



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 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 22/10/2024, posteriormente ampliada por Resolución N° 00 notificada el 27/11/2024, 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 IVA General de los periodos fiscales de 01/2021 a 12/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, respecto a las operaciones realizadas con los siguientes proveedores: XX con RUC 00, XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00; 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 impresos y en formato de planilla electrónica en soporte magnético, entre otros, documentaciones que fueron proporcionadas por el fiscalizado.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** con base en el Informe DPO DGGC N° 113/2024, recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual a **RM** debido a inconsistencias detectadas entre las compras declaradas por el contribuyente y las informadas por los supuestos proveedores referidos en la Orden de Fiscalización, de acuerdo a las investigaciones realizadas a contribuyentes que presuntamente utilizan facturas clonadas (Informe DPO DGGC N° 96/2024).

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 30/12/2024, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRE, montos en conceptos de créditos fiscales y costos sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, los cuales habrían sido emitidos por los supuestos proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX, con los que obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IVA General e IRE, en infracción a los Arts. 8°, 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 que las operaciones de compra fueron incluidas en las DD.JJ. determinativas del IVA e IRE y en los Registros de Compras presentados en cumplimiento a la RG N° 90/2021, así como en el Libro IVA Compras de los referidos periodos. Como también mediante las diligencias realizadas con los proveedores señalados en la etapa previa a la fiscalización, las cuales demostraron la duplicación irregular de sus facturas (clonación) utilizadas por **NN** supuestamente emitidas por los citados proveedores, habida cuenta que las mismas consignaban montos diferentes a los verdaderamente comercializados.

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 07, 09 y 10/2021; 01 a 07, 09 a 11/2022, y en el IRE de los ejercicios fiscales 2021 y 2022.

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, 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	EJERCICIO FISCAL / PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA POR
521- AJUSTE IVA	04/2021	47.980.000	4.798.000	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO (ART. 212 Y 225 DE LA LEY)
521- AJUSTE IVA	05/2021	233.787.728	23.378.773	
521- AJUSTE IVA	06/2021	378.702.455	37.870.246	
521- AJUSTE IVA	07/2021	427.245.453	42.724.545	
521- AJUSTE IVA	09/2021	470.213.955	47.021.396	
521- AJUSTE IVA	10/2021	426.135.091	42.613.509	
521- AJUSTE IVA	01/2022	140.925.455	14.092.546	
521- AJUSTE IVA	02/2022	82.827.272	8.282.727	
521- AJUSTE IVA	03/2022	149.263.497	14.926.350	
521- AJUSTE IVA	04/2022	84.550.000	8.455.000	
521- AJUSTE IVA	05/2022	88.457.273	8.845.727	
521- AJUSTE IVA	06/2022	117.822.727	11.782.273	
521- AJUSTE IVA	07/2022	93.663.637	9.366.364	
521- AJUSTE IVA	09/2022	144.850.000	14.485.000	
521- AJUSTE IVA	10/2022	48.000.000	4.800.000	
521- AJUSTE IVA	11/2022	105.142.413	10.514.241	
800 - IRE GENERAL	2021	1.984.064.682	198.406.468	
800 - IRE GENERAL	2022	1.055.502.274	105.550.227	
TOTAL		6.079.133.912	607.913.392	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 notificada el 20/03/2025 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 para 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.

Que, dentro del plazo legal por expediente N° 00 el contribuyente manifestó su allanamiento al resultado del control, aunque solicitó la aplicación de un índice de rentabilidad para determinar el IRE General de acuerdo con la realidad económica, como también la aplicación de la multa mínima, por lo que prosiguieron las actuaciones y por Resolución N° 00 del 07/04/2025, el **DS1** dispuso la apertura del Periodo Probatorio 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, ocasión en la que **NN** reiteró el allanamiento planteado por medio del Formulario N° 00.

Una vez cumplido el plazo legal, por Resolución N° 00 del 02/05/2025 procedió al Cierre del Periodo Probatorio e informó al mismo que podía presentar sus Alegatos en el plazo perentorio de diez (10) días, haciéndolo así en fecha 12/05/2025.

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:

NN negó la "utilización de facturas apócrifas y/o clonadas para evitar el pago de impuestos, hecho que empañaría el buen nombre de la actividad a la que me dedico y de los que conformamos este plantel de trabajo... si hubo defraudación como lo menciona el Informe Final se debió a un descuido administrativo no premeditado ya que las compras de mercaderías fueron adquiridas de buena fe... A fin de seguir operando y cumpliendo con las obligaciones tributarias, me allano al resultado del control efectuado, y acepto el pago del Impuesto más los accesorios legales y a la vez solicito la aplicación de la multa mínima conforme a lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley N° 125/1991 por ser la primera vez que caigo en esta falta administrativa...solicitamos el cálculo bajo el criterio de coeficiente de rentabilidad del sector y del monto resultante de la obligación IRE GRAL, a fin de determinar el impuesto correspondiente de acuerdo con la realidad económica...utilizando el promedio del 30%, índices, coeficientes..." (Sic).

