



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 19/09/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IVA General del periodo 12/2015 y del IRACIS General del ejercicio 2015 en relación a los proveedores **XX, XX, XX, XX, XX**. Para tal efecto le requirió a **NN** que presente los comprobantes de compras recibidos en el ejercicio y periodo fiscal controlado, emitido por los proveedores citados, así como también los contratos de prestación de servicios relacionados a la emisión de todos los comprobantes solicitados, con especificación del lugar de prestación y los documentos que evidencien físicamente el servicio prestado; el tipo de afectación en el Formulario de IVA, contable; libros IVA compras, Diario y Mayor correspondiente, los mismos fueron presentados en forma tardía.

La verificación tiene como antecedente el Informe DPO DGGC N° 00, mediante el cual el Departamento de Auditoría GC3 informó que mediante las diligencias realizadas en el marco del control al contribuyente **NN** detectaron inconsistencias en las compras informadas por los supuestos clientes de todos los proveedores investigados.

Por los motivos señalados los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró montos que no reflejaban 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, así como los gastos que dedujo indebidamente.

Dicha situación fue también confirmada en las entrevistas informativas realizada a los supuestos proveedores cuyos comprobantes fueron cuestionados durante la fiscalización, los mismos manifestaron no reconocer como emitidas por ellos los referidos comprobantes y se constató que otros nunca tuvieron el domicilio que supuestamente declararon.

En atención a que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que declaró e hizo valer ante la **SET** datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como Defraudación, conforme al Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y teniendo en cuenta el grado de cultura del infractor y su posibilidad de asesoramiento puesto que está obligado a presentar Auditoría Externa así como la utilización de comprobantes de contenido falso y la falta de presentación espontánea ya que **NN** no rectificó sus DDJJ del IVA e IRACIS, durante el proceso de control fiscal, los auditores además sugirieron la aplicación de una multa equivalente al 140% de los tributos defraudados.

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

PERIODO Y/O EJERCICIO FISCALES	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE FACTURAS PRESUNTAMENTE FALSAS	IMPUESTO 10%	MULTA 140 %	TOTAL, DE IMPUESTO + MULTA A INGRESAR
dic-15	211-IVA GENERAL	1.929.090.909	192.909.091	270.072.727	462.981.818
2015	111-IRACIS GENERAL	1.929.090.909	192.909.091	270.072.727	462.981.818
TOTAL			385.818.182	540.145.455	925.963.636

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 11/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y de Recursos de Reconsideración.

Los descargos no fueron presentados por **NN** por lo que no ofreció ni diligenció prueba alguna, no obstante el 31/08/2020 presentó sus alegatos; por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Los argumentos expuestos por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad del proceso expresando lo siguiente: "*Que, en cuanto a la extemporaneidad se refiere cabe destacar que la Fiscalización Puntual ha iniciado con la verificación originada por la nota DPO DGGC N° 00, de fecha 10/09/19, y los trabajos culminaron en fecha 21/11/19 en las dependencias Administrativas de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, con la entrega del Acta Final, hecho que a simple vista queda demarcado fuera del plazo establecido en el Artículo 26 de la RG N° 4/08... Que, el Artículo 19 del mismo cuerpo legal refiere: DE LA IMPOSIBILIDAD DE CULMINACIÓN EN EL PLAZO PREVISTO - AMPLIACIÓN DEL PLAZO: ...El contribuyente deberá ser notificado de dicha ampliación dentro del plazo originalmente previsto. Que, con lo referido, en las normativas legales que preceden a este párrafo queda en plena evidencia la falta de cumplimiento de plazos, por extenderse estos sobre el plazo legal establecido, a más de omitir formalidades pertinentes, considerando que esta representación jamás ha sido notificado de la ampliación de los plazos para la culminación de la fiscalización, como lo refiere el Artículo 19 de la Resolución General 4/08 (sic).*"

El **DSR1** destacó que no es cierto lo que **NN** refirió respecto a la extralimitación del tiempo de la fiscalización, puesto que la misma fue desarrollada dentro de los plazos estipulados en el inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/04, y la RG N° 25/2014, cuyo Art. 26 establece: "*Los plazos se computaran desde el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del Acta Final*", teniendo en cuenta que la misma inició el 19/09/2019 al ser notificada la Orden de Fiscalización N° 00 y que culminó con el Acta Final N° 00 del 21/11/2019, por lo que no se puede hablar de nulidad, ya que la verificación fue realizada en el tiempo correspondiente.

A su vez el **DSR1**, indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso, en consecuencia reiteró que resulta improcedente la nulidad pretendida por **NN**, ya que la misma debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió.

Respecto a las facturas impugnadas **NN** señaló que: "*...reiteramos que en ningún momento (según se demuestra con la documentación registrada) se ha pretendido simular, ocultar, o de alguna forma crear maniobras que pueda ser entendida como un perjuicio para el fisco, más por el contrario, mi parte, se ha abocado a dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias y ha utilizado facturas legales que en la fecha en que han sido emitidas, estaban plenamente vigentes, y HAN JUSTIFICADO FEHACIENEMENTE las compras de mercaderías realizadas y que respalda la actividad lícita y real he practicado en su oportunidad, tal como SE HA DEMOSTRADO CON LAS DOCUMENTACIONES PRESENTADAS como material probatorio, (facturas de compra de mercaderías y pago de servicios de fletes), demostrado en esta instancia, y como se ha referido inicialmente, prueba simple de ello es que el propio SISTEMA HECHAUKA no ha rechazado en su oportunidad las pertinentes facturas desafectadas hoy día, lo que comprueba fehacientemente que el timbrado de las facturas citadas estaban activas, como así el contenido de las mismas eran reales*" (sic).

El **DSR1** señaló que la **SET** no cuestionó los requisitos pre impresos de los comprobantes utilizados, sino el origen de los mismos y concluyó que **NN**, con el fin de justificar los créditos fiscales consignados en las DDJJ del IVA y costos y gastos en el IRACIS, utilizó facturas irregulares de los proveedores **XX, XX, XX, XX**, para respaldar operaciones inexistentes, en infracción a los artículos 8 y 86 de la Ley, ya que no representaron una erogación real ni cumplieron con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA.

Además, el **DSR1** confirmó la situación descrita con la información recabada por los auditores de la **SET**, quienes entrevistaron a algunos de los proveedores; en primer lugar respecto a **XX**, la misma negó haber prestado servicios o comercializado algún bien a **NN**, además presentó copia de la denuncia N° 00 realizada el 23/06/2017 en el Departamento Contra Delitos Económicos y Financieros de la Policía Nacional – Oficina Regional Ciudad del Este, en la que dejó constancia que no reconocía los timbrados atribuidos a su RUC y por la cual la **SET** requirió la presentación de varias documentaciones; así también el Señor **XX** (Representante Legal de **XX**) al ser consultado sobre las operaciones realizadas con **NN** mencionó no reconocerlo como cliente y señaló que al momento de la emisión de los comprobantes puestos a su vista ya no tuvo participación en la administración de la firma a pesar de que en el Sistema Marangatú aún figura como Representante Legal de la misma. Respecto a los demás proveedores se destacó que los mismos no dieron respuesta a los requerimientos de la **SET** y que tampoco fueron ubicados en el domicilio que declararon.

Además de lo mencionado, **NN** no pudo demostrar como realizó los pagos por las supuestas adquisiciones, ni la forma en que las mercaderías fueron trasladadas, recepcionadas y almacenadas por ella; por tanto corresponde la impugnación de los comprobantes respectivos así como los créditos fiscales y los costos y gastos respaldados con ellos, los cuales fueron incluidos y declarados por la firma (Art. 7 y 8 de la Ley). El **DSR1** señaló además, que la infracción se produce por el hecho de haber invocado como crédito fiscal y como gastos y costos los montos respaldados con facturas referentes a operaciones inexistentes, ya que **NN** no pudo demostrar ni en la fiscalización ni en el sumario administrativo, que dichas compras fueron reales (Art. 247 de la Ley N° 125/1991).

Por todo lo expuesto, el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación efectuada por los auditores de la **SET** tanto para el IVA como para el IRACIS de los periodos fiscales y ejercicios fiscales citados.

En cuanto a la calificación de la conducta y aplicación de sanciones **NN** señaló que: *"...considero importante volver a destacar que siempre mi parte ha puesto a disposición toda documentación con relación a las operaciones declaradas, conforme lo reconocen los fiscalizadores en el Acta Final. Así mismo, cabe señalar que la totalidad las operaciones y gastos fueron reales. Que, en este sentido, siempre esta parte ha colaborado con la Administración Tributaria, poniendo a su disposición toda la documentación solicitada, hecho también reconocido en el Acta Final, demostrándose de esta manera que en ningún momento hubo intención de ocultar operaciones. Asimismo, las operaciones fueron declaradas en los Formularios respectivos en oportunidad (2015) conforme a la interpretación de la Ley N° 2421/04, y ante los cuestionamientos de la AT, se realizaron las rectificaciones y abonaron los importes correspondientes"* (sic).

Al respecto, el **DSR1** señaló que no es cierto lo alegado por **NN** en relación a las rectificaciones y posterior pago que menciona, puesto que no se observó en el Sistema Marangatú la realización de tales operaciones; así también indicó que con las diligencias realizadas en el expediente, quedó confirmado que la firma incumplió la normativa tributaria, porque comprobó la evidente contradicción entre las informaciones que surgieron de sus DDJJ, las cuales presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), ya que los créditos fiscales, costos y gastos en ellas registradas no son reales. Además, porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (núm. 12 del Art. 174 de la Ley), y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto

en concepto de créditos fiscales, costos y gastos respaldados con los comprobantes cuestionados y los impuestos a ingresar.

Así también el **DSR1** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria pone a conocimiento de la contribuyente los hechos denunciados, a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad tanto en el sumario administrativo como en el recurso presentado, no lo hizo ya que **NN** no presentó pruebas conducentes para desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores.

Además, el **DSR1** señaló que para que la infracción quede consumada, basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco, induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio, o a adoptar cualquier resolución equivalente, por lo que concluyó que la calificación de la conducta de la contribuyente como Defraudación, se ajusta a derecho.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó plenamente confirmado que se cumplen todos los presupuestos para confirmar la calificación de la conducta **NN** de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa correspondiente.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que el contribuyente no cuenta con antecedentes de aplicación de sanciones o procesos de fiscalización y que puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, lo que se considera como atenuante. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 140% sobre los tributos dejados de ingresar, a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

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
511 - AJUSTE IRACIS	2015	192.909.091	270.072.727	462.981.818
521 - AJUSTE IVA	12/2015	192.909.091	270.072.727	462.981.818
Totales		385.818.182	540.145.454	925.963.636

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 140% de los tributos defraudados.

Art. 3º: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4º: 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