



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 25/11/2024, posteriormente ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 16/12/2024, 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 de la obligación IVA General de los periodos fiscales de 11 y 12/2020; 01 a 03, 05 a 07 y 10/2021; 10 a 12/2022; del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022, respecto a las compras y egresos de todos los periodos fiscales citados; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales o las copias autenticadas de los comprobantes de compras de los periodos fiscalizados, los Libros IVA Compras y Ventas, Diario, Mayor e Inventario en formato planilla Excel, entre otros, documentaciones que no fueron proporcionadas por el contribuyente fiscalizado.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** con base en el Informe DGFT/DPO N° 1328/2024, recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual a **NN** a fin de verificar la consistencia de sus ingresos, créditos fiscales y egresos declarados en razón a la mínima brecha que se habría detectado entre sus ingresos y egresos declarados y a que sus compras no estarían justificadas debido a que no presentó los documentos de respaldo.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 24/01/2025, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados y declaró egresos y créditos fiscales sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones como también sin respaldo documental, con los que obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, en el IVA e IRE General, en infracción a los Arts. 8°, 22, 23, 88, 89, 92 y 96 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.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **GGII** tras comprobar con las documentaciones proveídas por el contribuyente en la etapa previa a la fiscalización y con los datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), que las facturas de compras cuestionadas fueron registradas en las DD.JJ. Determinativas y en el Libro IVA Compras, además de no consignar todas sus ventas en el periodo fiscal de 12/2020.

Asimismo, las diligencias anteriores a la realización de la fiscalización, (verificaciones *in situ* y Requerimientos de documentaciones), revelaron que los supuestos proveedores carecían de infraestructura material y personal para realizar actividades económicas de la importancia que denotan los importes supuestamente facturados por los mismos; tanto XX como XX, percibían salarios mínimos de modo que no pudieron haber realizado las ventas ni las compras de la magnitud que supuestamente declararon, lo que llevó a inferir a los auditores que las operaciones de compras registradas por **NN** no se materializaron.

En consecuencia, los auditores impugnaron las compras indebidamente registradas y consideraron los ingresos omitidos a fin a practicar el ajuste de los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA de los periodos fiscales de 11 y 12/2020; 01 a 03, 05 a 07 y 12/2021; 10 a 12/2022; mientras que para el IRE General aplicaron una rentabilidad neta presunta del 30% sobre los ingresos declarados a fin de establecer la base imponible para la liquidación del impuesto de conformidad con el Art. 211,

Num 3) de la Ley, sobre el cual se aplicó la tasa del 10% surgiendo saldos a favor del Fisco en los ejercicios fiscales 2020 al 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 N° 125/1991 TA, en adelante la **Ley**, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Además, por no haber proveído los documentos requeridos en la fiscalización, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención por cada incumplimiento establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y el Inc. b) del Num 6 del Anexo a la **RG N° 13/2019**.

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	11/2020	628.314.500	62.831.450	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO (ART. 212 Y 225 DE LA LEY)
521 - AJUSTE IVA	12/2020	253.835.455	25.383.546	
521 - AJUSTE IVA	01/2021	142.563.200	14.256.320	
521 - AJUSTE IVA	02/2021	118.952.545	11.895.255	
521 - AJUSTE IVA	03/2021	318.636.364	31.863.636	
521 - AJUSTE IVA	05/2021	114.072.725	11.407.273	
521 - AJUSTE IVA	06/2021	16.198.415	1.619.842	
521 - AJUSTE IVA	07/2021	36.165.454	3.616.545	
521 - AJUSTE IVA	12/2021	1.198.636.364	119.863.636	
521 - AJUSTE IVA	10/2022	208.739.372	20.873.937	
521 - AJUSTE IVA	11/2022	413.170.255	41.317.025	
521 - AJUSTE IVA	12/2022	951.265.153	95.126.515	
801-AJUSTE IRE GENERAL	2020	714.405.000	71.440.500	
801-AJUSTE IRE GENERAL	2021	869.739.580	86.973.958	
801-AJUSTE IRE GENERAL	2022	884.559.017	88.455.902	
551-AJUSTE CONTRAVENCIÓN	24/01/2025	0	0	600.000
TOTAL		6.869.253.400	686.925.340	600.000

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 30/05/2025 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 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.

Dentro del plazo legal, el sumariado solicitó prórroga para presentar descargos a través del Formulario N° 00, el cual fue concedido por Providencia N° 00 notificada el 13/06/2025.

El 01/07/2025 **NN** presentó sus descargos y habiendo hechos que probar, el **DS1** dispuso la apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 07/07/2025 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, oportunidad en la que no ofreció prueba alguna.

