

**VISTO:**

El Proceso N° 00, expediente N° 00 relacionado con el sumario administrativo instruido a la contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con RUC 00, y;

**CONSIDERANDO:**

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 03/06/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la Fiscalización Puntual del IVA General de los periodos fiscales comprendidos entre 12/2010 y 12/2015; para tal efecto requirió a **NN**, que presente los comprobantes de compras y de retenciones originales; como así también sus Libros de Compras del IVA, los cuales fueron presentados.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO) través del Informe DGFT/DPO N° 00/2019, sugirió la apertura de una fiscalización puntual a **NN**, debido a que la misma había presumiblemente declarado egresos sin respaldo documental, en los referidos periodos fiscales.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscalizados, créditos fiscales sin respaldo documental, conforme se desprende del cotejo efectuado entre los comprobantes proveídos por la contribuyente y las DDJJ del IVA obrantes en el Sistema Marangatu, por lo que se hallaría en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y los artículos 17 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

Asimismo, los auditores comprobaron que la contribuyente declaró retenciones superiores a los montos realmente retenidos en los periodos fiscales de 12/2011, 12/2012, 05 y 07/2014, 01 y 11/2015, de acuerdo a valores consignados en las DDJJ del IVA y las informaciones remitidas por sus clientes en el Sistema Hechauka.

En consecuencia, los auditores de la SET procedieron a reliquidar el tributo, para cuyo efecto tomaron en consideración los créditos fiscales y las retenciones debidamente documentadas, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en los periodos fiscales comprendidos entre 12/2010 y 12/2015.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, pues consignó en sus DDJJ créditos y retenciones sin respaldo documental, consecuentemente, presentó DDJJ con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados de acuerdo a lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del sumario administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Asimismo, debido a que presentó las documentaciones solicitadas en la Orden de Fiscalización, con posterioridad al plazo indicado sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y los incisos “a” y “b” del punto 6, del Anexo 1 de la RG N° 13/2019.

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

OBLIGACIÓN	PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%	TOTAL
521 - AJUSTE IVA	12/2010	58.057.513	5.801.579	5.801.579
521 - AJUSTE IVA	01/2011	565.790	56.579	56.579
521 - AJUSTE IVA	02/2011	1.173.385	117.339	117.339
521 - AJUSTE IVA	03/2011	260.636	26.064	26.064
521 - AJUSTE IVA	04/2011	1.181.605	118.161	118.161
521 - AJUSTE IVA	05/2011	4.011.584	401.158	401.158
521 - AJUSTE IVA	06/2011	729.836	72.984	72.984
521 - AJUSTE IVA	07/2011	114.536	11.454	11.454
521 - AJUSTE IVA	08/2011	131.943	13.194	13.194
521 - AJUSTE IVA	09/2011	765.380	76.538	76.538
521 - AJUSTE IVA	11/2011	338.687	33.869	33.869
521 - AJUSTE IVA	12/2011	41.874.150	4.123.472	4.123.472
521 - AJUSTE IVA	01/2012	1.602.893	160.289	160.289
521 - AJUSTE IVA	02/2012	740.938	74.094	74.094
521 - AJUSTE IVA	03/2012	370.318	37.032	37.032
521 - AJUSTE IVA	04/2012	97.170	9.717	9.717
521 - AJUSTE IVA	05/2012	2.883.056	288.306	288.306
521 - AJUSTE IVA	06/2012	552.975	55.298	55.298
521 - AJUSTE IVA	07/2012	459.226	45.923	45.923
521 - AJUSTE IVA	08/2012	2.076.430	207.643	207.643
521 - AJUSTE IVA	09/2012	627.408	62.741	62.741
521 - AJUSTE IVA	10/2012	6.608.638	660.864	660.864
521 - AJUSTE IVA	11/2012	331.822	33.182	33.182
521 - AJUSTE IVA	12/2012	323.152.622	32.184.093	32.184.093
521 - AJUSTE IVA	01/2013	1.260.392	126.039	126.039

521 - AJUSTE IVA	02/2013	4.560.042	454.747	454.747
521 - AJUSTE IVA	02/2013	13.415.690	1.341.569	1.341.569
521 - AJUSTE IVA	04/2013	913.907	91.391	91.391
521 - AJUSTE IVA	05/2013	1.843.727	184.373	184.373
521 - AJUSTE IVA	06/2013	815.343	81.534	81.534
521 - AJUSTE IVA	07/2013	660.390	66.039	66.039
521 - AJUSTE IVA	08/2013	722.020	72.202	72.202
521 - AJUSTE IVA	09/2013	277.775	27.778	27.778
521 - AJUSTE IVA	10/2013	2.383.279	238.328	238.328
521 - AJUSTE IVA	11/2013	964.925	96.281	96.281
521 - AJUSTE IVA	12/2013	36.305.273	3.630.527	3.630.527
521 - AJUSTE IVA	01/2014	854.935	85.494	85.494
521 - AJUSTE IVA	02/2014	914.053	91.405	91.405
521 - AJUSTE IVA	03/2014	1.124.138	111.271	111.271
521 - AJUSTE IVA	04/2014	552.164	55.216	55.216
521 - AJUSTE IVA	05/2014	12.998.645	1.299.865	1.299.865
521 - AJUSTE IVA	06/2014	5.883.116	588.312	588.312
521 - AJUSTE IVA	07/2014	956.587	95.659	95.659
521 - AJUSTE IVA	08/2014	10.298.460	1.029.846	1.029.846
521 - AJUSTE IVA	09/2014	1.299.605	129.961	129.961
521 - AJUSTE IVA	10/2014	5.318.960	531.896	531.896
521 - AJUSTE IVA	11/2014	723.155	72.316	72.316
521 - AJUSTE IVA	12/2014	563.102	56.310	56.310
521 - AJUSTE IVA	01/2015	7.958.035	795.804	795.804
521 - AJUSTE IVA	04/2015	2.005.694	200.569	200.569
521 - AJUSTE IVA	05/2015	3.112.663	168.409	168.409
521 - AJUSTE IVA	07/2015	2.857.143	142.857	142.857
521 - AJUSTE IVA	10/2015	265000	13.250	13.250
521 - AJUSTE IVA	11/2015	5.488.261	451.975	451.975
521 - AJUSTE IVA	12/2015	8.682.473	499.173	499.173
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	27/08/2019			300.000
<b>TOTAL</b>		<b>584.687.493</b>	<b>57.501.969</b>	<b>57.501.969</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 del 19/09/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo a la contribuyente, 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.

Si bien, **NN** no se presentó inicialmente a contestar el traslado, ni ofreció pruebas, en la etapa de alegatos, manifestó su interés en pagar la deuda reclamada, pero solamente el monto del impuesto (G 57.501.969); pues según alegó, “no cuenta con los recursos suficientes para afrontar la deuda con los intereses y las multas”, además dijo, que las DDJJ rectificativas presentadas con su clave de acceso, se efectuaron sin su consentimiento, no sabe cómo ni porque y; como ya transcurrieron muchos años le es difícil contar con los documentos que pide la SET.

Finalmente, expresó que necesita seguir trabajando pues no tiene otra fuente de ingreso, por todo ello solicitó una consideración sobre su caso, a fin de abonar el monto neto del impuesto de acuerdo a la liquidación realizada por la auditoría.

En vista de la situación mencionada y habiéndose cumplido el plazo legal, por Providencia N° 00 del 10/12/2019, el **DSR1** llamó a **XX** para resolver.

Los argumentos expuestos por la contribuyente, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo al siguiente detalle:

Al respecto del caso, el **DSR1** señaló, que el planteamiento de pago efectuado por **NN** el 05/12/2019, implica un expreso reconocimiento por parte de la misma de los hechos que se le imputa, por lo que se confirma que la contribuyente transgredió la normativa tributaria, ya que declaró créditos fiscales y retenciones en algunos periodos fiscales, sin respaldo documental, en infracción al Art. 86 de la Ley.

Dicha situación fue confirmada por el **DSR1**, con los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka y las documentaciones proveídas por la sumariada, según los cuales la contribuyente rectificó el IVA de los periodos auditados en fecha 24/06/2014, incrementado en la mayoría de los casos el crédito fiscal, pero no justificó dichos aumentos con la documentación correspondiente, según la contribuyente, porque a la fecha ya no cuenta con los comprobantes dado el tiempo transcurrido, y además la rectificación efectuada con su clave de acceso, no fue autorizada por la misma.

Sobre el punto, el **DSR1** acotó, que la contribuyente tiene la obligación de conservar las documentaciones que sustentan sus operaciones gravadas durante el periodo de prescripción según el num. 2 del Art. 192 de la Ley, más aun en este caso, pues con la presentación de las DDJJ rectificativas, se interrumpió el curso de la prescripción (Art. 165 de la Ley), por ende, la obligación se encuentra firme y exigible.

Ahora bien, en cuanto a la supuesta presentación de las rectificativas sin el consentimiento de **NN**, el **DSR1** trajo a colación lo dispuesto por el Art. 7° de la RG N° 568/2006 que expresa: “La clave de acceso confidencial de usuario tendrá carácter estrictamente personal y será secreta e intransferible. El uso de esta clave se realizará bajo la exclusiva responsabilidad del sujeto pasivo titular de la misma... El sujeto pasivo deberá actuar con la debida diligencia y tomar las medidas de seguridad necesarias para mantener su clave bajo estricto control y evitar toda utilización no autorizada. En caso de riesgo sobre la confidencialidad de la clave, el mismo deberá ser comunicado de inmediato a la Subsecretaría de Estado de Tributación, por los medios que ésta establezca para dicha notificación...”

Por lo que en estas condiciones, siendo la Clave de Acceso Confidencial de Usuario la llave personal e intransferible por la cual la contribuyente puede acceder a los servicios de la SET y considerando que a través del Acta de Manifestación de Voluntad, **NN** asumió la responsabilidad total por el uso de la clave de acceso confidencial, no surgen dudas de que las consecuencias por la indebida utilización recae exclusivamente sobre la misma (RG N° 4/2007), por ende, no puede desconocer las obligaciones hoy reclamadas.

Por todo ello, el **DSR1** concluyó que corresponde impugnar el crédito fiscal y las retenciones indebidamente documentadas ya que las mismas no reúnen los elementos requeridos por la norma para adquirir el derecho a su deducción y en consecuencia, confirmar la

reliquidación del tributo efectuado por los auditores de los periodos fiscales comprendidos entre 12/2010 y 12/2015. Deberá además aplicarse los accesorios legales sobre el tributo determinado hasta la fecha del allanamiento efectuado el 05/12/2019.

En cuanto a la conducta de NN, el **DSRI** mencionó que en este caso no se cumplen ninguno de los presupuestos de exclusión de responsabilidad en materia de infracciones previstas en el Art. 185 de la Ley, tal como lo solicita la contribuyente, ya que la misma es la única responsable por el inadecuado uso de la clave de acceso.

Antes bien, con las informaciones obtenidas durante la fiscalización, el **DSRI** comprobó que NN incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 3 y 5 del Art. 173, ya que suministró datos inexactos acerca de sus operaciones, por ende, presentó DDJJ con datos falsos. Además, confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que la contribuyente declaró créditos fiscales y retenciones de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, pues consignó compras sin respaldo documental y retenciones por encima de su verdadero valor, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSRI** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

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 **DSRI** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideró el hecho de que si bien NN cometió la infracción en varios períodos fiscales y que el monto de las compras sin respaldo documental superan el 30% del total de las compras declaradas en dichos periodos; se debe también resaltar que presentó todas las documentaciones que le fueron solicitadas en la fiscalización y durante el sumario expresó su intención en pagar el tributo. Consecuentemente, el **DSRI** consideró que por todas estas circunstancias corresponde la aplicación de una multa del 100% del monto del tributo defraudado. En cuanto a la solicitud de exoneración de los accesorios legales, el **DSRI** acotó que a la fecha no se encuentra vigente normativa alguna que los exonere; aunque sí existe un régimen excepcional y transitorio de Facilidades de Pago hasta el 31/01/2020, conforme al Decreto N° 2614/2019, para deudas vencidas hasta el 31/12/2018. Dicho régimen prevé una entrega inicial mínima del 10%, a una tasa anual de interés de financiación del 0%, hasta en 36 cuotas, al cual podrá acogerse NN.

Respecto a la aplicación de la multa por Contravención, el **DSRI** confirmó que también corresponde su aplicación de conformidad al Art. 176 de la Ley y los incisos "a" y "b" del punto 6, del Anexo 1 de la RG N° 13/2019, debido a que la contribuyente no presentó en el plazo

indicado los documentos requeridos en la fiscalización.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y multas.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la RG 40/2014.

## **LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA 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	12/2010	5.801.579	5.801.579	11.603.158
521 - AJUSTE IVA	01/2011	56.579	56.579	113.158
521 - AJUSTE IVA	02/2011	117.339	117.339	234.678
521 - AJUSTE IVA	03/2011	26.064	26.064	52.128
521 - AJUSTE IVA	04/2011	118.161	118.161	236.322
521 - AJUSTE IVA	05/2011	401.158	401.158	802.316
521 - AJUSTE IVA	06/2011	72.984	72.984	145.968
521 - AJUSTE IVA	07/2011	11.454	11.454	22.908
521 - AJUSTE IVA	08/2011	13.194	13.194	26.388
521 - AJUSTE IVA	09/2011	76.538	76.538	153.076
521 - AJUSTE IVA	11/2011	33.869	33.869	67.738
521 - AJUSTE IVA	12/2011	4.123.472	4.123.472	8.246.944
521 - AJUSTE IVA	01/2012	160.289	160.289	320.578

521 - AJUSTE IVA	02/2012	74.094	74.094	148.188
521 - AJUSTE IVA	03/2012	37.032	37.032	74.064
521 - AJUSTE IVA	04/2012	9.717	9.717	19.434
521 - AJUSTE IVA	05/2012	288.306	288.306	576.612
521 - AJUSTE IVA	06/2012	55.298	55.298	110.596
521 - AJUSTE IVA	07/2012	45.923	45.923	91.846
521 - AJUSTE IVA	08/2012	207.643	207.643	415.286
521 - AJUSTE IVA	09/2012	62.741	62.741	125.482
521 - AJUSTE IVA	10/2012	660.864	660.864	1.321.728
521 - AJUSTE IVA	11/2012	33.182	33.182	66.364
521 - AJUSTE IVA	12/2012	32.184.093	32.184.093	64.368.186
521 - AJUSTE IVA	01/2013	126.039	126.039	252.078
521 - AJUSTE IVA	02/2013	454.747	454.747	909.494
521 - AJUSTE IVA	03/2013	1.341.569	1.341.569	2.683.138
521 - AJUSTE IVA	04/2013	91.391	91.391	182.782
521 - AJUSTE IVA	05/2013	184.373	184.373	368.746
521 - AJUSTE IVA	06/2013	81.534	81.534	163.068
521 - AJUSTE IVA	07/2013	66.039	66.039	132.078
521 - AJUSTE IVA	08/2013	72.202	72.202	144.404
521 - AJUSTE IVA	09/2013	27.778	27.778	55.556
521 - AJUSTE IVA	10/2013	238.328	238.328	476.656
521 - AJUSTE IVA	11/2013	96.281	96.281	192.562
521 - AJUSTE IVA	12/2013	3.630.527	3.630.527	7.261.054
521 - AJUSTE IVA	01/2014	85.494	85.494	170.988
521 - AJUSTE IVA	02/2014	91.405	91.405	182.810
521 - AJUSTE IVA	03/2014	111.271	111.271	222.542
521 - AJUSTE IVA	04/2014	55.216	55.216	110.432
521 - AJUSTE IVA	05/2014	1.299.865	1.299.865	2.599.730
521 - AJUSTE IVA	06/2014	588.312	588.312	1.176.624
521 - AJUSTE IVA	07/2014	95.659	95.659	191.318
521 - AJUSTE IVA	08/2014	1.029.846	1.029.846	2.059.692
521 - AJUSTE IVA	09/2014	129.961	129.961	259.922
521 - AJUSTE IVA	10/2014	531.896	531.896	1.063.792
521 - AJUSTE IVA	11/2014	72.316	72.316	144.632
521 - AJUSTE IVA	12/2014	56.310	56.310	112.620
521 - AJUSTE IVA	01/2015	795.804	795.804	1.591.608
521 - AJUSTE IVA	04/2015	200.569	200.569	401.138
521 - AJUSTE IVA	05/2015	168.409	168.409	336.818

521 - AJUSTE IVA	07/2015	142.857	142.857	285.714
521 - AJUSTE IVA	10/2015	13.250	13.250	26.500
521 - AJUSTE IVA	11/2015	451.975	451.975	903.950
521 - AJUSTE IVA	12/2015	499.173	499.173	998.346
551 - AJUSTE CONTRAVEN	27/08/2019	0	300.000	300.000
<b>Totales</b>		<b>57.501.969</b>	<b>57.801.969</b>	<b>115.303.938</b>

Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, hasta la fecha de su allanamiento, efectuado el 05/12/2019. Art. 2°: CALIFICAR su conducta de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% de los tributos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, caso contrario los accesorios legales serán liquidados hasta la fecha de pago.

Art. 4°: COMUNICAR a la sumariada 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.

**ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS**  
**DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**



