

**RESOLUCION PARTICULAR**FORM.727-2

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00 y el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 16/11/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de las obligaciones IRACIS General correspondientes a los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y del IVA General de los periodos fiscales 12/2018, 01/2019, 12/2019 y 04/2020 de **NN**.

A dicho efecto la **DGGC** solicitó a **NN** los comprobantes originales emitidos por sus proveedores XX, correspondientes a los periodos fiscales controlados; la aclaración del tipo de afectación tanto en el formulario N° 120 del IVA como en el formulario N° 101 del IRACIS y del tipo de afectación contable (activo, gasto), así como del folio del Libro Diario donde se encuentran registradas las operaciones respaldadas por los mismos, su número de asiento y su forma de pago; los Libros IVA Compras de los periodos en los cuales fueron declaradas; los contratos de prestación de servicios relacionados con la emisión de todos los comprobantes solicitados, con especificación del lugar de prestación y los documentos que evidencien físicamente el servicio prestado. La solicitud fue respondida por la firma mediante el expediente N° 00.

La fiscalización fue originada como consecuencia de la detección de supuestos créditos fiscales ilegítimos y sin respaldo documental creados por varias firmas contribuyentes (Informe SET/CITGR/DAGRT N° 00), y la constatación mediante la verificación de las DDJJ Informativas de **NN**, que la misma registró y declaró esas facturas que respaldan operaciones inexistentes.

Por los motivos señalados los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró montos que no reflejan la realidad de los hechos económicos gravados y que obtuvo un beneficio indebido, el cual se encuentra cuantificado en el impuesto incluido en los comprobantes que la firma incluyó en sus declaraciones juradas del IVA e IRACIS, así como los créditos fiscales y gastos que dedujo indebidamente.

Dicha situación fue confirmada, teniendo en cuenta que los auditores de la **SET** constataron que los supuestos proveedores no cuentan con la infraestructura adecuada para almacenar mercaderías o maquinarias a fin de prestar servicios, y que, con base a las investigaciones y notificaciones realizadas, no fue posible ubicar los domicilios fiscales declarados en el RUC, entre otras diligencias mediante las que se constató que esos supuestos proveedores no realizaron compras de mercaderías en el volumen de ventas realizadas al fiscalizado y que sus DDJJ fueron enviadas desde un IP perteneciente a una firma dedicada a proveer al solo efecto de justificar créditos fiscales y gastos a determinados contribuyentes.

Es de destacar que, posterior al Requerimiento de Documentaciones DFGT N° 00 del 27/08/2020 y a la Orden de Fiscalización del 18/11/2020, se corroboró que **NN** realizó rectificativas de sus DDJJ determinativas (IVA e IRACIS) e informativas Hechauka Compras, así como de sus libros IVA Compras, desafectando las facturas de los supuestos proveedores en los periodos fiscales mencionados anteriormente; esto se constató teniendo en cuenta que con relación al IRACIS General correspondiente al ejercicio fiscal 2018, desafectó entre costos y gastos deducibles, un total de G 1.971.606.363 e ingresó un impuesto por G 197.163.636 coincidente con el monto consignado en las facturas impugnadas, la misma situación se verificó en relación al ejercicio fiscal 2019, en el que desafectó un total de gastos deducibles de G 230.614.733 e ingresó el impuesto resultante de G 23.061.473. Así también, en lo que se refiere al IVA, luego de realizar las rectificativas surgieron montos a favor del Fisco de G 154.700.277 y de G 109.129.278 de los periodos fiscales 12/2018 y 04/2020 respectivamente, estos fueron abonados en su totalidad mediante cuotas otorgadas por Resolución de Facilidad de Pago N° 00.

Por los motivos señalados e independientemente a los periodos fiscales rectificadas o no, los auditores de la **SET** consideraron que el actuar de **NN** se encuadra en lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), debido a que proporcionó a la Administración Tributaria datos que no coinciden con la realidad de los hechos gravados, y con ello obtuvo un beneficio indebido al no ingresar voluntariamente al Fisco los impuestos correspondientes, y en consecuencia recomendaron la aplicación de una multa equivalente al 115% de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley.

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

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	dic-18	1.971.636.363	0	226.738.183	226.738.183
521 - AJUSTE IVA	ene-19	66.784.091	0	7.680.170	7.680.170
521 - AJUSTE IVA	dic-19	13.636.364	0	1.568.181	1.568.181
521 - AJUSTE IVA	abr-20	727.272.725	0	83.636.366	83.636.366
511 - AJUSTE IRACIS	2018	1.971.636.363	0	226.738.183	226.738.183
511 - AJUSTE IRACIS	2019	160.421.205	0	18.448.439	18.448.439
TOTALES		4.911.387.111	0	564.809.522	564.809.522

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificado el 17/03/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo estipula el Art. 225 de la Ley que prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recurso de Reconsideración.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Resolución N° 00 del 20/08/2021, el **DSR1** prosiguió con el Sumario Administrativo conforme al numeral 8 del Art. 225 de la Ley (Autos para resolver).

Los argumentos expuestos por la contribuyente, así como todos los antecedentes agregados en el sumario, fueron analizados por el **DSR1**, el cual llegó a las siguientes conclusiones:

En su escrito de descargo **NN** expresó: *"Que, nuestra parte, ha rectificado conforme a la facultad prevista por Ley al contribuyente **"Artículo 208.- Rectificación, aclaración y ampliación de las declaraciones juradas. Las declaraciones juradas y sus anexos podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que se hubiere incurrido."** en base a un error de hecho, resultando en consecuencia el monto del impuesto que efectivamente fue determinado y abonado al Fisco en su totalidad, más intereses y moras. Siendo este en definitiva un error excusable, el comité verificador ha omitido tener en cuenta lo dispuesto en el Art. 185 de la Ley N° 125/91, que en relación con la exclusión de responsabilidad en materia de infracciones indica "Exclusión de responsabilidad en materia de infracciones. Excluyen responsabilidad: ... 3) El error excusable, de hecho, o derecho en base al cual se halla considerado lícita la acción u omisión..." (sic).*

Prosiguió alegando que *"...el pedido de exhibición de documentos formulados por la Set a NN, fue realizada mediante una notificación viciada e improcedente, considerando que la misma fue efectuada a una dirección de correo electrónico que NO ES LA DIRECCIÓN DE CORREO DECLARADA POR NUESTRA FIRMA ANTE LA INSTITUCIÓN..." (sic).*

Analizados los antecedentes obrantes en el expediente, el **DSR1** verificó que **NN** utilizó las facturas cuestionadas y posteriormente rectificó y desafectó de sus DDJJ del IVA e IRACIS los importes correspondientes a las mismas, esto teniendo en cuenta que constató que las mismas fueron consignadas en sus DDJJ Informativas Hechauka Compras y en los libros Compras (los cuales fueron remitidos por la propia firma); además confirmó que los valores totales registrados inicialmente en los libros compras gravados al 10%, coinciden con los montos consignados en compras gravadas al 10% del campo 35 de sus DDJJ del IVA.

Con relación al IRACIS General 2018 desafectó entre costos y gastos deducibles el mismo monto contenido en el total de las facturas cuestionadas y en el ejercicio fiscal 2019 desafectó un monto superior a las mencionadas facturas cuestionadas en ese ejercicio.

Por otra parte, respecto a lo referido por la firma en relación al Requerimiento de documentaciones DGFT N° 00 realizado el 27/08/2020, el **DSR1** destacó que el mismo fue notificado al correo declarado en el RUC al igual que las distintas etapas, tanto del proceso de Fiscalización Puntual como del Sumario Administrativo (fojas 36/37 del expediente N° 00).

En ese sentido, y conforme al alcance del Art. 208 de la Ley, si bien la firma efectivamente procedió a rectificar sus DDJJ, esto no la exime de responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido, solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, tal como lo establece el numeral 8 del Art. 175 de la Ley.

Respecto a la calificación de la conducta **NN** argumentó que *"En efecto, no existen constancias suficientes en el expediente, más que indicios superfluos surgidos por fiscalizaciones a terceros contribuyentes, de que NN haya realizado ningún tipo de maniobra, ocultación o simulación con la intención de perjudicar al Fisco. La auditoría sacó conclusiones con la simple comparación de los valores de la contabilidad y las declaraciones juradas de la Firma con las de estos terceros fiscalizados. Todas las operaciones están documentadas, declaradas y contabilizadas, en la Empresa. Por tanto, no puede alegarse que exista ocultación o maniobra. Tampoco puede sostenerse que exista una simulación o ardid para defraudar al fisco y tampoco podría alegarse que se haya producido algún hecho o acto tendiente a obtener un beneficio indebido, pues nuestra parte efectivamente ha cumplido con sus obligaciones pertinentes a cabalidad. Lo cierto es que*

no se ha demostrado fehacientemente la supuesta existencia de los presupuestos legales mínimos de una defraudación” (sic).

Con referencia a este punto, el **DSR1** sostuvo que corresponde la liquidación realizada por los auditores de la **SET** puesto que las facturas que utilizó **NN** respaldan operaciones que no se realizaron, en infracción a los artículos 7, 8 y 86 de la Ley y sus modificaciones, ya que no representaron una erogación real ni cumplieron con las obligaciones legales a efectos de considerarse como deducibles para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA, situación que fue confirmada teniendo en cuenta primeramente que los supuestos proveedores (mencionados anteriormente) no cuentan con la infraestructura adecuada para almacenar mercaderías o maquinarias para prestar servicios, y que, con base en las investigaciones y notificaciones realizadas no fue posible ubicar los domicilios fiscales declarados en el RUC; así también, mediante la verificación de las declaraciones juradas informativas se pudo corroborar que los mismos no realizaron compras de mercaderías coincidentes con el volumen de las supuestas ventas realizadas a **NN**, y sus DDJJ fueron presentadas desde un IP perteneciente a una firma dedicada a proveer facturas para justificar créditos fiscales y gastos a determinados contribuyentes.

El **DSR1** señaló con base en los argumentos expuestos en el punto anterior que **NN** incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadra dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 3 y 5 del Art. 173, y en el num. 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dado que presentó DDJJ con datos falsos y suministró informaciones de manera inexacta respecto a sus egresos, beneficiándose la firma en la misma medida teniendo en cuenta que registró y declaró facturas que respaldan operaciones inexistentes.

Asimismo, los citados artículos 173 y 174 de la Ley establecen una presunción de hecho, lo cual implica que, detectada la infracción, la Administración Tributaria la pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos denunciados. Sin embargo, en este caso, pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, **NN** no lo hizo.

En lo que se refiere a la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, tuvo en cuenta todas las situaciones dentro del proceso sumarial. Por esta razón, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general, y consideró el hecho de que **NN** puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas; asimismo, que no es reincidente, dado que la Administración Tributaria no la ha sancionado por los mismos hechos anteriormente; y que la contribuyente rectificó su DJ durante la fiscalización y abonó el impuesto resultante. En consecuencia, le es aplicable la sanción de multa por Defraudación del 115% sobre el monto del tributo defraudado, conforme al Art. 175 de la Ley.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de la Representante Legal de **NN** por estos hechos confirmados, el **DSR1** señaló que el Art. 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."*

Por su parte, el Art. 182 del mismo cuerpo legal establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente 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. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos totales

correspondientes a los impuestos señalados precedentemente, y además declaró créditos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando con ello al Fisco, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera trasparente, honesta y legal.

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
521 - AJUSTE IVA	12/2018	0	226.738.183	226.738.183
521 - AJUSTE IVA	01/2019	0	7.680.170	7.680.170
521 - AJUSTE IVA	12/2019	0	1.568.181	1.568.181
521 - AJUSTE IVA	04/2020	0	83.636.366	83.636.366
511 - AJUSTE IRACIS	2018	0	226.738.183	226.738.183
511 - AJUSTE IRACIS	2019	0	18.448.439	18.448.439
Totales		0	564.809.522	564.809.522

Art. 2º: **CALIFICAR** la conducta de **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente a 115% de los tributos defraudados conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º.- ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales de la firma XX con RUC 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4º: **NOTIFICAR** a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución. Asimismo, a sus Representantes Legales para su conocimiento.

Art. 5º: **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