

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido al contribuyente **NN**, con **RUC 00** (en adelante **NN**).

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 28/05/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRACIS General y del IRAGRO REG. PCR/MCR de los ejercicios fiscales de 2014 y 2016, y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2014 y de 05/2016 de **NN**, y para tal efecto le requirió que presente sus comprobantes originales emitidos por los proveedores listados en la Orden de Fiscalización mencionada; la forma de pago de los mismos; los contratos de prestación de servicios, en su caso; el tipo de afectación contable y en el formulario del IVA; la hoja de la última rúbrica del Libro Diario, así como sus libros contables e impositivos, y la copia autenticada del Informe de Auditoría Externa Impositiva (AEI), los cuales fueron presentados.

El control cuenta como antecedente al expediente N° 00 del 06/03/2019 (INFORME DAGC3 N° 00/2019), por el cual el Departamento de Auditoría GC3 remitió los antecedentes al DPO GC, relacionados con los proveedores de la CAUSA FISCAL N° 00/2018 "PERSONAS INNOMINADAS S/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS Y OTRO", los cuales fueron identificados dentro del informe de la AEI del contribuyente.

Los auditores de la **SET** realizaron entrevistas a los supuestos proveedores de **NN**, resultando que uno de ellos manifestó no haberse inscripto nunca al RUC, otra se inscribió para la prestación de servicios profesionales como abogada y respecto a los demás diez proveedores, no se ubicaron sus domicilios fiscales ni dieron cumplimiento al requerimiento de documentaciones realizado por la Administración Tributaria. Por lo cual, concluyeron que el contribuyente utilizó facturas relacionadas con operaciones inexistentes para respaldar sus compras para el IRACIS y para el IVA.

Asimismo, los auditores confirmaron que **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos del IVA de los periodos fiscales de 02, 05, 08 y 10 /2014 y de 05/2016, y del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2014 a 2016, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción a los artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley, por lo que ocasionado el perjuicio fiscal, se configura la Defraudación.

De acuerdo con lo expuesto, los auditores de la **SET** sugirieron el ajuste a favor del Fisco, que conforme a la liquidación practicada asciende a G 568.727.278, suma que incluye los tributos y la sanción de multa del 130% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad con el Art. 172 de la Ley, según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa (130%)	Total G
111 - IRACIS General	2014	1.054.545.453	105.454.547	137.090.911	242.545.458
111 - IRACIS General	2016	181.818.182	18.181.818	23.636.363	41.818.181
211 - IVA General	feb-14	409.090.909	40.909.091	53.181.818	94.090.909
211 - IVA General	may-14	363.636.363	36.363.637	47.272.728	83.636.365

211 - IVA General	ago-14	136.363.636	13.636.364	17.727.273	31.363.637
211 - IVA General	oct-14	145.454.545	14.545.455	18.909.092	33.454.547
211 - IVA General	may-16	181.818.182	18.181.818	23.636.363	41.818.181
TOTAL		2.472.727.270	247.272.730	321.454.548	568.727.278

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) el 29/10/2019 notificó a **NN**, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

Analizados los argumentos expuestos por **NN** y los antecedentes del caso, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

Respecto de las cuestiones de forma, **NN** manifestó: *"Así mismo, el Acta Final Nro. 00 de FISCALIZACIÓN PUNTUAL de fecha 26/07/2019 no se nos ha notificado... Así mismo, es importante señalar que, a la notificación del acta final, no se ha acompañado copia alguna de documentaciones que fundamenten todas las afirmaciones y análisis obrantes en el Acta final. Esta práctica de no entregar copias para ejercer la defensa en condiciones aceptables por parte de los funcionarios de la SET es recurrente, ya que como se podrá observar, en toda la secuencia de control, hasta la fecha, jamás se han adoptado las más mínimas garantías constitucionales que asiste al ciudadano y en este caso al contribuyente, de poder ejercer su soberano derecho de defensa en proceso"* (sic).

"... Es importante señalar que todo este procedimiento es nulo, ya que el plazo que tenían los auditores que suscribieron el Acta Final Nro. 00 de Fiscalización Puntual era de 45 días para terminar sus labores, con un plazo extraordinario de otros 45 días a petición fundada, incluyendo dentro del cómputo los controles previos, lo cual no ocurrió, por lo que el plazo quedó hartamente perimido..." (sic).

*"... cabe señalar que es obligación del comerciante cerciorarse de que las facturas que serán entregadas en el marco de una operación comercial sean legales y estén con timbrados vigentes, lo que fue hecho por **NN CON RUC 00**, Ya que todas las facturas al ser recepcionadas son controladas en el sistema proveído por la SET, y el resultado arrojado por la propia SET, muestran que las mismas facturas que hoy pretenden ser arbitrariamente impugnadas, al momento de la operación comercial estaban plenamente vigentes"* (sic).

"Asimismo, cabe advertir que el Informe Final de Auditoría debe realizarse dentro de los siguientes diez días hábiles posteriores a la elaboración del Acta Final, sin embargo, el Informe Final de Auditoría fue redactado de manera absolutamente extemporáneo..."

Sobre el primer punto, el **DSR1** mencionó que la Nota de Comparecencia N° 00 del 23/07/2019, para la suscripción del Acta Final, le fue notificada a **NN** vía correo electrónico en fecha 24/07/2019 (fs. 12 de autos), y luego de la suscripción de la misma, el contribuyente contaba con un plazo de 10 (diez) días para aceptar o no los resultados de la Fiscalización (no para la realización del Informe Final de Auditoría), o para solicitar una reverificación, de acuerdo con lo previsto en el Art 1° de la RG N° 25/2014, sin embargo, el contribuyente no se presentó, por lo cual el Acta mencionada fue firmada por dos testigos.

Por otra parte, **NN** en todo momento tuvo acceso a las actuaciones de la Administración Tributaria, pudiendo solicitar incluso copias o fotocopias autenticadas de las mismas, conforme a lo dispuesto en el Art. 191 de la Ley. Asimismo, el sumario es el procedimiento bilateral por excelencia, en el cual el contribuyente puede ejercer con suficiencia su derecho a la defensa, además, el Acta Final no constituye un gravamen irreparable dado que, justamente, para eso se instruye el sumario.

Por otra parte, la **SET**, previo a la Fiscalización Puntual dispuesta mediante la Orden N° 00, requirió informaciones y documentos a los supuestos proveedores de **NN**, para su análisis dentro de un operativo de control a dichos proveedores, y como consecuencia de las inconsistencias que detectó, ordenó la Fiscalización Puntual, tal y como claramente lo establece el Art. 6° de la RG N° 04/2008, dado que dentro de las facultades de la Administración Tributaria se encuentra la de realizar dichos controles tributarios.

Asimismo, considerando que la Orden de Fiscalización Puntual fue notificada el 28/05/2019 y la firma del Acta Final fue realizada en fecha 26/07/2019, antes de cumplirse los 45 días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto en el Art 1° de la RG N° 25/2014, el **DSR1** concluyó que las actuaciones se han llevado a cabo en el marco de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias. Desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado rigurosamente tales parámetros y se adecuan a lo establecido en el Art. 196 de la Ley, que dispone que las actuaciones de la **SET** gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron cumplidos en este caso, por lo cual son plenamente válidas.

Por último, el **DSR1** aclaró que el Timbrado constituye una autorización otorgada por la Administración Tributaria para la impresión y expedición de documentos, pero no garantiza la veracidad del contenido de los mismos.

Con relación al fondo de la cuestión, **NN** argumentó: *"... EL Juzgado sumarial no ha realizado un solo acto de diligenciamiento probatorio de manera a poder quebrar el principio de inocencia que opera EN FAVOR DE NN, ya que las entrevistas realizadas furtivamente por personas desconocidas y que luego fueran utilizadas por los Fiscalizadores para redeterminar tributos y aplicar multas son absolutamente nulas e invalidas para ser aplicadas dentro de un proceso sancionador, como es el que nos ocupa"* (sic).

"En este contexto solicito al Juzgado Sumarial se aplique el índice (concepto) de rentabilidad por rubro y zona a la hora de reliquidar el IRAGRO y su correspondiente multa" (sic).

Al respecto, el **DSR1** sostuvo que no es cierto lo argumentado por **NN**, debido a que por Resolución de Apertura de Periodo Probatorio N° 00 se admitieron las pruebas de entrevistas a los supuestos proveedores, para lo cual el sumariado debía retirar los oficios dentro del plazo otorgado, lo cual no realizó. Asimismo, por Providencia N° 00 se admitió la prueba pericial caligráfica respecto al supuesto proveedor XX y se requirió al sumariado que proponga perito y los puntos para la pericia, a la par que se envió oficio al Departamento de Patrimonio, a fin de que remita el legajo de inscripción del contribuyente citado; cumplido el plazo otorgado, el contribuyente no propuso perito, por tanto, se tuvieron por desistidas las pruebas mencionadas.

Por su parte, el **DSR1** confirmó que en las entrevistas realizadas por los auditores de la **SET** a los supuestos proveedores de **NN**, XX manifestó no haberse inscripto nunca al RUC; XX que se inscribió solamente para la prestación de servicios profesionales como abogada. Además, a través del expediente N° 00, presentó copia de la denuncia realizada ante el Departamento de Delitos Económicos - Regional de CDE, por la utilización indebida de su RUC; y respecto de los otros diez, no se ubicaron sus domicilios fiscales ni pudieron comunicarse por medio de los números telefónicos registrados en el RUC y tampoco dieron cumplimiento al requerimiento de documentaciones realizado por la Administración Tributaria. Además de lo mencionado, el sumariado no pudo demostrar como realizó los pagos por las supuestas adquisiciones.

Asimismo, el **DSR1** señaló que las facturas de los supuestos proveedores se encuentran registradas en los libros contables de **NN**, asentadas en las cuentas: "COSTO VENTA MERCADERÍAS. SECTOR PRIVADO", "SERVICIOS DE FLETES NO USAR", "MANTENIMIENTO DE BIENES DEL ACTIVO FIJO" y "REPARACIONES Y MANTENIMIENTOS", y en relación con la factura N° 00, la misma fue inicialmente registrada en el Libro Diario bajo la cuenta "REPARACIONES Y MANTENIMIENTOS", sin embargo, al final del ejercicio fiscal se realizó un traspaso a la cuenta "RODADOS/ TRANSPORTES", por lo que, a efectos de la

determinación, es considerado como incremento patrimonial no justificado, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 22° del Decreto N° 6.359/05.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** declaró compras que no reflejan la realidad, y con ello infringió lo establecido por los artículos 85 y 86 de la Ley, concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1.030/2013, que exigen que los comprobantes utilizados, de manera a que sean válidos a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir, que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor.

En relación con la solicitud de aplicación del índice de rentabilidad para la liquidación del IRAGRO, el **DSR1** aclaró que el Informe Final de Auditoría no propuso realizar ninguna determinación en relación con dicho impuesto. Ahora bien, en relación con el IRACIS, en el presente caso no corresponde lo solicitado por **NN**, dado que el costo impugnado por la Administración Tributaria no supera el 8,5% ni el 3,5% de sus costos declarados en sus Formularios N° 101 de los ejercicios fiscales 2014 y 2016.

Con referencia al IVA, el **DSR1** mencionó que las compras declaradas por **NN**, carecen de documentos válidos de respaldo, y en atención a que toda operación gravada por dicho impuesto debe contar necesariamente con su respectivo comprobante, que a su vez debe cumplir con ciertas formalidades establecidas por Ley, de manera a que el crédito fiscal resulte deducible ante el débito por los ingresos, según el Art. 86 de la Ley; no corresponde lo solicitado el sumariado, ya que las facturas con las que pretendió respaldar su crédito fueron impugnadas por consignar operaciones inexistentes.

En lo que respecta al IRACIS, **NN** contravino lo establecido por el 8° de la Ley, en concordancia con el Art. 26 del Decreto N° 6.359/2005, que establece que solo serán deducibles aquellos gastos en los que se incurra para mantener la fuente productora siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados.

Por lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó facturas relacionadas con operaciones inexistentes para respaldar sus compras, puesto que dichos comprobantes se refieren a la provisión de bienes y prestación de servicios que no pudieron ser entregados ni efectuados por los supuestos proveedores. Por tanto, corresponde la impugnación de las facturas mencionadas, así como los créditos fiscales y los costos y gastos respaldados con ellos, y confirmar la reliquidación efectuada para el IVA General de los periodos fiscales de 02, 05, 08 y 10 /2014 y de 05/2016, y para el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2014 y 2016, conforme a lo dispuesto en los Arts. 7°, 8°, 22, 85, 86 y 247 de la Ley.

Por otra parte, **NN** solicitó se le permita utilizar su crédito fiscal del IVA de manera a corregir los periodos de afectación de dicho impuesto a través de una rectificación. Asimismo, la aplicación de su crédito en concepto de retenciones, para el pago de tributos y multa resultantes.

Sobre el primer punto, el **DSR1** sostuvo que no corresponde hacer lugar a lo solicitado, ya que **NN** consumió sus créditos fiscales de los periodos objeto del presente proceso, en los periodos siguientes, y a la fecha, no cuenta con saldo técnico a su favor, según se observa en su cuenta corriente, en el Sistema de Gestión tributaria Marangatu.

Sobre el segundo punto, el saldo a favor del sumariado en concepto de retenciones, su libre disponibilidad o recupero debe ser solicitado a través del procedimiento por pago indebido o en exceso, conforme a las disposiciones del Decreto N° 1.029/2013 y la Resolución General N° 26/2019.

Respecto a la calificación de la conducta, **NN** requirió se disponga "... la disminución de la multa en un porcentaje mínimo en función a una omisión de pago teniendo en cuenta la intención de acogernos a lo resuelto en la RP resultante en el presente sumario y a la falta de pruebas procesalmente idóneas" (sic).

Con base en los argumentos expuestos en el punto anterior, el **DSR1** señaló que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadró dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 3 y 5 del Art. 173, y en el núm. 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dado que fue comprobado que presentó sus DDJJ con datos falsos y suministró informaciones de manera inexacta respecto de sus compras, por todo lo cual se presume su intención de defraudar al Fisco, causándole un perjuicio representado por el monto del IVA y del IRACIS dejados de ingresar y beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

Asimismo, el **DSR1** mencionó que no puede tenerse como un allanamiento lo manifestado por **NN** respecto de su intención de acogerse a lo resuelto en la RP del presente sumario, dado que en sus alegatos aclaró que esto es "... *sin perjuicio de todo lo argumentado en el escrito de descargo de sumario como en el presente escrito de alegatos*", dicho esto y habiendo comprobado la comisión de infracciones de manera reiterada durante varios periodos y ejercicios fiscales; la posibilidad de asesoramiento a su alcance, dado que contaba con la obligación de presentar Informe de Auditoría Externa Impositiva desde 01/01/2013; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, puesto que por la utilización de comprobantes relacionados con operaciones inexistentes, sólo los impuestos dejados de ingresar ascienden a la suma de G 247.272.730 (agravantes previstas en los numerales 1, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley) y considerando como atenuante la presentación de los documentos requeridos por la **SET** (núm. 7 del Art. 175 de la referida Ley), el **DSR1** concluyó que corresponde aplicar una multa equivalente al 130% de los tributos no ingresados para el IRACIS General y de los créditos fiscales para el IVA General.

Finalmente, en su escrito de fecha 25/11/2019, **NN** solicitó la exoneración de los intereses y facilidades de pago con base en el Decreto N° 2614/2019.

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Decreto N° 3.966/2020, modificado por el Decreto N° 4.011/2020, se encuentra vigente y establece, de manera extraordinaria, que la tasa de interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, será del 0% hasta el 31/01/2021, para todas las deudas impositivas vencidas, correspondientes a los periodos fiscales cerrados hasta 12/2019, así como a los ejercicios fiscales cerrados al 30/06/2019. Asimismo, dispone un régimen excepcional y transitorio de facilidades de pago, con una tasa de interés de financiación del 0%, una entrega inicial del 10% y hasta 60 cuotas mensuales.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	105.454.547	137.090.911	242.545.458
511 - AJUSTE IRACIS	2016	18.181.818	23.636.363	41.818.181
521 - AJUSTE IVA	02/2014	40.909.091	53.181.818	94.090.909
521 - AJUSTE IVA	05/2014	36.363.637	47.272.728	83.636.365
521 - AJUSTE IVA	08/2014	13.636.364	17.727.273	31.363.637
521 - AJUSTE IVA	10/2014	14.545.455	18.909.092	33.454.547
521 - AJUSTE IVA	05/2016	18.181.818	23.636.363	41.818.181
Totales		247.272.730	321.454.548	568.727.278

* Sobre los tributos deberán adicionarse la multa y el interés por mora, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°.- CALIFICAR la conducta del contribuyente **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 al 130% sobre el monto de los tributos no ingresados para el IRACIS General y de los créditos fiscales para el IVA General.

Art. 3°.- NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y multa determinados.

Art. 4°.- COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

OSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN