

RESOLUCION PARTICULAR

**VISTO:**

El Expediente N° 00, y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, (en adelante **NN**) y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 19/06/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2015 y 2016; y del IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2016 de **NN**. Para tal efecto requirió a la contribuyente que presente facturas originales o copias autenticadas emitidas por los proveedores individualizados en la Orden de Fiscalización; la forma de pago, contratos, aclarar tipo de afectación en el formulario del IVA y contable, Libro Diario y Mayor, Libros IVA Compras y ventas, Informe de Auditoría Externa Impositiva (AEI), documentación arrimada por la firma.

El proceso inició con las investigaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DPO-DGGC), el cual informó sobre proveedores irregulares derivados del análisis realizado al contribuyente **XX**. Los hallazgos obtenidos motivaron la apertura de la Causa N° 00 denominada "*Personas innominadas s/ producción de documentos no auténticos y otro*". Así también, se ha detectado una factura emitida por **NN**, proveedora afectada a la Causa N° 00 "*Investigación fiscal s/ producción de documentos no auténticos*".

Según el Informe Final de Auditoría N.º 00 del 04/09/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, lo que incide en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, y, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido en detrimento del ingreso debido al Fisco.

Respecto del IVA los auditores de la **SET** verificaron en el Libro IVA Compras que, en los periodos fiscales 11/2015, 06/2016, 08/2016, 09/2016, 10/2016, 11/2016 y 12/2016, **NN** registró las facturas de presunto contenido falso; asimismo, la contribuyente mencionó que los comprobantes han sido afectados a su declaración jurada determinativa del IVA en el Rubro 3, Inciso "a", casilla 35 y el Rubro 3, Inciso "b", casilla 36, lo que ha provocado un aumento en su crédito fiscal. En relación con el IRACIS, **NN** manifestó que parte de los montos fueron consignados en el Campo 28 "Gastos Generales", Campo 47 "Gastos Generales", Campo 41 "Gastos y Contribuciones a Favor del Personal", Campo 50 "Otros Gastos", Campo 61 "Total de Costos" de las declaraciones juradas determinativas del IRACIS General (Formulario 101) de los ejercicios fiscales 2015 y 2016, por lo que los auditores indicaron que corresponde cuestionar los valores consignados por la fiscalizada. Por otra parte, los montos no imputados al resultado del ejercicio fueron incluidos como parte del Activo del contribuyente, específicamente en las **NN**, por lo tanto, consideraron que dichos valores corresponden a un aumento patrimonial no justificado, en virtud de lo establecido en el artículo 20 del Decreto N° 1.031/2013.

Por lo expuesto, los Auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo prescripto por el Art. 172 de la Ley N° 125/91 (en adelante la Ley), debido a que incluyó en sus registros las facturas de presunto contenido falso. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación del 145% sobre el tributo defraudado en virtud del Art. 175 de la Ley. Todo ello, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total, Gs.
521 - AJUSTE IVA	nov-15	32.363.636	3.236.364	4.692.727	7.929.091
521 - AJUSTE IVA	jun-16	553.144.914	55.314.491	80.206.013	135.520.504
521 - AJUSTE IVA	ago-16	143.011.193	14.301.119	20.736.623	35.037.742

521 - AJUSTE IVA	sep-16	239.488.415	23.948.842	34.725.820	58.674.662
521 - AJUSTE IVA	oct-16	478.001.364	47.800.136	69.310.198	117.110.334
521 - AJUSTE IVA	nov-16	127.788.536	12.778.854	18.529.338	31.308.192
521 - AJUSTE IVA	dic-16	97.527.308	9.752.731	14.141.460	23.894.191
511 - AJUSTE IRACIS	2015	32.363.636	3.236.364	4.692.727	7.929.091
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.638.961.730	163.896.173	237.649.451	401.545.624
<b>Total</b>		<b>3.342.650.732</b>	<b>334.265.074</b>	<b>484.684.357</b>	<b>818.949.431</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N.º 00 notificado el 29/05/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo legal previsto para presentar descargo, sin que la contribuyente se haya presentado, por Resolución N° 00 el **DSR1** dispuso la apertura de la causa a prueba. El 12/08/2020, la sumariada presentó su escrito de Alegatos. Culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN** en su escrito de alegatos, así como todos los antecedentes fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), según se expone a continuación:

**NN** manifestó: *“...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 dentro del plazo, ya que las entrevistas realizadas furtivamente por personas desconocidas y que luego fueran utilizadas por los Fiscalizadores para sustentar la aplicación de tributos y multas tanto en el acta como informe final son absolutamente nulas e invalidas para ser aplicadas o utilizadas dentro de un proceso sancionador, como es el que nos ocupa. Así mismo, EL Juzgado no ordenó la realización de una sola entrevista o prueba dentro del plazo probatorio de manera a quebrar el principio de presunción de inocencia que opera en favor de todo ciudadano en general, y en favor de NN en particular”. “... con relación al legajo de inscripción de todos los proveedores cuyas facturas se me pretende impugnar, el Juzgado sumarial no desarrolló las pericias pertinentes a los efectos de determinar la falsedad o no de las mismas, o si ellas presentan indicios de manipulación o sugieren que sean apócrifas o falsas en el caso de que determinado proveedor haya negado su inscripción, por lo que estos hechos no pueden ser considerados como responsabilidad de NN, sino de la propia SET.” (sic).*

Al respecto, el **DSR1** indicó que la **SET** pone a conocimiento del fiscalizado toda la información que fuera recabada a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el sumario administrativo, no lo hizo. Sobre el punto, por Providencia N° 00 del 29/06/2020, se abrió la causa a prueba por el plazo de 15 días, a fin de que ofrezca y presente pruebas que desvirtúe lo dicho por los auditores y que acredite que las operaciones si existieron. En relación con las Actas de entrevistas cuestionadas, fueron realizadas en cumplimiento de las facultades de fiscalización y control otorgadas por el Art. 189 de la Ley.

Sobre lo expuesto, el **DSR1** indicó que en el Procedimiento Administrativo hay una serie de elementos distintivos que condicionan la carga de la prueba (entre ellos los establecidos en los artículos 173 y 174 de la Ley), el cual principalmente es la presunción de legalidad y legitimidad de la que gozan los actos dictados por la Administración Tributaria, lo que implica que quien pretenda impugnar dicho acto debe probar sus alegaciones, y considerando que **NN** ha manifestado su disconformidad con respecto a los resultados de las verificaciones y habiendo tenido la oportunidad en la sustanciación del sumario administrativo de desvirtuar lo alegado por los auditores en el informe final, no aportó elementos probatorios conducente.

**NN** argumentó: *“Todas las facturaciones, previas a ser incluidas dentro de la contabilidad, fueron chequeadas por el sistema que nos ofrece la propia SET, y fue la propia SET a través de su sistema, quien nos certificó que los Ruc de esas facturas eran reales y sus timbrados vigentes... Tampoco la SET ordenó una pericia caligráfica para contrastar las firmas que obran en los legajos...”*. *“...mal podría este Juzgado Sumarial condenar a NN al pago de tributos y mucho menos de multa alguna en concepto y desde la perspectiva de la defraudación, ya que como hemos mencionado, en el peor de los casos corresponde una sanción por OMISIÓN DE PAGO.”* (sic).

Con base en los antecedentes del caso y tras verificar las investigaciones realizadas durante la auditoría, el **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que no cumplieran con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas, no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con respecto al contenido de las mismas, verificando que la operación haya existido, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos. En este sentido, la mayoría de los proveedores no fueron ubicados en los domicilios consignados en la base de datos del RUC, y tampoco resultaron ser conocidos por vecinos de la zona. Otros manifestaron no ser contribuyentes, nunca haberse inscripto y que no realizan ninguna actividad económica. Mientras otros indicaron no ser contribuyentes y que fueron inscriptos bajo engaño.

Dicho esto, el **DSR1** resaltó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de los comprobantes y otorgó el timbrado, la responsabilidad de esta se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, el timbrado del documento no constituye (por sí solo) aval suficiente para demostrar que la operación efectivamente se realizó.

**NN** manifestó que: *“Así también, solicito que en el caso de que sea del criterio del juzgado sumarial la aplicación de determinada multa, la misma sea aplicada de conformidad al artículo 70 del Código Penal... Es decir, por un mismo y único hecho de ingresar a la contabilidad determinado lote de facturas que para la Administración son inconsistentes, me apliquen una multa, y no varias multas por el mismo hecho. La propia Constitución nacional establece que ningún ciudadano podrá ser sancionado dos veces por el mismo hecho.”* En otro punto expresó: *“Que, es mi intención poner fin al problema suscitado con la SET en instancia administrativa, en tanto y en cuanto la SET considere mis argumentaciones y peticiones del presente escrito”*. Igualmente, agregó: *“Que, así mismo y sin perjuicio todo lo argumentado en el presente escrito de alegatos, tengo la firme intención de aceptar la RP que el Juzgado Sumarial eleve para la firma del Viceministro en el presente proceso, y de esa manera poner fin a la problemática suscitada... y en este contexto, propongo el presente allanamiento a lo dispuesto por el Juzgado sumarial, SIEMPRE Y CUANDO APLIQUE LA SANCIÓN MÍNIMA AL PRESENTE CASO, atendiendo las constancias y elementos del expediente y el presente escrito”*. *“En este contexto, solicito al Juzgado Sumarial se aplique el índice (coeficiente) de rentabilidad por rubro y zona a la hora de reliquidar el IRACIS y su correspondiente multa, que se me disminuya la multa a un monto mínimo”*. *“Por otra parte, y en cuanto sea posible, solicito se me permita utilizar mi crédito de IVA en el caso de aceptar la RP del presente sumario de manera a corregir los periodos de afectación del IVA vía ajuste a través de una rectificación, y a tales efectos solicito al Juzgado Sumarial la habilitación del sistema para proceder a la Rectificación de mi IVA vía ajuste, y así poder utilizar el crédito existente”*. *“Así también, solicito la aplicación del coeficiente que permita determinar el IVA sobre base mixta, y no sobre base cierta”*. *“Por último, solicito la aplicación de ser factible del crédito retención que indirectamente a través de los distintos agentes de retención, ya he ingresado a las arcas del estado.”* (sic).

En referencia al allanamiento, el **DSR1** aclaró que el mismo implica la aceptación del resultado o el reconocimiento material invocado en el Informe Final de Auditoría y consecuentemente no puede estar sujeto a condición alguna.

Dicho esto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos correspondientes proveedores irregulares, incidiendo en la liquidación del IVA y del IRACIS, y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido, causando un perjuicio al Fisco, cuantificado por el monto del impuesto dejado de ingresar.

Sobre el punto, **NN** declaró compras inexistentes, y con ello infringió lo establecido en el artículo 86 de la Ley, concordante con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1.030/2013, que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidas a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, consignar operaciones reales, es decir que el hecho haya existido. En lo que respecta al IRACIS, contravino lo establecido en los Arts. 7 y 8 de la Ley, así como a lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto N° 6359/2005.

En relación con la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó que al incluir en sus registros las facturas irregulares infringió lo prescrito en el Art. 172 de la Ley, que claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un perjuicio al Fisco, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos, suministro informaciones inexactas sobre sus operaciones, y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), ya que los comprobantes que utilizó como respaldo de dichas declaraciones, se refieren a la provisión de bienes y servicios que no pudieron ser entregados o prestados por los supuestos proveedores.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: La reiteración, la que se configuró por la comisión de la infracción de defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados. La continuidad; debido a que **NN** registró comprobantes irregulares en sus DDJJ en varios periodos fiscales. La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción; y el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, debido a que tiene activa la obligación de presentación de estados financieros, y en los periodos afectados contaba con Auditoría Externa Impositiva. Como atenuante tuvo en cuenta la conducta de **NN** en el esclarecimiento de los hechos: debido a que tuvo predisposición a la hora de proveer los recaudos documentales y aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde confirmar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 145% sobre el tributo defraudado.

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 con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	11/2015	3.236.364	4.692.727	7.929.091
521 - AJUSTE IVA	06/2016	55.314.491	80.206.013	135.520.504
521 - AJUSTE IVA	08/2016	14.301.119	20.736.623	35.037.742
521 - AJUSTE IVA	09/2016	23.948.842	34.725.820	58.674.662
521 - AJUSTE IVA	10/2016	47.800.136	69.310.198	117.110.334
521 - AJUSTE IVA	11/2016	12.778.854	18.529.338	31.308.192
521 - AJUSTE IVA	12/2016	9.752.731	14.141.460	23.894.191
511 - AJUSTE IRACIS	2015	3.236.364	4.692.727	7.929.091
511 - AJUSTE IRACIS	2016	163.896.173	237.649.451	401.545.624
<b>Totales</b>		<b>334.265.074</b>	<b>484.684.357</b>	<b>818.949.431</b>

\* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

**Art. 2: CALIFICAR** la conducta de **NN** con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad con 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 145% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución.

**Art. 3: NOTIFICAR** a la contribuyente 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. 4: 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**