



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 28/05/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2014; 11 y 12/2015; 10 a 12/2017 y 05/2018; del IRAGRO RC ejercicios 2014, 2015, 2017 y 2018; y del IRP ejercicios 2014, 2015, 2017 y 2018 de **NN** y, para tal efecto le requirió las facturas originales o copias autenticadas emitidas por los proveedores especificados en la Orden de Fiscalización citado precedentemente; forma de pago de los comprobantes de ventas emitidos por los proveedores, contratos, hoja de la última rubricación del Libro Diario; Libro IVA Ventas y Compras, impreso y en soporte magnético y Libros Diario, Mayor en soporte magnético, documentación que fue parcialmente arrojada por el contribuyente.

La verificación tuvo origen a raíz de los resultados del análisis realizado a la contribuyente **XX** con **RUC 00**, de cuya investigación fueron detectados varios proveedores en situación irregular. Respecto a **NN** procedieron a verificar su Informe de Auditoría Externa Impositiva del ejercicio fiscal 2014 (en los ejercicios fiscales anteriores al 2015, no poseía la obligación de presentar declaraciones juradas informativas) y observaron entre los comprobantes de compras que fueron tomados como muestra por el Auditor Externo, facturas de los proveedores investigados. Tras las diligencias realizadas a fin de confirmar las operaciones llevadas a cabo entre **NN** y los proveedores, detectaron contribuyentes que no habían emitido las facturas reportadas por el fiscalizado, y ante estas inconsistencias, el **DPO** recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual.

Para el IVA, los auditores de la **SET** observaron en los Libros IVA Compras de los periodos del año 2014 y en las declaraciones juradas informativas correspondientes a los ejercicios 2015, 2017 y 2018 fiscalizados que **NN** registró las facturas irregulares; además el fiscalizado manifestó en la nota obrante en el expediente N° 00 que los comprobantes han sido afectados al Rubro 3, Campo N° 35 de su DJ del IVA, lo que provocó un aumento en su crédito fiscal. Por lo tanto, concluyeron que el contribuyente utilizó indebidamente el crédito fiscal contenido en las facturas irregulares. Respecto al IRAGRO RC, **NN** especificó la afectación contable de las facturas irregulares así como su incidencia en la liquidación del IRAGRO RC, por lo que concluyeron que utilizó los comprobantes irregulares. En relación al IRP, **NN** manifestó en su nota aclaratoria obrante en el expediente 00, que ha imputado los montos de los comprobantes para la

liquidación del IRAGRO, y esta situación fue comprobado mediante los libros contables.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos; en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido en detrimento de las arcas del Estado, que tuvo incidencia en el IRAGRO y en el IVA, en contravención a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley); así como los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013 respecto al IVA. En relación al IRAGRO RC, contravino lo previsto en el Art. 32 de la Ley, con las modificaciones introducidas en la Ley N° 5061/2013, concordante con lo dispuesto en los Arts. 18 y 27 del Decreto N° 1030/2013.

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que el fiscalizado incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley, debido a que presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas. Además, hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos; y sugirieron la aplicación de la multa de 215% del tributo defraudado, tanto para el IVA como el IRAGRO RC.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto Liquidado o Recuperado	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa (215%)	Total G.
521 - AJUSTE IVA	jul-14	200.542.748	20.054.275	200.542.748	20.054.275	43.116.691	63.170.966
521 - AJUSTE IVA	ago-14	255.086.832	25.508.683	255.086.832	25.508.683	54.843.669	80.352.352
521 - AJUSTE IVA	sep-14	229.577.671	22.957.767	229.577.671	22.957.767	49.359.199	72.316.966
521 - AJUSTE IVA	oct-14	362.465.738	36.246.574	362.465.738	36.246.574	77.930.134	114.176.708
521 - AJUSTE IVA	nov-14	302.257.942	30.225.794	302.257.942	30.225.794	64.985.458	95.211.252
521 - AJUSTE IVA	dic-14	340.259.084	34.025.908	340.259.084	34.025.908	73.155.703	107.181.611
521 - AJUSTE IVA	nov-15	871.143.071	87.114.307	871.143.071	87.114.307	187.295.760	274.410.067
521 - AJUSTE IVA	dic-15	795.467.561	79.546.756	795.467.561	79.546.756	171.025.530	250.572.286
521 - AJUSTE IVA	oct-17	893.175.909	89.317.591	893.175.909	89.317.591	192.032.821	281.350.412
521 - AJUSTE IVA	nov-17	806.758.181	80.675.818	806.758.181	80.675.818	173.453.011	254.128.829
521 - AJUSTE IVA	dic-17	864.044.274	86.404.427	864.044.274	86.404.427	185.769.520	272.173.947
521 - AJUSTE IVA	may-18	153.491.274	15.349.127	153.491.274	15.349.127	33.000.625	48.349.752
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	1.690.190.015	169.019.002	1.690.190.015	169.019.002	363.390.854	532.409.856
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	1.666.610.632	166.661.063	1.666.610.632	166.661.063	358.321.286	524.982.349
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	2.563.978.364	256.397.836	2.563.978.364	256.397.836	551.255.348	807.653.184
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	153.491.274	15.349.127	153.491.274	15.349.127	33.000.624	48.349.751
Total		12.148.540.570	1.214.854.055	12.148.540.570	1.214.854.055	2.611.936.233	3.826.790.288

