

**RESOLUCION PARTICULAR**FORM.727-2

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 06/11/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2017 y de 01 a 12/2018 y del IRP de los ejercicios fiscales 2017 y 2018; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales de ingresos y egresos que respaldan las operaciones realizadas, los Libros de Compras y de Ventas del IVA, los Libros de Ingresos y de Egresos del IRP y los extractos bancarios entre otros, lo cual fue parcialmente cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) través del Informe DGFT/DPO N° 00, sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**, debido a que el mismo presumiblemente habría declarado créditos fiscales y egresos sin respaldo documental.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **SET** comprobaron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales comprendidos entre 01/2017 y 12/2018 y en el IRP de los ejercicios fiscales 2017 y 2018 montos en concepto de créditos fiscales y egresos sin respaldo documental, como también compras que no guardan relación directa ni indirecta con la actividad comercial del contribuyente, los cuales incidieron negativamente en la liquidación de los citados impuestos.

Dichas irregularidades surgieron del cotejo efectuado por los auditores entre las facturas proveídas por **NN** y las DD.JJ. obrantes en el Sistema Marangatu, por lo que el contribuyente se hallaría en infracción a los artículos 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) y los artículos 24 y 49 del Decreto N° 359/2018.

En consecuencia, los auditores impugnaron las compras indebidamente registradas y procedieron a reliquidar los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA de los periodos fiscales 02 a 09/2017, 11 y 12/2017, 01 a 08/2018 y 10/2018 y en el IRP de los ejercicios fiscales 2017 y 2018.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

IMPUESTO	PERIODOS/ EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
521 - AJUSTE IVA	02/2017	21.055.064	2.009.951
521 - AJUSTE IVA	03/2017	7.000.860	599.081
521 - AJUSTE IVA	04/2017	15.152.504	1.414.692
521 - AJUSTE IVA	05/2017	3.376.062	225.566
521 - AJUSTE IVA	06/2017	155.990.468	15.503.106
521 - AJUSTE IVA	07/2017	2.262.282	128.728
521 - AJUSTE IVA	08/2017	11.416.520	1.118.647
521 - AJUSTE IVA	09/2017	30.666.764	2.990.141
521 - AJUSTE IVA	11/2017	2.176.855.387	217.667.641
521 - AJUSTE IVA	12/2017	14.019.161	1.401.916
521 - AJUSTE IVA	01/2018	26.387.473	2.638.747
521 - AJUSTE IVA	02/2018	430.740	21.537
521 - AJUSTE IVA	03/2018	43.324.818	4.332.482
521 - AJUSTE IVA	04/2018	119.875.892	11.971.831
521 - AJUSTE IVA	05/2018	34.067.569	3.406.757
521 - AJUSTE IVA	06/2018	220.079.431	21.982.469
521 - AJUSTE IVA	07/2018	45.031.617	4.459.167
521 - AJUSTE IVA	08/2018	47.232.253	4.621.267
521 - AJUSTE IVA	10/2018	337.682.805	33.741.423
512 - AJUSTE IRP	2017	985.140.385	98.514.038
512 - AJUSTE IRP	2018	3.127.310.051	312.731.005
TOTAL		7.424.358.106	741.480.192

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificada el 16/03/2021 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen 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.

El 22/04/2021, el contribuyente presentó su descargo y habiendo hechos que probar el **DSR1** abrió la causa a prueba, presentando en dicho período el Informe Contable el cual dio lugar a la presentación de las DD.JJ. rectificativas del IVA y del IRP de los periodos y ejercicios auditados. Posteriormente, en la etapa de Alegatos ratificó los argumentos expuestos en el descargo y solicitó la exclusión de la pena de multa pues no hubo intención de defraudar al Fisco.

