



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** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00, notificada en fecha 08/11/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributación (**DGFT**), dispuso la verificación del IRP del ejercicio fiscal 2016 y del IVA General de los periodos fiscales de 12/2015, 01 a 12 del 2016 y de 01 a 12 del 2017 de **NN**.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente sus libros contables: Compras IVA y Egresos del IRP, en formato impreso y de planilla electrónica en soporte magnético; y los comprobantes que respaldan la adquisición de bienes y servicios, documentación e información que fue arrojada por el contribuyente.

La verificación se inició a raíz de inconsistencias detectadas en las declaraciones juradas de **NN**, por lo que se solicitó sus documentaciones contables, y ante los requerimientos el contribuyente presentó rectificativas de sus DDJJ del IVA, disminuyendo considerablemente sus compras. En consecuencia, el Departamento de Planeamiento Operativo FT (DPO) emitió una Denuncia Interna.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 06/02/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** abultó sus compras y, por ende, créditos fiscales en sus DDJJ del IVA de 12/2015 a 12/2017, posteriormente rectificadas y abonado el impuesto correspondiente; asimismo realizó deducciones sin respaldo documental válido en su DDJJ del IRP ejercicio fiscal 2016, obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir el monto del impuesto a ingresar a favor del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que en el obrar de **NN** se configura lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), por la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Núm. 1, 3 y 5 Art. 173 de la Ley), y la irregularidad de la indebida deducción de los créditos fiscales, gastos, costos e inversiones, también se configuró lo establecido por el Núm. 12, Art. 174. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del sumario administrativo.

Los auditores realizaron la siguiente liquidación, según se detalla en el siguiente cuadro:

OBLIGACIÓN FISCAL	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTOS DETERMINADOS	IMPUESTO A INGRESAR
521 - AJUSTE IVA	dic-15	38.241.620	3.824.162 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	ene-16	141.836.840	14.183.684 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	feb-16	276.924.970	27.692.497 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	mar-16	48.056.790	4.805.679 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	abr-16	8.488.690	848.869 (1)	0

521 - AJUSTE IVA	may-16	156.287.980	15.628.798 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	jun-16	39.007.090	3.900.709 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	jul-16	2.810.030	281.003 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	ago-16	172.767.020	17.276.702 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	sep-16	221.715.860	22.171.586 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	oct-16	12.559.730	1.255.973 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	nov-16	181.827.240	18.182.724 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	dic-16	377.255.270	37.725.527 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	ene-17	461.545.870	46.154.587 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	feb-17	188.679.060	18.867.906 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	mar-17	270.898.020	27.089.802 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	abr-17	223.820.910	22.382.091 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	may-17	58.928.090	5.892.806 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	jun-17	62.396.550	6.239.655 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	jul-17	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	ago-17	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	sep-17	751.820	75.182 (1)	0
521 - AJUSTE IVA	oct-17	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	nov-17	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	dic-17	287.270	28.727 (1)	0
512 - AJUSTE IRP	2016	1.015.809.210	101.580.921	101.580.921
TOTAL		3.960.895.930	396.089.590	101.580.921

***Obs. (1): Montos abonados durante el proceso de fiscalización.**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, notificada por cédula en fecha 03/05/2019, conforme lo estipulan 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.

El descargo fue presentado en tiempo y forma, en fecha 10/06/2019 y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 02/08/2019, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN manifestó que: *"Que, de la cronología de los hechos, se advierte con toda claridad que, desde el inicio de la fiscalización, computada a partir del día siguiente de la notificación de la nota de requerimiento de documentaciones DGFT N° 00/2018 de fecha 09/07/2018 notificada el 10/10/2018, 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"*

Al respecto, el **DSR1** expresó lo establecido por la reglamentación vigente, que establece que los trabajos de fiscalización 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.

Por otro lado, el **DSR1** precisó que previo al diligenciamiento de la orden de fiscalización, la Administración Tributaria 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**.

Por lo dicho precedentemente, el **DSR1** consideró que el tiempo en que aquellos trabajos previos fueron realizados no pueden tomarse como inicio de los controles específicos realizados a **NN**, esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley 2.421/2004, que dispone: *"Las fiscalizaciones 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”.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 08/11/2018, y el Acta Final fue suscripta el 14/01/2019, **transcurriendo de este modo un total de 43 (cuarenta y tres) días hábiles** en el proceso de fiscalización, por lo tanto, el **DSR1** consideró que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y su duración no ha sobrepasado los plazos fijados por ley.

Por otro lado, **NN** indicó que: *"Que, IMPUGNAR implica restarle valor jurídico a un documento; en este caso a las facturas emitidas por 7 proveedores..., 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. Las facturas son documentos públicos y no se puede restar eficacia a un documento público, por simples MANIFESTACIONES DE COMPARECENCIA"*

Sobre este punto, el **DSR1** destacó que, si bien al verificar las facturas las mismas son válidas respecto de los requisitos preimpresos según el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, la impugnación de las facturas no se dio sólo por el hecho de que los supuestos proveedores negaron realizar operaciones comerciales con **NN**, el **DSR1** aclaró que el análisis no se limita a la verificación de aspectos formales de los comprobantes, sino que también se refiere a las operaciones consignadas en dichos comprobantes.

En lo que respecta a los egresos del IRP, los comprobantes utilizados para el respaldo de lo declarado ante la Administración Tributaria deben además de cumplir con requisitos legales y reglamentarios, representar una **erogación real efectivamente pagada dentro del ejercicio fiscal**, de modo a que sean considerados deducibles, tal como lo señala el Art. 19 del Decreto N° 9.371/2012.

Esto considerando que los comprobantes de egresos presentados por **NN** fueron impugnados, debido a que con respecto a los proveedores XX, XX, XX, XX, XX e XX y estos manifestaron no haber operado comercialmente con **NN**, y que toda su documentación se encuentra en manos de su contador, quien llamativamente es el mismo, el Sr. XX, igualmente adjuntaron copia de la intimación que le hicieran al mismo para la devolución de sus documentos, asimismo los proveedores: XX, XX, XX, XX e XX también adjuntaron constancias de las denuncias realizadas ante el Ministerio Público.

En lo que respecta a los Sres. XX y XX, quienes no pudieron ser ubicados en el domicilio declarado en el RUC, en donde tampoco son conocidos por los vecinos del lugar, quienes manifestaron, aparte de desconocerlos, que no tienen conocimiento de ninguna empresa o local que opere comercialmente a los alrededores con las características descriptas de las operaciones consignadas en las facturas emitidas por los mismos.

Es, en ese sentido, que no fueron consideradas reales las operaciones realizadas con dichos proveedores y por consiguiente no deducibles para el IRP.

Por otro lado, también adjuntó comprobantes emitidos sin nombre o en fechas anteriores a su inclusión como contribuyente del IRP, lo que tampoco puede ser considerado a los efectos de su deducibilidad, debido a que a los efectos de la liquidación del impuesto solo pueden ser considerados aquellos ingresos y egresos producidos con posterioridad a su inclusión al IRP, conforme lo establece el Art. 12 del Decreto N° 9.371/2012.

Con relación a la impugnación del IVA y el IRP manifestó que: *"...de conformidad al artículo 86 de la Ley 125/91 (TA) prescribe la forma de la integración del crédito fiscal, afirmamos que no puede IMPUGNARSE este crédito fiscal por otras causas, que no sean las enumeradas de manera taxativa en la ley; y que en ningún caso tal impugnación se puede fundar en la INEXISTENCIA DE LA OPERACIÓN"* expresó igualmente que *"c) el comprobante no es falso, porque repetimos ha sido autorizado por la SET y NO se ha demostrado su falsedad"*.

Siguiendo lo manifestado en párrafos precedentes, el **DSR1** recalcó que las condiciones que hacen a un comprobante válido a los efectos tributarios están establecidos por la Ley y sus reglamentaciones al respecto, por lo que no cabe duda de los elementos que lo tornan deducible al momento de la liquidación del impuesto, en este caso, tanto para el IVA como para el IRP, es necesario que las documentaciones que sustentan sus declaraciones cumplan con requisitos de forma y se refieran a operaciones reales, cuestión que no puede ser ignorada por **NN**, en tanto que dichos requisitos se encuentran establecidos por Ley y deben ser cumplidos obligatoriamente por lo sujetos a quienes alcanza sus normas.

En lo que concierne al IVA, el **DSR1** expresó que de manera a que el crédito fiscal resulte deducible ante el débito obtenido por los ingresos declarados al Fisco, las operaciones a las que se refiera deben estar respaldadas por su respectivo comprobante y cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, y por otro lado se exige la realidad de las operaciones consignadas en las mismas, que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor (Art. 85 y 86 de la Ley, Art. 68 Dto. 1.030/2013).

NN indicó que: *"... reparó espontáneamente las declaraciones juradas erróneas. El acto que subsanó el error fue realizado en forma autónoma y por propia voluntad, sin intimación de la SET."*

Por otro lado, el **DSR1** verificó que **NN** procedió al pago del impuesto que surgió de las rectificativas efectuadas, en consecuencia dicha actuación es el reconocimiento implícito de la irregularidad detectada por los auditores.

Al respecto, el **DSR1** manifestó, que las rectificaciones practicadas **NN**, conforme al alcance del Art. 208 de la Ley, si bien fueron realizadas antes del inicio de los trabajos de fiscalización, no la exime de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido, y este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar las sanciones, tal como lo establece el numeral 8) del Art. 175 de la Ley y tampoco pueden reputarse espontáneas ya que fueron rectificadas por el contribuyente luego de los trabajos de control iniciados por la **SET** que emitió Nota de Requerimiento de Documentaciones N° 00 del 09/07/2018 notificada en fecha 11/07/2018 a **NN**, y las rectificaciones de los periodos fiscales controlados fueron hechas el 30/04/2018 y 06/08/2018, evidenciando con ello que sólo fueron modificadas como consecuencia de los trabajos de investigación y control realizados por la **SET**.

NN refirió también que: *"Los fiscalizadores realizaron todo el procedimiento de manera unilateral, requiriendo documentaciones que las verifica y controla "per se", concluyendo dicha labor con una Acta Final; tomando en consideración inaudita parte declaraciones de proveedores, violentando principios de bilateralidad y otros principios constitucionales"*

Sobre el punto, 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 Art. 189 de la Ley (Núm. 5 y 9).

Igualmente, el **DSR1** indicó que una vez culminadas dichas tareas la **SET** pone a conocimiento del fiscalizado toda la información que fuera recabada a fin de que éste, 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 prueba alguna que desvirtúe lo dicho por los auditores, y que confirme que las operaciones cuestionadas fueron realizadas efectivamente.

En lo que respecta, a las entrevistas informativas realizadas por los fiscalizadores, y cuestionadas por **NN**, el **DSR1** precisó que las mismas constituyen una herramienta de investigación para la obtención de datos y son llevadas a cabo en el marco de lo establecido

por el Art. 189 de la Ley (Núm. 5 y 9); y a su vez, recalcó que **NN** pudo durante la etapa probatoria solicitar la realización de nuevas entrevistas o presentar otro tipo de documentación que contradiga lo manifestado por sus proveedores, sin embargo en su presentación realizada mediante Formulario N° 00 del 28/06/2019, limitó sus pruebas a los antecedentes administrativos, donde obran las entrevistas hechas a sus supuestos proveedores.

Por lo demás, el **DSR1** recalcó que es el Sumario Administrativo el procedimiento en el cual el contribuyente debe ejercer su defensa, en caso de no estar conforme con las conclusiones expuestas por los auditores, proceso en el cual debe ofrecer y diligenciar todas las pruebas que hacen a su derecho.

Por último, con respecto a la calificación de su conducta, **NN** expresó que: *"... para la constitución de la DEFRAUDACIÓN, se requiere de tres elementos indispensables: la existencia de un engaño desplegado por el contribuyente; la intención de defraudar al fisco por el sujeto pasivo y; la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio de la Administración Tributaria."*

Con base a todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** abultó sus compras y por ende su crédito fiscal, y con ello obtuvo un beneficio indebido al reducir el monto del impuesto a ingresar al Fisco. Situación que incluso fue reconocida por el sumariado, quien, luego de requerimientos hechos por la Administración Tributaria, procedió a rectificar sus DDJJ del IVA de los periodos fiscales controlados, los cuales arrojaron saldos a favor del Fisco, que fueron abonados por el mismo, y con ello reconoció la irregularidad en la presentación de su DDJJ anterior, **lo que a su vez implica un reconocimiento tácito de las irregularidades detectadas por los auditores.**

El **DSR1** señaló que la conducta de **NN** se adecua a lo establecido por el Art. 172 de la Ley que 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 el monto que dejó de percibir por un valor de G 101.580.921 en concepto de IRP, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la **intención** de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 del contribuyente fue con **intención**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos falsos (numeral 1, 3 Y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

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 considerando el hecho de que **NN**, colaboró y facilitó el proceso de determinación y control, rectificó sus DDJJ del IVA y abonó el impuesto correspondiente; además, el contribuyente no cuenta con antecedentes de aplicación de sanciones o procesos de fiscalización anterior, elementos que son considerados como atenuantes para graduar la sanción.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación, consecuentemente corresponde aplicar una multa del 150% sobre el tributo defraudado.

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
512 - AJUSTE IRP	2016	101.580.921	152.371.382	253.952.303
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2015	0	5.736.243	5.736.243
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2016	0	21.275.526	21.275.526
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2016	0	41.538.746	41.538.746
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2016	0	7.208.519	7.208.519
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2016	0	1.273.304	1.273.304
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2016	0	23.443.197	23.443.197
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2016	0	5.851.064	5.851.064
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2016	0	421.505	421.505
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2016	0	25.915.053	25.915.053
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2016	0	33.257.379	33.257.379
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2016	0	1.883.960	1.883.960
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2016	0	27.274.086	27.274.086
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2016	0	56.588.291	56.588.291
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2017	0	69.231.881	69.231.881
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2017	0	28.301.859	28.301.859
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2017	0	40.634.703	40.634.703
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2017	0	33.573.137	33.573.137
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2017	0	8.839.209	8.839.209
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2017	0	9.359.483	9.359.483
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2017	0	112.773	112.773
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2017	0	43.091	43.091
Totales		101.580.921	594.134.391	695.715.312

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **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 150% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el considerando 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**