

RESOLUCION PARTICULAR**VISTO:**

El Expediente N° 00 del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 17/10/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), dispuso la verificación del IVA periodos fiscales 01/2019 a 12/2019 e IRP ejercicio fiscal 2019 de **NN**.

Para tal efecto, requirió a **NN** la presentación de sus Libros Compras y Egresos del IVA e IRP, documentaciones que fueron presentadas por la contribuyente.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 03/01/2023, los auditores de la **SET** constataron que **NN** dedujo indebidamente compras y egresos en el IVA e IRP por respaldarlos con a) comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con su actividad gravada, b) comprobantes que no reúnen los requisitos legales para su deducción y c) con registros sin el debido sustento documental irregularidad que no da derecho a las admisiones correspondientes, en infracción a los Arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/1991, texto modificado por la Ley N° 2421/2004 (en adelante la Ley) en concordancia con los Arts. 19 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013 y el Art. 18 de la Ley N° 4673/2012 concordante con los Arts. 22, 24, 25, 27, 34 y 49 del Decreto N° 359/2018, por consiguiente, obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco en concepto de IRP e IVA del ejercicio y periodo fiscal controlado,

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que en el obrar de **NN** se configura a lo establecido por los Nums. 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley, porque se comprobó que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas respecto a sus gastos y créditos fiscales, con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y en consecuencia, recomendaron aplicar una Multa de entre uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar prevista en el Num. 12 del Art. 174 de la Ley, modificado por la Ley N° 170/1993, en concordancia con el Art. 172 del mencionado cuerpo legal, la que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos, según se detalla en el siguiente cuadro:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
521- AJUSTE IVA	01/2019	49.090.000	4.909.090
521- AJUSTE IVA	02/2019	42.783.288	4.278.329
521- AJUSTE IVA	03/2019	47.024.581	4.702.458
521- AJUSTE IVA	04/2019	60.549.803	6.054.980
521- AJUSTE IVA	05/2019	88.421.578	8.842.158

521- AJUSTE IVA	06/2019	97.049.552	9.704.955
521- AJUSTE IVA	07/2019	101.817.332	10.181.733
521- AJUSTE IVA	08/2019	97.475.902	9.747.590
521- AJUSTE IVA	09/2019	122.567.824	12.256.782
521- AJUSTE IVA	10/2019	107.262.085	10.726.209
521- AJUSTE IVA	11/2019	144.763.563	14.476.356
521- AJUSTE IVA	12/2019	97.745.902	9.774.590
803- AJUSTE IRP	2019	160.224.666	16.022.467
TOTALES		1.216.776.976	121.677.698

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 02/02/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**; todo ello conforme a lo establecido en los Arts. 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 a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Habiendo transcurrido todas las etapas procesales establecida por los Arts. 212 y 225 de la Ley, en concordancia con la RG N° 114/2017 y considerando que la contribuyente presentó su descargo dentro de la etapa procesal oportuna; por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación: **NN**, en su defensa invocando la ilegitimidad del proceso, alegó: *"vengo a solicitar la declaración de NULIDAD del proceso de fiscalización administrativo puesto que el mismo es son nulo y sin ningún valor ya que ha sido realizados fuera de los plazos legales y en cumplimiento varios requerimientos normativos, en violación al art. 31 de la Ley No. 2421/04 y las normas de la Resolución General No. 4/2008, así como en violación a los artículos 212, 225 ss. y cc. de la Ley No. 125/91, infringiéndose así las garantías constitucionales establecidas en el art. 17 de la Constitución Nacional, como también las normas de la Ley de Procedimientos Administrativos... Queda claro que dicho requerimiento fue realizado con el objeto de fiscalización los ingresos y egresos de mi parte, no obstante, ello, la Administración de manera totalmente ilegítima, y con el único fin de no someterse a los plazos y formas legales previstos, decidió no formalizar la fiscalización obviamente la emisión de la Orden hasta el mes de octubre de 2022. A pesar de la ilegitimidad del procedimiento, mi parte contestó el requerimiento hecho este que demuestra que en ningún momento hubo intención de ocultar las operaciones realizadas ni de dilatar el procedimiento. Con dicho requerimiento, resulta más que claro que la fiscalización fue iniciada ilegítimamente y que fueron violadas todas las exigencias de la Resolución General No. 04/2008 desde la firma del Viceministro de Tributación hasta la designación de funcionarios competentes, está claro que la Administración Tributaria a través de dependencias de la DGFT se encontraba fiscalizando mis liquidaciones de impuestos de IVA e IRP, ingresos y egresos. Entre el 02.06.2022 y el 19.12.2022 transcurrieron más de seis (6) meses calendario cuando el plazo máximo del procedimiento de fiscalización es de cuarenta y cinco (45) días hábiles en el caso de que no se hubiese otorgado prórroga, lo cual no acontece aquí, y aun antes de que se pretendiera formalizar el proceso éste ya había superado su plazo máximo."* (sic)

El **DSR1** rechazó lo invocado por **NN** y señaló 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; indicó además que las informaciones relevadas 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° 2.421/2004 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"*.

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **SET** no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

De los argumentos expuestos en párrafos precedentes, el **DSR1** concluyó que la NULIDAD alegada por **NN** no se ajusta a derecho por lo que corresponde rechazarla por improcedente, puesto que desde la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 17/10/2022 hasta la firma del ACTA FINAL N° 00 del 19/12/2022 trascurrieron exactamente 44 días hábiles, de los 45 días establecido en la Ley, por lo que en definitiva no se dio el exceso del plazo legal de la fiscalización invocada por la firma sumariada, ya que la misma fue ejecutada estrictamente en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004.

De igual modo, el **DSR1** trajo a colación lo resuelto por los integrantes de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia (Acuerdo y Sentencia N° 807/2021) en la cual claramente exponen que el: *"REQUERIMIENTO DE DOCUMENTOS E INFORMACIONES al contribuyente – en el caso de autos – no constituye el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual, pues dicho pedido se encuadra dentro de la competencia de control de la Administración Tributaria (art. 198 de la Ley N° 125/91), siendo el inicio del procedimiento de fiscalización puntual con el acto administrativo que lo dispone ante la sospecha de irregularidad detectada"*.

Por otra parte, **NN** invocó la ilegalidad del Informe Final de Auditoría por falta de Motivación, *"...que en todo el derecho administrativo se exige como requisito contra la arbitrariedad la motivación o fundamentación de los informes y actos administrativos por parte del Estado, es decir el Informe Final de Auditoría debería mencionar claramente cuál es la razón por la que se impugna cada tipo de facturas, sin embargo, solamente se exponen meras afirmaciones. Que, patentemente aquí no existe una relación de hechos circunstanciada y una identificación de documentos que nos permitan ver siquiera un intento de motivación del acto administrativo..."*.

El **DSR1** rechazó lo invocado por la sumariada, pues la misma intenta desvirtuar la realidad de los hechos denunciados, en tal sentido, dentro del Informe Final de Auditoría aludida se expone fehacientemente los motivos por la cual fueron impugnadas las documentaciones presentadas por **NN**, conforme transcripción siguiente: *"Con base en el análisis de las documentaciones e informaciones puestas a disposición de esta*

auditoría, se constató que la fiscalizada respaldó sus créditos fiscales con a) comprobantes que no guardan relación directa o indirecta con su actividad gravada, b) comprobantes que no reúnen los requisitos formales para su deducción y c) compras sin respaldo documental. Realizada la impugnación de estos créditos en virtud de lo establecido en los arts. 19 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/13, concordantes con los arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/91 (Texto actualizado Ley N° 2421/04) se procedió a la determinación de las compras válidas cuya deducción es admitida para la liquidación del impuesto, que a su vez fueron contrastadas con los importes consignados en el Form. 120 – IVA General para la determinación de la base imponible afectada y consecuentemente el crédito fiscal utilizado indebidamente...” (sic)