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificado el 29/10/2019, se dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo disponen 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 a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo legal previsto para presentar descargo sin que el contribuyente haya realizado presentación alguna, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 abrió la causa a prueba. Posteriormente, se declaró cerrado el periodo probatorio. En fecha 23/01/2020 el sumariado presentó su escrito de alegatos; por lo que a través de Providencia N° 00 se llamó a autos para resolver.

Los argumentos del sumariado, los hechos y los antecedentes fueron analizados por el **DSR1** conforme se expone a continuación:

NN en el escrito de alegatos manifestó: *“Que, en primer lugar y antes de hacer referencia de forma puntual a la imputación formulada por los inspectores, negamos y rechazamos categóricamente todos y cada uno de los cargos realizados por los mismos por carecer de legalidad el procedimiento, si bien en el proceso de Fiscalización Puntual dispuesta por la Administración Tributaria, en ejercicio de sus funciones, aporta pruebas para alegar que NN incurrió en defraudación fiscal, las mismas no goza de fuerza probatoria, puesto que no acredita la verdad o de sinceridad, pues las entrevistas testifical plasmadas en las Actas de entrevista, el elemento de juicio probatorio de la Administración Tributaria para su calificación, no tiene valor jurídico, en razón de que no se aporta documentos que acrediten y/o pruebas que respalden las afirmaciones de los contribuyentes entrevistados”. “...no puede admitirse que por el hecho de que los entrevistados fueron uniformes en sus declaraciones sobre hecho que nos ocupa, tenga que otorgársele valor probatorio pleno a sus dichos, pues la prueba debe ser valorada en su integridad, como lo es que los entrevistados coincidan tanto en lo esencial como en lo incidental; conozcan por sí mismos los hechos sobre los que declaran y no por inducción ni referencia de otras personas; que justifiquen la verosimilitud de su testimonio y den razón fundada en base a documento de sus dichos”. “Antes de declarar, los testigos prestarán juramento, o promesa de decir la verdad... y serán informados de las consecuencias penales que puedan dar lugar las declaraciones falsas...”. NN agregó respecto a determinados proveedores: “En autos no se halla inserto ninguna acta de entrevista... por tanto, no existe elementos de juicio probatorio que desvirtúen que las transacciones comerciales... no fueron reales” (Sic).*

Sobre el punto, con base en los antecedentes del caso y las investigaciones realizadas, el **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que fueron inscriptos de manera irregular, como es el caso de los Sres. XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX, quienes manifestaron no ser contribuyentes, desconocer al sumariado así como las operaciones, y ser inscriptos bajo engaño. Respecto a XX, manifestó que se inscribió en el año 2014, sin embargo, no emitió ninguna factura. En cuanto a XX, esta manifestó ser contribuyente pero agregó que realiza actividades relativas a servicios personales y no de compra ni venta, por lo que no posee proveedores. Asimismo, los demás proveedores no fueron ubicados a pesar de las diligencias realizadas por los auditores. Por otro lado,

respecto a los proveedores ubicados, constataron que no poseen la infraestructura ni local comercial para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes.

En el caso analizado, el **DSR1** comprobó que el contribuyente incumplió con lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley pues utilizó comprobantes irregulares para respaldar el crédito fiscal declarado en la obligación IVA, así como lo establecido en los artículos 68 y 22 del Decreto N° 1030/2013. Respecto al IRAGRO RC contravino lo dispuesto en el Art. 32 de la Ley concordante con el Decreto N° 1031/2013.

Respecto a las entrevistas informativas cuestionadas por **NN**, el **DSR1** señaló que las fiscalizaciones realizadas tienen por objeto comprobar e investigar si los contribuyentes cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, y para ello se encuentran facultados a requerir todo tipo de documentación e información al respecto, tanto al contribuyente fiscalizado como a terceros vinculados con los hechos investigados, por lo que las entrevistas informativas constituyen una herramienta de investigación para la obtención de datos y son llevadas a cabo en el marco de lo establecido por el numeral 9 del Art. 189 de la Ley.