El **DS1** refirió primeramente en cuanto a los hechos denunciados, que los auditores de la **GGII** detectaron que **NN** registró y declaró en el IVA e IRE facturas que no reflejan la realidad de las operaciones con el objetivo de respaldar los créditos fiscales y costos declarados en los citados impuestos. A dicha conclusión arribaron los auditores luego de analizar los documentos presentados por el contribuyente y los proveedores, más los datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), los cuales demostraron que las supuestas operaciones de compra no se realizaron.

En efecto, tras cotejar los valores de compras consignados en las facturas proporcionadas por el contribuyente, registradas en el Libro de Compras Hechauka y en el Registro de Compras - RG N° 90/2021, con los datos de las facturas originales presentadas por los proveedores XX, XX, XX, XX, XX y XX (Fs. 24 al 106 del expediente 00), los auditores observaron diferencias en cuanto a las fechas, montos y destinatarios registrados, evidenciándose de esa forma que las facturas del proveedor fueron clonadas (Fs. 131/132, Informe Final de Auditoría).

Por lo que el **DS1** concluyó que las supuestas operaciones de compras realizadas por el contribuyente de los referidos proveedores, no se materializaron y por ende, deben ser impugnadas, pues no reflejan la realidad de las operaciones, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8°, 14, 22, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, Arts. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019. Las citadas disposiciones legales establecen que los documentos de compra de manera a que sean válidos a los fines tributarios, 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, condición que en este caso no se cumplió, por lo que dichos comprobantes no reúnen las condiciones establecidas por la reglamentación vigente, para sustentar créditos fiscales y costos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido.

A la fecha, el contribuyente manifestó su allanamiento al resultado de la fiscalización y al pago del impuesto más los accesorios legales, lo cual implica el reconocimiento del derecho material invocado en el Informe Final de Auditoría y consecuentemente, la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco, en este punto, aunque para el IRE solicitó determinar el impuesto de acuerdo con la realidad económica utilizando para el efecto el coeficiente de rentabilidad del sector.

A ese respecto, el **DS1** refirió que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y referirse a operaciones reales. Sin embargo, y ante dudas relativas a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el Art. 211 de la Ley.

En ese orden, el **DS1** explicó que la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, al respecto cabe resaltar que durante los trabajos de fiscalización fueron detectadas inconsistencias las mismas radican en comprobantes utilizados para la liquidación del impuesto que consignan operaciones materialmente imposibles de haberse realizado.

De ahí que, los auditores de la **GGII** procedieron a impugnar únicamente los montos respaldados por dichos comprobantes, manteniéndose invariables los demás datos consignados por el propio contribuyente en razón a que no fueran cuestionados por parte de la **GGII**, por lo que no se dan los presupuestos para proceder a la determinación sobre base presunta conforme a lo establecido por el Art. 211 Num. 2) de la Ley.

En consecuencia, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 30/12/2024 y por ende al ajuste fiscal en concepto de IVA de los periodos fiscales de 04 a 07, 09 y 10/2021; 01 a 07, 09 a 11/2022, e IRE de los ejercicios fiscales 2021 y 2022.

En cuanto a la conducta del 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 créditos fiscales, y costos 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 créditos fiscales y costos 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 consecutivos en el IVA y en dos ejercicios fiscales en el IRE; 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 Impositiva por lo que contaba con asesoramiento de profesionales; porque los créditos fiscales y costos cuestionados no superaron el 30% de las cifras declaradas en dichos conceptos; 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 todos los documentos solicitados en la fiscalización, y en el Sumario Administrativo se allanó al pago del impuesto. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 120% del monto del tributo defraudado y sobre los créditos fiscales indebidamente declarados.

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 multa.

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	04/2021	4.798.000	5.757.600	10.555.600
521 - AJUSTE IVA	05/2021	23.378.773	28.054.528	51.433.301
521 - AJUSTE IVA	06/2021	37.870.246	45.444.295	83.314.541
521 - AJUSTE IVA	07/2021	42.724.545	51.269.454	93.993.999
521 - AJUSTE IVA	09/2021	47.021.396	56.425.675	103.447.071
521 - AJUSTE IVA	10/2021	42.613.509	51.136.211	93.749.720
521 - AJUSTE IVA	01/2022	14.092.546	16.911.055	31.003.601
521 - AJUSTE IVA	02/2022	8.282.727	9.939.272	18.221.999
521 - AJUSTE IVA	03/2022	14.926.350	17.911.620	32.837.970
521 - AJUSTE IVA	04/2022	8.455.000	10.146.000	18.601.000
521 - AJUSTE IVA	05/2022	8.845.727	10.614.872	19.460.599
521 - AJUSTE IVA	06/2022	11.782.273	14.138.728	25.921.001
521 - AJUSTE IVA	07/2022	9.366.364	11.239.637	20.606.001
521 - AJUSTE IVA	09/2022	14.485.000	17.382.000	31.867.000
521 - AJUSTE IVA	10/2022	4.800.000	5.760.000	10.560.000
521 - AJUSTE IVA	11/2022	10.514.241	12.617.089	23.131.330
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	198.406.468	238.087.762	436.494.230
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	105.550.227	126.660.272	232.210.499

Totales	607.913.392	729.496.070	1.337.409.462
---------	-------------	-------------	---------------

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, hasta la fecha del allanamiento (27/03/2025).

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 120% del tributo defraudado.

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