

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 07/07/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 09/2016 y de 05/2017 a 06/2020 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de egresos, así como su Libro IVA Compras impreso y en formato digital, y los comprobantes originales que respaldan sus retenciones declaradas en el Form. N° 120 del IVA General, lo cual fue cumplido parcialmente por la contribuyente.

La Fiscalización Puntual tuvo su origen en el marco del Programa de Control del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en cuyo marco el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), a través de la Nota de Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2020 solicitó a la contribuyente documentaciones relacionadas a sus ingresos y egresos, y Libros de Ventas y de Compras correspondientes a los periodos fiscales de 03/2017 a 06/2020. Asimismo, fueron requeridos los comprobantes de ventas a sus proveedores a fin de confirmar dichas operaciones con **NN**; y del análisis de estos se detectó compras que no guardan relación directa ni indirectamente con la actividad económica realizada, por lo que emitió la denuncia interna a través del Informe DGFT/DPO N° 00/2022, para iniciar el proceso de Fiscalización Puntual a la contribuyente.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró egresos sin el debido respaldo documental, retenciones indebidas y otros que no reúnen los requisitos formales para su deducción, por lo que ha obtenido un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible de los mencionados impuestos en perjuicio del Fisco, mecanismos con los cuales ha pretendido hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción de lo dispuesto en los Arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), así como los Arts. 19 y 68 del Decreto N° 1030/2013, Arts. 19 y 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, y los Arts. 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019. Así mismo, señalaron que luego del inicio de los controles, la contribuyente procedió a rectificar sus Declaraciones Juradas desafectando los créditos fiscales impugnados, por lo que posteriormente los auditores de la **SET** realizaron el ajuste correspondiente surgiendo saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	sept-16	103.566.763	10.356.676	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS
521 - AJUSTE IVA	may-17	868.836	84.715	
521 - AJUSTE IVA	jun-17	345.276	34.528	

521 - AJUSTE IVA	jul-17	1.223.123	119.080	PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
521 - AJUSTE IVA	ago-17	1.345.248	128.857	
521 - AJUSTE IVA	sept-17	1.407.873	124.252	
521 - AJUSTE IVA	dic-17	5.082.404	502.286	
521 - AJUSTE IVA	feb-18	3.250.624	314.699	
521 - AJUSTE IVA	mar-18	5.593.883	546.722	
521 - AJUSTE IVA	abr-18	2.609.239	253.881	
521 - AJUSTE IVA	may-18	13.364.466	1.310.421	
521 - AJUSTE IVA	jun-18	15.096.923	1.500.614	
521 - AJUSTE IVA	jul-18	4.707.309	464.646	
521 - AJUSTE IVA	ago-18	18.789.602	1.870.226	
521 - AJUSTE IVA	sept-18	10.694.585	1.017.096	
521 - AJUSTE IVA	oct-18	7.054.467	696.602	
521 - AJUSTE IVA	nov-18	21.388.409	2.129.495	
521 - AJUSTE IVA	dic-18	17.469.483	1.697.945	
521 - AJUSTE IVA	ene-19	2.188.204	216.120	
521 - AJUSTE IVA	feb-19	4.186.094	418.236	
521 - AJUSTE IVA	mar-19	18.430.653	1.839.705	
521 - AJUSTE IVA	abr-19	9.866.219	977.425	
521 - AJUSTE IVA	may-19	3.479.008	347.519	
521 - AJUSTE IVA	jun-19	12.387.204	1.238.720	
521 - AJUSTE IVA	jul-19	13.770.403	1.357.042	
521 - AJUSTE IVA	ago-19	111.983.556	11.194.496	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	1.634.724	140.953	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	682.221	34.111	
521 - AJUSTE IVA	nov-19	3.995.927	397.084	
521 - AJUSTE IVA	dic-19	10.851.050	1.081.343	
521 - AJUSTE IVA	ene-20	1.983.847	182.782	
521 - AJUSTE IVA	feb-20	1.500.002	149.466	
521 - AJUSTE IVA	mar-20	2.750.560	249.222	
521 - AJUSTE IVA	abr-20	60.498	3.025	
521 - AJUSTE IVA	may-20	2.852.860	267.723	
521 - AJUSTE IVA	jun-20	13.407.231	1.324.295	
TOTALES		449.868.774	44.572.008	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 13/01/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente, conforme lo disponen los Artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

La sumariada presentó su Descargo el 20/02/2023, posteriormente se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 28/02/2023, una vez cumplido los plazos pertinentes y no habiendo pruebas pendientes de diligenciamiento se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 26/04/2023 de conformidad a lo establecido en el Art. 13 de la RG N° 114/2017, posteriormente **NN** presentó sus Alegatos y el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

NN adujo con relación a la Fiscalización que se le fuera efectuada: *"La contribuyente **NN** con RUC 00 fue fiscalizada por la administración tributaria según orden de fiscalización instrumentada en la nota de requerimiento nro. 00/2020 de fecha 01/07/2020 iniciándose los trabajos en fecha según acta inicial nro. 00 de fecha 6/07/2022, culminando con el acta final nro. 00 de fecha 8/09/2022 sin embargo la contribuyente petitionó la autorización para rectificar sus declaraciones juradas y reconsideración sobre algunas operaciones de compra que no fueron presentadas y otras impugnadas por esta auditoría a efectos de ser validadas en fecha 27/09/2022 transcurriendo 58 días hábiles y teniendo en cuenta el inicio real de los trabajos de fiscalización (01/07/2020) se tiene 799 días, incumpliendo lo que establece el art. 31 de la ley 125/91 y su modificación en la ley 2421/04 que establece un plazo máximo de 45 días hábiles para las fiscalizaciones puntuales, por lo que este acto administrativo considero nulo" (sic).*

Sobre el punto, el **DSR2** resaltó que la Administración Tributaria se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinaran a las leyes y reglamentos y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En uso de tal potestad, la **SET** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley y su modificatoria la Ley N° 2421/2004; en la cual mencionan la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Artículos 31 y 32, de manera a mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributaria vigentes.

Por lo tanto, la **SET** en uso de sus facultades, ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la Administración Tributaria para reputarse legítimos, conforme lo establece el Artículo 196 de la Ley.

En ese orden, el **DSR2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria 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 **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DSR2** destacó 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 **SET** 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 dispone 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"*.

Sobre el punto, 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 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Por lo tanto, el **DSR2** resaltó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 07/07/2022, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 08/09/2022, transcurrieron exactamente 44 días. De esta manera confirmó 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.

En lo que refiere a la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"Mi respuesta al acta final es el rechazo de la misma, ya que la misma contiene a mi persona y no reflejan la información presentada en mis declaraciones juradas, motivo por el cual no realicé la rectificativa de mis ingresos, solicitados en el acta final, ya que en dicho monto que solicita el auditor que coloque como ingreso figura mi acumulativo de 6 meses de ingresos y aclarando que todas las compras fueron rectificadas según el acta final de fiscalización, manifestando así mi buena voluntad para corregir ese error involuntario que arrojaron mis declaraciones juradas, para el cierre del mismo proceso en la instancia de fiscalización, pese a todos los errores que dicha fiscalización arrojó hacia mi persona, limitándome las posibilidades de realizar la corrección según el acta final"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** analizó todas las evidencias recabadas durante la Fiscalización y en esta etapa sumarial; verificó los comprobantes de compras de **NN** presentados a la **SET** y los comparó con sus DD.JJ. donde comprobó que la contribuyente declaró créditos fiscales en el IVA General de los periodos fiscales de 09/2016 y de 05/2017 a 06/2020 sin el debido respaldo documental, retenciones indebidas así como también compras respaldadas con facturas que no reúnen los requisitos formales para su deducción (no se encuentran relacionadas a las actividades gravadas) y por tanto, no cumplen con los requisitos exigidos en el Art. 86 de la Ley para ser deducibles del impuesto, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 85 y 86 de la Ley, así como los Arts. 19 y 68 del Decreto N° 1030/2013, los Arts. 19 y 26 del Anexo del Decreto N° 3107/2019, y los Arts. 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019.

El **DSR2** destacó que posterior a los controles efectuados por la **SET**, **NN** arrimó los comprobantes respaldatorios de sus egresos y rectificó sus DD.JJ. conforme a los requerimientos solicitados (a excepción del periodo fiscal de 09/2016) razón por la cual los auditores de la **SET** procedieron al análisis de los mismos y efectuaron una nueva reliquidación de cuyo resultado surgieron saldos a reclamar a favor del Fisco, debido a que varios comprobantes fueron impugnados por no reunir los requisitos legales para su validez. Por tal motivo, concluyó que corresponde el ajuste fiscal efectuado. En cuanto a lo señalado por la contribuyente respecto a sus ingresos, el **DSR2** aclaró que no corresponde expedirse en relación a los mismos considerando que no se encuentran comprendidos en el alcance de la Fiscalización realizada a la sumariada.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** expresó: *"...rechazo categóricamente lo afirmado por los auditores respecto a concluir que mi persona ha cometido transgresiones al art. 173 de la Ley 125/91 numeral 1, 2, 4 y 5, en base a lo expuesto en mi descargo de defensa se puede constatar la falta de criterio y conocimiento de las NIF de los funcionarios de la dirección de fiscalización tributaria en la exposición de los hechos y en la terminación de los mismos, dejando constancia que no ha cometido ningún acto que los auditores designados tipifican en su informe. Tal como ha quedado demostrado en el caso en cuestión no*

existe fundamento alguno para la aplicación de la sanción tipificada en los términos del art. 172, 173 y 174 de la ley 125/91, por lo que solicitamos las conclusiones formuladas a la firma sean revocadas por su notoria improcedencia” (sic).

El **DSR2** resaltó 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. 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 de la contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incluyó en sus DD.JJ. datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los numerales 1), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que declaró compras que no cuentan con respaldo documental y que no reúnen los requisitos formales para su deducción, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, el cual está representado por los tributos que no ingresó oportunamente. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, quedó plenamente comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

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 **SET** 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 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configuran por las compras sin respaldo documental, además, que no reúnen las condiciones legales para su deducción, así como la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** rectificó sus DD.JJ. del IVA General casi en su totalidad. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 200% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en 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
521 - AJUSTE IVA	09/2016	10.356.676	20.713.352	31.070.028
521 - AJUSTE IVA	05/2017	84.715	169.430	254.145
521 - AJUSTE IVA	06/2017	34.528	69.056	103.584

521 - AJUSTE IVA	07/2017	119.080	238.160	357.240
521 - AJUSTE IVA	08/2017	128.857	257.714	386.571
521 - AJUSTE IVA	09/2017	124.252	248.504	372.756
521 - AJUSTE IVA	12/2017	502.286	1.004.572	1.506.858
521 - AJUSTE IVA	02/2018	314.699	629.398	944.097
521 - AJUSTE IVA	03/2018	546.722	1.093.444	1.640.166
521 - AJUSTE IVA	04/2018	253.881	507.762	761.643
521 - AJUSTE IVA	05/2018	1.310.421	2.620.842	3.931.263
521 - AJUSTE IVA	06/2018	1.500.614	3.001.228	4.501.842
521 - AJUSTE IVA	07/2018	464.646	929.292	1.393.938
521 - AJUSTE IVA	08/2018	1.870.226	3.740.452	5.610.678
521 - AJUSTE IVA	09/2018	1.017.096	2.034.192	3.051.288
521 - AJUSTE IVA	10/2018	696.602	1.393.204	2.089.806
521 - AJUSTE IVA	11/2018	2.129.495	4.258.990	6.388.485
521 - AJUSTE IVA	12/2018	1.697.945	3.395.890	5.093.835
521 - AJUSTE IVA	01/2019	216.120	432.240	648.360
521 - AJUSTE IVA	02/2019	418.236	836.472	1.254.708
521 - AJUSTE IVA	03/2019	1.839.705	3.679.410	5.519.115
521 - AJUSTE IVA	04/2019	977.425	1.954.850	2.932.275
521 - AJUSTE IVA	05/2019	347.519	695.038	1.042.557
521 - AJUSTE IVA	06/2019	1.238.720	2.477.440	3.716.160
521 - AJUSTE IVA	07/2019	1.357.042	2.714.084	4.071.126
521 - AJUSTE IVA	08/2019	11.194.496	22.388.992	33.583.488
521 - AJUSTE IVA	09/2019	140.953	281.906	422.859
521 - AJUSTE IVA	10/2019	34.111	68.222	102.333
521 - AJUSTE IVA	11/2019	397.084	794.168	1.191.252
521 - AJUSTE IVA	12/2019	1.081.343	2.162.686	3.244.029
521 - AJUSTE IVA	01/2020	182.782	365.564	548.346
521 - AJUSTE IVA	02/2020	149.466	298.932	448.398
521 - AJUSTE IVA	03/2020	249.222	498.444	747.666
521 - AJUSTE IVA	04/2020	3.025	6.050	9.075
521 - AJUSTE IVA	05/2020	267.723	535.446	803.169
521 - AJUSTE IVA	06/2020	1.324.295	2.648.590	3.972.885
Totales		44.572.008	89.144.016	133.716.024

*Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme 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 200% sobre los tributos defraudados conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°. NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

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