Una vez cumplido el plazo legal, por Resolución N° 00 del 29/07/2025 procedió al Cierre del Periodo Probatorio e informó al mismo que podía presentar sus Alegatos en el plazo perentorio de diez (10) días. 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 argumentó en su defensa que *"el Informe final de auditoría N° 00...que sirve de base a la credibilidad del presente sumario administrativo, carece de consistencia y credibilidad por el hecho, que los elementos probatorios fueron analizados y considerados sin la participación de mi parte...Que, asimismo, en la misma resolución en la que se dispone la instrucción, ya se prejuzga sin ser oído el afectado, al manifestar ...sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, o sin respaldo documental...De modo que cualquier intento en demostrar lo contrario, caería en saco roto pues, el mismo otorga parcialidad manifiesta, al ser juez y parte..."* (Sic).

En otra parte cuestionó, *"que el Juez Instructor o sumariante, es una persona de profesión escribano, vale decir, no es abogado, lo cual me hace presumir, que no tendría el conocimiento pleno, para el desempeño óptimo de la designación. Así también la designada es nominada en la Resolución como Esc. XX, y sin embargo, al pie del mismo, aparece como XX...desde ya, en éste mismo escrito de responde, planteo recusación contra el Juez Instructor, invocando el Código Procesal Civil y la Ley N° 879 de Organización Judicial..."* (Sic).

En primer lugar, el **DS1** refirió que las actuaciones administrativas se ajustaron a los requisitos establecidos en la RG N° 04/2008 modificada por la RG N° 25/2014 que reglamenta las tareas de Fiscalización.

En ese sentido, explicó que los antecedentes de la verificación se remontan al Informe DPO N° 1328/2024, en el cual consta que por medio de la Nota de Requerimiento DGFT N° 728/2022 la **GGII** solicitó a **NN**, la presentación de sus comprobantes originales de ingresos y egresos de los periodos fiscales comprendidos entre 11/2020 y 12/2021 y los Libros IVA Compras y Ventas conforme a las facultades de administración y control que posee la Administración Tributaria (**AT**) en virtud del Art. 189 de la **Ley**, documentos que fueron proporcionadas en fechas 20 y 25/07/2022 (expedientes N° 00 y 00), los cuales fueron contrastados con informaciones del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y con otras diligencias realizadas; y como resultado, se detectaron inconsistencias en las ventas y compras declaradas que ameritaban la apertura de un proceso de fiscalización, acorde con lo dispuesto por el Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dice: *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán...Las puntualesrespecto a contribuyentes ...sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de las informaciones...en base a hechos objetivos"*.

Por tal motivo, la **GGII** dispuso la verificación de las operaciones de ventas y compras de **NN** a cuyo efecto emitió la Orden de Fiscalización y los resultados constan en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 24/01/2025.

Posteriormente, la **GGII** aplicó el procedimiento establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley en garantía del Debido Proceso y del Derecho a la Defensa que asiste al contribuyente, de esta forma, 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 notificado pudiendo en todo momento además de sus argumentos ofrecer, practicar e impugnar pruebas, y no lo hizo.

En cuanto a lo esgrimido por **NN** de que la Resolución de Instrucción de Sumario, le prejuzga sin ser oído, el **DS1** resaltó que la Resolución N° 00 del 30/05/2025 menciona expresamente *"que del precitado Informe Final de Auditoría surgen **supuestas** irregularidades correspondientes al IVA...IRE...en concepto de créditos fiscales y egresos declarados, sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones...los que se denuncian como **probables** infracciones a las disposiciones de la citada ley tributaria"*, el citado texto solamente hace referencia a la posibilidad o probabilidad de existencia de una irregularidad o infracción sobre ciertos hechos detectados y en ningún momento realiza un juicio de parcialidad manifiesta tal como afirma el contribuyente. Dichos hechos debieron ser refutados por **NN** en el sumario con argumentos y pruebas consistentes, ya que en este caso la carga de la prueba de invierte, sin embargo, el mismo se limitó a cuestionar aspectos meramente formales.

Por otro lado, el contribuyente planteó recusación contra la sumariante arguyendo que la profesión de la misma es la de "Escribana" por lo que dedujo que no tendría conocimiento pleno para el desempeño óptimo de la designación.

Al respecto, el **DS1** refirió que el incidente planteado es improcedente, las conclusiones del sumariado intentan restringir la capacidad o conocimientos de la sumariante a un título. En este contexto, cabe señalar que la normativa vigente RG N° 02/2024 y la anterior RG N° 114/2017, que regulan el proceso sumarial descrito en los Arts. 212 y 225 de la Ley, se limita a señalar que el sumariante debe ser Personal de la GGII, en el caso analizado la sumariante reúne los requisitos exigidos por la norma precitada y se encuentra calificada para la gestión de los procesos sumariales.

El Art. 196 de la Ley dicta cuanto sigue: "...*Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente...*", el proceso sumarial, cumple con todos los requisitos dispuestos en el artículo transcrito y además no se quebrantó ningún Principio Constitucional, de Legalidad, el Debido Proceso ni la Presunción de Inocencia.

Respecto a la cuestión de fondo, el **DS1** señaló que los auditores de la **GGII** detectaron que **NN** omitió declarar todos sus ingresos y declaró créditos fiscales y egresos sustentados en datos de facturas que no reflejan la realidad de las operaciones y sin respaldo documental. A dicha conclusión arribaron los auditores tras comprobar con las documentaciones proveídas por el contribuyente en la etapa previa a la fiscalización y con las evidencias colectadas (verificación de los domicilios declarados en el RUC, cotejo de datos del **SGTM**, requerimientos de documentaciones y entrevistas informativas a supuestos proveedores, etc.), que las supuestas operaciones de compra no se realizaron.

Las referidas diligencias demostraron que la supuesta proveedora XX (XX Consultora) no tenía empresa alguna ni pudo haber prestado los servicios de construcción facturados por cifras millonarias ya que la misma trabajó como promotora en la firma XX de acuerdo a las informaciones proveídas por la referida empresa, donde percibía salario mínimo, además según los datos del **SGTM** declaró compras por montos superiores a sus ingresos y egresos sin haber demostrado documentalmente dichas operaciones pues al requerírsele sus comprobantes y los libros contables alegó el extravió de los mismos y presentó denuncia policial.

Por otro lado, el supuesto proveedor XX (XX Construcciones) no fue encontrado en su domicilio fiscal, según expresiones de su madre (XX) el mismo se encuentra fuera del país, indicó que emigró a Estados Unidos por motivos laborales. De acuerdo a los datos de la Secretaría de la Función Pública, anteriormente trabajó en la XX (contratado) donde percibía un salario de G 3.200.000 (tres millones doscientos mil), con los datos recabados los auditores concluyeron que el citado proveedor no tenía la capacidad económica ni tampoco se encuentra organizado en forma empresarial para realizar las ventas de materiales de construcción supuestamente facturadas habida cuenta que los supuestos clientes declararon haber comprado del mismo por valor de G 14.000.000.000 (catorce mil millones), mientras que él solo declaró compras por G 31.000.000 (treinta y un millones); por lo que en las condiciones mencionadas ambos proveedores no pudieron haber concretado ninguna operación comercial con **NN**.

La conjunción de todos los elementos reseñados permitieron 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** aseveró que las supuestas operaciones de compras declaradas por el contribuyente de los referidos proveedores, no se materializaron y por ende, deben ser impugnadas, pues no reflejan la realidad de las operaciones, situación que tampoco fue desvirtuada por el contribuyente durante el Sumario Administrativo, por lo que se halla en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8°, 22, 23, 88, 89, 92 y 96 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 referidas 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 egresos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido.

Por consiguiente, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 24/01/2025, y por ende al ajuste fiscal en concepto de IVA de los periodos fiscales de 11 y 12/2020; 01 a 03, 05 a 07 y 12/2021; 10 a 12/2022 y en el IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022.

Respecto a la conducta del contribuyente, el **DS1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente 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 las ventas omitidas y de los créditos fiscales y 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 **NN** excluyó actividades gravadas y suministró informaciones inexactas sobre sus compras, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos Nums. 3), 4) 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 la Ley), pues omitió ingresos y consignó créditos fiscales y egresos 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 gradación 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 en el IVA y en tres ejercicios fiscales en el IRE General; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 6.869.253.400; 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 durante la fiscalización no presentó los documentos solicitados y durante el Sumario Administrativo no logró refutar los hechos denunciados. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 250% del monto del tributo defraudado y sobre los créditos fiscales indebidamente declarados.

Por otro lado, el **DS1** también recomendó aplicar multas por Contravención de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el Inciso b), del Num. 6) del Anexo a la *RG N° 13/2019, por cada incumplimiento debido a que el contribuyente no* presentó los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización ni en su ampliación.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho anteriormente señaladas 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	11/2020	62.831.450	157.078.625	219.910.075
521 - AJUSTE IVA	12/2020	25.383.546	63.458.864	88.842.410
521 - AJUSTE IVA	01/2021	14.256.320	35.640.800	49.897.120

521 - AJUSTE IVA	02/2021	11.895.255	29.738.136	41.633.391
521 - AJUSTE IVA	03/2021	31.863.636	79.659.091	111.522.727
521 - AJUSTE IVA	05/2021	11.407.273	28.518.181	39.925.454
521 - AJUSTE IVA	06/2021	1.619.842	4.049.604	5.669.446
521 - AJUSTE IVA	07/2021	3.616.545	9.041.364	12.657.909
521 - AJUSTE IVA	12/2021	119.863.636	299.659.091	419.522.727
521 - AJUSTE IVA	10/2022	20.873.937	52.184.843	73.058.780
521 - AJUSTE IVA	11/2022	41.317.025	103.292.564	144.609.589
521 - AJUSTE IVA	12/2022	95.126.515	237.816.288	332.942.803
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	71.440.500	178.601.250	250.041.750
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	86.973.958	217.434.895	304.408.853
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	88.455.902	221.139.754	309.595.656
551 - AJUSTE CONTRAVEN	24/01/2025	0	600.000	600.000
Totales		686.925.340	1.717.913.350	2.404.838.690

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.

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 250% del tributo defraudado, más multas por Contravención.

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

ÉVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS