



FORM.727-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

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 Puntual N° 00 notificada el 24/07/2024 a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), de la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 02, 03, 04, 11 y 12/2022, 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 y 12/2023 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023 de **NN**, referente a las compras efectuadas del contribuyente **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios del contribuyente mencionado, sus libros contables e impositivos impresos y en formato digital, aclarar el rubro y campo de afectación en los Formularios N° 500 del IRE General y N° 120 del IVA General, tipo de afectación contable (activo, costo, gasto) y aclarar la forma de pago de las referidas compras, contratos respectivos en caso de tratarse de prestación de servicios lo cual fue cumplido parcialmente por el contribuyente.

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** surgidas a partir del Informe DPO DGGC N° 96/2022 en el cual se exponen antecedentes relacionados a las verificaciones realizadas a contribuyentes que habrían utilizado facturas clonadas. Dicha dependencia comunicó el hallazgo de indicios de que **NN** habría utilizado los comprobantes supuestamente emitidos por **XX**, razón por la cual generó la Denuncia Interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual al contribuyente, a través del Informe DPO DGGC N° 113/2024.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** verificaron en el módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y el Registro de Comprobantes de conformidad a la RG N° 90/2021 y los compararon con las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) de **NN** constatando que éste registró y declaró compras respaldadas con facturas clonadas como respaldo de sus créditos fiscales del IVA General de los periodos fiscales 02, 03, 04, 11 y 12/2022, 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 y 12/2023 y como costos para el IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023 del supuesto proveedor **XX**, dado que el mismo presentó a la Administración Tributaria (**AT**) su archivo tributario en donde consta que las facturas fueron emitidos a nombre de otros clientes, por montos menores a los que presentó **NN** y emitidas en periodos diferentes; con su actuar el mismo obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos correspondientes, todo ello en infracción a lo establecido en los artículos 8°, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 207 de la ley N° 125/1991, en adelante la Ley, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar, por lo que procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de 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 en atención a los resultados del Sumario Administrativo, de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	feb-22	126.995.001	12.699.500	

521 - AJUSTE IVA	mar-22	61.154.546	6.115.455	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN EL ART. 225 DE LA LEY.
521 - AJUSTE IVA	abr-22	16.713.636	1.671.364	
521 - AJUSTE IVA	nov-22	26.600.000	2.660.000	
521 - AJUSTE IVA	dic-22	59.227.273	5.922.727	
521 - AJUSTE IVA	ene-23	34.272.727	3.427.273	
521 - AJUSTE IVA	feb-23	35.945.455	3.594.546	
521 - AJUSTE IVA	mar-23	102.313.636	10.231.364	
521 - AJUSTE IVA	abr-23	110.019.091	11.001.909	
521 - AJUSTE IVA	may-23	103.690.909	10.369.091	
521 - AJUSTE IVA	jul-23	167.036.364	16.703.636	
521 - AJUSTE IVA	ago-23	144.136.364	14.413.636	
521 - AJUSTE IVA	dic-23	69.600.000	6.960.000	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	290.690.456	29.069.046	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	767.014.546	76.701.455	
TOTALES		2.115.410.004	211.541.002	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG DNIT N° 02/2024, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Mediante los Form. N° 00 y N° 00 del 13/01/2025 **NN** solicitó copias de los antecedentes sumariales, prórroga y suspensión del plazo para presentar los descargos respectivamente, los cuales fueron contestados por medio de la Providencia N° 00 del 14/01/2025 aclarando sobre la extemporaneidad del pedido. A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 14/01/2025 se abrió el Periodo Probatorio a los efectos de que el sumariado ejerza su defensa y ofrezca sus pruebas; asimismo, por Providencia N° 00 de misma fecha se suspendió el plazo del periodo probatorio a los efectos de la provisión de las copias solicitadas. En esta etapa, **NN** volvió a solicitar prórroga del plazo de manera extemporánea en fecha 10/02/2025, por lo que habiendo transcurrido el término legal fue declarado cerrado el periodo probatorio mediante la Resolución N° 00 notificada el 11/02/2025 y **NN** tomó intervención presentando sus Alegatos, por lo que finalmente el **DS2** se llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DS2**, conforme se expone a continuación:

NN alegó que fue vulnerado su derecho a la defensa durante el Sumario Administrativo y expresó: "*De acuerdo con las resoluciones y providencias mediante las cuales avanzó el proceso del sumario administrativo hasta esta etapa, se tiene que la Administración ha vulnerado el derecho a la defensa del contribuyente y el debido proceso. El 13/01/2025 había solicitado la prórroga para la presentación del descargo que hace a mi derecho, el que fue rechazado por providencia N° 00 notificado el 14/01/2025, bajo el argumento de que el 10/01/2025 ya venció el plazo para que yo pudiera solicitar dicha prórroga, por lo que mediante la Resolución N° 00 también del 14/01/2025 se dio apertura al periodo probatorio. Pero seguidamente, en la misma fecha en que se inició dicha etapa, el juez instructor del sumario emitió una providencia posterior N° 00 del 14/01/2025 que concedía la suspensión del plazo por 5 días para la presentación del escrito de descargo. Con esta situación, se vulneró el derecho a la defensa del contribuyente, ya que luego de un primer rechazo de la prórroga, por otro lado, se le indicó que se le otorgó esa oportunidad, pero al mismo tiempo ya había precluido dicha etapa al haber avanzado en la apertura del periodo probatorio. Con esto, igualmente, se transgredió el principio del debido proceso, además de denotar el desorden administrativo, en perjuicio del contribuyente*" (sic).

Al respecto, el **DS2** aclaró que, contrariamente a lo alegado por el sumariado, todas las etapas del proceso sumarial fueron respetadas debidamente y notificadas al mismo. La instrucción

de sumario fue notificada el 26/12/2024 y el contribuyente solicitó por medio de los Form. N° 00 y N° 00 del 13/01/2025 copias de los antecedentes sumariales, suspensión del plazo y prórroga para presentar su descargo de manera extemporánea, dado que el plazo de 10 días que tenía para hacerlo feneció el 10/01/2025. En tal sentido, fue abierto el Periodo Probatorio a los efectos de que en esta etapa procesal el contribuyente ejerza su derecho a la Defensa, y además de ello el **DS2** concedió la suspensión del plazo de esta instancia sumarial para que **NN** diligencie las copias solicitadas anteriormente y este procedió al retiro de las respectivas copias el 17/01/2025. Transcurrido el plazo de ley, el sumariado no presentó su descargo, no ofreció ni produjo prueba alguna pero nuevamente de manera extemporánea en fecha 10/02/2025 solicitó la prórroga del Periodo Probatorio. Habiendo fenecido el plazo, fue declarado el cierre de la etapa y se comunicó a **NN** para presentar sus alegatos, y este los presentó. Por tal motivo, para el **DS2** queda claro que lo argüido por **NN** resulta totalmente improcedente y concluyó que en ningún momento fue vulnerado su derecho a la defensa.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"En el Informe Final de Auditoría, los fiscalizadores impugnaron las compras que declaré por efecto de las ventas que me efectuó el contribuyente XX con RUC 00, bajo el argumento de que este presentó su archivo tributario en el que se observó que las facturas de ventas fueron emitidas por montos menores a los que yo declaré y a otras personas, con lo cual se asumió que fui yo quien clonó esas facturas de ventas a mi beneficio. Nada de esto es cierto, ya que, durante la fiscalización, a través del expediente 00 presenté todas las facturas originales que me solicitaron en la orden de fiscalización y que certifican la veracidad de las compras que declaré. Los comprobantes que presenté respaldan las ventas que me efectuó mi proveedor por las mercaderías que adquirí del mismo, consignando las operaciones en mis respectivos libros y en mis declaraciones juradas del IVA y del IRE... Aclaro que no es mi responsabilidad la forma irregular en que mis proveedores mandan confeccionar las facturas que entregan ni del registro correcto de los datos que son informados por los proveedores a la Administración. No existe base fáctica como legal ni prueba alguna que demuestre que estas operaciones no se efectuaron, ya que los auditores solo se limitaron a creer en las series de facturas presentadas por mi proveedor, pero sin mirar un poco más allá y constatar si no es este quien en realidad clona sus propias facturas y creen lo que este informó sin ningún tipo de control ni análisis, ya que no existe evidencia en el expediente que la Administración haya efectuado algún tipo de control a este proveedor, simplemente se decidió creer en el mismo sin objetividad alguna ni realizó ningún control de la veracidad de las copias de las facturas presentadas por este proveedor..."* (sic).

Al respecto, el **DS2** señaló, primeramente, que el análisis del caso se centra en la comprobación de las operaciones de compras consignadas en los comprobantes registrados, como también en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación de los impuestos.

Asimismo, el **DS2** resaltó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es al contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus **DD.JJ.** y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la **AT** se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, actúen estos como compradores o proveedores.

La **AT** requirió al Sr. **XX** supuesto proveedor del sumariado, sus libros contables e impositivos, así como los duplicados (archivo tributario) de las facturas correspondientes a los timbrados de los comprobantes cuestionados. Este presentó lo requerido por la **AT** y las documentaciones fueron cotejadas con las facturas que fueron registradas por el sumariado en los Registro de Comprobantes de conformidad a la RG N° 90/2021, corroborando que, si bien coinciden los números de timbrado y números de factura, fueron emitidos por **XX** a nombre de otros clientes y por un monto muy inferior al monto declarado por **NN** y fueron emitidas en periodos fiscales diferentes.

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.

Estas evidencias sirvieron al **DS2** para concluir que las operaciones de ventas descritas en las facturas utilizadas por **NN** son inexistentes, no representan una erogación real y no cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles y el sumariado los utilizó como respaldo de sus créditos del IVA General de los periodos fiscales 02, 03, 04, 11 y 12/2022, 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 y 12/2023 y como costos para el IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Por las razones expuestas, el **DS2** concluyó que los hechos mencionados constituyen prueba suficiente para considerar que **NN**, registró y declaró en sus **DD.JJ.** determinativas e Informativa del Registro de Comprobantes de conformidad a la RG N° 90/2021, facturas clonadas que no fueron emitidas a su favor por **XX**, por lo que en consecuencia se relacionan a operaciones inexistentes, y con ello el sumariado obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar en infracción a los Arts. 8°, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019 y el Art. 207 de la ley N° 125/1991, por lo que el **DS2** consideró que corresponden las impugnaciones de las facturas de contenido falso y las consecuentes determinaciones realizadas por los auditores de la **GGII**.

El **DS2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no aportó un solo elemento que desvirtúe lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, a pesar de que la **AT** le dio todas las oportunidades para ello, por lo que el **DS2** concluyó que procede la determinación de los tributos conforme a la determinación efectuada por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** adujo: *"La sugerencia de la sanción de defraudación es totalmente infundada, pues todas las operaciones de compras que declaró son reales... En este caso, no se efectuó ninguna diligencia para la obtención de los elementos o pruebas que demuestren que realicé maniobra alguna, para obtener un beneficio indebido en contra del Fisco, ya que ninguna de los postulados del Art. 172 de la Ley N° 125/91 ni presunciones de los artículos 173 y 174 fue demostrado por los auditores como tampoco demostraron ni probaron los elementos de la defraudación, ya que no existe tributo no ingresado que me haya beneficiado para el no pago de los tributos, no se demostró el perjuicio al fisco, no se demostró la correspondencia de la reducción de la base imponible de ninguno de los tributos controlados, no se demostró que con mi actuar haya obtenido un beneficio indebido ni a favor de terceros, todo esto porque no se demostró que haya declarado compras que no corresponden y los auditores solo tomaron algunos indicios que favorecen al proveedor y no consideraron aquellos que demostré, por lo que no debo ningún impuesto ni existió dolo en el cumplimiento de mis obligaciones"* (sic).

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 y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** utilizó facturas que describen operaciones inexistentes como respaldo de sus créditos fiscales y costos, 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 (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar oportunamente en concepto de tributos sino por la irregularidad en la declaración de sus operaciones comerciales inexistentes, que no dan derecho al crédito fiscal en el IVA General y a las deducciones de costos en el IRE General de los periodos y los ejercicios fiscalizados, todo ello en concordancia con lo dispuesto en la Ley y las normas reglamentarias de dichos impuestos. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** 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 **la reiteración** por la comisión

de varias infracciones del mismo tipo en un ejercicio fiscal, **la continuidad** por la *transgresión repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa*, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la irregularidad en la declaración de sus compras relacionados a operaciones inexistentes y de esta manera hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley; y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues el sumariado presentó parcialmente** los documentos requeridos por la **AT** en la Orden de Fiscalización; y en consecuencia recomendó aplicar la multa del 260% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	02/2022	12.699.500	33.018.700	45.718.200
521 - AJUSTE IVA	03/2022	6.115.455	15.900.183	22.015.638
521 - AJUSTE IVA	04/2022	1.671.364	4.345.546	6.016.910
521 - AJUSTE IVA	11/2022	2.660.000	6.916.000	9.576.000
521 - AJUSTE IVA	12/2022	5.922.727	15.399.090	21.321.817
521 - AJUSTE IVA	01/2023	3.427.273	8.910.910	12.338.183
521 - AJUSTE IVA	02/2023	3.594.546	9.345.820	12.940.366
521 - AJUSTE IVA	03/2023	10.231.364	26.601.546	36.832.910
521 - AJUSTE IVA	04/2023	11.001.909	28.604.963	39.606.872
521 - AJUSTE IVA	05/2023	10.369.091	26.959.637	37.328.728
521 - AJUSTE IVA	07/2023	16.703.636	43.429.454	60.133.090
521 - AJUSTE IVA	08/2023	14.413.636	37.475.454	51.889.090
521 - AJUSTE IVA	12/2023	6.960.000	18.096.000	25.056.000
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	29.069.046	75.579.520	104.648.566
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	76.701.455	199.423.783	276.125.238
Totales		211.541.002	550.006.606	761.547.608

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 del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 260% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con 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