



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 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 25/09/2024, la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, 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 01/2019, 03/2020, 05/2023, 06/2023, 10/2023 y 12/2023, como así también del IRACIS del ejercicio fiscal 2019, IRAGRO REG. CONTABLE del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General correspondiente al ejercicio fiscal 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 y 5) XX con RUC 00, mediante Resolución Particular N° 00 del 11/11/2024, notificada el 13/11/2024, se realizó la ampliación de la fiscalización con relación al plazo y el alcance respecto a las operaciones realizadas con **XX** con **RUC 00**. A dicho efecto se le solicitó al contribuyente sus documentos contables, los cuales fueron presentados mediante expedientes N° 00 y 00.

La verificación tuvo su origen en los Informes DPO N° 96/2024 y 113/2024, relacionados a contribuyentes que supuestamente utilizaron facturas clonadas, entre ellos se encuentra **NN**.

Considerando las inconsistencias observadas los auditores de la **GGII** solicitaron a los supuestos proveedores los documentos de respaldo de las operaciones controladas, los cuales fueron presentados.

Con el fin de cotejar la información obrante en las facturas registradas por **NN** en sus DD.JJ. Determinativas e Informativas, los auditores verificaron el registro de compras de los proveedores investigados en el Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatú y en el Registro Electrónico de Comprobantes (RG N° 90/2021), y la copia de los comprobantes de ventas presentados por los supuestos proveedores, teniendo como resultado que si bien coinciden los números de Timbrado y Factura, figuran nominados a nombre de otros clientes y por un monto muy inferior al monto declarado por el fiscalizado y hasta fueron emitidas en periodos fiscales diferentes, a excepción de XX con RUC 00, cuyo comprobante presentado coincide en fecha, monto y concepto facturado, razón por la cual se validó el mismo (comprobante N° 001-001-000000 correspondiente al periodo fiscal 01/2019).

Con relación al IVA General, los auditores compararon los valores totales de las compras gravadas al 10% según Registros Mensuales de Comprobantes y las compras declaradas en el campo N° 35 Formulario N° 120 del IVA General, confirmando que los valores totales en los registros referidos coinciden con los montos consignados en las DD.JJ. del IVA, por lo que presumen la utilización de las facturas cuestionadas en la liquidación del referido impuesto, mediante expediente N° 00 del 21/10/2024, **NN** aclara que las facturas cuestionadas han sido afectadas en la "casilla N° 35" de los Formularios N° 120 del IVA General y como "gasto" en el Formulario N° 500 del IRE General.

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. 14, 22, 86, 88, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 22 y 26 del Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 de la Ley N°

3182/2019, y el Art. 207 de la Ley 125/1991, en adelante la **Ley**, por lo que corresponde la impugnación de las mismas.

En base a los elementos puestos a la vista los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de conformidad con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, considerando que **NN** ha utilizado facturas falsas o clonadas por lo que sus operaciones no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA General de los periodos fiscales 03/2023, 05/2023, 06/2023, 10/2023, y 12/2023; y del IRE General del ejercicio fiscal 2023, como así también presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, haciendo valer ante la Administración Tributaria (**AT**), formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

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:

Obligación	Periodo / Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto	Multa
521 - AJUSTE IVA	03/2023	222.727.273	22.272.727	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART 175 DE LA LEY, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA MISMA NORMA LEGAL.
521 - AJUSTE IVA	05/2023	90.909.091	9.090.909	
521 - AJUSTE IVA	06/2023	227.272.727	22.727.273	
521 - AJUSTE IVA	10/2023	972.727.273	97.272.727	
521 - AJUSTE IVA	12/2023	2.287.863.636	228.786.364	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	3.801.500.000	380.150.000	
<b>TOTALES</b>		<b>7.603.000.000</b>	<b>760.300.000</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 07/05/2025 el Departamento de Sumarios 1, en adelante **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 sumariado solicitó prórroga para la presentación de su descargo, la cual fue concedida, y luego, previa presentación de 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 12/06/2025, cumplidos los plazos sin que el sumariado haya realizado ninguna presentación, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio, conforme al Art. 18 de la RG DNIT N° 02/2024, en concordancia con el Num. 7° de los Arts. 212 y 225 de la Ley, mediante Resolución N° 00 de fecha 03/07/2025.

**NN** presentó sus Alegatos, por lo tanto, el **DS1** llamó a Autos para Resolver en fecha 18/07/2025.

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

El sumariado manifestó, "... a través de esta presentación esta parte **IMPUGNA** el Informe Final de Auditoría N° 00 de fecha 09/01/2025, formulando esta impugnación de conformidad a las disposiciones legales contenidas en el Art. 215 de la Ley 125/92, numerales 4y 7), respectivamente en cuanto a la falta de **Apreciación** y **valoración** d ellos descargos, defensas y pruebas que **ORDENA** el numeral 4) de la misma norma... la determinación de la obligación tributaria realizada en su oportunidad a través del Acta Final cuya impugnación se realiza en esta ocasión, adolece de vicios que determinan **SU INVALIDEZ** en este proceso

administrativo por lo que **NO EXISTE UN A VALORACIÓN OBJETIVA** como para tener por determinada una obligación tributaria... Los comprobantes objetados son reales, fueron emitidos debidamente en su momento y la legalidad de los mismos en su propia emisión no fue objetada por la auditoría realizada y las compras realizadas fueron reales... Agrava esta situación de **INDETERMINACIÓN** el hecho cierto de que, junto con la notificación que recibiera mi mandante de la instrucción de este sumario, en el Informe Final de Auditoría N° 00 de fecha 09/01/2025, han quedado establecidos **OTROS MONTOS** que difieren de aquellos que han sido consignados en el Acta Final N° 00 de fecha 23/12/2024 ... Esta representación, cuestiona entonces la validez del Acta Final ya que **NO SE CUMPLIERON** los requisitos de regularidad y validez (valga la redundancia) relativos a la **FORMA LEGAL Y PROCEEDIMIENTO** determinados **TAXATIVAMENTE** en el Art. 215 numerales 4) y 7) de la Ley 125/91..." (Sic).

Además, mencionó, "...esta representación sostiene con fundamentos ciertos que **NO EXISTE DEFRAUDACIÓN** ya que la supuesta obligación tributaria **NO SE ENCUENTRA CONVENIENTEMENTE DETERMINADA**, debido a que dicha determinación se hizo sobre la presunción no comprobada de que las facturas presentadas serían clonadas... Los comprobantes objetados son reales, fueron emitidos debidamente en su momento y la legalidad de los mismos en su propia emisión no fue objetada por la auditoría y las compras realizadas fueron reales...", así también expuso, "la aplicación de la multa viola el Principio de Proporcionalidad que debe regir en estos casos, ya que para determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo debe analizarse las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular..." (Sic).

Al respecto el **DS1** confirmó que la **GGII** basó su denuncia en las evidencias obtenidas durante los diferentes procedimientos realizados, y conforme a lo establecido en los Nums. 5) y 9) del Art. 189 de la Ley, mediante los cuales, se faculta a la **AT** a requerir información y citar a los contribuyentes, responsables o terceros relacionados a los hechos que se investigan, se le solicitó la copia de los comprobantes que respaldan las operaciones cuestionadas a los supuestos proveedores, observándose inconsistencias entre las presentadas por los proveedores y las declaradas por el sumariado en sus DD.JJ. Determinativas e Informativas.

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 proveídas por los supuestos proveedores teniendo como resultado que si bien los comprobantes cuestionados coinciden los números de Timbrado y Factura, figuran nominados a nombre de otros clientes y por un monto muy inferior al monto declarado por **NN**, como así también se observa que fueron emitidas en periodos fiscales diferentes.

Así las cosas, el **DS1** indicó que la **GGII**, una vez concluidos los trabajos de fiscalización puso a conocimiento de **NN** toda la información que fuera recabada a fin de que este, en la etapa correspondiente y mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; derecho que es ejercido en el Sumario Administrativo, en las que se disponen todas las etapas y plazos para el ejercicio de su defensa, conforme a los Arts. 212 y 225 de la Ley.

Al respecto, el **DS1** resaltó que **NN** fue debidamente notificado de la Instrucción de Sumario Administrativo, y de todas las etapas del proceso, dando lugar a la presentación del formulario N° 00, en lo que expuso los fundamentos que hacen a su defensa, cumplido los plazos el **DS1** procedió a la Apertura y al Cierre del Periodo Probatorio, sin que el sumariado ofrezca pruebas o solicite la realización de diligencias que desvirtúen las conclusiones arribadas por los auditores, habida cuenta de las inconsistencias observadas como resultado de la comparación realizada entre los comprobantes presentados por los supuestos proveedores y lo consignado en las DD.JJ. por **NN**, tampoco la recurrente arrió constancia de los pagos realizados que en suma corresponden a un flujo de dinero por demás significativo del cual no se tiene o no se proveyó información sobre su origen, retiro o movimiento bancario.

Que, los actos administrativos gozan de la presunción de validez conforme lo establece el Art. 196 de la Ley; y en ese sentido fueron expuestos tanto en el Informe Final de Auditoría N° 00, como así también en la presente Resolución Particular, los motivos de hecho y de derecho que

llevaron a la **GGII** a efectuar la denuncia contenida en el presente Considerando; basada en hechos ciertos, verdaderos, existentes, confirmándose por tanto que el acto administrativo: a) fue dictado por la autoridad competente; b) respetando el debido proceso; y c) en la forma estipulada en la Ley.

Es importante aclarar que lo objetado en autos no versa sobre la formalidad de los documentos presentados por **NN** como respaldo de sus compras, sino lo que se cuestiona es la veracidad o no de las operaciones comerciales, en ese orden, el **DS1** reiteró que para que una operación sea válida a los efectos tributarios, esta debe reunir requisitos, no sólo formales, que hacen a la emisión de las facturas por parte de aquel que presta el servicio o provee el bien, si no también exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quienes dicen ser el comprador y el vendedor), cuestión que se reitera no ha podido ser verificada.

Que son los contribuyentes los que están obligados a llevar los libros exigidos y documentar las operaciones gravadas en las que participen, en la forma establecida en la ley, reglamentos o resoluciones de los organismos recaudadores, ya que sería imposible para la administración la verificación de la correcta liquidación y pago de los impuestos, si los mismos no estuvieran obligados a documentar todas sus operaciones de una forma ordenada, pudiendo ejercer su derecho contra terceros en las instancias judiciales pertinentes si el caso lo requiere.

En ese orden, el **DS1** señaló que ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deberán 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, en tal sentido el **DS1** indicó que la presentación de las mismas implica una serie de actos preparatorios para su presentación, así las cosas, 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. Los interesados que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud"*.

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.

Por lo tanto, se entiende que del cruce de información realizado se deduce que las operaciones registradas por **NN** corresponden a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que, han arribado a la **AT** las mismas facturas utilizadas por el sumariado para el respaldo de sus operaciones, pero consignadas a nombre de otros clientes, con montos significativamente inferiores a los declarados y en periodos fiscales distintos a los informados por el sumariado.

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.

El **DS1** señaló, que la infracción se produce por el hecho de haber invocado como créditos fiscales los montos respaldados con facturas falsa o clonadas, los cuales fueron declarados por **NN** incidiendo en la determinación de las obligaciones controladas, sin que tampoco en esta instancia el sumariado haya presentado pruebas que confirmen que dichas compras fueron reales (Art. 247 de la Ley), ante lo expuesto el **DS1** confirma la impugnación de las mismas.

Por lo tanto, conforme a los elementos verificados durante la fiscalización y corroborados durante el presente proceso se confirma que el sumariado registró y utilizó facturas de presunto contenido falso o clonadas, utilizando indebidamente los créditos y deducciones fiscales sustentados con facturas ficticias para la determinación del IVA y del IRE durante los periodos y ejercicios controlados en infracción los Arts. 14, 22, 86, 88, 89 y 92 de la Ley Nº

6380/2019, los Arts. 22 y 26 del Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 de la Ley N° 3182/2019, y el Art. 207 de la Ley.

Por consiguiente, analizado los antecedentes obrantes en el expediente y la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**, el **DS1** verificó los datos expuestos en el Informe Final, los antecedentes obrantes en autos y los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, confirmando que **NN** utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes o clonadas, que incidieron en la determinación de las obligaciones controladas, en ese sentido, el **DS1** recomendó confirmar la liquidación del IVA General de los periodos fiscales 03/2023, 05/2023, 06/2023, 10/2023, y 12/2023; y del IRE General del ejercicio fiscal 2023, realizada por los auditores de la **GGII** a los efectos de determinar la cuantía exacta de sus obligaciones con el Fisco.

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 previsto 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 "XX 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 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, ya que conforme a lo establecido en las normas vigentes, las pruebas de inexistencia de la infracción constatada y denunciada por los auditores, recae sobre el contribuyente, por lo que al no hacerlo se tienen por ciertos los hechos denunciados, es importante mencionar que el sumariado tampoco demostró el interés necesario para desvirtuar la denuncia de los auditores de la **GGII**, considerando que no aportó elementos que acrediten indefensión, limitándose simplemente a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos.

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 se han detectado irregularidades en 05 (cinco) periodos fiscales, lo que evidencia la reiteración de la conducta de **NN**, como así también, la violación de los Arts. 86, 88, 89 Nums. 2) y 3) y 92 de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el Art. 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019 en lo que respecta al IVA General, considerando que el contribuyente cuenta con la obligación de presentar EE.FF., por ende, también cuenta con el asesoramiento de contadores, con relación a la importancia del perjuicio fiscal se confirmó la utilización de documentos de presuntos contenidos falsos/clonados con incidencia fiscal en las obligaciones IRE General e IVA General de los periodos fiscales y ejercicio fiscal verificados, con una base imponible denunciada que asciende a la suma de G **7.603.000.000**; 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	03/2023	22.272.727	55.681.818	77.954.545
521 - AJUSTE IVA	05/2023	9.090.909	22.727.273	31.818.182
521 - AJUSTE IVA	06/2023	22.727.273	56.818.183	79.545.456
521 - AJUSTE IVA	10/2023	97.272.727	243.181.818	340.454.545
521 - AJUSTE IVA	12/2023	228.786.364	571.965.910	800.752.274
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	380.150.000	950.375.000	1.330.525.000
<b>Totales</b>		<b>760.300.000</b>	<b>1.900.750.002</b>	<b>2.661.050.002</b>

\* 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, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa de 250% sobre el tributo a ingresar resultante de la liquidación

**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**