El **DSR1** remarcó que mediante el cruce de informaciones comprobó que registró y respaldó sus créditos fiscales con comprobantes que no guardan relación con su actividad gravada, además de respaldar con comprobantes que no reúnen los requisitos formales para su deducción y, declaró compras cuya veracidad no puede ser justificada o demostrada pues no presentó el respaldo documental correspondiente a sus compras y créditos fiscales, hecho que no le permite o le imposibilita al contribuyente deducir sus créditos de manera directa o indirecta, de acuerdo con lo establecido por los Arts. 85 y 86 de la Ley, en concordancia con los Arts. 19 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013; que, como requisito para la deducibilidad del crédito fiscal, exige 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) y la debida documentación de las mismas, y con ello realizó una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar al Fisco que conllevó a una utilización indebida del crédito fiscal.

En igual sentido, el **DSR1** manifestó que atendiendo a las irregularidades mencionadas en el párrafo anterior en cuanto a la falta de respaldo documental en los egresos que afectaron al IRP, y en virtud de lo establecido en el Art. 18 de la Ley N° 4673/2012, concordante con los Arts. 22, 24, 25, 27, 34 y 49 de Decreto N° 359/2018, corresponde impugnar los egresos o gastos declarados por **NN** y confirmar la determinación del IRP ejercicio fiscal 2019. Confirmado los hechos descriptos precedentemente, el **DSR1** con base en las evidencias analizadas durante el referido acto administrativo, confirmó que la contribuyente hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, hecho fáctico que se sustenta con los montos consignados en las DD.JJ. del IVA General periodos fiscales 01/2019 a 12/2019 y del IRP ejercicio fiscal 2019 obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu.

Además, el **DSR1** señaló que **NN** ha obtenido un beneficio al registrar y declarar compras cuya veracidad no fue demostrada durante la fiscalización ni en el Sumario Administrativo, ya que indebidamente abultó créditos fiscales en el IVA, y egresos en el IRP, logrando reducir la base imponible de estos impuestos en perjuicio del Fisco.

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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró que la conducta de **NN** se subsume en la prevista en el Art. 173 Nums. 1, 3 y 5 de la Ley, porque presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales.

Consecuentemente, señaló que corresponde aplicar la multa por Defraudación de conformidad con lo establecido en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, modificado por la Ley N° 170/1993, en concordancia con el Art. 172 del citado cuerpo legal, equivalente a 220% del crédito fiscal deducido indebidamente en el IVA e IRP.

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 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	01/2019	4.909.090	10.799.998	15.709.088
521 - AJUSTE IVA	02/2019	4.278.329	9.412.323	13.690.652
521 - AJUSTE IVA	03/2019	4.702.458	10.345.408	15.047.866
521 - AJUSTE IVA	04/2019	6.054.980	13.320.956	19.375.936
521 - AJUSTE IVA	05/2019	8.842.158	19.452.748	28.294.906
521 - AJUSTE IVA	06/2019	9.704.955	21.350.901	31.055.856
521 - AJUSTE IVA	07/2019	10.181.733	22.399.812	32.581.545
521 - AJUSTE IVA	08/2019	9.747.590	21.444.698	31.192.288
521 - AJUSTE IVA	09/2019	12.256.782	26.964.920	39.221.702
521 - AJUSTE IVA	10/2019	10.726.209	23.597.660	34.323.869
521 - AJUSTE IVA	11/2019	14.476.356	31.847.983	46.324.339
521 - AJUSTE IVA	12/2019	9.774.590	21.504.098	31.278.688
512 - AJUSTE IRP	2019	16.022.467	35.249.428	51.271.895
Totales		121.677.697	267.690.933	389.368.630

* Sobre los tributos deberán adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2: **CALIFICAR** la conducta de la sumariada 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 220% sobre el impuesto defraudado.

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

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