

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Proceso de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones 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 16/05/2023, la actual 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 del IVA General del periodo fiscal 05/2017 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017, en los Rubros Compras/Costos/Gastos; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes que respaldan las compras efectuadas de XX con RUC 00; Libros Diario, Mayor y Compras del IVA, originales y en formato de planilla electrónica, entre otros, documentaciones que no fueron proveídas por el contribuyente fiscalizado.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** través del Informe DPO DGGC N° 00/2023 sugirió la verificación de las operaciones de compras de **NN**, debido a que el mismo presumiblemente habría declarado montos de compras provenientes de un proveedor inconsistente cuyo RUC se encuentra bloqueado desde el 2017.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 19/07/2023, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó en sus registros y declaraciones juradas del IVA del periodo fiscal de 05/2017 y del IRACIS del ejercicio fiscal 2017, montos en conceptos de créditos fiscales y egresos sustentados en comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones los cuales habrían sido emitidos por el supuesto proveedor identificado como **XX**, con los cuales obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, para el IVA General y el IRACIS, en infracción a los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) y los Arts. 17 y 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y Art. 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **GGII** tras comprobar que las operaciones de compra fueron incluidas en las DD.JJ. determinativas e informativas, así también con las diligencias realizadas (Requerimiento de Documentaciones, Entrevistas informativas, etc.), los cuales revelaron que el supuesto proveedor no se dedicaba a actividad comercial alguna pues trabajaba como gestor y residía en el Barrio XX, lo que llevó a inferir a los auditores que las operaciones de compra registradas por **NN** no se materializaron.

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 del periodo fiscal 05/2017 y en el IRACIS del ejercicio fiscal 2017.

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. Además, debido a que no conservó los libros, registros y documentos en su archivo tributario, sugirieron la aplicación de

la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y el Inc. "e" del Num 6) del Anexo 1 de la RG N° 13/2019.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **GGII** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	MULTA
521 - AJUSTE IVA	05/2017	403.281.818	40.328.181	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO
511- AJUSTE IRACIS	2017	403.281.818	40.328.181	
551 - AJUSTE CONTRAVENTEN	04/07/2023	0	0	
TOTALES		806.563.636	80.656.362	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificada el 25/09/2023 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) 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 N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

El 05/10/2023, el sumariado solicitó copias de los antecedentes, suspensión del plazo y prórroga para presentar descargos, los cuales fueron concedidos a través de las Providencias N° 00 y 00 notificadas el 06/10/2023.

Sin embargo, transcurrió el plazo legal, el sumariado no presentó descargos, no obstante, en salvaguarda del Derecho a la Defensa y al Debido Proceso que le asiste prosiguieron las actuaciones, tal es así que por Resolución N° 00 notificada el 01/11/2023 el **DSR1** dispuso de la apertura del Periodo Probatorio.

Posteriormente, el 14/11/2023 **NN** solicitó prórroga para presentar pruebas, siendo concedida en virtud de la Providencia N° 00 notificada el 16/11/2023, procediendo el sumariado a presentar descargos y pruebas el 14/12/2023.

Cumplido el plazo legal, el **DSR1** procedió al cierre del periodo probatorio por Resolución N° 00 e informó al sumariado que podía presentar sus alegatos en el plazo perentorio de 10 días. Una vez agotadas las etapas del proceso sumarial por Resolución N° 00 el **DSR1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

NN alegó la existencia de errores de fondo y de forma en el Acto Administrativo y en las pruebas. Según expresó "...las ACTAS DE ENTREVISTAS...carecen de validez considerando que aparecen como testigos los propios funcionarios de la SET, es decir la parte interesada en percibir el impuesto de parte de la firma unipersonal fiscalizada y no de la persona que emitió el comprobante de venta. Otra irregularidad es que según la DILIGENCIA A LA IMPRENTA, la misma comunica que ya no conserva los documentos requeridos, es decir, no existe un medio probatorio eficaz para confirmar dicha sospecha. Otro error, es que en todos los antecedentes del caso no se encuentran incluidos en el expediente principal, ya que se menciona la existencia de un supuesto esquema manifestado por el Departamento de Investigación Tributaria" (sic).

El **DSR1** refirió en primer lugar que en el marco de los controles encarados por la Dirección General de Fiscalización Tributaria, el **DPO** verificó el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, detectando que el mismo había declarado compras de un proveedor inconsistente, el cual según las investigaciones llevadas a cabo por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**), formaría parte de un esquema creado

para emitir y comercializar comprobantes de venta para respaldar créditos fiscales, costos y gastos declarados.

Tal es así, que a fin de confirmar la veracidad de las operaciones, los auditores realizaron varias diligencias, como análisis de datos del Sistema Marangatu, verificación de domicilios y entrevistas informativas, todo ello de conformidad con las facultades dispuestas por el Art. 189 de la Ley. En ese contexto, el Num 5) del citado artículo de la Ley dispone que la Administración Tributaria (**AT**) podrá "*Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus funciones hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación*", por lo que en este caso las entrevistas efectuadas por los auditores se ajustaron al marco legal vigente.

En cuanto a la supuesta irregularidad como medio de prueba del pedido realizado a la Imprenta XX sobre los antecedentes del Timbrado 00, a nombre de XX, el **DSR1** señaló que la empresa gráfica no remitió las documentaciones relacionadas con dicho timbrado por haber transcurrido los cinco años, sin embargo, en ningún momento negó haber hecho el trabajo de impresión, por lo que no se descarta que los documentos fueron impresos por la citada gráfica y utilizados para sustentar gastos inexistentes.

Respecto al cuestionamiento de **NN** de que los antecedentes no fueron incluidos en el expediente principal, el **DSR1** aclaró que las evidencias relacionadas con este caso se hallan agregadas al expediente N° 00, de modo que las demás actuaciones efectuadas por el **DPO** no tienen relevancia para esta causa pues guardan relación con otros contribuyentes y /o proveedores investigados.

Consecuentemente el **DSR1** concluyó que las actuaciones de los auditores de la **GGII** se llevaron a cabo en el marco del Inc. b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

NN arguyó "*que la obligación que tiene todo contribuyente es verificar la validez de los comprobantes de compras conforme a lo previsto en el Art. 17 del Anexo del Decreto N° 6359/05... En consecuencia, se ratifica que las operaciones realizadas por la empresa son reales, tienen relación con la fuente productora y se encuentran debidamente documentados conforme a los Principios de Realidad, Causalidad y Formalidad previstos para el efecto...*"(sic).

Continuó señalando que, "*de la lectura de la imputación formulada por la Administración Tributaria ...se funda en documentaciones emitidas por terceros y que la máxima autoridad administrativa ha procedido a inscribir a tales contribuyentes y los ha habilitado para operar comercialmente, incluso otorgándoles el timbrado correspondiente...La documentación objetada reúne todos los requisitos impresos y no preimpresos por lo que se procedió a registrar contablemente, no siendo tarea de la firma, pedir informe a la Subsecretaría de Estado de Tributación acerca de la situación impositiva de las empresas proveedoras; ni a otras entidades del Estado, por lo que la obligación de la empresa compradora se limita a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales visibles a simple vista...*"(sic).

Al respecto, el **DSR1** sostuvo que la **GGII** no cuestionó la validez formal de las facturas de compras registradas y declaradas en el Libro Compras y en las DD.JJ. Determinativas e Informativas a pesar de que las mismas no fueron proveídas por el fiscalizado, sin embargo, aun cuando los comprobantes cuenten con Timbrado válido dicha circunstancia no garantiza la veracidad de las operaciones, conforme lo expresa el mensaje emitido por el Sistema Marangatu

al efectuar la consulta respectiva: **"Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación."** Por otra parte, en cuanto al otorgamiento del RUC y la habilitación para expedir documentos timbrados, aclaró que la responsabilidad de la **AT**, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de su inscripción en el RUC y para la expedición comprobantes, **siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas.**

En este punto, igualmente recordó, que una vez 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 ciertos, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados, al respecto, 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"*.

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.

Respecto a lo aludido por **NN** sobre la veracidad de sus operaciones, el **DSR1** precisó que las evidencias recabadas por el **DPO** (Datos de las DD.JJ. Determinativas e Informativas - Hechauka, entrevistas informativas a supuestos proveedores) revelaron que las compras registradas y declaradas por el fiscalizado no pudieron haberse realizado, ya que el presunto proveedor identificado como XX no se dedicaba a las actividades consignadas en el RUC: *"Comercio al por mayor de artículos de ferretería y calefacción, Comercio al por menor de otros productos en comercios no especializados y Comercio al por mayor de materiales de construcción"*, pues el mismo se dedicaba a la gestoría.

A dicha conclusión arribó el **DSR1**, pues en la Entrevista Informativa de fecha 24/08/2021, realizada a XX, también supuesto proveedor a quien se le atribuye la realización de presuntas operaciones de ventas, este señaló que no se inscribió en el RUC, ni reconoce como suya la firma consignada en el Formulario N° 600 Solicitud de Inscripción de Persona Física como tampoco solicitó la impresión de documentos en imprentas. Consultado sobre XX, quien firmó la autorización para retirar sus facturas y presentó el Formulario N° 610 de Actualización de Datos del RUC, manifestó ser conocido del Barrio XX lugar donde él también vive, sabe que se desempeñaba como gestor ante la SET, aproximadamente en los años 2010 y 2011. Lo último que supo de él fue que se mudó a XX, aclarando que la firma que obra en los referidos documentos no es de él.

En la misma línea, XX (supuesto proveedor) en la entrevista Informativa del 06/10/2021, manifestó que en ese momento se encontraba desempleado, señaló que la persona encargada de gestionar sus facturas era el Sr. XX. Nunca fue a una imprenta, no maneja su contabilidad ni su clave de acceso. Iba junto al Sr XX frente a las oficinas de la SET ubicada en la calle Mcal. López y Yegros y allí realizada todos los papeleos correspondientes, incluyendo la recepción de talonarios de facturas.

Al requerírsele a XX la presentación de sus comprobantes de ventas correspondientes al Timbrado N° 00 numerados del 00 al 00 dentro de cuyo rango se encontraban las supuestas facturas emitidas a **NN** (00, 00, 00), no dio respuesta a lo solicitado como tampoco a la Nota de Comparecencia y Nota de Emplazamiento, ni se tuvo contacto con el mismo, por cuyo motivo su RUC cuenta con cuatro bloqueos.

Los hechos relatados llevaron al **DSR1** a inferir que los supuestos proveedores, entre ellos, XX fueron irregularmente inscriptos en el RUC por un esquema conformado con el objeto de obtener comprobantes de ventas para su comercialización, simulando de esta manera operaciones económicas, con el objeto de reducir la base imponible para la liquidación de los tributos. De modo que el citado proveedor, no pudo haber vendido bienes o prestado servicios al contribuyente por las millonarias cifras que se consignaron en las facturas (G 128.260.000, 166.570.000 y G 148.779.999), pues para ello requería de medios e infraestructura, condiciones de las que carecía ya que el mismo se dedicaba a la gestoría.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que las operaciones realizadas con XX en el mes de 05/2017 por valor de G 443.609.999, no se materializaron y deben ser impugnadas. A ese respecto, el **DSR1** acotó que las referidas irregularidades no fueron desvirtuadas por **NN** durante el Sumario, con argumentos y pruebas consistentes, por lo que confirmó que el contribuyente utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones en infracción a lo dispuesto en los 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley y los Arts. 17 y 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y Art. 108 del Anexo al Decreto N° 6359/2005. Dichas 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, costos y gastos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido.

Por otra parte, la Ley también establece que los contribuyentes tienen la obligación de *"conservar en forma ordenada mientras el tributo no este prescripto, los libros de comercio, registros especiales y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyen hechos gravados"* (Num 2 del Art. 192), obligaciones que en este caso tampoco fueron observadas considerando que el contribuyente no proporcionó los documentos solicitados en la Fiscalización según dijo primero por tratarse de periodos prescriptos y luego, porque no localizó los comprobantes de compras y ventas, así como los libros y registros Contables. Sin embargo, al momento de la verificación las obligaciones reclamadas se encontraban vigentes, por lo que **NN** debió arbitrar las medidas necesarias para la reconstrucción de su contabilidad acorde con lo dispuesto por el Art. 9° de la RG N° 86/2012.

Por consiguiente, el **DSR1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 19/07/2023, y por ende al ajuste fiscal en concepto de IVA del periodo fiscal 05/2017 y del IRACIS del ejercicio fiscal 2017.

NN arguyó que *"los denunciantes han calificado la supuesta infracción, conforme se ha descrito en el punto 1.8, utilizando de forma categórica y tajante la siguiente expresión "Facturas de contenido falso", sin utilizar al menos algún término que haga presumir el referido hecho, en contradicción con las normas legales" (sic).*

Respecto a la conducta del contribuyente, el **DSR1** 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 y de los créditos fiscales

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, dado que suministró informaciones inexactas sobre sus compras y 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), lo que condujo a causar el perjuicio al Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró el hecho de que si bien **NN** cometió las infracciones en un solo periodo y ejercicio fiscal; anteriormente ya fue sancionado por un hecho de igual naturaleza y por los mismos impuestos (IVA-IRACIS) según Resolución N° 00 del 03/12/2019; por el grado de cultura del contribuyente y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una persona obligada por el IVA y el IRACIS que cuenta con la asistencia de profesionales contables; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 806.563.636; 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 aunque en el Sumario Administrativo formuló descargos no logró desvirtuar los hechos denunciados. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 300% del monto del tributo defraudado.

Por otro lado, también recomendó aplicar una multa por Contravención de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el inciso "e", Núm. 6) del Anexo de la *RG N° 13/2019, debido a que el contribuyente no conservó sus libros, registros y documentos en las formas y condiciones establecidas en la reglamentación.*

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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	05/2017	40.328.181	120.984.543	161.312.724
511 - AJUSTE IRACIS	2017	40.328.181	120.984.543	161.312.724
551 - AJUSTE CONTRAVEN	04/07/2023	0	300.000	300.000
Totales		80.656.362	242.269.086	322.925.448

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 de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sancionar al mismo con una multa equivalente al 300% del tributo defraudado.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, 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 de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS