RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual Nº 00 del 08/07/2019 sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN,** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Nº 00 notificada el 08/04/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 05 a 08/2017 y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2017 de **NN**, con relación a las compras efectuadas a los contribuyentes XX con RUC 00 y XX con RUC 00; posteriormente, amplió la fiscalización por Resolución Particular N° 00 que incluyó la verificación de las transacciones comerciales con NN con RUC 00 y XX con RUC 00 y su incidencia en el IVA General y el IRACIS, para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras, como así también se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, lo cual fue cumplido.
El control tuvo como antecedente la Nota DPO DGGC Nº 00/2019, a través de la cual el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO) informó sobre proveedores irregulares derivados de la Fiscalización Puntual practicada a la firma XX, entre ellos citó a XX con RUC 00 y XX con RUC 00, en el caso de XX fue ubicado; sin embargo, negó toda operación comercial con la firma; en tanto que, XX no fue ubicada.

En el caso de las compras realizadas de los contribuyentes XX y XX, los comprobantes emitidos en principio fueron anulados por éstos, debido a ello el equipo auditor de la SET consideró que no corresponde la utilización de los créditos fiscales registrados y declarados por **NN** respecto a los proveedores cuestionados, ya que no reflejan la realidad de los hechos económicos, porque los supuestos proveedores negaron haber realizado transacciones comerciales, en el caso de XX no fue ubicada; además, de no tener la capacidad económica para proveer los bienes descriptos en los comprobantes.

En consecuencia, el equipo auditor concluyó que **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus declaraciones juradas al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA que la firma presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatú. Además, fueron registrados en los Libros Diario y Mayor en la cuenta Mercaderías, que proveyó a la **SET** durante el control; por tanto, procedió a desafectar los montos de los comprobantes cuestionados, constituyendo estos montos base para la determinación de los tributos.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 205% sobre el monto de los tributos defraudados, todo ello según siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/ Periodos Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 205%	Total Gs.
511 - AJUSTE IRACIS	2017	200.250.000	20.025.000	41.051.250	61.076.250
521 - AJUSTE IVA	may-17	3.287.567.636	328.756.764	673.951.365	1.002.708.129

521 - AJUSTE IVA	jul-17	705.078.972	70.507.897	144.541.189	215.049.086
521 - AJUSTE IVA	ago-17	4.192.896.608	419.289.661	859.543.805	1.278.833.466
TOTAL		**8.385.793.216**	**838.579.322**	**1.719.087.609**	**2.557.666.931**

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución Nº 00 notificada el 06/09/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) instruyó el sumario administrativo a la firma y a sus representantes legales, XX con CIC N° 00 y XX con CIC N° 00, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

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

En primer término, **NN** formuló agravios señalando "… *según se deja constancia en el Informe Final de Auditoría, se subscribe el Acta Final a las 11hs del 14/06/2019, y por Nota DGGC el mismo día, 14/06/2019 se notifica en mi domicilio el Acta Final, hecho que resulta materialmente IMPOSIBLE para los funcionarios de la SET. De esta forma queda demostrado la falta de notificación del Acta Final de Fiscalización Puntual, con todo el perjuicio procesal que esto me genera, ya que me "robaron" de esta forma la oportunidad de solicitar la REVERIFICACIÓN DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL…, … en el contexto del PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL se habilita, a partir de la notificación del ACTA FINAL el plazo de diez días hábiles para solicitar una REVERIFICACIÓN de la auditoría finalizada y notificada mediante Acta Final… la administración pretende convencernos de que la misma fue realizada y que no hemos ejercido nuestro derecho a defensa de puro placer. De esta manera se ha coartado la posibilidad de ejercer la defensa en proceso…"* (sic).

El **DSR2** refirió que prácticamente toda la defensa de la firma sumariada versó sobre la supuesta nulidad del proceso de fiscalización, porque según la misma, no se le notificó el Acta Final, en cada párrafo del escrito de descargo arguyó esto; sin embargo, lo manifestado por **NN** no se ajusta a la verdad, hay un error en el análisis de los documentos, pues la Nota DGGC N° 00, por la cual se corrió traslado de la copia del Acta Final, está fechada el 14/06/2019 y fue recepcionada por el propio representante legal de la firma, el Sr. XX, el 18/06/2019, justamente porque ningún represente de la firma se presentó a la SET a tomar conocimiento del Acta Final, a pesar de haber sido debidamente requeridos para ello mediante la Nota de Comparecencia del 10/06/2019 (fs. 32/33 del expediente N° 00), conforme a los datos obrantes a fs. 50 del expediente precedentemente indicado, última página del duplicado Acta Final; cabe señalar que esta notificación o la firma que fue estampada no fue redargüido de falsedad en ningún momento; por tanto, no existe incumplimiento de los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional ya que el Acta Final así como la Orden de Fiscalización fueron notificados cumpliendo con los requisitos exigidos por la Ley y las normas que esta reglamenta. Ambas notificaciones fueron recibidas por el propio representante legal de la firma, entonces no hay daño a la firma, por ende, no existe perjuicio a la firma, por lo que el hecho de que **NN** no haya comparecido a firmar el Acta Final no es imputable a la SET.

Por otra parte, **NN** señaló *"…Del contenido del propio Acta Final e Informe Final se pueden observar la inclusión de TRES (3) PROCEDIMIENTOS previos y regulados en las Leyes 125/91 y 2421/04, así como en la Resolución RG N° 4/08 y 25/14, POR LA QUE SE REGLAMENTAN LOS ARTS. 31 y 32 de la Ley N° 2421/04… se evidencia que previamente se ha realizado un proceso de investigación inaudita parte, sin dar participación a NN, con RUC 00 a la hora de entrevistar "supuestos testigos", tornando de esta manera ineficaz las*

mencionadas entrevistas como medios de prueba ya que fueron obtenidas en detrimento de los artículos 16 y 17 de la constitución nacional…,… según jurisprudencia al respecto, el periodo de investigación en el marco de los controles previos, deben ser incluidos en el cómputo del plazo de fiscalización, por lo que tenemos que el proceso de fiscalización inició mucho antes que el 08/04/19, lo que a su vez indica que la fecha de conclusión de las tareas de fiscalización finalizó fuera del plazo establecido en la ley y reglamentos que es de 45 días…, … el proceso de Fiscalización Puntual culmina con la elaboración del INFORME FINAL DE VERIFICACIÓN, dentro de los siguientes 10 días de suscrita el Acta Final, donde deben constar toda la documentación utilizada y documentos de trabajo, con las razones y fundamentos que sustentan las conclusiones arribadas (Art. 21 de la RG N° 4/ y/o Art. 21 RG 25/14 PERO SIN EMBARGO EL INFORME FINAL SE REDACTÓ EN FECHA 03/07/19 DE MANERA ABSOLUTAMENTE EXTEMPORÁNEA YA QUE EL PLAZO QUE TENÍAN LOS AUDITORES PARA ELABORAR EL INFORME FINAL PERIMIÓ EL 28/06/19…, … en su notificación del 06/09/19, no acompañó una sola hoja de trabajo siguiendo con la tendencia por parte de los fiscalizadores y funcionarios de la SET de impedir y coartar sistemáticamente al contribuyente el ejercicio de su constitucional derecho a la defensa en proceso…".

Al respecto, el **DSR2** señaló que dentro de las funciones otorgadas por la Ley N° 109/1991 *"QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990, "QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA",* en el Art. 12 establece que la SET tiene como competencia "… *la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización*…"; igualmente, la Ley en su Art. 189 dispone: *"La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control…"*; imperativamente la Ley exige a la SET que realice los controles a los efectos de constatar el efectivo cumplimiento de las normas tributarias así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias imponibles declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes contribuyan en forma equitativa con la carga pública impuesta por Ley.

En este sentido, la SET a través de sus dependencias realiza controles de los documentos y/o informes que los contribuyentes están obligados a proporcionar, la dependencia de la SET que constató la inconsistencia está obligada a informar el hecho a fin de realizar el seguimiento del mismo, hecho ocurrido en el caso analizado, motivo por el cual se mencionan como antecedentes de la fiscalización a **NN**, la Nota DPO DGGC N° 00/2019, a través del cual el Departamento de Planeamiento Operativo de la Dirección General de Grandes Contribuyentes informó ciertas inconsistencias detectadas en relación con los contribuyentes XX con RUC 00 y XX con RUC 00, tras realizar las diligencias previas, constató que el Sr. XX no realizó las operaciones que le fuera atribuida y a XX no se la pudo ubicar.

El **DSR2** prosiguió, la SET en cumplimiento de sus fines realizó diligencias tendientes a esclarecer los hechos denunciados relacionados a varias firmas contribuyentes; en este sentido, se tomó entrevistas al proveedor inconsistente XX, recabó información de las DDJJ Informativas presentadas por los contribuyentes mediante el módulo Hechauka, realizó verificación in situ de los domicilios declarados en el RUC, éstos fueron realizados en el marco de lo dispuesto en el in fine del numeral 3) del Art. 189 de la Ley, no es testigo, es el supuesto proveedor de **NN**, quien manifestó que no tiene clave de acceso al Sistema Marangatu, se dedica a realizar trabajos de albañilería, negó ser proveedor de ninguna empresa.

En este contexto, el **DSR2** aclaró que no realizó la notificación a **NN** ya que estos controles son de rutina y se realizan a todos los contribuyentes. Las inconsistencias detectadas respecto a los supuestos proveedores constituyeron indicios para ordenar la fiscalización puntual que sí fue debidamente notificada a **NN** y a su representante legal (08/04/2019), porque del seguimiento de las DDJJ Informativas del módulo Hechauka que ésta presentó se constató que declaró compras de los proveedores XX y XX.

Además, el **DSR2** refirió que en esta 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 colectar los indicios del incumplimiento de la norma tributaria; en

consecuencia, no se ha incumplido ningún derecho de rango constitucional; es en la etapa sumarial donde el proceso es bilateral y la firma tiene la posibilidad de ofrecer y diligenciar.

En cuanto al plazo, el **DSR2** señaló que la Fiscalización Puntual culminó dentro del plazo establecido por la norma, ya que la orden de fiscalización fue notificada el 08/04/2019 y la firma del Acta Final fue el 14/06/2019, y en total transcurrieron 42 días hábiles. Igualmente, refirió que la emisión del Informe Final de Verificación es una mera formalidad con la cual la SET no causó perjuicio a la firma; en todo caso, si bien la firma no se presentó para suscribir el Acta Final, la fecha deberá ser computada desde el día siguiente de la notificación del Acta Final al representante legal de la firma, ocurrido el 18/06/2019.

Respecto a la notificación de los antecedentes del proceso de control, el **DSR2** arguyó que la Resolución de Instrucción del Sumario N° 00 del 26/07/2019, en el Art. Art. 5° puso a disposición de **NN** los antecedentes de la verificación realizada; además, recalcó el numeral 3) de los artículos 212 y 225 de la Ley citados que disponen cuanto sigue: *"La Administración Tributaria dará traslado de las actuaciones al administrado por el término de diez (10) días, permitiéndole el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso…"*, *"La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez (10) días, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el libre acceso a todas las actuaciones administrativas y antecedentes referentes al caso"* (subrayado es nuestro). Las normas transcriptas en concordancia con lo establecido en el Art. 191 de la Ley, disponen que se permita al contribuyente sumariado el acceso a los antecedentes no así que de oficio se remitan todos los antecedentes; consecuentemente, si **NN** no solicitó la copia de los antecedentes, a pesar de haber sido advertido de ello, este hecho tampoco puede ser imputable a la SET, de igual forma durante todo el proceso sumarial, todos los antecedentes estuvieron a disposición de la firma.

Por otra parte, **NN** alegó "*… lo establecido en los artículos 212 y 225 en su numeral 8) impone que el acto administrativo de Determinación sea efectuado por la Administración Tributaria, por su parte, el artículo 252 aclara, que en todo lo que la Ley aluda a Administración Tributaria dicha alusión será entendida que se refiere a la Subsecretaria de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda, no a otra dependencia, por lo tanto el acto administrativo efectuado por otros órganos inferiores no podrá ser considerada deuda líquida ni exigible careciendo de elemento indispensable de legalidad por lo que se torna NULO y así solicito sea considerado durante todo el proceso…*". En otro apartado refirió: *"… IMPUGNACIÓN DE LA RG 40/14 en el marco de su artículo 1 inciso c) de conformidad al numeral 6) del artículo 225 de la Ley N° 125/91, que faculta a la Dirección General de Fiscalización Tributaria a suscribir los actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias y la aplicación de sanciones cuando el resultado de una fiscalización sea aceptado por el contribuyente…"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que existe un error en el concepto de "*DETERMINACIÓN TRIBUTARIA*" que maneja la firma, el Informe Final de Verificación no es más que el recuento detallado y minucioso del resultado del control realizado por los auditores, en ningún momento puede ser considerado como *"ACTO DE DETERMINACIÓN".* Ahora bien, el Estado y todas las personas jurídicas estatales de las que se vale para el cumplimiento de sus fines, incluso las personas jurídicas que actúan en el ámbito administrativo expresan su voluntad a través de las personas físicas que las integran. La actividad de la Administración Pública se concreta en hechos y actos jurídicos, cuya validez depende de que haya sido desplegada por el órgano actuante dentro del respectivo círculo de sus atribuciones legales. Este círculo de atribuciones legales determina la capacidad legal de la autoridad administrativa, capacidad que en derecho administrativo se denomina "competencia", ésta es la que verdaderamente caracteriza una repartición administrativa y la distingue de otra y mediante la *delegación,* un órgano superior encarga a otro inferior el cumplimiento de funciones que el ordenamiento jurídico le ha conferido como propias a dicho órgano superior. La delegación supone *"desprendimiento"* de un deber funcional, es decir no existe propiamente *delegación* sino cuando una autoridad investida de un poder determinado *hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándolo sobre ella*".

En este sentido, la Ley N° 109/1992 establece que el Ministerio de Hacienda, entre sus funciones y competencias, tendrá a su cargo la aplicación y la administración de todas las disposiciones legales referentes a los tributos fiscales, su percepción y fiscalización; a tal efecto, la misma ley dispone la creación de una estructura orgánica, dentro de la cual SET es la encargada de dichas funciones y competencias.

El **DSR2** prosiguió, el Ministerio de Hacienda emitió la Resolución M. H. N° 265/2014 por la cual aprobó una nueva estructura orgánica de la SET y su correspondiente manual de funciones, por el cual el cargo superior, Viceministro, se encuentra facultado expresamente a delegar a los directores u otros funcionarios la solución de determinadas materias de su competencia, con las limitaciones que él mismo determine (punto 9, página 7 del anexo de la Resolución M. H. 265/14). Esta autorización se encuentra estipulada en el artículo 186 de la Ley N° 125/1991 que faculta a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones, y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos. El mismo artículo prevé que las normas dictadas en aplicación de lo mencionado se subordinarán a las leyes y reglamentos y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

Que, en uso de tal potestad, la SET ha dictado la R.G. N° 40 del 24/09/2014, por la cual facultó a las diferentes áreas a resolver y suscribir actos referentes a la declaración de la prescripción, la emisión del certificado de cumplimiento tributario en controversia, la determinación de tributos y la aplicación de sanciones, la devolución de créditos fiscales hasta cierto monto, el otorgamiento de facilidades de pago, las respuestas a consultas no vinculantes, la exoneración de tributos, entre otros; además, el **DSR2** señaló que el artículo 252 de la Ley N° 125/1991 invocado por **NN** consagra la *Teoría del Órgano* al indicar que en cuanto la ley aluda a la Administración o a la Administración Tributaria, deberá ser entendida que se refiere a la SET como institución.

Finalmente, el **DSR2** reiteró que la liquidación contenida en el Acta e Informe Final no constituye una *Determinación Tributaria,* el Viceministro es el que está facultado para realizar el acto administrativo de Determinar el tributo debido por el administrado o contribuyente; y lo dispuesto en la RG N° 40/2014 no afectó o causa ningún gravamen a la firma a pesar de que la Dirección General de Fiscalización Tributaria como mencionó en su descargo o la Dirección General de Grandes Contribuyentes, este último encargado de fiscalizar a la firma sumariada, están facultados a practicar determinaciones tributarias con la condición *sine qua non* de que el contribuyente acepte las inconsistencias o infracciones detectadas en el proceso de control, éste no fue el caso de **NN**.

Sobre el fondo de la cuestión, **NN** arguyó"*… niego categóricamente que NN con RUC 00 haya utilizado facturas que no reflejen la realidad de los hechos económicos y que haya obtenido un beneficio indebido con ello…, … no corresponden las impugnaciones y desafectaciones formuladas por la Administración Tributaria, porque las facturas supuestamente de contenido falso y que se pretenden impugnar, en varios casos son por falta de credibilidad hacia quienes fueron alguna vez mis proveedores, por lo que debería cuestionarse a los mismos y no cargar con su responsabilidad tributaria hacia NN…,… el testimonio de estos solo muestra que determinados proveedores no proveyeron personalmente…,… porque no se me ha dado participación en este proceso arbitrario y unilateral para demostrar que las facturas que me fueron emitidas fueron por operaciones que reflejan LA REALIDAD DE HECHOS ECONÒMICOS (venta de bienes y prestación de servicios)…, … las afirmaciones y comprobaciones versan fundamentalmente en acciones y manifestaciones de otras personas, representante de otras firmas…,… los auditores pretenden impugnar las Facturas Nros. 00 de XX y 00 de XX por la DECLARACIÓN UNILATERAL, INCONSTITUCIONAL ILEGAL Y FURTIVA DE ESTOS DOS PROVEEDORES, SIN TENER EN CUENTA QUE LA EMPRESA QUE REPRESENTO TIENE LOS ORIGINALES DE LAS FACTURAS MENCIONADAS SIN NINGUNA MENCION DE ANULACION…"* (sic).

El **DSR2** reiteró que la Ley otorga a la firma la garantía de ejercer su defensa durante el

sumario administrativo, éste versa sobre los hechos o inconsistencias detectadas durante el proceso de control; es decir, es el momento procesal oportuno para que tanto **NN** como la SET produzcan las pruebas necesarias para llegar a dilucidar el hecho controvertido suscitado.

En este sentido, durante el periodo probatorio el **DSR2** diligenció pruebas de informes, entrevistas, peritaje respecto a los proveedores **XX** y a **XX** y a los comprobantes de XX y XX, todas las convocatorias a entrevistas fueron notificadas a la firma, a su representante legal y al convencional, sin que en ninguna de ellas haya participado un representante de **NN** para realizar el control de las pruebas que reclamó en su escrito de descargo.

Ahora bien, respecto al Sr. **XX**, en la dirección declarada en el RUC en la ciudad de XX no pudo ser encontrado, por lo que se averiguó con los vecinos de la zona y éstos refirieron que en ese lugar nunca funcionó ningún negocio con el nombre de fantasía de "*XX*" ni conocen al Sr. XX.

Debido a ello, el **DSR2** consultó la base de datos del Departamento de Identificaciones dependiente de la Comandancia de la Policía Nacional, según este registro su domicilio se encuentra en el Distrito XX Departamento de XX; además, consultó el Registro Cívico Permanente de la Justicia Electoral y coincide con esta dirección (fs. 23/24 del expediente N° 00).

En el caso de **NN**, el **DSR2** también emitió la notificación en la dirección declarada en el RUC y constató que la calle XX no es transversal a la calle XX N° 00 por lo que el funcionario autorizado a practicar la notificación buscó por la numeración y tampoco existe, esto en la ciudad de XX, lugar donde supuestamente funciona un negocio "*XX*". Debido a ello, consultó a los vecinos del lugar y éstos refirieron que no conocen a la señora y que en la zona no había negocio con ese nombre comercial, tampoco depósitos de gran porte.

El **DSR2** también para este caso consultó la base de datos de la Policía Nacional y constató que XX reside en la ciudad de XX Departamento Central y el Registro Cívico Permanente de la Justicia Electoral da cuenta que su lugar de votación es Areguá; es decir, tampoco reside o residió en el Departamento XX, por lo que se requirió a la Policía Nacional que coadyuve en la ubicación de XX, conforme a los datos que manejan los efectivos de la Comisaría XX, la misma estaría viviendo en el "Asentamiento XX"; pese a todos los esfuerzos por encontrarla no pudo ser posible.

En este contexto, el **DSR2** verificó en el sistema Marangatu los números de timbrados de los comprobantes cuestionados y convocó una entrevista informativa al representante legal de "XX" empresa XX que se encargó de imprimir los documentos timbrados de ambos contribuyentes, compareció autorización mediante el Sr. XX con CIC 00, en su carácter de hermano y abogado del Sr. XX y porque también él trabaja en la imprenta. A la pregunta: si el Sr. XX y la Sra. XX concurrieron personalmente a su establecimiento, contestó: *"… presumo que sí estuvo en la XX ya que tengo registrado la cédula de identidad, en ocasiones hay contadores que retiran los trabajos y después devuelven a la gráfica con las firmas de los contribuyentes, este no fue el caso ya que no está dentro de las carpetas de los contadores. No puedo recordar eso…".* El Sr. XX el 30/10/2019 compareció nuevamente con el fin de adjuntar documentos y ampliar la información brindada el día anterior. Manifestó cuanto sigue: *"… al verificar los antecedentes tributarios -facturas emitidos por la prestación de servicios a sus clientes-XX y XX los efectos de la presentación en el sumario, constató que los comprobantes fueron confeccionados por su Sra. XX, por los que consultó con ella y ella le manifestó que todos los comprobantes fueron solicitados y entregados al Lic. XX, él retira tanto la autorización como el reporte y luego le devuelve con la fotocopia de las cédulas y con las firmas pertinentes para mi archivo*", sic (fs. 45/60 del expediente N° 00).

Debido a la información brindada por el encargado de la empresa, se convocó al Lic. XX a una entrevista informativa, a la pregunta de si conoce a XX y a XX, si son clientes de su estudio contable, el mismo contestó: *"… no son mis clientes…"*. Entonces, se formuló la siguiente pregunta: *¿cuál es el procedimiento que su estudio aplica para solicitar documento*

timbrado en nombre de sus clientes?; Dijo: en ocasiones personas extrañas al estudio contable solicitan impresión de timbrados y se les cobra un honorario por este trámite. Nuevamente se realizó la siguiente pregunta: *¿cómo fue que estas personas contactaron con Ud?, Dijo: que fue a través de tercera persona, cuyo nombre no sabe cuyo seudónimo es XX y finalmente se consultó****: "...*** *todos los timbrados a nombre de XX y de XX expuestos fueron requeridos por Ud.? Dijo: Sí (*fs.63/64 del expediente N° 00).

Debido a que el **DSR2** no contaba con un documento cierto, legible con la firma de puño y letra de la Sra. XX, a los efectos de practicar una pericia caligráfica a los documentos presentados en la SET, se requirió a la Policía Nacional copia del documento de identidad a lo que la institución respondió adjuntando el legajo de esta y puso a disposición los originales a los efectos de ser consultados en sede del Departamento de Identificaciones.

Que, a fin de llegar a dilucidar lo acontecido con estos proveedores, se solicitó al Lic. XX, con CIC 00 la pericia caligráfica de los siguientes documentos: Autorización y Timbrado de Preimpresos de XX y de XX, Formulario N° 00 Solicitud de Actualización de datos Personas físicas y el Formulario N° 630 de Solicitud Clave de Acceso Confidencial de Usuario y Acta de Manifestación de Voluntad Formulario N° 625 de XX, Formulario N° 610 Solicitud de Actualización de datos Personas Físicas XX, los documentos ciertos proporcionados al profesional fueron la copia de la cédula de identidad del Sr. XX así como la entrevista informativa que éste brindó; en el caso de XX, se proveyó el legajo remitido por el Departamento de Identificaciones de la Policía Nacional.

El perito llegó a la siguiente conclusión: "… *QUE LAS FIRMAS ANALIZADAS-OBJETO DEL PRESENTE INFORME PERICIAL-Y QUE SE ENCUENTRAN ESTAMPADAS EN LA SOLICITUD DE ACTUALIZACIÓN DE DATOS -PERSONAS FÍSICAS, REPORTE ENTREGA DE DOCUMENTOS PREIMPRESOS, ACTA DE MANIFESTACIÓN DE VOLUNTD Y SOLICITUD DE ACCESO CONFIDENCIAL DE USUARIO NO PERTENECEN AL PUÑO Y LETRA DE LOS SRES. XX Y XX RESPECTIVAMENTE, ES DECIR SON TODAS FALSAS..."* (sic), el Informen y Dictamen Pericial Caligráfica está foliado de 01/31 y adjunto al expediente N° 00.

En el caso del proveedor **XX** por expediente N° 00 el contribuyente XX adjuntó el talonario numerado desde el 101 al 150 correspondiente al Timbrado N° 00 en el cual se pudo constatar que la Factura N° 00 utilizada por **NN** fue anulada, se encuentra el original, duplicado y triplicado.

Igualmente, el contribuyente **NN** por expediente N° 00 adjuntó un talonario numerado desde el 101 al 150 con Timbrado N° 00 y se constató que la factura N° 001-001-000XX también está anulada y el original, duplicado y triplicado se encuentran anexados. Estos comprobantes obran en guarda de la **DGGC** a los efectos de su remisión al Ministerio Público, quien puso a disposición del **DSR**, la copia de los mismos.

Asimismo, el **DSR2** solicitó el reporte de las ventas realizadas a estas personas en el mercado interno según la base de datos del módulo Hechauka y constató que tampoco han comprado en el mercado interno los supuestos bienes que vendieron a **NN**.

El **DSR2** destacó que además de las pruebas diligenciadas respecto a la factibilidad de que las personas proveyeron mercaderías a la sumariada, se debe tener en cuenta que es poco probable que comercios dedicados a la venta de cal agrícola, eso agrícola y abonos en la proporción descripta en las facturas hayan pasado desapercibidos ya que se tratan de mercaderías con gran volumen (toneladas).

El **DSR2** reiteró que **NN** no se presentó a controlar las pruebas diligenciadas, tampoco presentó los comprobantes XX y XX pese a haber manifestado que contaba con los comprobantes originales, no presentó ni una sola prueba tendiente a confirmar que estas operaciones comerciales existieron, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo. Con relación a las mercaderías compradas, por ejemplo, no presentó comprobantes por el flete pagado ya que supuestamente el domicilio de sus proveedores se encontraba en el Departamento de

Amambay, una orden de compra, nota de remisión, nota de presupuesto, números de cheques que pudieran ser verificados, recibo de dinero u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial, limitándose simplemente a alegar que las compras fueron reales y a impugnar supuestos defectos de forma.

El **DSR2** refrió que posterior al cierre del periodo probatorio, **NN** se presentó a formular manifestaciones alegando hechos nuevos, en este sentido señaló: *"… una vez iniciado el presente sumario, fui tomando conocimiento paulatinamente de una serie de hechos irregulares perpetrados por mi ex contadora, la Licenciada en contabilidad la Sra. XX en la ciudad de XX en contra de mi persona…, … la misma ingresó facturas inconsistentes a mi contabilidad a los efectos de "calzar" contablemente la utilización fraudulenta que la misma hacía a mis boletas de venta (facturas de venta), con relación a talonarios de facturas que mi ex contadora retiraba sin mi conocimiento ni consentimiento…, … introducía su correo electrónico como el correo electrónico asignado a nuestra cuenta en el sistema Marangatu, de esta manera se aseguraba de hacer una cantidad de trámites contables sin que nosotros tomemos conocimiento, como por ejemplo, la impresión de uno o varios talonarios de facturas…, … procedía a ubicar las facturas de la empresa que represento en DDJJ de distintos contribuyentes cuyas CONTABILIDAD ELLA MISMA MANEJABA, sin haberse concretado realmente la operación de venta ya sea de bienes o servicios…, … la misma contadora ingresaba facturas de NN como compras personales de la misma, al solo efecto de disminuir su carga tributaria…, … las ventas irregulares que contabilizaba mi otrora contadora, ingresaba a mi contabilidad facturas inconsistentes sobre operaciones que en ningún momento he realizado…"* (sic).

