

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), juntamente con su Representante Legal, **XX** con **RUC 00**.

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 03/06/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019, del IRE General del ejercicio fiscal 2020 y del IVA General de los periodos fiscales de 02 y 12/2019, 01 a 03 y 12/2020, para tal efecto le requirió que presente las facturas emitidas por **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; su Libro IVA Compras y su Libro Diario; especificar en qué campos de los formularios del IRACIS y del IRE fueron imputadas las facturas mencionadas, la forma de pago de las mismas y otros documentos relacionados con las operaciones, en caso de corresponder; documentación presentada parcialmente por la firma fiscalizada.

El control tuvo su origen en las investigaciones realizadas por los auditores de la **SET**, en las que detectaron la existencia de personas físicas inscriptas como contribuyentes al sólo efecto de obtener comprobantes de ventas timbrados para su comercialización. Estas personas no cuentan con infraestructura, no realizan actividades y no han producido hechos causantes de obligaciones fiscales.

Confirmada la existencia de un esquema conformado por **XX**, representante legal de **XX** con el fin de generar y comercializar comprobantes de venta para respaldo de operaciones inexistentes, se ordenó la fiscalización para todos los contribuyentes que han utilizado las facturas a nombre de los supuestos proveedores citados y de otros, previa denuncia al MINISTERIO PÚBLICO, respecto a la creación de empresas unipersonales, de la simulación de enajenaciones y prestaciones de servicios personales y profesionales, del uso y producción de documentos apócrifos, de la asociación para el cometimiento de hechos delictivos incluida la evasión de impuestos y de la carencia de registros contables rubricados.

Por los motivos señalados y considerando que los comprobantes de los supuestos proveedores, fueron registrados y declarados por **NN** en los periodos fiscales 01 y 02/2020, los auditores de la **SET** sostuvieron que la firma utilizó facturas relacionadas con operaciones inexistentes con el fin de disminuir la base imponible del IVA General, con lo que causó un perjuicio al Fisco, en supuesta infracción a los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley).

En el IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 no se constató la utilización de las facturas de los supuestos proveedores y con respecto al IRE General, dichas facturas no fueron utilizadas dado que la declaración jurada fue presentada el 23/07/2021, con posterioridad a la desafectación de las mismas para el IVA General.

Por tanto, los auditores de la **SET** señalaron que asciende a G 110.138.114 el monto del impuesto recuperado como resultado de las rectificativas realizadas por **NN** y recomendaron calificar la conducta de la misma como Defraudación, de acuerdo con el Art. 172 de la Ley, y la aplicación de la pena de multa del 190% sobre el monto de los créditos fiscales utilizados indebidamente,

tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley. Todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto Recuperado	Multa por Defraudación
521 - AJUSTE IVA	01/2020	559.232.830	55.923.283	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	02/2020	542.148.309	54.214.831	
Total		1.101.381.139	110.138.114	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) notificó a **NN** y a su representante legal **XX** con **RUC 00**, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00, en fecha 02/09/2021; conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen la responsabilidad subsidiaria del representante legal, así como el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

Analizados los antecedentes del caso y los argumentos expuestos por **NN**, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

NN argumentó: *"En los vicios de la Fiscalización, se dispone que mediante las Planillas presentadas por nuestra Empresa y los requerimientos que no tuvieron respuesta, excepto el caso señalado, los funcionarios actuantes proceden a realizar determinación tributaria en materia de INGRESOS tomando como sustento las planillas presentadas por la empresa y en materia de EGRESO impugnaron los comprobantes; que hasta el cierre del sumario seguimos presentando los documentos que podíamos disponer en nuestra búsqueda lo cual demuestra una disparidad a la hora de evaluar las pruebas para llegar a un Acto Administrativo tan trascendental como es la DETERMINACION TRIBUTARIA "*.

Asimismo, argumentó: *"Entendemos que la Fiscalización Puntual a nuestra empresa se inició con la Nota DGGC N° 00/2021 de fecha 17/02/2021, no con el Acta Inicial N° 00 de fecha 09/06/21 teniendo en cuenta la información que se desprendió del informe SET/CITGR/DAGRT N° 00/2020..."*.

Sobre el segundo punto, debe tenerse en cuenta que previo a la Fiscalización Puntual dispuesta mediante la Orden N° 00, requirió informaciones a **NN**, para su análisis dentro de un operativo de Control Interno, el cual fue dispuesto en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada y del Art. 1° de la RG N° 25/2014, que modifica el Art. 1° de la RG N° 04/2008, y establece que: *"... c) Control Interno: es la tarea de control que se basa en la contratación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrá dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicación de sanciones cuando correspondan."* (el subrayado es nuestro).

La Administración Tributaria no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella controlar y analizar la situación del contribuyente con base en los documentos e informaciones presentadas por el mismo o por terceros, tal como concretamente se realizó en este caso y como consecuencia de las inconsistencias que detectó, ordenó la Fiscalización Puntual, como claramente lo establece el Art. 6° de la RG N° 04/2008.

Asimismo, considerando que la Orden de Fiscalización Puntual fue notificada el 03/06/2021 y la firma del Acta Final fue realizada en fecha 03/08/2021, antes de cumplirse los 45 días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto en el Art 26 de la RG N° 25/2014, el **DSR1** concluyó que las actuaciones se han llevado a cabo en el marco de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias. Desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado

rigurosamente tales parámetros y se adecuan con lo establecido en el Art. 196 de la Ley, que dispone que las actuaciones de la **SET** gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron cumplidos en este caso, por lo cual son plenamente válidas.

Sobre el fondo de la cuestión, ante la solicitud de documentos por parte de la Administración Tributaria, **NN** manifestó que verificado su archivo tributario, no halló ninguna factura emitida por los proveedores identificados en la Orden de Fiscalización.

Sin embargo, verificados los Libros Compras HECHAUKA originales de **NN**, correspondientes a los periodos fiscales afectados a la presente fiscalización, el **DSR1** constató el registro de las mismas, excepto las de **XX**. Asimismo, la firma rectificó las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de 01/2020 y 02/2020, existiendo diferencias ínfimas con las DD.JJ. Informativas de Compras y analizados los Formularios N° 145, documento donde se detallan los datos modificados, se constató que fueron desafectados los montos de las facturas que corresponden a los supuestos proveedores.

En relación con los supuestos proveedores, a **XX** no le corresponden la dirección ni el número telefónico declarados en su RUC, el mismo manifestó ante el Ministerio Público que es taxista hace 17 años, que no tiene conocimiento del hecho investigado ni de las facturas que se le citaron, que jamás solicitó comprobantes con los nombres de fantasía que se le citaron y que no autorizó a nadie para hacerlo, que no opera con ninguna entidad bancaria, que el trámite ante la SET lo realizó su contador, **XX** en el año 2005 y que solicitó la cancelación unos años después. Por otra parte, **XX** señaló que es funcionario de **XX** y que en el 2018 trabajó para la empresa **XX**, a la cual emitió tres o cuatro facturas y que no reconoce operaciones comerciales con otras personas ni haber emitido ningún otro comprobante, asimismo, comentó que su contabilidad estaba a cargo de **XX** (fs. 16/21 del expdte. mencionado).

Con respecto a **XX**, no le corresponde la dirección declarada en su RUC y en entrevista ante la Administración Tributaria manifestó que nunca se inscribió como contribuyente, que estuvo 8 años por la Argentina y que volvió en el año 2018, que vende frutas en la vía pública con un ingreso aproximado de dos millones de guaraníes mensuales. Asimismo, no reconoció como suyas las firmas plasmadas en los documentos que le fueron exhibidos ni haber emitido las facturas que le fueron citadas.

Sobre lo argumentado por **NN** en referencia a la determinación tributaria, el **DSR1** manifestó que los auditores de la **SET** realizaron la misma tomando en cuenta los documentos presentados por la firma en materia de Ingresos e impugnando los comprobantes de compras de la firma, debido a que éstos no cumplen con los requisitos legales para sustentar sus Egresos.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes de compras de los proveedores anteriormente mencionados con el fin de respaldar sus créditos fiscales para el IVA de los periodos fiscales 01 y 02/2020, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, puesto que dichas personas no pudieron proveer a la firma los bienes detallados en las facturas cuestionadas, conforme a las evidencias anteriormente expuestas, por lo cual corresponde confirmar la impugnación de los mismos y la reliquidación realizada por los auditores de la **SET**, en virtud de lo establecido en los artículos 85 y 86 de la Ley y, 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

En relación con la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto de los créditos fiscales indebidamente utilizados por un valor de G 110.138.114 en concepto de IVA General. Por esta razón, 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 DD.JJ. con datos falsos, que suministró informaciones inexactas sobre sus compras (Numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley).

Respecto a la graduación de la sanción, **NN** alegó: "...No tuvieron en consideración que **NN** no posee sanciones anteriores, desde el inicio de la fiscalización 17/02/2021 se puso a disposición de la SET presentando las documentaciones y libros que nos fueron solicitados, el 07/06/2021 de manera propia procedimos a desafectar las facturas que no hallamos en nuestros registros contables, procediendo a rectificar de manera inmediata las DD.JJ, hecho con lo cual se denota que no existió perjuicio alguno al Fisco, demostrando total transparencia en el proceder, hechos concretos que demuestra la buena predisposición.

Los fiscalizadores se mantuvieron en la LIQUIDACION PROFORMA del 31/05/2021 folio N° 000056 del expediente, donde determinan una sanción y multa de 190%, que corresponde a un porcentaje relevante que significa un **sustancial menoscabo a nuestro patrimonio**, que en los años anteriores al 2020 resulto negativo y en lo que va del 2021 va en deterioro, el cual ha disminuido considerablemente por la situación que atraviesa el país" (sic).

En ese sentido, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en el Art. 175 de la Ley e indicó que se tuvo en cuenta que se cumplen: La reiteración, por la comisión de Defraudación en dos periodos fiscales; el grado de cultura del infractor, debido a que el contribuyente es una persona jurídica afectada al IVA General y al IRE General; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, dado que la base imponible denunciada es de G 1.101.381.139 y que se configura por la utilización de comprobantes que no reúnen las condiciones legales para su deducción; teniendo en cuenta la conducta que la infractora asumió en el esclarecimiento de los hechos, al presentar parcialmente los documentos requeridos por la Administración Tributaria y que no posee sanciones anteriores.

Asimismo, es necesario aclarar que las rectificaciones de DD.JJ. del IVA General realizadas por **NN**, si bien no fueron espontáneas debido a que se realizaron con posterioridad al inicio de la Fiscalización Puntual, han sido tomadas como circunstancias atenuantes para la graduación de la sanción.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 180% sobre los créditos fiscales indebidamente utilizados para el IVA General, conforme al Art. 175 de la Ley.

Finalmente, el **DSR1** sostuvo que no habiendo impuestos a ingresar al Fisco, no se dan los presupuestos establecidos en el Art. 182 de la Ley, para asignar la responsabilidad subsidiaria a la representante legal.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por ley,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN 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	01/2020	0	100.661.909	100.661.909
521 - AJUSTE IVA	02/2020	0	97.586.696	97.586.696
Totales		0	198.248.605	198.248.605

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, como Defraudación de conformidad con 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 180% sobre el monto de los créditos fiscales indebidamente utilizados, conforme con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: EXCLUIR de la responsabilidad subsidiaria a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan al tributo y multa determinados. Igualmente, a su Representante Legal, para su conocimiento.

Art. 5°: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN