



FORM.727-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS
TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS
INTERNOS

NUMERO 72700002698

FECHA 19/06/2025

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo, correspondiente al Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 23/09/2024, 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 Fiscalización Puntual a **NN** en cuanto a las obligaciones del IVA General correspondiente a los periodos fiscales 01/2022 a 12/2022, 01/2023 a 12/2023, 01/2024, como así también del IRE General correspondiente a los ejercicios fiscales 2022 y 2023, el alcance de la fiscalización abarcó la verificación de las transacciones comerciales referente a las facturas emitidas a los proveedores: 1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC 00, 3) XX con RUC 00, 4) XX con RUC 00. A dicho efecto se le solicitó al contribuyente sus documentos contables, los cuales fueron presentados mediante expediente N° 00.

La verificación tuvo su origen en el Informe DPO N° 138/2024, mediante el cual se confirmó que **NN** realizó operaciones con proveedores irregulares originados en procesos de fiscalización del Esquema denunciado en el Informe DPO DGGC N° 87/2022.

Considerando que **NN** presentó ante la Administración Tributaria (**AT**) los documentos requeridos, los auditores de la **GGII** procedieron a la verificación de los mismos, como así también analizaron la información obtenida de las entrevistas realizadas a los proveedores inconsistentes y los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, teniendo como resultado que los proveedores cuestionados no pudieron realizar las operaciones comerciales referidas, en atención a que los mismos no poseían la infraestructura requerida para el volumen del importe de las facturas impugnadas, no contaban con contratos, carecen de cuentas bancarias, no cuentan con elementos productivos susceptibles de generar o ejecutar las actividades como las consignadas en los comprobantes cuestionados, además de la negación por parte de la mayoría de haber realizado operaciones comerciales con el fiscalizado, e incluso haber solicitado la impresión de las facturas verificadas.

En cuanto a la supuesta proveedora XX, la imprenta XX remitió las documentaciones requeridas por la **AT**; copias del Reporte de Entrega de Documentos preimpresos firmado, Autorización y Timbrado de Preimpresos, además del formato del Comprobante impreso solicitado, teniendo como resultado del análisis de las firmas obrantes en el Reporte de Entrega de Documentos preimpresos y en la copia de la cédula de identidad de la contribuyente, se observó que las mismas no coinciden.

En atención al volumen de las operaciones cuestionadas, los auditores de la **GGII** verificaron también las ventas informadas por los agentes de información en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, confirmando de esta manera que los supuestos proveedores solo poseen pequeñas cantidades de compras en los periodos fiscalizados, lo que evidencia que no pudieron haber provisto las supuestas ventas que les intentan atribuir.

Con relación al IVA, los auditores confirmaron un total de 45 facturas relacionadas con las operaciones cuestionadas, y registradas por el fiscalizado en su Libro de Compras; a los efectos de verificar los montos consignados, se procedió a comparar el total de las compras con los montos consignados en los Formularios N° 120, conforme a cada periodo fiscal afectado, constatándose su coincidencia en los periodos fiscales 01/2022, 08/2022, 09/2022 y 11/2023, además en los periodos fiscales de 02/2023 y 01/2024, se verificaron diferencias mínimas, muy por debajo al monto de cualquiera de las facturas cuestionadas, por lo que se confirmó la utilización de las mismas a los efectos de la liquidación del impuesto referido, así

también, observaron que los reportes de compras según la RG 90 de los periodos fiscales de referencia no son coincidentes con los registros de los libros de Compras IVA presentados por el fiscalizado.

Mediante nota obrante en el Expediente N° 00 del 08/10/2024, **NN** confirma que las cuestionadas facturas fueron afectadas al Rubro 3, campo 35 del Formulario N° 120 del IVA General, fueron realizados al contado.

Con relación al IRE General, los auditores de la **GGII** verificaron Libros Diario y Mayor correspondientes a los ejercicios fiscales 2022, 2023 y 2024, presentados en formato digital, considerando que **NN** registró sus compras en forma consolidada, motivo por el cual no pudieron ser pormenorizadas las facturas cuestionadas en los registros contables, no obstante, teniendo en cuenta las aclaraciones proporcionadas por el fiscalizado, asumieron, que para el ejercicio fiscal 2022, las facturas cuestionadas fueron afectadas en el Rubro 1, campo 65 del Formulario N° 500 del IRE General - Otros Gastos, acotando que los mismos debieron ser declarados como Costos. Por otra parte, con relación al ejercicio fiscal 2023, **NN** registró la Cuenta N° 4010101 - "Costo de Ventas", considerando lo expuesto con relación al ejercicio fiscal 2022, los auditores de la **GGII** concluyeron que las cuestionadas facturas forman parte de la liquidación del impuesto, por lo que corresponde impugnar las facturas del total de los costos y gastos declarados, para los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Por tanto, en atención a las verificaciones, cruces de datos y comparativos realizados, se tiene como resultado que las facturas utilizadas como créditos fiscales y costos por **NN**, no reflejan la realidad de los hechos económicos; en infracción a los Arts. 8°, 14, 22, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, el Art. 71 del Anexo de la Ley N° 3182/2019, por lo que corresponde la impugnación de las mismas.

Por los motivos señalados los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de conformidad con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la **Ley**, porque presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, haciendo valer ante la **AT**, formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, obteniendo un beneficio indebido, que afecta a la liquidación de las obligaciones del IVA General y del IRE General durante los periodos y ejercicios fiscales controlados.

Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será graduada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser equivalente a uno (1) y hasta tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo:

Impuesto	Periodo/ Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
AJUSTE IVA	01/2022	227.272.727	22.727.273	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
AJUSTE IVA	08/2022	272.727.273	27.272.727	
AJUSTE IVA	09/2022	363.636.365	36.363.637	
AJUSTE IVA	02/2023	545.454.546	54.545.455	
AJUSTE IVA	11/2023	363.636.362	36.363.636	
AJUSTE IVA	01/2024	45.454.545	4.545.455	
AJUSTE IRE GENERAL	2022	863.636.365	86.363.637	
AJUSTE IRE GENERAL	2023	909.090.908	90.909.091	
		3.590.909.091	359.090.911	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 06/03/2025 el Departamento de Sumarios 1 (**DS1**) instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, 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.

El contribuyente solicitó copias y la prórroga para la presentación de su descargo, los cuales le fueron concedidas, considerando que **NN** presentó su descargo en tiempo y forma, se prosiguió con las actuaciones y el **DS1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio según Resolución N° 00 notificada el 04/04/2025, en fecha 22/04/2025 se procedió a la prórroga de la instancia referida, cumplidos los plazos se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 26/05/2025, e informó al mismo que podía presentar sus Alegatos en el plazo perentorio de diez (10) días.

Agotadas las etapas del proceso sumarial mediante la Providencia de fecha 12/06/2025 el **DS1** llamó a Autos para Resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DS1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

El contribuyente manifestó: *"... Todas las facturas presentadas reúnen los requisitos legales formales... Asimismo dichas operaciones fueron debidamente registradas en el Libro de Compras del contribuyente y declaradas en tiempo y forma... Es importante señalar que como contribuyente colaboré activamente con el proceso de fiscalización... Esto denota mi buena fe y apertura para con la administración, poniendo a su disposición los elementos necesarios para esclarecer los hechos... En ese sentido, afirmo que todas las operaciones cuestionadas son reales y legítimas, que las facturas correspondientes son auténticas y válidas, y que jamás obré con la intención de inducir a error al Fisco ni de obtener beneficio indebido alguno. En consecuencia, solicito que dichas imputaciones sean desestimadas... la existencia de defraudación no puede presumirse sin más; por el contrario, debe ser probada plenamente por la Administración o al menos encuadrar en las presunciones legales establecidas por la ley... En el presente caso el Sr. XX verificó razonablemente la validez de cada factura recibida: todas tenían timbrado vigente otorgado por la SET, contenían los datos correctos de las partes y describían bienes acordes a lo adquirido... En suma, el contribuyente cumplió con su deber de control básico de la documentación según la normativa vigente... No existe infracción formal alguna en la teneduría de libros ni en la documentación de las transacciones... En el presente caso, aún si se admitiera en hipótesis que existieron irregularidades cometidas por los proveedores... tales hechos configuran infracciones y responsabilidades propias de esos proveedores no del adquirente..."* (Sic).

Además, mencionó: *"... las entrevistas a proveedores no pueden ser consideradas prueba suficiente de la falsedad de las transacciones... las entrevistas a los proveedores resultan ineficaces como prueba, la inubicabilidad de estos no compromete al contribuyente; las facturas cumplen las normas y obedecen a operaciones reales; y no se evidencia dolo del Sr. XX. Consecuentemente, las pretensiones de la Administración de liquidar tributos adicionales (desconociendo créditos/gastos) y de aplicar sanciones por defraudación carecen de sustento fáctico y jurídico, debiendo ser dejadas sin efecto"* (Sic).

En ese orden, el **DS1** señaló que las operaciones cuestionadas fueron cotejadas en detalle, verificando tanto lo declarado en el Registro Electrónico de Comprobantes (RG N° 90/2021), Informe Compras del contribuyente fiscalizado e Informe Ventas de los supuestos proveedores del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, las Declaraciones Juradas Determinativas del IVA y del IRE General, y las facturas proveídos por los supuestos proveedores.

En relación al planteamiento efectuado, el **DS1** primeramente se remitió al hecho denunciado y explicó 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, costos y gastos declarados en los citados impuestos, esta situación fue el resultado del análisis tanto de las documentaciones presentadas por el contribuyente y las evidencias colectadas durante la fiscalización (verificación de los domicilios declarados en el RUC, cotejo de datos del **SGTM**, entrevistas informativas a los supuestos proveedores y solicitud de documentos a la empresa gráfica, etc.).

Las referidas diligencias demostraron que los supuestos proveedores no tenían empresa alguna en la dirección declarada en el RUC, sus domicilios reales diferían del declarado, la negación por parte de la mayoría de haber realizado las operaciones cuestionadas, incluso negaron haberse inscripto en el RUC en las actividades referidas, e incluso haber solicitado las

facturas cuestionadas, situación corroborada con la supuesta proveedora XX, al realizar el comparativo de las firmas obrantes en el Reporte de Entrega de Documentos preimpresos y en la copia de la cédula de identidad de la contribuyente, se observó que las mismas no coinciden.

Por otro lado, durante la fiscalización se constató que las actividades reales de cada uno de los presuntos proveedores difieren de las declaradas en el RUC, la Sra. XX se dedica a vender quiniela, la Sra. XX se dedicaba antes a vender comida y artículos de limpieza, y actualmente es trabajadora dependiente de la empresa XX, y la Sra. XX solo se desempeñó como niñera, por lo que en dichas condiciones no pudieron haber concretado ninguna operación comercial.

Además, el sumariado tampoco presentó contratos, presupuestos, órdenes de compras, cheques o cualquier otra documentación relacionada a los conceptos facturados que pueda certificar u otorgar certeza suficiente de la veracidad de los bienes o servicios supuestamente adquiridos.

La conjunción de todos los elementos reseñados permitió 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.

En cuanto a que las facturas fueron habilitadas por la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, el **DS1** acotó que el hecho de que 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"**. Asimismo, aclaró que la responsabilidad de la **AT**, en el otorgamiento de documentos timbrados, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de su expedición.

En tal sentido, el **DS1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con respecto al contenido de las mismas, verificando que la operación haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos

Por otra parte, respecto a lo argüido por **NN** de que el contribuyente no es responsable por los hechos irregulares cometidos por estos, el **DS1** enfatizó que tanto el comprador como el vendedor se encuentran obligados a llevar los libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan las disposiciones reglamentarias, conforme a lo dispuesto por el Art. 192 de la Ley, por lo que ambos son responsables de las actuaciones que realicen como contribuyentes, y por ende, del uso que den a sus comprobantes.

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, ya que los mismos negaron haber realizado dichas transacciones comerciales con **NN**, situación que en el Sumario tampoco pudo ser desvirtuada por el contribuyente, por lo que se halla en infracción a lo dispuesto en los Arts. 8º, 14, 22, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, el Art. 71 del Anexo de la Ley 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, costos y gastos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido.

Por consiguiente, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII** según Informe Final de Auditoría N° 00 del 28/11/2024, y por ende al ajuste fiscal en concepto de IVA de los periodos fiscales de 01/2022, 08/2022, 09/2022, 02/2023, 11/2023 y 01/2024, IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 e IRE General de los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Con relación a la calificación de la conducta, corresponde mencionar que las presunciones legales constituyen una suposición establecida por la ley en virtud de la cual se da por cierto o verdadero un hecho o afirmación sin necesidad de que sea acreditada su existencia o veracidad. En tal sentido, se establece un mecanismo legal automático que considera que ese hecho determinado, se entiende probado por darse los presupuestos previstos para ello.

Dicho esto, el **DS1** recalcó que la legislación tributaria en sus Art. 173 y 174 establecen presunciones legales sobre ciertas conductas que de configurarse hacen presumir la existencia de una infracción de Defraudación al Fisco, sobre los contribuyentes o responsables que encuadren su conducta a las circunstancias previstas, teniendo las mismas la carga de demostrar lo contrario, criterio que cuenta con sustento jurisprudencial según el A y S N° 846/2022 en los autos caratulados "DORBY CORPORATION S.A. c/ LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".

Por lo tanto, conforme a las evidencias obtenidas, el **DS1** destacó que en este caso concurrieron los presupuestos de la Defraudación. En ese sentido, 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 los créditos fiscales, costos y gastos 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** 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 la Ley), pues consignó créditos fiscales, costos y gastos irreales, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS1** consideró como agravantes las establecidas en los Nums. 1), 2), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, en el proceso de fiscalización puntual se han detectado la utilización de 45 (cuarenta y cinco) facturas de presunto contenido falso, en la liquidación del IVA General, lo que evidencia la reiteración de la conducta del fiscalizado, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa", en este caso, la contravención de los artículos 8°, 14 y 88 de la Ley N° 6380/2019, el volumen de sus operaciones, lo obliga a mantener una registración contable ordenada, considerando que posee la obligación de presentar estados financieros, lo que le permite acceder a una orientación contable oportuna, además de que se configura la declaración ante la AT, de formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, en este caso por la inclusión de facturas de presunto contenido falso, que incidieron fiscalmente en la determinación de ambas obligaciones tributarias, con una base imponible denunciada que asciende a la suma de G **3.590.909.091**; y por último, como atenuante el Num. 7), considerando la conducta del contribuyente al presentar las documentaciones requeridas por la **AT** durante la fiscalización, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 250% sobre el tributo defraudado.

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 conferidas por Ley,

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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	01/2022	22.727.273	56.818.183	79.545.456
521 - AJUSTE IVA	08/2022	27.272.727	68.181.818	95.454.545
521 - AJUSTE IVA	09/2022	36.363.637	90.909.093	127.272.730
521 - AJUSTE IVA	02/2023	54.545.455	136.363.638	190.909.093
521 - AJUSTE IVA	11/2023	36.363.636	90.909.090	127.272.726
521 - AJUSTE IVA	01/2024	4.545.455	11.363.638	15.909.093
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	86.363.637	215.909.093	302.272.730
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	90.909.091	227.272.728	318.181.819
Totales		359.090.911	897.727.281	1.256.818.192

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar la multa y los intereses por Mora conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa de 250% sobre el tributo defraudado.

Art. 3°: **NOTIFICAR** al contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que bajo apercibimiento de Ley procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

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