

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación N° 00, y 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 Fiscalización N° 00, notificada el 02/06/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de la obligación del IVA General del periodo fiscal 12/2018, IRACIS REG. SIMPLE del ejercicio fiscal 2018 y del IRACIS GENERAL del ejercicio fiscal 2018, y a dicho efecto solicitó a **NN** que presente los comprobantes de compras relacionados a los proveedores **XX con RUC 00** y **XX con RUC 00**, Libros de egresos, Compras IVA, a lo cual dio cumplimiento.

La fiscalización tuvo como antecedente, la investigación realizada por los Departamentos de Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios y de Investigación Tributaria, quienes identificaron proveedores irregulares, el cual fue denunciado ante el Ministerio Público mediante Nota SET/IT N° 00/20 del 17/08/2020, lo cual dio origen a la causa penal caratulada: “*XX s/ asociación criminal, producción de documentos no auténticos y abuso de documento de identidad*”.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **SET** constataron que **NN** incluyó en sus registros contables e impositivos y DD.JJ. montos originados por facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo cual obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos en perjuicio del Fisco, en infracción a las disposiciones establecidas en los artículos 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (TA) (en adelante La Ley), artículo 108 del Decreto N° 6359/2005 y los artículos 17 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley, en concordancia con los numerales 3 y 5 del Art. 173 y el Núm. 12 del Art. 174 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, por lo que, con base en lo establecido en el Art. 175 de la Ley, recomendaron aplicar una multa del 140% de los tributos defraudados, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 140%	Total Gs
512 - AJUSTE IRP	2018	790.909.091	79.090.909	110.727.273	189.818.182

521 - AJUSTE IVA	dic-18	590.909.091	59.090.909	82.727.273	141.818.182
TOTALES		1.381.818.182	138.181.818	193.454.546	331.636.364

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 31/08/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo a la contribuyente **NN**, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Cabe aclarar que la instrucción del Sumario fue notificada al correo electrónico declarado en el RUC, según consta a fj. 03 de autos.

Que, los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que fue abierto el periodo probatorio mediante la Resolución N° 00, posterior al diligenciamiento de todas las pruebas, por Resolución N° 00 se cerró el periodo probatorio y posteriormente el 07/07/2022 presentó sus alegatos. Cumplidos los plazos procesales, el **DSR1**, mediante Providencia N° 00, llamó a autos para resolver.

Las cuestiones manifestadas por el contribuyente fueron analizadas por el DSR1, las cuales se resumen en las siguientes:

Con relación al proceso de fiscalización **NN** manifestó: “...en fecha 17 de febrero de 2021 he recibido en mi bandeja de correo electrónico un mensaje enviado por Planeamiento Operativo en la que me remiten la **NOTA DE REQUERIMIENTO DGGC N° 00/2021**... este requerimiento se camufla perspicazmente por los órganos de la Administración recaudadora, pues ha disfrazado una fiscalización puntual bajo el ropaje del control interno, seguramente en la intención de abstraerse de las formalidades y plazos establecidos en la ley de la materia. Sabido es que existe una sustancial diferencia entre la fiscalización y el control interno... sostenemos que, con absoluta seguridad, que la nota de requerimiento de fecha 17 de febrero de 2021, constituye, en puridad, una fiscalización puntual, pues conforme lo señalado por los fiscalizadores en su acta final, la fiscalización puntual se originó en el informe **SET/CITGR/DAGRT N° 00/2022 del 14/08/2020**... Es más, el conocimiento de los hechos se refuerza con el pedido del Ministerio Público a la SET de todas mis documentaciones tributarias... Siendo, así las cosas, tenemos que el plazo establecido en la ley para las fiscalizaciones puntuales (45 días), en el caso que nos ocupa, ha sobrepasado holgadamente, pues desde el 17 de febrero de 2021 (nota de requerimiento 199) al 28 de julio 2021 (Acta Final) ha transcurrido cinco (5) meses, 11 días” (sic).

Sobre lo expresado anteriormente, resulta importante mencionar que efectivamente **NN** fue objeto de una fiscalización puntual y en ningún momento se ha dicho que este fue sometido a un control interno, confundiendo éste los términos de dicho control (como un proceso reglamentario de la RG. N° 04/08) y por otra parte la de controlar, como un proceso de verificación dentro de las facultades otorgadas por la Ley. En esta línea de ideas, en el propio Informe Final de Auditoría, sustento de este Sumario, se ha detallado que se trata de una

“Fiscalización Puntual”, respaldada a su vez por la propia Orden de Fiscalización N° 00, y no con los requerimientos de documentaciones a los que hace alusión NN.

En esta línea de ideas, es preciso mencionar que, los requerimientos de documentaciones a los que hace referencia fueron actos preliminares a las tareas de fiscalización, esto en el marco del Art. 189 de la Ley, a través del cual la misma Ley faculta a la SET a exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, así como del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, el cual en su inc. b) referente a las tareas de fiscalización dispone: “Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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”. Por otra parte, es necesario mencionar el núm. 4 del Art. 192 de la Ley, el cual expresa: “Deberes de los Administrados – Obligaciones de contribuyentes y responsables... presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisición de mercaderías relacionados a los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas”; en concordancia con el núm. 3 del Art. 189 de la Ley, el cual expresa: “*Facultades de la Administración: Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros, documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su compa*”.

Considerando que la fiscalización puntual inició con la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 2/06/2021 y la firma del Acta Final fue firmada el 28/07/2021, entre la primera fecha y la segunda han transcurrido 40 días, tendiendo de esta forma que el plazo de fiscalización fue realizado dentro del plazo establecido por la Ley.

En esta línea de ideas, es preciso mencionar lo resuelto por la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, en el Acuerdo y Sentencia N° 1221 del 14/12/2021 el cual se pronunció sobre este punto de la siguiente manera: “... *queda Claro que el procedimiento de fiscalización puntual no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sin con el acto administrativo en la que se justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que pueda surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el proceso de fiscalización puntual, esta fiscalización (control) se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el Art. 187 de la Ley N° 125/9 (modificada por la Ley N° 2421/04)*”, es con esto que se refuerza la postura sustentada por el **DSR1**.

Respecto a la cuestión de fondo NN expresó: “*Los fiscalizadores señalan que, según la evidencia obtenida, se confirmó la inclusión en los registros contables impositivos y declaraciones juradas, montos originados por facturas de contenido falso, por lo que se ha obtenido un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas del IVA general del periodo fiscal diciembre/2018 y del IRP del ejercicio fiscal 2018. Es decir, los fiscalizadores concluyen*

que los servicios de construcción edilicia contratados no son tales y nunca existieron, por ende, que no existe el resultado material de los servicios contratados. A los efectos de contextualizar el caso, es de importancia fundamental señalar los antecedentes y circunstancias que motivaron la adquisición de los servicios y la liquidación de mis impuestos tomando también en consideración que las facturas objeto de este litigio, hoy determinadas como irregulares por la SET, pero que en dicha oportunidad gozaban de la autorización de timbrado emitida por la Administración que goza a su vez respecto de sus actos de una presunción de legitimidad y validez” (sic).

Agregó: “Ante la culminación de la obra, se procedió a la cancelación de la deuda con recursos propios y en efectivo, contra el cual se recibieron las facturas hoy impugnadas de falsas. Es de importancia fundamental señalar que dichas facturas, en el momento de su recepción, fueron verificadas en su autenticidad y vigencia por mi contadora XX, oportunidad en la cual, no tenía ninguna observación por parte de la SET... Solicitamos al Juez Instructor requiera informe al Banco XX... para demostrar a la Administración que mi parte si contaba con los recursos necesarios para afrontar el pago de las facturas cuestionadas... en mi posición de contribuyente receptor de la factura, me era -y es aún hoy- imposible saber la situación de irregularidad de antemano de las mismas, pues no dispongo de ninguna facultad de policía a los efectos de comprobar tal situación, no la Administración pudo comprobar en su oportunidad, a pesar de contar con amplias facultad de administración y control... Es la Subsecretaria de Tributación la que habilita la inscripción en el RUC y la que otorga el timbrado de documentos tributarios, es por eso que escapa totalmente a nuestras posibilidades comprobar la situación de los contribuyentes” (sic).

Con relación a lo expresado más arriba, específicamente relacionado al otorgamiento de los timbrados, el **DSR1** remarcó que el análisis de los comprobantes se hace respecto al uso de facturas y no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con relación al contenido de las mismas, y a la realidad de los hechos, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos, esto conforme con lo señalado por el Art. 32 de la Ley, modificada por la Ley N° 5061/2013. Igualmente, el **DSR1** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, al sólo efectos de otorgar el timbrado, así mismo es pertinente mencionar que al realizar la verificación de comprobantes a través del Sistema Marangatu, este genera un mensaje que dice “esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación” lo que implica que el documento en si cumple con las condiciones formales, y que no implica la veracidad de la operación que se pretende sustentar a través de él.

Por otra parte, con respecto a las obras realizadas expresadas por el contribuyente y verificadas conforme a las documentaciones arrimadas, el **DSR1** como medida de mejor proveer requirió al contribuyente que presente contratos privados que respalden las facturas objetadas, a lo cual expresó que los mismos fueron extraviados; además de esto se requirió informe al Banco XX, y a XX, a fin de que estos informen sobre los ingresos que poseía el

sumariado al momento de realizar sus obras, de los cuales el primero no ha dado respuesta a la Administración Tributaria (en adelante **AT**) y el segundo confirmó que abonó en concepto de honorarios a **NN**, no obstante, la **SET** no pone en duda la capacidad económica del contribuyente, sino los comprobantes con los cuales pretendió respaldar sus gastos. De todo lo verificado se infiere que las obras fueron realizadas, no obstante, se pretendió sustentar los trabajos efectuados con las facturas supuestamente emitidas por **XX** y **XX**, lo cual no corresponde, debido a que los mismos no pudieron haber prestado dichos servicios, conforme los antecedentes obrantes en autos.

De modo que, el **DSR1** confirmó que las compras realizadas por **NN** no están debidamente documentadas, recayendo exclusivamente sobre el mismo la responsabilidad de sustentar adecuadamente las operaciones con sus proveedores conforme a lo establecido en la Ley.

En lo que se refiere a la calificación de la conducta manifestó: *“Niego categóricamente la determinación de mi conducta como defraudación, pues para que ello ocurra deben coexistir tres elementos fundamentales para su procedencia... en mi caso particular, siempre conté con las documentaciones de mis operaciones conforme lo reconocen la propia administración al manifestar que he entregado todas las documentaciones requeridas. No existió perjuicio fiscal alguno, puesto que las facturas al momento de su emisión eran validas... en el caso que nos ocupa, no corresponde la calificación e imputación realizada por los fiscalizadores, porque no utilice a sabiendas facturas que la administración hoy considera de contenido falso”* (sic).

En cuanto a la calificación de la conducta el **DSR1** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción la Administración la ponga a conocimiento del contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso el contribuyente pese a los diligenciamientos practicados no ha podido probar fehacientemente que quienes están descritos en los comprobantes objetados hayan sido efectivamente quienes han prestado los servicios y no han podido desvirtuar los hechos denunciados en el Informe Final de Auditoría N° 00, por lo que, como resultado, el **DSR1** confirmó los tributos determinados, como así también la multa aplicada por los auditores del 140% de los tributos defraudados.

Finalmente, teniendo en cuenta los antecedentes de la fiscalización, las documentaciones obrantes en autos y las diligencias practicadas en el sumario, el **DSR1** confirmó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que obtuvo un beneficio indebido, al reducir los montos de los impuestos a favor del Fisco, incluyendo en sus DD.JJ. créditos fiscales y costos respaldados con dichos comprobantes que afectaron a la determinación del IVA General y del IRP por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos económicos.

El **DSR1** concluyó que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley, ya que se cumplieron las presunciones establecidas en los numerales 3 y 5 del Art. 173 y Núm. 12 del Art. 174 de la Ley, ya que

realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco.

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

POR TANTO, en uso de las facultades legales otorgadas por la Ley N° 125/1991,

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
512 - AJUSTE IRP	2018	79.090.909	110.727.273	189.818.182
521 - AJUSTE IVA	12/2018	59.090.909	82.727.273	141.818.182
Totales		138.181.818	193.454.546	331.636.364

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados de acuerdo al Art. 171 de la Ley.

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 una multa equivalente a 140% de los tributos defraudados.

Art. 3°: **NOTIFICAR** a la contribuyente conforme la RG N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

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.

ÓSCAR ORUÉ

VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN