

**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 09/05/2018, 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 07, 08, 11 y 12/2014; 01 a 12/2015; 03 a 06/2016 y del IRAGRO REG. CONTABLE ejercicios 2014, 2015 y 2016 de **NN** y, para tal efecto le requirió los comprobantes de compras de los proveedores: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; forma de pago de los comprobantes de compras referenciados entre otras especificaciones, Libro IVA Compras, Libro Diario y Libro mayor en soporte magnético, documentación que fue arriada por el contribuyente.

La verificación tuvo origen en las investigaciones y cruces de informaciones realizadas por la **SET**, en los que se detectaron a varios contribuyentes, en su mayoría con domicilio en el límite de la frontera con Brasil, principalmente en el Departamento de Canindeyú, que forman parte de un esquema de utilización de facturas emitidas por proveedores en situación irregular para respaldar crédito fiscal, costo y gasto. Ejemplo de ello es que uno de los supuestos proveedores falleció en el año 2016. Además, los funcionarios de la **DGGC** efectuaron procedimientos a efectos de ubicar a los proveedores en el domicilio fiscal consignado en el **RUC**, en la mayoría de los casos no fueron ubicados y tampoco los residentes de la zona los conocen.

Los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó comprobantes presuntamente falsos, a fin de respaldar sus créditos fiscales en el IVA así como costos y gastos en el IRAGRO RC, con lo cual obtuvo un beneficio indebido, incidiendo fiscalmente en sus obligaciones, en contravención a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley) y, los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. De igual manera, al incurrir en abultamiento indebido de costos y gastos por registrar facturas relacionadas a operaciones inexistentes, contravino lo establecido en el Art. 32 de la Ley, texto modificado por la Ley N° 5061/2013 para el IRAGRO.

Los auditores de la **SET** procedieron a reliquidar el IVA, para lo cual tuvieron en cuenta las documentaciones presentadas, el libro compra Hechauka del contribuyente y su declaración jurada. Para el IRAGRO RC procedieron a desafectar las facturas apócrifas del rubro costo y gasto, teniendo en cuenta la relación porcentual de lo declarado por **NN** en el formulario 114, y realizaron la reliquidación de los ejercicios 2015 y 2016, para lo cual tuvieron en cuenta las informaciones presentadas por el contribuyente, las diligencias realizadas y los datos obtenidos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu.

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que el fiscalizado incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley, sugiriendo la aplicación de la multa de 155% el monto del impuesto incluido en las facturas de presunto contenido falso, tanto para el IVA como el IRAGRO RC.

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

Impuesto	Ejercicio o Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto de las facturas falsas	Impuesto Liquidado o Recuperado	Crédito Fiscal a Favor del Contribuyente	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total G.
521 - AJUSTE IVA	jul-14	957.272.728	95.727.273	0	0	0	0	148.377.273	148.377.273
521 - AJUSTE IVA	ago-14	568.154.546	56.815.455	0	0	0	0	88.063.955	88.063.955
521 - AJUSTE IVA	nov-14	211.881.818	21.188.182	0	0	0	0	32.841.682	32.841.682
521 - AJUSTE IVA	dic-14	900.000.000	90.000.000	0	0	0	0	139.500.000	139.500.000
521 - AJUSTE IVA	feb-15	454.545.454	45.454.545	0	0	0	0	70.454.545	70.454.545
521 - AJUSTE IVA	mar-15	364.363.637	36.436.364	0	0	0	0	56.476.364	56.476.364
521 - AJUSTE IVA	abr-15	370.318.182	37.031.818	0	0	0	0	57.399.318	57.399.318
521 - AJUSTE IVA	may-15	365.472.727	36.547.273	0	0	0	0	56.648.273	56.648.273
521 - AJUSTE IVA	mar-16	111.181.818	11.118.182	1.600.146	0	0	1.600.146	17.233.182	18.833.328
521 - AJUSTE IVA	abr-16	230.636.364	23.063.636	0	0	0	0	35.748.636	35.748.636
521 - AJUSTE IVA	may-16	1.272.763.636	127.276.364	0	0	0	0	197.278.364	197.278.364
521 - AJUSTE IVA	jun-16	1.272.772.727	127.277.273	0	0	0	0	197.279.773	197.279.773
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	4.192.009.092	419.200.909	419.200.909	0	4.192.009.092	419.200.909	649.761.409	1.068.962.318
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	2.887.354.545	288.735.455	288.735.455	0	2.887.354.545	288.735.455	447.539.954	736.275.409
<b>Total</b>		<b>14.158.727.274</b>	<b>1.415.872.727</b>	<b>709.536.510</b>	<b>0</b>	<b>7.079.363.637</b>	<b>709.536.510</b>	<b>2.194.602.728</b>	<b>2.904.139.238</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 17/12/2018 notificado en fecha 16/01/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) 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.

El descargo fue presentado en tiempo y forma, y notificado el contribuyente de la Apertura del Periodo Probatorio; el 13/02/2019 el contribuyente presentó escrito por el cual manifestó

que no existen documentos a presentar ni otros medios de prueba. Culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, se declaró el cierre del periodo probatorio y en fecha 12/03/2019, el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

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

*NN manifestó: “De la nulidad del Acta de Fiscalización por haberse violado disposiciones legales, dado que la misma no se finiquitó dentro de los 45 días previstos en el art. 31 de la Ley N° 2121/04. Es así que la orden de Fiscalización se notificó el 09 de mayo de 2018 y el Acta Final de Fiscalización se firmó el 02 de Octubre de 2018... Cabe puntualizar que la fiscalización real en el presente caso ya se inició mucho antes... En tal sentido, a folio... del informe final de Auditoria se lee... que la fiscalización puntual se originó a raíz de varios expedientes a partir del 18 de agosto de 2016.”*

En alusión al origen de los controles efectuados por la **SET**, el **DSR1** destacó que los mismos consisten en diligencias realizadas por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora para controlar a todos aquellos contribuyentes que registraron operaciones comerciales con los proveedores cuestionados, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a **NN**.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 09/05/2018, e inmediatamente después **NN** por correo del 10/05/2018, solicitó a la Administración Tributaria prórroga hasta el 25/05/2018 para la presentación de las documentaciones requeridas, que le fuera concedido hasta el plazo solicitado. 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”*.

Además, por Resolución Particular N° 00 del 18/07/2018 notificada a **NN** en fecha 26/07/2018 y a pedido de los auditores, se resolvió ampliar el plazo de fiscalización por 45 (cuarenta y cinco) días contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo inicial, en razón al volumen de la documentación que debía de ser procesada.

Por lo tanto, para el cómputo de plazo de duración de la fiscalización debe considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, la ampliación otorgada por la DGGC, la prórroga solicitada por **NN** y por último la suspensión comprendida entre el 29/05/2018 y el 05/06/2018, establecida por la RG N° 129/2018, debido a la implementación y puesta en funcionamiento del Sistema Marangatu 2.0, transcurriendo de tal manera un total de 87 (ochenta y siete) días, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 02/10/2018.

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** agregó: *“De la nulidad del Acta de Fiscalización por ser integral y no puntual: “La fiscalización realizada a mi poderdante incide sobre los impuestos IVA General, periodos fiscales... e IRAGRO R. Contable ejercicios... vale decir sobre la totalidad de los años no prescriptos. En consecuencia, es una Fiscalización integral y no puntual.”*

En tal sentido, el **DSR1** señaló que la reglamentación vigente establece que la fiscalización puntual es *“el proceso de verificación que podrá referirse a determinados impuestos, periodos o ejercicios fiscales, operaciones, registros, cuentas, documentos del contribuyente”*; por lo que la misma corresponde indefectiblemente a una Fiscalización Puntual, pues versó sólo sobre operaciones relacionadas con determinados proveedores, y determinadas obligaciones, las cuales fueron IRAGRO RC., e IVA GENERAL, por lo que no abarcó a todas las obligaciones tributarias de **NN**.

**NN** indicó que: *“mi representada no tuvo ninguna intervención en la confección de las facturas cuestionadas por los fiscalizadores denunciantes.”*, *“... no llegaron a una conclusión certera de tal forma a hacer valer como elemento de juicio gravitante, para establecer la responsabilidad de mi poderdante.”*

Al respecto, el **DSR1** refirió 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 luego de investigaciones realizadas se constató que no cumplían con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas.

En este sentido, la mayoría de los proveedores no fueron ubicados en los domicilios consignados en la base de datos del RUC, y tampoco resultaron ser conocidos por vecinos de la zona, los trabajos de investigación obran a fojas 23, 31, 33, 42, 45 y 52. Respecto al proveedor **XX** manifestó no haber realizado operaciones comerciales y no reconoce al sumariado (fojas 55 al 57), mientras que **XX** (fojas 36 al 38) afirmó no ser contribuyente.

**NN** agregó además: *“Las declaraciones informativas de los proveedores, carecen de validez por no reunir las condiciones legales... tales declaraciones fueron realizadas a espaldas de mi poderdante, sin tener derecho a la defensa y el debido proceso.”*

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. 9).

Con relación a la manifestación realizada por el sumariado, respecto a que fue vulnerado su Derecho a la Defensa, el **DSR1** indicó que la **SET** pone a conocimiento del contribuyente 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 acredite que las operaciones si existieron.

NN manifestó además: *“en cuanto a la responsabilidad del contribuyente, referente a la tenencia de documentaciones falsas o de contenido falso, no atañe al contribuyente comprador.”*

Con base en las investigaciones realizadas, el **DSR1** reiteró que NN utilizó comprobantes de contenido falso, como respaldo de sus declaraciones juradas, debido a que se refieren a operaciones que materialmente no pudieron ser entregados por los proveedores irregulares.

En este sentido, el **DSR1** recalcó que el sumariado, no aportó elemento alguno que permita rebatir las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que las operaciones hayan existido. Al respecto, el **DSR1** recalcó que en fecha 04/02/2019 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 toda prueba conducente a desvirtuar las conclusiones de los auditores.

Finalmente, NN expresó que *“Para aplicar la multa en concepto de defraudación necesariamente debe tenerse en cuenta el Art. 172 de la Ley n° 125/91 y sus modificaciones... Nótese que mi representada no se halla afectada por ninguno de los hechos señalados”*.

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 el Fisco en concepto de IRAGRO RC e IVA, 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 de la Ley 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 3 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 Ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

Por lo expuesto, 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.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: La continuidad y reiteración; debido a que **NN** utilizó comprobantes irregulares repercutiendo en los periodos y ejercicios verificados, violando de esta manera varias veces lo dispuesto por Ley; igualmente se consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura la utilización de las facturas que no reflejan la realidad de los hechos. Por otro lado, consideró el hecho de que el sumariado, puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 155% 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° 125/91,

**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	0	148.377.273	148.377.273
521 - AJUSTE IVA	08/2014	0	88.063.955	88.063.955
521 - AJUSTE IVA	11/2014	0	32.841.682	32.841.682
521 - AJUSTE IVA	12/2014	0	139.500.000	139.500.000
521 - AJUSTE IVA	02/2015	0	70.454.545	70.454.545
521 - AJUSTE IVA	03/2015	0	56.476.364	56.476.364
521 - AJUSTE IVA	04/2015	0	57.399.318	57.399.318
521 - AJUSTE IVA	05/2015	0	56.648.273	56.648.273
521 - AJUSTE IVA	03/2016	1.600.146	17.233.182	18.833.328
521 - AJUSTE IVA	04/2016	0	35.748.636	35.748.636
521 - AJUSTE IVA	05/2016	0	197.278.364	197.278.364
521 - AJUSTE IVA	06/2016	0	197.279.773	197.279.773
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	419.200.909	649.761.409	1.068.962.318

516 - AJUSTE IRAGRO	2016	288.735.455	447.539.954	736.275.409
Totales		<b>709.536.510</b>	<b>2.194.602.728</b>	<b>2.904.139.238</b>

\* 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.

**ART. 2° CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en los Arts. 172, 173 y 174 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 155% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

**ART. 3° NOTIFICAR** al contribuyente conforme al artículo 27 de la R.G. 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**