Sin embargo, en el mismo escrito **NN** señaló: *"… no se han realizado actos de diligenciamiento probatorio de manera a poder quebrar el principio de inocencia que opera en favor de NN…,… las entrevistas no lograron demostrar o probar que fue NN el que inscribió al RUC clandestinamente y en contra de su voluntad a determinados proveedores…, … EN TEORIA Y SUPUESTAMENTE no fueron ellos los que solicitaron su inscripción al RUC, de ninguna manera esas declaraciones nulas y sin valor probatorio, pueden ser utilizadas para "demostrar" que esas facturas fueron utilizadas de MALA FE…,… con relación al legajo de inscripción de todos los proveedores cuyas facturas se me pretende impugnar, las mismas no presentan indicios de manipulación ni sugieren que sean apócrifas o falsas…, los fiscalizadores no toman en cuenta el hecho de las retenciones que se hicieron en la utilización de las facturas hoy impugnadas retenciones que solo fueron posibles virtud al visto bueno por parte de la SET…, … EN EL CASO DE NO TENER EN CUENTA TODA LA INFORMACIÓN AGREGADA Y DE NO CONSIDERAR Y APLICAR EL PRINCIPIO DE LA VERDAD MATERIAL SOBRE LA VERDAD FORMAL Y EL PRINCIPIO DE INFORMALISMO PROCESAL QUE OPERA EN FAVOR DEL ADMINISTRADO, la aplicación de los créditos tributarios existentes a favor de XX. tanto en el rubro IVA crédito como RETENCIONES, en un nuevo cálculo de tributos y multa a SER INSERTADAS EN UN NUEVO ACTO DE DETERMINACIÓN…, … SOLICITAR informe a la Dirección de Créditos y Franquicias en el sentido de que, si las retenciones realizadas a XX y agregadas a esta presentación fueron ingresadas al fisco…"* (sic).

Sobre las manifestaciones vertidas, el **DSR2** refirió que la firma sumariada presentó como hecho nuevo el hecho de que tomó conocimiento el 24/10/2019, cuando el sumario administrativo se encontraba en pleno periodo probatorio; sin embargo, recién el 21/02/2020 puso a conocimiento del **DSR2** la denuncia realizada en contra de su contadora.

Por otra parte, el **DSR2** señaló que resulta confuso todo lo expuesto, ya que por una parte denunció que su contadora realizó maniobras indebidas con su clave de acceso al Sistema Marangatu, solicitando documentos timbrados sin su conocimiento ni consentimiento, por lo que el **DSR2** aclaró que este proceso sumarial es consecuencia de la Orden de Fiscalización Nº 00 y está limitado a las supuestas *COMPRAS* realizadas por **NN** a XX, XX, XX y XX, no así respecto de sus operaciones de VENTAS, que según su denuncia, fueron fraguadas por su contadora. Aclaró, que tampoco se le atribuye la inscripción fraudulenta de contribuyentes en el RUC, sino el registro en su contabilidad y la utilización en sus DDJJ de montos respaldados con comprobantes de compras que están relacionadas a operaciones que no

efectuó con estas personas.

Asimismo, se verificó que **NN** presentó dichas declaraciones juradas a través de su Clave de Acceso al Sistema Marangatu, la cual es de carácter *"confidencial"* y le permite acceder a los datos de su cuenta corriente, por lo que no puede alegar el desconocimiento de sus propias declaraciones juradas ni del contenido de las mismas. En estas circunstancias, el **DSR2** concluyó que de conformidad a lo dispuesto en el Art. 180 de la Ley, la única responsable por la infracción cometida es la recurrente, no siendo imputable a la SET el mal uso de la clave de acceso confidencial del contribuyente. Tampoco puede trasladar dicha responsabilidad al personal que intervino en las operaciones, independientemente de que otras personas respondan por los hechos punibles que pudieran estar relacionados, lo cual ya no es competencia de la SET.

Por otra parte, lo argüido respecto a la falta de diligenciamiento de pruebas, el **DSR2** refirió que falta a la verdad, ya que conforme se lee en los párrafos precedentes se realizaron todas las pruebas posibles a fin de dilucidar el hecho, no solo con la entrevista a los proveedores, sino mediante otras pruebas contundentes con los que se llegó a la conclusión de que materialmente XX y XX no pudieron haber provisto las mercaderías a **NN** ya que no son fabricantes, no compraron en el mercado interno ni cuentan con depósitos. En el caso de los supuestos proveedores XX y XX, además de haber negado los montos de las operaciones cuestionadas, también la SET accedió a los comprobantes originales, duplicados y triplicados de ambos, los cuales fueron anulados, por lo que estas operaciones registradas por la firma tampoco existieron.

Asimismo, el **DSR2** refirió que la SET cuestiona a **NN** la utilización de comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos porque los comprobantes de los proveedores cuestionados se encuentran insertos en sus Libros IVA Compras, Diario y Mayor, no así la inscripción al RUC de éstos proveedores.

En este contexto, el **DSR2** señaló que todas las evidencias colectadas permitieron concluir válidamente que las operaciones que la firma **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales; resaltó que la norma tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las declaraciones juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación **"real"** que implique un hecho económico que se haya indubitablemente efectuado.

Debido a ello, el **DSR2** concluyó que los montos respaldados con las facturas que la sumariada consignó en sus libros y en sus declaraciones juradas no pueden ser deducibles de impuestos. Por tanto, corresponde el ajuste de los tributos efectuados por los auditores de la SET.

Respecto a las retenciones, el **DSR2** señaló que conforme a los registros del Sistema Marangatu, **NN** no es Agente Retentor por lo que no pudo haber retenido a estos proveedores cuestionados ni a XX como menciona en su escrito; en tanto que, las retenciones computables que la sumariada manifiesta que le efectuaron sus clientes, nada tienen que ver con el caso analizado, pues no forman parte del alcance del control efectuado.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que éstos serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber declarado **NN** operaciones comerciales que jamás existieron, el Sr. XX con CIC N° 00 y XX con CIC N° 00, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante

la Administración Tributaria, ni desarrollaron acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada de manera trasparente.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de los Señores XX y XX por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017 y el IVA de los periodos fiscales 05, 07 y 08/2017, conforme a la liquidación expuesta.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** manifestó, *"… la SET no arrimó un solo elemento probatorio eficaz e idóneo materialmente hablando que demuestre que NN con RUC 00 utilizó las facturas impugnadas de mala fe, al solo efecto de evadir o disminuir eventuales obligaciones tributarias, SINO QUE SIMPLEMENTE SE LIMITÒ A CITAR CIERTAS NORMAS…, el cálculo INCORRECTO E INCONSTITUCIONAL DE LA MULTA que en lugar de multar con el 205% multa al 410%, sancionando más de una vez al mismo hecho, acarrea inevitablemente la nulidad el Acta Final de fecha 14/06/2019…".* En el escrito de manifestación presentado refirió: *"… en el peor de los casos nos encontramos ante un hecho de Omisión de Pago…".*

El **DSR2** señaló que, el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el mismo con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado no solo por el monto de los tributos que no ingresó sino además por los créditos fiscales y los costos y gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos, pues mediante todas las pruebas agregadas al expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta alguna porque no tienen la capacidad para ello y en el otro caso negaron que las operaciones se hayan concretado.

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 del 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), ya que declaró indebidamente a su favor compras a proveedores que no son reales. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas y atendiendo que **NN** no pudo desvirtuar las presunciones legales, 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 como Defraudación.

Respecto a la multa sugerida por los auditores de la SET, el **DSR2** aclaró que no es cierto que se haya aplicado la multa del 405%, pues el cálculo fue realizado sobre el monto del impuesto que la firma dejó de ingresar en cada periodo fiscal para el IVA y en el ejercicio fiscal 2017 para el IRACIS.

En este sentido, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 205% sugerida por los auditores de la SET porque comprobó que se cumplieron las circunstancias agravantes establecidas 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 de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos y ejercicio controlados, sino repercuten en los subsiguientes. Además, tuvo en cuenta la posibilidad de asesoramiento a su alcance, teniendo en cuenta que desde el año 2016 tiene la obligación de presentar su informe de Auditoría Impositiva. Además, el **DSR2** tuvo en cuenta la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, pues **NN** utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes para respaldar créditos fiscales y costos en la liquidación de los tributos controlados, por un valor imponible de G 00.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar la multa por Defraudación.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas por la Ley,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligacion 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	05/2017	20.025.000	41.051.250	61.076.250
521 - AJUSTE IVA	07/2017	328.756.764	673.951.365	1.002.708.129
521 - AJUSTE IVA	08/2017	70.507.897	144.541.189	215.049.086
511 - AJUSTE IRACIS	2017	419.289.661	859.543.805	1.278.833.466
Totales		**838.579.322**	**1.719.087.609**	**2.557.666.931**

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN,** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al a misma con la aplicación de una multa equivalente al 205% sobre los tributos defraudados, así como la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales Sr. **XX** con **CIC N° 00** y **XX** con **CIC N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su representante legal 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. 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