



## RESOLUCION PARTICULAR

## VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

## CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 04/08/2020, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IRACIS GENERAL, del IRP y del IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, así como del IVA General de los periodos fiscales de 12/2015 y 11/2016 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus Libros contables y los comprobantes que respaldaron las compras de los proveedores: **XX** y **XX**, como así también se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tuvo como antecedente a los controles efectuados por la **SET** a la firma **XX**, y a través de Nota DAGC1 N° 00/2018, el Departamento de Auditoría GC1 (**DAGC1**) informó que detectó la existencia de proveedores y subproveedores inconsistentes, entre los cuales se encontraba **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** denunciaron que el contribuyente declaró como respaldo de sus créditos fiscales en el IVA General y sus costos y gastos en el IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE comprobantes relacionados a operaciones que no son reales con supuestos proveedores quienes no cuentan con la infraestructura para la provisión de bienes y servicios de las compras cuestionadas. Además, **XX** afirmó que no se dedica al comercio y negó haber efectuado ventas y en relación a **XX** la misma no fue ubicada en el domicilio declarado en el RUC, los vecinos no la conocen y en el lugar no existe local comercial alguno. Asimismo, mediante la pericia caligráfica realizada a las firmas contenidas en la solicitud de Timbrados y preimpresos de estas personas, se confirmó que las mismas no pertenecen a los supuestos proveedores. En consecuencia, los auditores efectuaron la reliquidación de los tributos y surgió saldos a favor del Fisco en el IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE y no así en el IVA General, pues luego del inicio de los controles por parte de la **SET**, **NN** rectificó sus Declaraciones Juradas de los periodos controlados y desafectó los montos de las facturas cuestionadas.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 165% sobre los tributos defraudados, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10% S/ MONTO IMPONIBLE	MULTA 145%	TOTAL GS.
IRAGRO Rég. Contable	2015	52.878.364	528.783.636	52.878.364	87.249.301	140.127.665
IRAGRO Rég. Contable	2016	47.504.036	475.040.364	47.504.036	78.381.659	125.885.695
IVA General	12/2015	0	528.783.636	52.878.364	87.249.301	87.249.301
IVA General	11/2016	0	475.040.364	47.504.036	78.381.659	78.381.659
<b>TOTALES</b>		<b>100.382.400</b>	<b>2.007.648.000</b>	<b>200.764.800</b>	<b>331.261.920</b>	<b>431.644.320</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 06/11/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

**NN** presentó su escrito manifestando que: *“La deuda que se me atribuye con el Fisco en lo referente al IVA no corresponde debido a que contaba con crédito fiscal suficiente en ese periodo hasta la actualidad que cubre el importe reclamado con creces. No así el IRAGRO que corresponde el pago del impuesto en su totalidad. Solicito que se tenga en cuenta mi pedido de disminución de los recargos por multa al mínimo posible. Solicito se establezca una facilidad de pago en virtud al decreto vigente para la exoneración de intereses por la financiación del impuesto y recargos...”* (Sic).

Conforme a los antecedentes del control y las actuaciones efectuadas de oficio durante el Sumario Administrativo, el **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus Declaraciones Juradas del IVA General y del IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones inexistentes, en infracción al Art. 86 de la Ley y el Art. 22 del Decreto N° 1030/2013, así como el Art. 32 de la Ley N° 5061/2013, supuestamente emitidos por **XX** y **XX**, pues consignó dichos valores en sus Libros de Compras del módulo Hechauka del Sistema Marangatu.

El **DSR2** concluyó válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, pues sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que el sumariado declaró a su favor, ya que los mismos no cuentan con la infraestructura ni la capacidad para la provisión de los bienes y servicios que **NN** declaró que efectuó. El **DSR2** señaló, que llegó a esta conclusión basado en la entrevista efectuada por los funcionarios de la **SET** a **XX**, quien aseveró no haber efectuado ventas a **NN** ya que no se dedica al comercio, mientras que en relación a **XX** ni siquiera fue ubicada en el domicilio declarado en el RUC, tampoco existe en el lugar local comercial alguno (fs. 12/24 del Exp. N° 00).

Por otra parte, mediante la entrevista informativa efectuada por los funcionarios de la **SET** al Sr. **XX**, propietario de **XX** donde fueron confeccionadas las facturas a nombre de los supuestos proveedores, éste afirmó que las mismas fueron solicitadas y retiradas por el Lic. **XX** (fs. 39 del Exp. N° 00). Finalmente, mediante la pericia caligráfica efectuada a las firmas dubitadas de la solicitud de inscripción en el RUC y las solicitudes de impresión de Timbrado, el perito del Ministerio de Hacienda, Lic. **XX**, concluyó: *“Que las firmas analizadas -objeto del presente informe pericial- y que se encuentran estampadas en la solicitud de actualización de datos persona física, autorización y timbrado de impresos, reporte entrega de documentos preimpresos, acta de manifestación de voluntad y solicitud de acceso confidencial de usuario no pertenecen al puño y letra de los Sres. **XX** y **XX** respectivamente, es decir son todas falsas”* (Sic) (fs. 29/34 del Expte. N° 00).

Por todo ello, el **DSR2** concluyó que los montos de las compras que **NN** consignó en sus Libros y en sus Declaraciones Juradas no pueden ser deducibles de impuestos, circunstancia que se confirma, pues **NN** luego del inicio de los controles por parte de la **SET** procedió a rectificar sus Declaraciones Juradas del Form. N° 120 desafectando los montos de las facturas cuestionadas, por lo que ya no corresponde el reclamo del IVA General; más si del IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE pues a la fecha no se registra ninguna rectificativa de ese tributo por parte del contribuyente.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló que, el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el mismo con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado no solo por el monto de los tributos que **NN** no ingresó oportunamente sino además por los créditos fiscales y los costos y gastos irreales que declaró a su favor, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos, pues mediante todas las pruebas alegadas en el expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta alguna porque no tienen la capacidad para ello.

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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que declaró indebidamente a su favor compras a proveedores que no son reales.

El **DSR2** aclaró, que conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de la Declaración Jurada rectificativa luego del inicio del control por parte de la **SET**, no exime al contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de la Declaración Jurada no se reputa espontánea ya que fue motivada por la actuación de la **SET** y de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. Por tanto, para el **DSR2** quedó comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró el hecho de que **NN** presentó los documentos que tenía a su disposición, los montos cuestionados fueron declarados en periodos de dos ejercicios fiscales, sumado al hecho que el contribuyente rectificó sus Declaraciones Juradas del IVA General y manifestó su intención de abonar las deudas reclamadas.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 100% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA General. En cuanto al IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE dicha sanción será aplicada sobre el tributo determinado, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 3966/2020 "*Por el cual se establece un régimen excepcional y transitorio para la regularización de determinadas deudas impositivas*", que concede facilidades para la regularización de las obligaciones impositivas a los contribuyentes que lo soliciten hasta el 31 de enero de 2021, el **DSR2** manifestó que esta circunstancia se adecua al presente caso, teniendo en cuenta que la solicitud fue efectuada por **NN** el 31/12/2020 y resaltó que para acogerse al mencionado régimen excepcional el contribuyente deberá oficializar su pedido y cumplir con los requisitos establecidos en el referido Decreto.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto del impuesto y aplicar la multa.

**POR TANTO**, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

**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
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	52.878.364	52.878.364	105.756.728
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	47.504.036	47.504.036	95.008.072
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	52.878.364	52.878.364
521 - AJUSTE IVA	11/2016	0	47.504.036	47.504.036
<b>Totales</b>		<b>100.382.400</b>	<b>200.764.800</b>	<b>301.147.200</b>

*\*Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991 hasta el 31/12/2020.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** con base en lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** al 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**