sido sobrepasado, considerando la fecha de solicitud inicial de los documentos tributarios hasta la emisión del Acta Final, transcurrió en exceso el plazo legal máximo previsto en la Ley... considerando que el Acta Final se suscribió el 21/06/2024 y el Informe Final de Auditoría se emitió el 07/08/2024, tampoco se dio cumplimiento al plazo previsto en los artículos 20 y 21 de la RG N° 25/2014 que modifica la RG N° 04/2008... se evidencia que la fiscalización no cumplió con los plazos procesales dispuestos en la Ley N° 2421/2004 y la RG N° 25/2014 y en consecuencia, al no haberse respetado los plazos procesales que atañen al

proceso de la fiscalización, cualquier resultado derivado del mismo carece de validez, al ser irregular, conforme los principios que rigen el Decreto Administrativo...” (sic).

Además manifestó: *“...en el Informe Final de Auditoría, se impugnaron las compras declaradas en el IVA General y en el IRE con el argumento de que las declaraciones juradas se presentaron sin respaldo documental y con datos falsos, sin exponer cuáles son esos datos falsos o en qué consistió las impugnaciones que se efectuaron ni cuales son las pruebas de dicha actuación, ni cual es el origen de los montos que se reclaman en concepto de los tributos, por lo que los elementos agregados al expediente y que sustentan las conclusiones del Informe Final de Auditoría, no demuestran los hechos denunciados...”*, al respecto también mencionó en sus Alegatos *“...durante el periodo probatorio, por Medida para Mejor Proveer de fecha 05/03/2025, la Administración, fuera de término, volvió a solicitar un pen drive para la provisión de las hojas de trabajos... sin embargo, los archivos obrantes en el sistema ya me fueron proveídos en una primera oportunidad... sumado a que en el periodo probatorio ya no volví a realizar ninguna petición de diligenciamiento, ya que como señalé, las pruebas de la veracidad de mis compras obran en los antecedentes administrativos, no así las que sustentan la denuncia de los fiscalizadores... esta acción realiza no suple la transgresión a las normas señaladas ni de las garantías constitucionales que me amparan...” (Sic).*

El contribuyente expuso, *“...si bien se validó parte de los créditos fiscales, no se expuso ningún argumento sobre el IRE respecto a los comprobantes que fueron presentados, es decir, no se consideró ningún documento de respaldo de los egresos en la liquidación del IRACIS, hecho que se puede observar al comparar los cuadros del Acta Final y el cuadro de la determinación expuesto en el Informe Final de auditoría, por lo que corresponde que también para el IRE sean considerados los comprobantes presentados... Sin embargo, aparte de no haberse considerado para el IRE los comprobantes presentados, se aplicó una rentabilidad del 30%, la que está totalmente alejada de la realidad económica, sin tener en cuenta, además de los comprobantes presentados, la situación particular como contribuyente en cuanto a la capacidad financiera, la actividad desarrollada ni la ubicación geográfica...” (Sic).*

Por último, mencionó, *“...dentro del expediente no existe ni un solo argumento ni fundamento como tampoco elementos de prueba que puedan indicar o deducir que se cumplieron con los presupuestos señalados en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 para calificar la conducta como defraudación... No se demostró ni se fundamentó el beneficio indebido, el dolo, ni el perjuicio al fisco, como tampoco se argumentó ninguna de las presunciones previstas en los artículos 173 y 174 de la Ley Tributaria, por lo que la aplicación de la sanción de defraudación no corresponde...” (Sic).*

Al respecto, el **DS1** precisó que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria, en adelante **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**, esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone: *“Las fiscalizaciones 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”.*

Seguidamente, y a partir de dichos resultados, es que, con el fin de confirmar la realidad de las operaciones informadas, dio inicio al proceso de Fiscalización Puntual, dirigida particularmente, a los contribuyentes con quienes fueron verificadas las inconsistencias, entre los que se encontraba **NN** a quien igualmente, le es solicitado documentaciones que hacen a los hechos investigados a fin de que nuevamente sean contrastados con los datos recabados inicialmente.

Asimismo, el **DS1** indicó que, la **AT** se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley y el Art. 10 de la Ley N° 7143/2023 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 subordinaran 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.

El **DS1** aclaró que el cómputo del plazo de la fiscalización se inicia el día hábil siguiente al de la notificación de la Orden de Fiscalización hasta la suscripción del Acta Final según lo dispuesto por el Art. 26 de la Resolución General N° 25/2014 y, que en el caso analizado según las constancias de autos, la Orden de Fiscalización se notificó el 16/04/2024 (obrante a fs. 3 del expediente 00), iniciándose el cálculo de los 45 días hábiles el día siguiente de su notificación, es importante mencionar que los días 01, 14 y 15 de mayo de 2024 y el 10 de junio de 2024, fueron declarados feriado nacional, por lo cual no fueron considerados para el cómputo del plazo referido, finalizando el proceso de fiscalización el 21/06/2024, fecha en la cual fue suscripto el Acta Final (fs. 10 del expediente 00), cumpliéndose de esta forma los 45 días estipulados por la Ley, por lo tanto, se confirma que el plazo de fiscalización fue realizada estrictamente en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004.

Considerando que **NN** presentó mediante expediente N° 00, tres biblioratos conteniendo facturas de compras originales correspondientes a los ejercicios fiscales 2020 y 2021, los cuales no fueron presentados en instancias de la fiscalización y solicitó el análisis de las mismas, el Departamento de Control de Inconsistencias y Regímenes Especiales FT, procedió a verificar los documentos presentados, teniendo como resultado un nueva liquidación, en la que se validaron las operaciones que cumplían con los requisitos formales, y se impugnaron las que no tenían respaldo, como así también las que no guardan relación con la actividad comercial del recurrente, expuestas mediante Informe Complementario N° 115/2024, esta nueva liquidación es la expuesta en el Informe Final de Auditoría N° 00.

Asimismo, ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deben 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 pero además, dichos documentos deben reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados, conforme a lo dispuesto por el Art. 207 de la Ley, que 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...*".

Al respecto el **DS1** aclaró que son los contribuyentes los que están obligados a llevar los libros exigidos y documentar las operaciones gravadas en las que participan, en la forma establecida en la ley, reglamentos o resoluciones de los organismos recaudadores, ya que sería imposible para la **AT** la verificación de la correcta liquidación y pago de los impuestos, si los mismos no estuvieran obligados a documentar todas sus operaciones de una forma ordenada, pudiendo ejercer su derecho contra terceros en las instancias judiciales pertinentes si el caso lo requiere.

Es importante mencionar que el **DS1** realizó todas las diligencias correspondientes para colaborar con el contribuyente en esta etapa sumarial, suspendiendo incluso el plazo del periodo probatorio considerando la solicitud realizada por **NN** con relación a los cálculos de respaldo y los detalles de las operaciones impugnadas, para lo cual esta dependencia le solicitó al contribuyente que entregue un pendrive a los efectos de proporcionarle los datos requeridos, sin que el mismo se presente en el plazo establecido en la Medida para Mejor Proveer de fecha 05/03/2025, confirmando esta situación según los argumentos presentados en su escrito de Alegatos, y que a pesar de que la **AT** tuvo la predisposición de brindar los datos requeridos, el contribuyente solo respaldó su postura argumentando supuestos errores formales por parte de la Administración sin presentar pruebas que refuten las infracciones denunciadas por los auditores de la **GGII**, pretendiendo hacer valer ante la **AT** créditos y deducciones que no cumplen con los requisitos legales.

Con relación a la nulidad mencionada por el contribuyente, cabe apuntar que la finalidad de las nulidades procesales es asegurar la garantía constitucional de la defensa en juicio. En

síntesis, las nulidades procesales tienen como misión esencial enmendar perjuicios efectivos que, surgido de la desviación de las reglas del proceso generan indefensión, situación que tampoco se da en este caso, ya que el contribuyente en todo momento tuvo acceso a los antecedentes durante la fiscalización como así también el proceso de sumario, además de la devolución que la **AT** ha realizado ante cada solicitud realizada por el mismo.

Así también, el **DS1** refirió que la nulidad invocada no existió, ya que tanto durante la Fiscalización Puntual y el proceso de Sumario se cumplieron con los requisitos de regularidad y validez relativos a la competencia, legalidad, forma legal y de procedimientos, por lo tanto, considerando que **NN** no aportó elementos que acrediten indefensión, limitándose simplemente a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, por lo que resulta improcedente la nulidad pretendida por el sumariado.

En cuanto a la liquidación del IRE, se consideró razonable la admisión de la rentabilidad presunta del 30%, previsto en virtud del Art. 211 Num. 3) Base Mixta de la Ley, sobre el importe de los ingresos consignados en sus DD.JJ. (Form. N° 500), en atención a la incidencia cuantitativa que tiene para la obligación referida la impugnación de sus egresos correspondientes a los ejercicios fiscales 2020 y 2021.

Analizados los antecedentes obrantes en el expediente y la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**, el **DS1** remarcó que **NN** registró y declaró compras, costos y gastos sin respaldo documental, irregularidad que no da derecho a los créditos fiscales ni a las deducciones, en virtud de lo dispuesto en los Arts. 8°, 22 y 23 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con los Arts. 14 y 71 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, incidiendo en la determinación de las obligaciones controladas.

Con relación a la conducta, el **DS1** señaló que, no existiendo elementos que desvirtúen los hechos denunciados, y considerando las evidencias obtenidas durante el proceso de control, se confirma que **NN** incumplió con la normativa tributaria al obtener un beneficio indebido al declarar valores de compras y egresos sin el debido respaldo documental, causando un perjuicio al Fisco al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta del IVA General correspondiente a los periodos fiscales 02/2020, 03/2020, 04/2020, 08/2020, 09/2020, 04/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021 y 09/2021, y en el IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, confirmándose de esta manera las presunciones establecidas en los Nums. 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, por lo tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la misma norma legal.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS1** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los Nums. 1), 2) y 7) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: La reiteración, la continuidad y la conducta de **NN**, al registrar créditos fiscales y deducciones sin el debido respaldo documental en varios periodos y ejercicios fiscales afectando las determinaciones de las obligaciones controladas. Por todo ello, el **DS1** consideró que corresponde aplicar una multa del 230% sobre el tributo defraudado.

El **DS1** refirió finalmente, que debido a que **NN** presentó las documentaciones requeridas por la **AT** fuera del plazo establecido en la Orden de Fiscalización, corresponde la aplicación de sanciones en concepto de Contravención, prevista en el Art. 176 de la referida Ley tributaria, de acuerdo con el Num. 6), Inc. a) del Anexo a la Resolución General N° 13/2019, equivalente al monto de G 300.000.

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 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	02/2020	122.946.835	282.777.721	405.724.556
521 - AJUSTE IVA	03/2020	5.666.056	13.031.929	18.697.985
521 - AJUSTE IVA	04/2020	3.734.357	8.589.021	12.323.378
521 - AJUSTE IVA	08/2020	4.785.075	11.005.673	15.790.748
521 - AJUSTE IVA	09/2020	2.209.438	5.081.707	7.291.145
521 - AJUSTE IVA	04/2021	179.098.211	411.925.885	591.024.096
521 - AJUSTE IVA	06/2021	7.426.439	17.080.810	24.507.249
521 - AJUSTE IVA	07/2021	325.710	749.133	1.074.843
521 - AJUSTE IVA	08/2021	2.665.536	6.130.733	8.796.269
521 - AJUSTE IVA	09/2021	4.112.269	9.458.219	13.570.488
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	42.829.848	98.508.650	141.338.498
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	62.065.060	142.749.638	204.814.698
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	17/12/2024	0	300.000	300.000
Totales		437.864.834	1.007.389.119	1.445.253.953

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

Art. 2°- CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN con RUC 00**, como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** con una multa equivalente a 230% sobre el monto de los impuestos no ingresados, conforme a las razones expuestas en la presente Resolución, más una multa por Contravención.

Art. 3°: NOTIFICAR al 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