



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual 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 de Fiscalización N° 00 notificada el 08/11/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso la fiscalización de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 08/2016 a 12/2017 y del Impuesto a la Renta Personal (IRP) del ejercicio fiscal de 2016 y a tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

El control cuenta como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2018 y la denuncia DGROR N° 00/2018, según los cuales el contribuyente incluyó entre sus egresos comprobantes de periodos anteriores a la fecha de alta del IRP, y que ante el requerimiento de sus comprobantes de compras, NN disminuyó considerablemente sus créditos fiscales en el IVA General.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que NN luego del inicio del control, rectificó sus DDJJ del IVA General en varios periodos fiscales del año 2016 y 2017, desafectando créditos fiscales de acuerdo a los valores de sus libros, surgiendo saldo a favor del Fisco. Igualmente, constataron que NN declaró costos, gastos e inversiones en el IRP, respaldados con comprobantes emitidos con anterioridad a la fecha de alta de la obligación y que incluyó como respaldo de sus egresos las facturas supuestamente emitidas por XX quien habría informado a la SET que esas operaciones no son reales.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco en el IRP y recomendaron la calificación de la conducta de NN conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la ley y la aplicación de la multa, cuya graduación será calculada conforme a las circunstancias previstas en el Art. 175 de la Ley N° 125/1991 (La Ley), todo ello según siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN
521- AJUSTE IVA	ago-16	71.636.360	7.163.636	0	0
521- AJUSTE IVA	sep-16	89.174.110	8.917.411	0	0
521- AJUSTE IVA	oct-16	137.270	13.727	0	0
521- AJUSTE IVA	nov-16	172.500.000	17.250.000	0	0

521- AJUSTE IVA	dic-16	416.954.550	41.695.455	0	0
521- AJUSTE IVA	ene-17	451.863.190	45.186.319	0	0
521- AJUSTE IVA	feb-17	181.584.540	18.158.454	0	0
521- AJUSTE IVA	mar-17	280.486.360	28.048.636	0	0
521- AJUSTE IVA	abr-17	220.481.820	22.048.182	0	0
521- AJUSTE IVA	may-17	227.045.460	22.704.546	0	0
521- AJUSTE IVA	jun-17	226.160.910	22.616.091	0	0
521- AJUSTE IVA	jul-17	159.664.370	15.966.437	0	0
521- AJUSTE IVA	ago-17	4.916.580	491.658	0	0
512- AJUSTE IRP	2.016	456.652.538	45.665.254	456.652.538	45.665.254
Total		2.959.258.058	295.925.806	456.652.538	45.665.254

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 03/05/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al 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 tributaria y para la aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de las actuaciones y alegó en relación a la Fiscalización Puntual que “... Con los requerimientos señalados (NOTA DGROR/CIT/DMC 00/2018 y la NOTA DGFT N° 00/2018 se ha dado inicio al ejercicio de la facultad fiscalizadora de la que goza la SET, solicitando la participación directa del contribuyente en el procedimiento que constituye “una verdadera fiscalización puntual encubierta”, y que luego de transcurridos varios meses, en fecha 01/11/2018, la Administración Tributaria ha emitido la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, es decir más de 6 (seis) meses de duración... que, hechas estas consideraciones no cabe dudas que la FISCALIZACION PUNTUAL se inició con el “REQUERIMIENTOS DE DOCUMENTACIONES” y no con la ORDEN DE FISCALIZACION PUNTUAL N° 00, notificada en fecha 08/11/2018, fecha a partir de la cual la administración pretende, comenzar el cómputo del plazo legal... a partir del día siguiente de la notificación de la nota de requerimiento de documentaciones DGFT N° 00/2018 de fecha 09/07/2018 y hasta la fecha del ACTA FINAL N° 00 de fecha 14/01/2019, el plazo legal de duración de las fiscalizaciones puntuales previsto en el Art. 31 de la Ley 2421/04 ha EXCEDIDO largamente...” (sic).

Al respecto, el **DSR2** 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° 2.421/04, 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 solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, 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 Tributaria, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2018, el Dpto. de Planeamiento Operativo comunicó que detectó que NN incluyó entre sus egresos comprobantes de periodos anteriores a la fecha de alta del IRP, por lo que no son deducibles, razón por la cual recomendó la apertura de una fiscalización a fin de determinar la veracidad del contenido de las facturas cuestionadas. Conforme a ello, los elementos iniciales recabados a través de la Orden de Fiscalización 00 del 08/11/2018, hicieron que la SET determine la necesidad de una Fiscalización Puntual respecto de otros proveedores más y también solicitando otros documentos de respaldo de sus compras; por lo que, la utilización en dicha fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico; puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por NN, ya que la fiscalización se inició el 08/11/2018 con la notificación de la Orden y desde el día siguiente hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 14/01/2019, transcurrieron exactamente 45 días hábiles. Siendo así, los auditores de la SET cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la fiscalización alegada por NN.

Sobre la cuestión de fondo manifestó que "... los fiscalizadores realizaron todo el procedimiento de manera unilateral, requiriendo documentaciones que las verifica y controla "per se" concluyendo dicha labor con un Acta Final, tomado en consideración inaudita parte "declaraciones" de proveedores, violentando principios de bilateralidad y otros principios constitucionales... que impugnar implica restarle valor jurídico a un documento, en este caso las facturas emitidas por dos proveedores – según Acta Final (solo uno de ambos proveedores XX, negó operaciones comerciales), lo que conlleva a su desafectación de la liquidación del IVA y del IRP, y a su exclusión como medio de prueba eficaz a los efectos de respaldar su utilización con fines impositivos... para que un contribuyente pueda emitir sus facturas legalmente fue definido, reglamentado y controlado por la SET, a través de las facultades que la Ley le ha conferido; y por lo tanto todas las regulaciones dictadas para que un contribuyente pueda emitir sus facturas ajustadas a las exigencias administrativas, que se constituyen precisamente en limitantes a las posturas IMPUGNATORIAS de la administración más aún cuando la propia SET ha avalado, certificado y posteriormente autorizado fehacientemente la emisión de los comprobantes... por lo tanto hay que establecer que toda impugnación de factura se debe sustentar en los requisitos que la propia SET ha impuesto, y no incorporar situaciones que no se encuentran reglamentadas ni incorporadas al plexo tributario... Otra cuestión de trascendencia jurídica insoslayable es que el sujeto fiscalizado NUNCA tuvo participación en el proceso

de COMPARECENCIA de sus proveedores, en clara violación de los artículos 16° de la defensa en juicio y del artículo 17° de los derechos procesales, de nuestra carta magna... son SIMPLES DECLARACIONES INFORMATIVAS, realizadas a sus proveedores, quienes NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR CONTRA SI MISMOS... las declaraciones vertidas por los proveedores indicados en el Informe Final de Auditoría CARECEN DE VALOR PROBATORIO, por estar los mismos relevados de decir la verdad... las pruebas respecto a la validez de dichos comprobantes y las mismas son más contundentes... a) Las facturas presentadas por NN, son reales de los proveedores, ya que contienen todos los requisitos legales y reglamentarios. b) Respecto a los bienes, nuestra parte, ha registrado las compras en todos los libros legales y tributarios exigidos... En el caso de la factura objetada, el contribuyente verificó que la misma cumpla con los requisitos formales verificables a simple vista, y que efectivamente cumplía por lo que fueron utilizados para el cálculo correspondiente del IVA. Además, ha realizado las siguientes verificaciones incluso previas a la realización de la operación: Determinó la veracidad y existencia del contribuyente mediante la verificación del RUC, verificó la habilitación del timbrado de la factura hoy objetada y la misma se encontraba habilitada... pretender subsumir la conducta en una infracción, sin entrar a considerar los elementos constitutivos de la ilicitud, constituye un despropósito en la aplicación del derecho sancionador...”

El **DSR2** aclaró, que durante el proceso de Control se tomó entrevistas a los proveedores inconsistentes, éstos fueron realizados en el marco de lo dispuesto en el in fine del numeral 3) del Art. 189 de la Ley, la supuesta proveedora XX, quien manifestó que no realizó operaciones comerciales con NN, (Expediente 00 fojas 89 -97).

En dicha etapa no se da la bilateralidad que NN reclama al mencionar los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional, porque es una etapa de constatación, de coleccionar los indicios del incumplimiento de la norma tributaria; en consecuencia, la SET no ha incumplido ningún derecho de rango constitucional.

El **DSR2** remarcó, que NN en todo momento tuvo acceso a los antecedentes para poder ejercer su defensa y solicitar en la etapa probatoria el diligenciamiento de pruebas, pero el contribuyente no lo hizo, por lo que el hecho de que no haya ejercido correctamente ese derecho -a pesar de que la SET en todo momento veló por ello- no es atribuible a la Administración Tributaria.

Por otro lado, la nulidad alegada por el contribuyente debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues NN no presentó elemento alguno que demuestre indefensión o la falta de acceso a las actuaciones, consecuentemente el **DSR2** concluyó que lo alegado por NN deviene improcedente.

Respecto a la cuestión de fondo, el **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas del IRP los comprobantes emitidos por la supuesta proveedora **XX**, los que se refieren a operaciones que no son reales y que declaró créditos fiscales en el IVA que no están debidamente respaldados, pues luego del requerimiento de la SET desafectó la suma de G 204.874.586, todo ello en infracción a los artículos 7º, 8º y 86º de la Ley.

En cuanto al IRP, el **DSR2** comprobó que las compras supuestamente efectuadas a **XX** no existieron y a esa conclusión se llegó no solo por la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, en la que ésta aseguró que no efectuó venta alguna a **NN**, sino por el cúmulo de evidencias que fueron producidas por la SET.

En ese sentido, se consultó en el Módulo Hechauka del Sistema Marangatú (Informado Ventas) y se constató que según los proveedores informantes del HECHAUKA, **XX**, desde el año 2010 al 2018, compró bienes "*productos farmacéuticos, alimentos, telas, etc.*" que nada tienen que ver con los bienes descritos en las facturas que **NN** intentó hacer valer ante la SET "*Potes de pintura, vigas, focos etc.*". (Expediente 00 fojas 37-48, 98-99). Además, el Dpto. de Análisis y Gestión de Riesgos informó al **DSR2** que según los registros de la Dirección Nacional de Aduanas la misma no es importadora (Expediente 00 fojas 100-101) por lo que no pudo adquirir los bienes que **NN** manifestó que adquirió de ella, ni tampoco contaba con rodados a fin de prestar servicio de flete.

Así mismo, no registra rodados en su Form. 101 ni el alquiler de los mismos, por lo que tampoco puedo realizar los servicios de flete que también fueron supuestamente facturados por la misma. (Expediente 00 fojas 90 al 96).

Otro punto importante que el **DSR2** consideró, es que los auditores de la SET se constituyeron en el domicilio de la supuesta proveedora **XX** y que en el lugar no se encontró local comercial alguno con los nombres de fantasía "**XX**" y "**XX**", a su vez se consultó a vecinos del lugar quienes informaron no conocer a la contribuyente ni a las empresas mencionadas. (Expediente 00 folio 24).

El **DSR2** remarcó que **NN** no demostró que tales bienes y servicios hayan sido efectivamente adquiridos de sus supuestos proveedores, pues no presentó un solo documento que pueda respaldar dicho vínculo, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo. Por ejemplo no presentó una sola orden de pago, orden de compra, nota de remisión, cheques pagados u otros documentos legales u operativos que prueben la realidad de las operaciones con esta proveedora, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma y manifestar que se realizaron las operaciones.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones de **NN** con la proveedora mencionadas jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales, pues su supuesta proveedora no pudo haber realizado las ventas que el sumariado declaró a su favor. Asimismo, quedó demostrado que

no cuenta con la infraestructura mínima para la provisión de los bienes y servicios que NN declaró.

En cuanto al IVA General se confirma que NN abultó compras y por ende créditos fiscales en sus DDJJ de 08/2016 a 08/2017, hecho reconocido ya que el mismo procedió a rectificar y abonar el impuesto dejado de ingresar. En cuanto al IRP se confirmó que NN declaró egresos respaldados con facturas de compras de meses no alcanzados por la obligación mencionada por lo que los mismos no deben ser considerados.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, NN alegó “...*No se puede convalidar este tipo de actuación administrativa que soslaya los principios del derecho penal y del derecho administrativo sancionador... son simples alegaciones genéricas “considerando que el contribuyente fiscalizado, registró, declaró y presentó facturas de contenido falso como respaldo de los gastos, costos e inversiones” no constituyen fundamento para pretender calificar la conducta y consecuentemente sancionar como defraudación...*” (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló 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, el cual está representado por los costos, gastos e inversiones irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar sus impuestos, pues mediante todas las pruebas que constan en el expediente, resulta evidente que su supuesta proveedora no le realizó venta alguna porque no tiene la capacidad para ello, y que declaró en el IRP egresos respaldados con facturas expedidas con anterioridad al alta de su obligación y que consignó a su favor créditos fiscales en el IVA que no están debidamente respaldados, los que fueron desafectados por NN una vez iniciado el control de la SET.

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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que NN presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, 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 a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), con estas acciones, NN obtuvo un beneficio indebido al no haber abonado oportunamente los tributos debidos y en caso del IVA, de no haber sido por las actuaciones de la SET la situación persistiría.

El **DSR2** aclaró nuevamente, que la presentación de las declaraciones juradas rectificativas en el IVA General, con los alcances del artículo 208 de la Ley, aun no existiendo intervención previa de la Administración Tributaria, no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido, por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar las sanciones, tal como lo señala el numeral 8) del artículo 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago del tributo resultante, no se reputan espontáneas ya que

fueron motivadas por la actuación de la SET. Por tanto, el **DSR2** concluyó que las referidas declaraciones juradas rectificativas no fueron espontáneas, sino que evidentemente fueron motivadas por las actuaciones de la SET.

Por todo ello, el **DSR2** concluyó que corresponde la calificación de su conducta como defraudación, a fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias atenuantes y agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, especificadas en los numerales 1, 2, 5, 6 del Art. 175 de la Ley, ya que de manera continua y repetida la firma contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización indebida de créditos fiscales en el IVA por un monto imponible de G 250.260.552), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos y ejercicios controlados, sino repercuten en los subsiguientes. Además, se tuvo en cuenta la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, pues **NN** utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes para respaldar sus egresos en el IRP, por un valor imponible de G 456.887.725. Por tanto el **DSR2**, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 115% sobre los impuestos defraudados.

Respecto a la base para la aplicación de la sanción, el **DSR2** señaló que, en cuanto al IVA, la misma debe aplicarse sobre el monto los créditos fiscales que no fueron debidamente respaldados, debido a que refleja el monto del tributo defraudado, no así para el IRP por el hecho de que el IVA incluido en los comprobantes utilizados relacionados a operaciones inexistentes no forma parte de la liquidación del IRP.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto del IRP y aplicar las multas sobre los tributos defraudados en el IVA y en el IRP.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

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	2016	45.665.254	52.515.042	98.180.296
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2016	0	8.238.181	8.238.181
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2016	0	10.255.023	10.255.023
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2016	0	15.786	15.786
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2016	0	19.837.500	19.837.500
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2016	0	47.949.773	47.949.773
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2017	0	51.964.267	51.964.267
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2017	0	20.882.222	20.882.222
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2017	0	32.255.931	32.255.931
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2017	0	25.355.409	25.355.409
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2017	0	26.110.228	26.110.228

521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2017	0	26.008.505	26.008.505
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2017	0	18.361.403	18.361.403
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2017	0	565.407	565.407
Totales		45.665.254	340.314.677	385.979.931

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 115% sobre los tributos defraudados.

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

Art. 4°: COMUNICAR al sumariado que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

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