

## RESOLUCION PARTICULAR

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN** (en adelante **NN**), con **RUC 00** y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 26/05/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de los rubros compras y egresos correspondientes a los periodos fiscales de 01/2017 a 12/2018 del IVA GENERAL; y a los ejercicios fiscales 2017 y 2018 del IRPC de **NN**; y para tal efecto le requirió el original de los comprobantes de compras y egresos correspondiente a los periodos fiscalizados y su Libro de Compras de IVA GENERAL, en formato de planilla electrónica (Excel), documentación que fue arrimada por la contribuyente.

La verificación tuvo su origen en el seguimiento del cumplimiento de las obligaciones de **NN** realizado por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, cuyo resultado fue expuesto en el Informe DGFT/DPO N° 00/2021 en el cual señaló que mediante el análisis de las documentaciones presentada por la misma en fecha 26/05/2020, se observó operaciones que no guardan relación con la actividad declarada y desarrollada; lo que derivó en la Denuncia Interna N° 00, la cual dio origen a la Orden de Fiscalización N° 00.

Durante el proceso de control, los auditores de la **SET** procedieron a realizar actuaciones consistentes en notificaciones de requerimiento a determinados proveedores y clientes de **NN**. Sobre el punto, se abocaron a comprobar las transacciones de las operaciones relacionadas a los proveedores XX y XX para lo cual realizaron varias diligencias consistentes en entrevistas, cotejo de los XX, constitución en el domicilio de éstas firmas, análisis de documentos e informes remitidos por el **DPO** relacionados a proveedores de las firmas mencionadas con anterioridad, con cuyo diligenciamiento comprobaron que las mismas no pudieron llevar a cabo las operaciones descriptas en los comprobantes; presentadas por **NN** considerando que existe una simulación de operaciones entre **NN** y las firmas mencionadas.

Igualmente, conforme a las diligencias realizadas y a los elementos de convicción recogidos, los auditores de la **SET** procedieron al análisis de los comprobantes de compras presentados por **NN** y posteriormente fueron comparados con sus DDJJ del IVA GENERAL, y observaron que existen compras sin respaldo documental, compras que no guardan relación directa ni indirecta con las operaciones de la contribuyente y compras que no pudo haber realizado de los proveedores XX y XX, considerando los elementos ya mencionados y que a su vez, se encuentran respaldadas con facturas que no reúnen los requisitos establecidos en la norma para ser considerados como deducibles por carecer de los requisitos no preimpresos; por tanto, procedieron a impugnar todas estas compras y sus respectivos créditos fiscales declarados, en atención a lo dispuesto en los artículos 68 del Decreto N° 1030/2013, 20 del Decreto N° 6539/2005, modificado por el Decreto 10797/2013, concordante con los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Respecto al IRPC, procedieron a realizar la determinación del impuesto en virtud a lo establecido por el Art. 43, segundo párrafo de la Ley, texto actualizado por la Ley N° 2421/2004 y a lo establecido en los artículos 7, 10, 11 y 12 del Decreto N° 8593/2006.

Por todo lo expuesto, los auditores de la **SET** recomendaron la aplicación de la sanción por Defraudación, debido que a consecuencia de los hechos mencionados se vio afectada la base imponible de los tributos, y por tanto el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de DD.JJ. con datos falsos y el suministro de información inexacta sobre sus operaciones comerciales, por lo que se configuró la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse

los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley. Por otro lado, al confirmarse la irregularidad en la declaración de sus egresos, también consideraron que se configuró la presunción de Defraudación establecida en los numerales 10 y 12 del Art. 174 de la Ley modificado por la Ley N° 170/1993, concordantes con el Art. 172 de la referida normativa.

Con relación a la graduación de la multa por Defraudación dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias que pudieran darse en el marco del proceso de determinación tributaria y aplicación de sanciones, pudiendo ser de 1 a 3 veces del tributo dejado de ingresar. Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

Impuesto	Periodo/ Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Total G	Multa	
521 - AJUSTE IVA	feb-17	273.636	27.364	27.364	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.	
521 - AJUSTE IVA	abr-17	1.551.820	155.182	155.182		
521 - AJUSTE IVA	may-17	933.626	93.363	93.363		
521 - AJUSTE IVA	jun-17	1.149.405	114.941	114.941		
521 - AJUSTE IVA	jul-17	595.522	59.552	59.552		
521 - AJUSTE IVA	ago-17	336.650	30.967	30.967		
521 - AJUSTE IVA	sept-17	109.792.730	10.979.273	10.979.273		
521 - AJUSTE IVA	oct-17	79.884.512	7.987.589	7.987.589		
521 - AJUSTE IVA	nov-17	92.371.340	9.237.134	9.237.134		
521 - AJUSTE IVA	dic-17	59.520	2.976	2.976		
521 - AJUSTE IVA	ene-18	1.874.550	185.853	185.853		
521 - AJUSTE IVA	feb-18	121.134.080	12.113.408	12.113.408		
521 - AJUSTE IVA	mar-18	2.810.795	280.423	280.423		
521 - AJUSTE IVA	abr-18	84.518.055	8.451.806	8.451.806		
521 - AJUSTE IVA	may-18	2.181.870	216.925	216.925		
521 - AJUSTE IVA	jun-18	5.751.724	575.172	575.172		
521 - AJUSTE IVA	jul-18	120.574.072	12.057.407	12.057.407		
521 - AJUSTE IVA	ago-18	57.016.860	5.696.466	5.696.466		
521 - AJUSTE IVA	sept-18	36.925.706	3.692.571	3.692.571		
521 - AJUSTE IVA	oct-18	39.291.190	3.923.501	3.923.501		
521 - AJUSTE IVA	nov-18	42.086.040	4.202.760	4.202.760		
521 - AJUSTE IVA	dic-18	76.072.930	7.600.779	7.600.779		
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2017	178.866.958	17.886.696	17.886.696		
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2018	315.996.171	31.599.617	31.599.617		
<b>Total</b>		<b>1.372.049.762</b>	<b>137.171.725</b>	<b>137.171.725</b>		

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 10/09/2021, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones; y

la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El Descargo fue presentado en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron agregados al Sumario y analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó: "Que por nota "Requerimiento de Documentaciones" DGFT N° 00 del 13 de marzo de 2020, se realizaron requerimiento de las siguientes documentaciones: .Comprobantes de compras...Libro IVA Compras y Ventas...". "Que con los requerimientos señalados... se ha dado inicio al ejercicio de la facultada fiscalizadora de la que goza la SET, solicitando la participación directa del contribuyente en el procedimiento que constituye "una verdadera fiscalización puntual", y que luego de transcurridos varios meses, en fecha 26/05/2021, la Administración Tributaria ha notificado la Orden de Fiscalización Puntual N° 00; habiendo soportado durante todo este tiempo más de **16 (diez y seis meses)** ...". **NN** agregó: "Otro hecho RELEVANTE... es que, de acuerdo a los actos reglamentarios dictados con relación a las fiscalizaciones... la SET ha omitido un requisito esencial que es la designación de los funcionarios designados...". "El artículo 31, literal b) de la Ley 2421/04, que se invoca en la Orden de Fiscalización puntual N° 00 del 26/05/2021, señala con claridad cuáles debe ser la motivación para su emisión... No conozco cuáles son esas sospechas de irregularidades y solo se limitan a afirmar que "El contribuyente declara compras que no guardan relación con la actividad declarada y por ende utiliza indebidamente el crédito fiscal" (sic).

El **DSR2** señaló que el argumento planteado por la sumariada carece de sustento debido a que el hecho alegado no contraviene ninguna disposición vigente en cuanto a la forma que debe desarrollarse el proceso de Fiscalización. Sobre el punto, recalcó que no es cierto que se haya excedido en el plazo y que la Orden de Fiscalización no cumple con los requisitos formales de validez, y aclaró que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la Administración Tributaria no sólo tiene la facultad de exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, sino además aclaró que en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por la propia contribuyente o por terceros se encuentre una "sospecha de irregularidad" pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**; esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone: "Las fiscalizaciones puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos", por lo que el tiempo en que dichas investigaciones fueron iniciadas no pueden tomarse como inicio de los controles específicos realizados a **NN**.

Dicho esto, el **DSR2** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 26/05/2021. Por lo tanto, para el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización debe considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, transcurriendo de tal manera un total de 45 (cuarenta y cinco) días, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 28/07/2021. Por tanto, no es procedente lo argumentado por **NN**. De esta manera el **DSR2** confirmó que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por Ley y sus reglamentaciones al respecto.

**NN** expuso: "... el Informe Final trae un confuso y poco entendible relato sobre "comprobaciones de transacciones con determinados proveedores" para luego concluir que conforme a actuaciones

*realizadas por la auditoría y a los elementos de convicción recogidos se concluyen que existen compras que no guardan relación con las operaciones del fiscalizado, compras que no pudieron haber realizado, etc. No está probada la simulación – no existen constancias en el expediente y no a existir – porque no se puede PROBAR lo que no EXISTE”. “Todas las facturas cuya impugnación pretenden los funcionarios actuantes han sido declaradas por el emisor y pagados por este, los impuestos correspondientes” (sic).*

Analizados los antecedentes obrantes en el expediente, las informaciones y los documentos recabados durante la Fiscalización, así como el argumento planteado por **NN** durante el trámite del presente Sumario, el **DSR2** indicó, por una parte, que el análisis del presente caso se centra respecto al uso por parte de la sumariada de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que, luego de investigaciones realizadas por los auditores, se constató que no pudieron proveer los bienes consignados en las facturas cuestionadas por los montos expuestos en las mismas y que a su vez, se encuentran respaldadas con facturas que no reúnen los requisitos establecidos en la norma para ser considerados como deducibles por carecer de los requisitos no preimpresos. Al respecto, el **DSR2** verificó que durante la auditoría se comprobó **NN** utilizó facturas irregulares emitidos por los proveedores XX y XX los que no pudieron proporcionar las mercaderías descritas en los comprobantes, debido a que no existen evidencias del origen de compras de estas para su posterior venta, además constataron que no cuentan con materiales ni activos para llevar a cabo los trabajos mencionados, por lo tanto corresponde la impugnación de dichos comprobantes, tratándose estas de compras simuladas entre los proveedores y la sumariada. Además, pese a haber tenido la oportunidad, durante el presente proceso, la sumariada no agregó pruebas nuevas que permitan demostrar la veracidad de las operaciones cuestionadas, y de esa manera desvirtuar la denuncia realizada por los auditores de la **SET**.

Por otra parte, los auditores realizaron el análisis de los comprobantes de compras presentados por la sumariada y las compararon con las DD.JJ. del IVA General, detectándose compras que carecen de respaldo documental y compras que no guardan relación directa ni indirecta con las operaciones de **NN**. Respecto a esto, el **DSR2** procedió a verificar las actuaciones realizadas y constató, en cuanto a la deducibilidad, que efectivamente existen compras sin respaldo e igualmente confirmó que existen comprobantes no relacionados con la actividad realizada por la sumariada, en contravención al Art. 86 “Liquidación del Impuesto” de la Ley, que prevé que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios; condicionando a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto.

Dicho esto, el **DSR2** verificó la documentación arrimada por **NN** durante la Fiscalización y manifestó que en muchas de ellas se registran servicios de tratamientos corporales, pago de cuota de gimnasio, compras de alimentos, ramos de rosas, artículos para el hogar, alimento para mascotas entre otros, las cuales no están relacionadas directamente ni indirectamente a su actividad principal “Comercio Al Por Menor De Equipos De Telecomunicaciones” o las actividades secundarias registrada: “Otras Actividades Especializadas De Construcción N.C.P”, “Comercio Al Por Menor De Electrodomésticos Y Accesorios” y otras.

Ante lo expuesto, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de estas compras y sus respectivos créditos fiscales declarados por la sumariada, en atención a lo dispuesto en el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, el Art. 20 del Decreto N° 6539/2005, modificado por el Decreto N° 10797/2013, concordante con los Art. 85 y 86 de la Ley, que exigen que toda operación gravada por el IVA General debe necesariamente contar con su respectivo comprobante, que además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, está condicionado a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto, además debe 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, de manera a que sean válidos a los fines tributarios. Respecto al IRPC,

se procedió a determinar el impuesto, conforme a lo establecido por el Art. 43, segundo párrafo de la Ley y a lo previsto en los Art. 7, 10, 11 y 12 del Decreto N° 8593/2006.

**NN** señaló: *"...para la constitución de la Defraudación, se requiere de dos elementos indispensables: la intención y el resultado en perjuicio del fisco". "Ambos extremos... no está demostrado. Todas las facturas originales están declaradas por el emisor y el receptor". "Se sostiene en calificada doctrina, que el ilícito "Defraudación", tal como está configurada en la ley, es un delito de resultado, que exige para su consumación, la efectiva producción de una lesión en el patrimonio del fisco; y así lo establece el propio texto legal al referirse al perjuicio ocasionado al fisco, como uno de los elementos constitutivos de la infracción" (sic).*

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado no solo por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por las utilización por parte de la sumariada de créditos fiscales respaldados en facturas de transacciones que no pudieran llevarse a cabo, así como también de compras respaldadas con comprobantes que fueran impugnados por motivos de formalidad legal, y por los egresos que indebidamente declaró a su favor con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes, con lo cual resultó afectada la base imponible de los tributos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar de la contribuyente fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras, al encuadrarse los hechos en los numerales 1, 3, 4 y 5 del mencionado artículo; además confirmó la irregularidad en la declaración de compras por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y adquirió mercaderías sin respaldo documental (numerales 10 y 12 del Art. 174 la Ley).

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para la aplicación de la misma, es preciso considerar su finalidad, 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 en general y de la contribuyente en particular, y en ese sentido, consideró el grado de cultura del infractor, el perjuicio fiscal, la reiteración y la característica de la infracción; por lo que confirmó que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley y, en consecuencia, le es aplicable la sanción de 150 % por Defraudación sobre los tributos defraudados.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga 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
521 - AJUSTE IVA	02/2017	27.364	41.046	68.410
521 - AJUSTE IVA	04/2017	155.182	232.773	387.955
521 - AJUSTE IVA	05/2017	93.363	140.045	233.408
521 - AJUSTE IVA	06/2017	114.941	172.412	287.353
521 - AJUSTE IVA	07/2017	59.552	89.328	148.880
521 - AJUSTE IVA	08/2017	30.967	46.451	77.418
521 - AJUSTE IVA	09/2017	10.979.273	16.468.910	27.448.183
521 - AJUSTE IVA	10/2017	7.987.589	11.981.384	19.968.973
521 - AJUSTE IVA	11/2017	9.237.134	13.855.701	23.092.835
521 - AJUSTE IVA	12/2017	2.976	4.464	7.440
521 - AJUSTE IVA	01/2018	185.853	278.780	464.633
521 - AJUSTE IVA	02/2018	12.113.408	18.170.112	30.283.520
521 - AJUSTE IVA	03/2018	280.423	420.635	701.058
521 - AJUSTE IVA	04/2018	8.451.806	12.677.709	21.129.515
521 - AJUSTE IVA	05/2018	216.925	325.388	542.313
521 - AJUSTE IVA	06/2018	575.172	862.758	1.437.930
521 - AJUSTE IVA	07/2018	12.057.407	18.086.111	30.143.518
521 - AJUSTE IVA	08/2018	5.696.466	8.544.699	14.241.165
521 - AJUSTE IVA	09/2018	3.692.571	5.538.857	9.231.428
521 - AJUSTE IVA	10/2018	3.923.501	5.885.252	9.808.753
521 - AJUSTE IVA	11/2018	4.202.760	6.304.140	10.506.900
521 - AJUSTE IVA	12/2018	7.600.779	11.401.169	19.001.948
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2017	17.886.696	26.830.044	44.716.740
514 - AJUSTE OTROS RENTA	2018	31.599.617	47.399.426	78.999.043
<b>Totales</b>		<b>137.171.725</b>	<b>205.757.594</b>	<b>342.929.319</b>

*\*Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00** de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 150% sobre los impuestos defraudados, de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 modificado por la RG N° 52/2020, a fin de que procedan 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**