Sobre el punto, el 14/11/2019 fue abierto el período probatorio, por un plazo de 15 días hábiles establecidos por Ley prorrogado por el mismo periodo, en el cual el sumariado pudo ofrecer todo tipo de prueba conducente a desvirtuar las conclusiones de los auditores. Entre estas pudo ofrecer nuevas entrevistas así como pruebas testimoniales o solicitar las pruebas documentales que hubiera considerado necesarias, en éste caso las Actas obran en los archivos de la Administración Tributaria y habiendo tenido conocimiento de la realización de las mismas, tanto al recibir copia del Informe Final al momento de la notificación de la Resolución de Instrucción del sumario, así como al acceder a las copias de los antecedentes. Dicho esto, el **DSR1** trae a colación lo dispuesto en el Art. 219 del CPC que establece: *“Agregación de la prueba documental... deberá acompañar... la prueba documental... Si no la tuviere a su disposición, la individualizará indicando su contenido, el lugar, archivo, oficina pública o persona en cuyo poder se encuentre”*. Dicha resolución al igual que las correspondientes a las etapas posteriores fueron debidamente notificadas en el correo electrónico declarado por el contribuyente en el RUC. Por lo expuesto, el **DSR1** manifestó que **NN** no aportó elementos probatorios factibles para probar la existencia de las operaciones cuestionadas o que hagan fe de la veracidad de las mismas ni argumentos de alguna clase, que permitan refutar las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que la operación haya existido en realidad, ya que los supuestos proveedores no pudieron haber proveído las mercaderías ni prestado los servicios.

NN argumentó: *“Es importante destacar que la carga de la prueba incumbe al actor, al que alega un hecho o reclama un derecho, le incumbe la obligación de probar su existencia, en el Derecho Penal; el onus probando (carga de la prueba) es la base de la presunción de inocencia de cualquier sistema jurídico que respete los derechos humanos...”* (Sic).

Con relación a la manifestación realizada por el sumariado, el **DSR1** reiteró que la **SET** pone a conocimiento del contribuyente toda la información que fuera recabada a fin de que el mismo, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el sumario

administrativo, no lo hizo, ya que NN no ha presentado ni ofrecido pruebas factibles, que desvirtúe lo dicho por los auditores y que acredite que las operaciones si existieron.

Por otro lado, el **DSR1** indicó que en el Procedimiento Administrativo hay una serie de elementos distintivos que difieren del proceso penal y que condicionan la carga de la prueba, el cual principalmente es la presunción de legalidad y legitimidad de la que gozan los actos dictados por la Administración Tributaria, lo que implica que quien pretenda impugnar dicho acto debe probar sus alegaciones, y considerando que NN ha manifestado su disconformidad con respecto a los resultados de las verificaciones y habiendo tenido la oportunidad en la sustanciación del sumario administrativo de desvirtuar lo alegado por los auditores en el informe final, no lo hizo.

NN agregó: *“Los plazos máximos serán se ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria...”. “...en fecha 22/05/2019 según la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 de fecha 17/05/2019 y la fecha de culminación del control según Acta Final N° 00, suscripto por los auditores actuantes conjuntamente con dos testigos en fecha 26/07/2019, total de días de la fiscalización 46 días hábiles, por tanto la fiscalización decae automáticamente como nulo...”. “Por consiguiente, habiendo transcurrido el plazo de los 45 días hábiles de la Fiscalización Puntual, automáticamente caducó” Entendiéndose como una impresión de un correo electrónico de la administración Tributaria por medio de la cual se solicita la suspensión del cómputo del plazo de la fiscalización, la Ley 22421/04, no contempla suspensión de plazo de la fiscalización, si dispone la prórroga por un periodo igual a lo establecido, pero de forma excepcional y por medio de Resolución de la Administración Tributaria, en autos no se observa Resolución de pedido de prórroga de fiscalización” (Sic).*

Con relación a ello, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento 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.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el **28/05/2019**. Posteriormente, NN solicitó a la Administración Tributaria prórroga para la presentación de las documentaciones requeridas. Al respecto el **DSR1** consideró lo establecido por la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014, que dice: *“La prórroga será concedida, por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización”*.

Por lo expuesto, para el cómputo de plazo de duración de la fiscalización debe de considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, transcurriendo un total de 42 (cuarenta y dos) días, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 26/07/2019. De esta manera el **DSR1** considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones al respecto.

NN señaló: *“Es también importante analizar el acto administrativo que se inicia con el Requerimiento de documentos a NN, el cual genera gravamen según texto del Acta Final labrado de forma unilateral, por medio de la cual la administración tributaria realiza ajustes impositivos, y para que el acto sea válido en cuanto a su contenido y forma de la voluntad de la administración, debe de expresarse a través de una pluralidad de actos, en esta actividad administrativa, el contribuyente NN, no participa puesto que no fue notificado para la suscripción del Acta Final, por lo que se rechaza su contenido”* (Sic).

Sobre el punto, el **DSR1** verificó que en fecha 22/07/2019 fue remitida la Nota de Comparecencia N° 00 del 22/07/2019, en el correo electrónico XX declarado a través del expediente 00 y coincidente con el declarado en el RUC, amparado por la Resolución General N° 102, a través del cual se le solicitó comparecer a los efectos de poner a su conocimiento el resultado de las tareas de verificación y el contenido del Acta Final.

No obstante, el **DSR1** recalcó que el contribuyente tuvo la oportunidad de defensa durante la sustanciación del procedimiento sumarial, sin embargo no demostró el interés necesario para desvirtuar la denuncia de los auditores, ya que a pesar de haber sido notificado debidamente, e incluso haber tomado intervención no aportó los elementos probatorios que hacen a su derecho, simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial en todo caso, para la eventual determinación de la nulidad del procedimiento.

Por otra parte, conforme a las disposiciones legales, el **DSR1** resaltó que el Acta Final es totalmente válido, independientemente a la comparecencia del contribuyente o a la firma del Acta por parte del mismo.

NN argumentó: *“Con relación a la graduación de la multa regulado en el artículo 175 de la Ley 125/91, se sugiere el análisis: Núm. 2) La continuidad, para imponer sanción por infracción en la que el contribuyente incurra en forma continua, se requiere que haya transcurrido por lo menos cinco (5) años desde la fecha de la imposición de la última sanción y se acredite haber solicitado al contribuyente que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo, tampoco debería ser calificada como tal ya que la misma no cuenta con antecedente alguno, Núm. 6) Característica de la Infracción, hacen referencia a las declaraciones juradas presentadas ante la Administración Tributaria de forma manifiestamente inapropiada a la realidad de los hechos gravados, en autos no contienen elementos de juicio que demuestren que NN, que ameriten infracciones desmedidas. Núm. 7) Conducta del infractor, en referencia a este punto NN presentó los documentos solicitados por la Administración Tributaria”* (Sic).

En primer lugar, el **DSR1** confirmó que **NN** incurrió en la infracción prevista en el Art. 172 de la Ley, debido a que incluyó en sus registros contables las facturas irregulares, y presentó declaraciones juradas con datos falsos por lo que suministró informaciones inexactas, ya que los créditos, gastos y costos en ellas consignadas no son reales, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, causando un perjuicio al Fisco.

Respecto a la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, e indicó que se cumplen: La continuidad; debido a que **NN** registró comprobantes irregulares en sus DDJJ repercutiendo en los periodos y ejercicios verificados, violando de esta manera varias veces lo dispuesto por Ley; el Grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, debido a que el sumariado tiene activa la obligación de presentación de estados financieros y cuenta con Auditoría externa impositiva, así como las características de la infracción, a raíz de que registró y utilizó documentos irregulares, la que se configura la utilización de las facturas irregulares, igualmente se consideró la conducta del infractor, en este caso el contribuyente no demostró predisposición a la hora de proveer los documentos e informaciones solicitados, en vista a que el mismo no cumplió con los plazos establecidos, conllevando al bloqueo del RUC en dos ocasiones.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 215% sobre el tributo contenido en las facturas cuestionadas.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y multa.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga 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	07/2014	20.054.275	43.116.691	63.170.966
521 - AJUSTE IVA	08/2014	25.508.683	54.843.669	80.352.352
521 - AJUSTE IVA	09/2014	22.957.767	49.359.199	72.316.966
521 - AJUSTE IVA	10/2014	36.246.574	77.930.134	114.176.708
521 - AJUSTE IVA	11/2014	30.225.794	64.985.458	95.211.252
521 - AJUSTE IVA	12/2014	34.025.908	73.155.703	107.181.611
521 - AJUSTE IVA	11/2015	87.114.307	187.295.760	274.410.067
521 - AJUSTE IVA	12/2015	79.546.756	171.025.530	250.572.286
521 - AJUSTE IVA	10/2017	89.317.591	192.032.821	281.350.412
521 - AJUSTE IVA	11/2017	80.675.818	173.453.011	254.128.829
521 - AJUSTE IVA	12/2017	86.404.427	185.769.520	272.173.947
521 - AJUSTE IVA	05/2018	15.349.127	33.000.625	48.349.752
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	169.019.002	363.390.854	532.409.856
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	166.661.063	358.321.286	524.982.349
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	256.397.836	551.255.348	807.653.184
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	15.349.127	33.000.624	48.349.751

Totales	1.214.854.055	2.611.936.233	3.826.790.288
---------	---------------	---------------	---------------

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, en los términos de la presente Resolución.

ART. 2° CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 215% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

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. 5° 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