

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 N° 00 notificada el 23/05/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**), dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 11 y 12/2021, y 08 y 09/2022; así como del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 de **NN**, específicamente respecto a las compras realizadas a la contribuyente **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió que presente las facturas que respaldan la adquisición de bienes y servicios de los proveedores mencionados, original o copia autenticada de la última rubricación del Libro Diario, donde conste la cantidad de hojas rubricadas, Libros Diario y Mayor en soporte digital en formato de planilla electrónica (EXCEL), original de los Libros Compras del IVA, impresos y rubricados, Libros de Compras del IVA en soporte digital en formato de planilla electrónica (EXCEL), Forma de pago de los comprobantes de compras referenciados, en caso de haber sido pagados con cheque, especificar el N° de cheque, beneficiario, banco y número de cuenta corriente. Asimismo, otros documentos relacionados a la operación, tales como recibos de dinero y/o pagarés en caso de que corresponda, y en caso de que las facturas emitidas se encuentren relacionadas a prestaciones de servicios, presentar los contratos firmados, con especificación del lugar de prestación, además aclarar Rubro y campo específico de los Formularios N° 500 del IRE General y 120 del IVA Gral. en los que fueron declarados los comprobantes y su tipo de afectación contable (activo, costo o gasto); lo cual fue cumplido por el contribuyente.

La Fiscalización tiene como antecedente al Informe DPO/DGGC N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC**, mediante el cual se informó que en el marco de los análisis realizados durante la Fiscalización a la firma contribuyente **XX** y otros esquemas, se detectaron indicios de que **NN** consignó como proveedora a **XX** quien negó haber realizado las operaciones comerciales que se les atribuye, por lo que los auditores de la **GGII** generaron la Denuncia Interna en la cual se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual al mismo.

Durante la Fiscalización, con base en el análisis de las informaciones extraídas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), de los comprobantes proveídos por el propio contribuyente a la Administración Tributaria (AT) y de sus Libros Diario y Mayor de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, se identificaron 30 facturas de la supuesta proveedora citada precedentemente, que fueron consignados por **NN** y por tanto, se verificó que el mismo incluyó montos originados en facturas de contenido irregular en sus registros contables, impositivos y sus Declaraciones Juradas (DD.JJ.) del IVA General de los periodos fiscales de 11 y 12/2021, y 08 y 09/2022, así como también del IRE General de los ejercicios fiscales de 2021 y 2022; todo ello en contravención a lo dispuesto en los Arts. 8° y 22 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 del Decreto N° 3107/2019, el Art. 17 del Decreto 3182/2019 y el Art. 207 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley); por lo que los auditores de la **GGII**, procedieron a impugnar las facturas cuestionadas que **NN** utilizó irregularmente como crédito fiscal del IVA General y como

gastos o costos en la liquidación del IRE General, y finalmente realizaron la determinación de los impuestos correspondientes, surgiendo saldos a favor del Fisco a reclamar al mismo.

Con base en lo expuesto, concluyeron que **NN**, obtuvo un beneficio indebido al reducir la base imponible para la liquidación de los impuestos, lo que implicó la presentación de DD.JJ. con datos falsos, el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales y en consecuencia el no ingreso de los impuestos correspondientes, configurándose así su intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los mismos dentro de los términos establecidos en los Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley. Por otro lado, mencionaron que, al confirmarse las irregularidades en la declaración de los créditos fiscales, costos y gastos mencionaron que se configuró la presunción de Defraudación establecida en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley; y además la aplicación de la pena de multa cuya graduación podrá ser entre uno a tres veces el monto del tributo defraudado conforme a lo establecido en el Art. 175 de la Ley, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	nov-21	999.999.999	100.000.000	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.
521 - AJUSTE IVA	dic-21	972.727.274	97.272.727	
521 - AJUSTE IVA	jul-22	692.712.416	69.271.242	
521 - AJUSTE IVA	ago-22	737.788.119	73.778.812	
521 - AJUSTE IVA	sept-22	806.004.091	80.600.409	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.972.727.273	197.272.727	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	2.236.504.626	223.650.463	
TOTAL		8.418.463.798	841.846.380	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 11/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley que prevén los procedimientos para la determinación de la determinación tributaria y la aplicación de sanciones respectivamente, y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley para la presentación de los Descargos, el contribuyente no se presentó a formularlos ni a ofrecer pruebas, a pesar de haber sido notificado debidamente de conformidad a la RG N° 52/2020. No obstante, y a fin de garantizar su Derecho a la Defensa, se dispuso la apertura del Periodo Probatorio a través del Formulario N° 00 de fecha 09/10/2023, pero aun así **NN** no tomó intervención; por lo que a través del Formulario N° 00 del 10/11/2023, se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se comunicó al sumariado del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales tampoco fueron presentados. En consecuencia, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Igualmente, todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

El **DSR2** señaló que los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró facturas de contenido irregular de **XX**, conforme a las informaciones extraídas del **SGTM** y los comprobantes proveídos por el propio contribuyente a la **AT**. Así mismo, resaltó que a través del Expediente N° 00, el sumariado manifestó que los comprobantes fueron afectados al Campo 35 de las Declaraciones

Juradas Determinativas del IVA General; además, se ha visualizado a la proveedora irregular en sus Declaraciones Juradas Informativas y Libro Compras IVA, por lo que se evidencia que las facturas de presunto contenido falso fueron tenidas en cuenta a la hora de liquidar el impuesto, y con ello se ha comprobado que el sumariado utilizó indebidamente el crédito fiscal contenido en dichos documentos, contraviniendo lo estipulado en el Art. 89 de la Ley N° 6380/2019, afectando con ello a las liquidaciones del IVA General correspondientes a los periodos fiscales verificados.

Igualmente, mencionó que de la verificación de Libros Diario y Mayor de los ejercicios fiscales 2021 y 2022, se confirmó que fueron registradas 30 (treinta) facturas pertenecientes a la supuesta proveedora; y resaltó nuevamente que el contribuyente manifestó en su nota aclaratoria obrante en el mismo expediente mencionado en el párrafo anterior, que los comprobantes solicitados en la Orden de Fiscalización N° 00, han sido afectados al Costo; y que los importes han sido consignados en el Campo 80 de sus Declaraciones Juradas Determinativas del IRE General (Formularios N° 500).

Sobre el punto, el **DSR2** resaltó que en la entrevista realizada por los auditores de la **GGII** a **XX**, ante la pregunta sobre si es contribuyente y en que circunstancia se inscribió como tal, afirmó ser contribuyente, y que se inscribió en el RUC para comercializar prendas de vestir. Además, aclaró que hace 3 años dejó de facturar porque cayeron las ventas, que los talonarios estaban en poder de su contador y que sospecha que el mismo vendió sus facturas. Así también mencionó que su promedio de ventas no superaba los G. 700.000; y negó haber realizado las ventas que se detallaron en el documento expuesto en el acto.

Asimismo, agregó que Por Nota D.G.C.C. N° 00/2023 se realizó una entrevista informativa a fin de consultar a la supuesta proveedora acerca de su vinculación comercial con el sumariado; y en fecha 06/07/2023, la misma negó haber emitido los comprobantes cuyo detalle se le expuso en el acto. Además, manifestó que desde que se inscribió en el RUC nunca tuvo acceso al **SGTM** y tampoco a los talonarios de facturas. Finalmente, resaltó que se verificaron las ventas informadas por los contribuyentes agentes de información de la proveedora investigada, y no se visualizaron enajenaciones de bienes o servicios que justifiquen la adquisición para la provisión a **NN**.

Por lo anteriormente expuesto, teniendo en cuenta todas las evidencias detalladas precedentemente, el **DSR2** verificó que las compras de la supuesta proveedora **XX** declaradas por **NN** no fueron reales y teniendo en cuenta que el mismo registró dichas facturas como parte de los créditos fiscales, costos y gastos declarados en los periodos fiscales de 11 y 12/2021, y 08 y 09/2022; así como del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, concluyó que corresponde su impugnación.

En este marco, el **DSR2** resaltó 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; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, por lo que no dan derecho a su deducibilidad.

Asimismo, resaltó que los hechos antes descriptos no fueron desvirtuados por el sumariado; incluso cuando el **DSR2** cumplió con todas las etapas del Sumario Administrativo, aun así **NN** no se presentó a ejercer su defensa ni aportó elementos que refuten lo denunciado en su contra, hecho que denota su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos.

En atención a lo expuesto, y no habiendo otros elementos aportados por el sumariado para desvirtuar lo denunciado en su contra, el **DSR2** confirmó que **NN** registró y declaró créditos fiscales, gastos y costos con facturas de contenido falso que no reflejan la realidad de los hechos económicos, por lo tanto no válidas para su deducibilidad, los cuales fueron consignados en sus DD.JJ. del IVA General e IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir el monto de la base imponible y el impuesto correspondiente en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8° y 22 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 del Decreto N° 3107/2019, el Art. 17 del Decreto 3182/2019 y el Art. 207 de la Ley. Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar las impugnaciones y la determinación de los tributos conforme a lo denunciado por los auditores de la **GGII**.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** 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, el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributo sino por la irregularidad en la declaración de los créditos fiscales, costos y gastos configurándose la presunción de Defraudación establecida en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley. En este contexto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus DD.JJ. con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la misma, es preciso considerar su finalidad, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

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, el **DSR2** analizó los diferentes elementos y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso, previstas en los Nums. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró créditos, costos y gastos con facturas que respaldan operaciones inexistentes), **el grado de cultura del infractor** y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, debido a que el contribuyente cuenta con la obligación de presentar EE.FF., **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, por la utilización de documentos de presunto contenido falso, 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), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron, y como atenuante **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues el sumariado presentó** las documentaciones requeridas durante la Fiscalización; y por tanto, consideró pertinente la aplicación de la multa del 300% sobre el tributo defraudado.

En consecuencia, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de los impuestos, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023.

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	11/2021	100.000.000	300.000.000	400.000.000
521 - AJUSTE IVA	12/2021	97.272.727	291.818.181	389.090.908
521 - AJUSTE IVA	07/2022	69.271.242	207.813.726	277.084.968
521 - AJUSTE IVA	08/2022	73.778.812	221.336.436	295.115.248
521 - AJUSTE IVA	09/2022	80.600.409	241.801.227	322.401.636
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	197.272.727	591.818.181	789.090.908
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	223.650.463	670.951.389	894.601.852
Totales		841.846.380	2.525.539.140	3.367.385.520

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN**, con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 300% 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 N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, 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 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