

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, juntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 15/06/2023, 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 del cumplimiento de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 07/2020 a 12/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022 de **NN**, específicamente con respecto las compras respaldadas con facturas de su proveedor **XX** con **RUC 00**, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes que respalden las compras efectuadas a esta persona, así como sus libros contables e impositivos; en caso de prestación de servicios que remita contratos respectivos; que indique el tipo de afectación en el Form. N° 120 del IVA General y Form. N° 500 del IRE General, aclarando el tipo de afectación contable (activo, costo o gasto) y que aclare la forma de pago de las compras, todo lo cual fue cumplido por la firma contribuyente.

La Fiscalización tuvo como antecedente al Informe **CITGR/IT N° 00/2022 como** resultado de las investigaciones efectuadas por el Departamento de Investigación Tributaria, basadas en el análisis realizado a los supuestos clientes de la **XX**, quien mediante entrevista informativa negó haberse inscripto en el RUC y haber efectuado las operaciones comerciales registradas en las Declaraciones Juradas Informativas de contribuyentes que registraron compras de esta. En consecuencia, a través el Informe **DPO DGGC N° 00/2023** el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) comunicó el hallazgo de indicios de que **NN** habría utilizado los comprobantes emitidos por esta persona, razón por la cual generó la Denuncia Interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró facturas de contenido irregular supuestamente emitidas por **XX** como respaldo de los créditos fiscales, consignados en sus DD.JJ. del IVA General e costos para el IRE General de los periodos y ejercicios fiscalizados teniendo en cuenta que los funcionarios de la **GGII** se trasladaron hasta el domicilio declarado en el RUC, no pudiendo ser ubicado, los vecinos de la zona no lo conocen y tampoco fue posible contactarlo vía telefónica. Con su actuar, **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco, en contravención a lo dispuesto en la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y las normas reglamentarias de los tributos mencionados precedentemente, en especial las disposiciones establecidas en los Artículos 8°, 86, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019; el Artículo 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019; por tales motivos procedieron a su impugnación y realizaron la determinación surgiendo saldos a reclamar a la firma.

Luego de notificado el Acta Final, por medio del Expte. N° 00, **NN** solicitó entre otras cosas la aplicación de porcentajes de rentabilidad y la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley, por lo que fue emitida la Resolución Particular DGGC N° 00 del 21/08/2023 determinando la obligación fiscal de la firma. Posteriormente, dentro de los diez días hábiles de notificada la mencionada Resolución la firma solicitó la apertura de Sumario Administrativo y como consecuencia fue emitido el Dictamen DANT N° 34 del 10/10/2023, recomendando no exigir

a **NN** los montos determinados en la Resolución Particular DGGC N° 00, realizar los ajustes en la cuenta corriente la misma y el inicio del proceso sumarial.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
521 - AJUSTE IVA	jul-20	36.409.091	36.409.091	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	jul-21	20.529.844	20.529.843	
521 - AJUSTE IVA	ago-21	28.001.364	28.001.364	
521 - AJUSTE IVA	sept-21	13.358.182	13.358.182	
521 - AJUSTE IVA	oct-21	48.272.454	48.272.455	
521 - AJUSTE IVA	may-22	58.759.180	58.759.181	
521 - AJUSTE IVA	ago-22	71.506.945	71.506.944	
521 - AJUSTE IVA	nov-22	294.878.044	294.878.046	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	36.409.091	9.029.455	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	110.161.844	29.303.050	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	425.144.169	111.812.917	
TOTALES		11.434.302.098	1.143.430.208	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/11/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria, respectivamente.

La firma sumariada presentó su Descargo el 29/11/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 22/12/2023. En esta etapa, la sumariada solicitó prórroga de esta, la cual fue concedida por el **DSR2** mediante la Providencia N° 00 del 10/01/2024 ampliándose el plazo por 15 días hábiles; posteriormente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 21/02/2024 y **NN** presentó sus Alegatos; por lo que culminada las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, **NN** adujo que se ha excedido en los plazos procesales y señaló: *"De conformidad al "Principio de Legalidad y del Debido Proceso", previstos en la propia Carta Magna y en las demás normativas legales, tales como en las previstas en las leyes 125/91, 2421/04 y en la Ley N° 6715/21 "De Procedimientos Administrativos", la Administración Tributaria se ha excedido en el plazo previsto para confirmar dichas impugnaciones tratadas de impulsar desde el inicio de los trabajos de fiscalización de los auditores"* (sic).

El **DSR2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria (**AT**) en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento

de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **GGII**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DSR2** resaltó que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; e indicó además que las informaciones proporcionadas por la sumariada en esa oportunidad, sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que establece que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: "...cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos".

Además, el **DSR2** señaló que la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Por lo tanto, el **DSR2** destacó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 15/06/2023, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 27/07/2023, transcurrieron exactamente 30 días. De esta manera considera que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por la Ley y sus reglamentaciones.

Sobre la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"Sobre los puntos 2.1. y 2.2. citados más arriba (Actas de Notificación e Informes), solo se mencionan en el Acta e Informe Final de Auditoría; no obstante, se puede apreciar que según dichos escritos efectivamente el proveedor se inscribió en el RUC y que encargó la "administración" de su negocio a terceras personas (excónyuge y contador). Al respecto, a todas luces este fue uno de los pilares o fundamentos para la impugnación de las compras realizadas. En ese sentido, es importante mencionar que la **NN**. Ha cumplido con su obligación de verificar que las mercaderías adquiridas de sus proveedores cuenten con los comprobantes de ventas legalmente habilitados para el efecto, en ese sentido en su oportunidad a través de la aplicación disponible en el Sistema Marangatú "CONSULTAR VALIDEZ DE DOCUMENTOS" se pudo confirmar la validez de las facturas emitidas por el proveedor XX con identificador RUC N° 00. Con relación a la "Entrevista", solo podría representar un medio "indagatorio" de una supuesta realidad de los hechos y por tal motivo podría representar solo un "supuesto indicio" hasta que se demuestre lo contrario "iuris tantum"... Por consiguiente, mientras no se demuestre lo contrario, es simplemente, la palabra del proveedor contra la palabra del contribuyente y tal como lo manifestara el propio proveedor a los auditores su negocio estaba a cargo de terceras personas, eso no implica que la responsabilidad se pueda deslindar, por tanto, el contribuyente sigue siendo responsable del cumplimiento de sus obligaciones tributarias..."* (sic).

Señaló asimismo que: *"... los auditores no han impugnado los registros contables, incluido entre ellos las ventas, por lo que podemos concluir que las compras realizadas tienen relación con el giro y la fuente productora de la empresa... Con relación a las compras, como sabemos toda venta debe necesariamente tener un COSTO y como los auditores sostienen presumiblemente no se encuentran debidamente documentadas (facturas supuestamente falsas o inexistentes), entonces quiere decir, en principio, que el proveedor aparentemente no emitió factura o las emitió pero no las declaró; por lo tanto, no se tributó el impuesto correspondiente, por lo que en contrapartida **NN** debe asumir dicha responsabilidad (ajena), cuestión discutible, es decir que el proveedor no tributó sus impuestos sobre las facturas citadas. Por otra parte, se podría dar el caso en que dichas mercaderías en los ejercicios fiscales auditados se podrían encontrar en el*

inventario de la empresa (Activo), por lo que en este caso no generaría un COSTO, es decir no existiría una renta imponible...” (sic).

El **DSR2** analizó los expedientes que forman parte de los antecedentes del proceso, las diligencias e investigaciones realizadas, las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), la entrevista y los documentos presentados durante la Fiscalización y el Sumario Administrativo y señaló primeramente que el análisis del caso se centró en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes supuestamente emitidos por el **XX**, de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación del IVA General e IRE General por parte de **NN**.

Asimismo, el **DSR2** 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 Administración Tributaria (**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.

Por otra parte, precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **GGII** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, sino que las mismas fueron valoradas de manera integral junto con todos los antecedentes obrantes del caso, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas, debido a que el supuesto proveedor no contaba con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes citados en las mismas.

En este marco, resaltó que en la entrevista informativa que se intentó realizar a **XX**, los funcionarios de la **GGII** se trasladaron hasta el domicilio declarado en el RUC, no pudiendo ser ubicado por lo que, consultados los vecinos de la zona, manifestaron no conocer al citado contribuyente; asimismo trataron de contactarlos a través del número telefónico que consta en el **SGTM**, sin embargo, tampoco fue posible ya que se encontraba apagado. Por otra parte, los funcionarios se constituyeron en la dirección Urbanización xx y tampoco lo ubicaron ni los lugareños manifestaron conocerlo (fs. 6 del Expte. N° 00).

El **DSR2** destacó que el monto de las facturas supuestamente emitidas por el **XX** asciende a la suma de G 5.717.151.049; sin embargo, resulta contradictorio que no se haya podido comprobar infraestructura alguna, local comercial ni capacidad operativa por parte de la mencionada persona para justificar tal movimiento de mercaderías.

Por otra parte, 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 indubitadamente 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.

Finalmente, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no ha aportado elementos válidos como recibos, cheques, notas de remisión o cualquier otra documentación relacionada a los conceptos facturados por el supuesto proveedor que pueda

certificar la realidad de las operaciones y que puedan refutar la denuncia en su contra, pues solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **GGII**.

Por otra parte, el **DSR2** aclaró que, si bien la **AT** autorizó la emisión de los comprobantes impugnados y otorgó el Timbrado, la responsabilidad de ésta se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, concluyó que el Timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó, y mencionó que incluso, dicha cuestión se encuentra expuesta al momento de consultar la validez de la documentación, que en su última parte suscribe: "*Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación*".

Por todo lo expuesto, el **DSR2** resaltó que **NN** utilizó comprobantes de compras que no reúnen las condiciones de deducibilidad establecidas en la reglamentación vigente y con ello infringió lo establecido en las disposiciones contenidas en los Artículos 8º, 86, 89 y 92 de la Ley Nº 6380/2019; el Artículo 26 del Anexo al Decreto Nº 3107/2019, que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidas a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor. Por tanto, ante la falta de elementos que refuten la denuncia realizada por el equipo auditor de la **GGII**, mencionó que corresponde confirmar la determinación efectuada de acuerdo con lo expuesto en el Informe Final de Auditoría.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** manifestó 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 está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto del IVA General e IRE General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que se confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** registrado y declarado compras inexistentes que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, el **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 07/2020, 07, 08, 09 y 10/2021, 05, 08 y 11/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 al 2022 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta 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 las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró la reiteración y la continuidad por la comisión repetida de las mismas infracciones, también el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar sus EE.FF. y Auditoría Externa Impositiva durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura por la utilización indebida de créditos fiscales, costos respaldados con comprobantes obtenidos irregularmente; y finalmente como atenuante la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, al haber presentado todos los documentos que le fueran requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 260% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

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 000, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2020	36.409.091	94.663.637	131.072.728
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2021	20.529.843	53.377.592	73.907.435
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2021	28.001.364	72.803.546	100.804.910
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2021	13.358.182	34.731.273	48.089.455
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2021	48.272.455	125.508.383	173.780.838
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2022	58.759.181	152.773.871	211.533.052
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2022	71.506.944	185.918.054	257.424.998
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2022	294.878.046	766.682.920	1.061.560.966
800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2020	36.409.091	94.663.637	131.072.728

800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2021	110.161.844	286.420.794	396.582.638
800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2022	425.144.169	1.105.374.839	1.530.519.008
Totales		1.143.430.210	2.972.918.546	4.116.348.756

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 260% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: 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.

**ANTULIO BOHBOUT, ENC. DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO S/ RI DNIT N° 208/24
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**