Una vez transcurridos los plazos legales y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 del 29/10/2021 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, según el siguiente detalle:

Créditos fiscales y egresos indebidamente documentados: NN expresó su disconformidad con el Informe Final de Auditoría y manifestó "que no es cierto que se hayan registrado y declarado compras que no cuentan con respaldo documental, como tampoco es cierto la utilización de facturas de crédito fiscal que no guarden relación directa ni indirecta a la actividad comercial..., muy por el contrario la Administración Tributaria ha impugnado indebidamente compras que sí guardan relación a la actividad a la que me dedico y que deben ser consideradas como válidas debiendo realizarse la reverificación y reliquidación donde podrá notar con las nuevas rectificaciones de las DD.JJ. hechas que no existe diferencia". En respaldo de sus afirmaciones adjuntó el Informe presentado por el Consultor Contable y los Libros de Ingresos y Egresos del IRP y los Libros de Compras y Ventas del IVA, así como las planillas del Formulario

Nº 145, de los cuales surgieron diferencias a favor del Fisco en los ingresos y en los egresos (IVA 10%) y en el IRP de los ejercicios fiscales 2017/8.

Al respecto, el **DSR1** acotó en primer lugar que durante la fiscalización los auditores de la **SET** verificaron los comprobantes presentados por el contribuyente y contrastaron con las DD.JJ. obrantes en el Sistema Marangatu detectando que el mismo declaró créditos fiscales que no tenían relación directa ni indirecta (compras de supermercado, artículos para el hogar, consumición en restaurantes, cuota social, etc.) con la actividad desarrollada por el sumariado (abogado), según consta en los hojas de trabajo de la auditoría. De la misma forma comprobaron la existencia de créditos fiscales y de egresos que carecían de respaldo documental.

A la fecha, según el descargo presentado por el contribuyente, las pruebas ofrecidas y los datos del Sistema Marangatu, el **DSR1** constató que el 05/07/2021 **NN** rectificó las DD.JJ. del IVA y del IRP de los periodos y ejercicios fiscales 2017 y 2018. Asimismo, como sustento de las rectificativas efectuadas adjuntó los Libros de Compras y Ventas del IVA, los Libros de Ingresos y de Egresos del IRP y las planillas del Formulario Nº 145.

Analizadas las **DD.JJ.** originales y las rectificativas obrantes en el Sistema Marangatu, el **DSR1** observó que el contribuyente excluyó e incluyó en varios periodos fiscales montos en concepto de ingresos, créditos fiscales y egresos, **pero no adjuntó el detalle y los comprobantes originales o las copias autenticadas de las facturas que fueron incorporadas y que sirvieron de sustento a dichas modificaciones**, habida cuenta que las facturas obrantes en el **DSR1** ya fueron verificadas por los auditores durante la fiscalización, por lo que se presume que se trataría de nuevos comprobantes que no fueron proporcionados en esa oportunidad.

Si bien, el Informe Contable refiere que se realizó "el reproceso de los documentos suministrados por ustedes consistentes en facturas originales, copias de facturas y archivos electrónicos" de los ingresos y gastos de los ejercicios 2017 y 2018, se debe acotar que no acompañó dichos documentos, solamente los Libros del IVA y de Ingresos y Egresos del IRP y las Planillas del Formulario Nº 145, por lo que en estas condiciones, no es posible validar y confirmar que la liquidación final presentada por el técnico contable se ajusta a los requerimientos de la Administración Tributaria. Por lo demás, según el referido informe surgen diferencias mínimas a favor del Fisco tanto en el IVA como en el IRP en contraposición a los valores inicialmente denunciados.

No obstante, el **DSR1** verificó aleatoriamente los valores consignados en algunos periodos fiscales de las DD.JJ. rectificativas con los Libros de Ventas y de Compras del IVA y los comprobantes validados por la auditoría, aunque según el alcance de la fiscalización esta no incluyó a los ingresos de **NN**, motivo por el cual no se emitirá juicio de valor respecto al mismo. En ese sentido, simplemente acotó que se observa un incremento en las ventas declaradas en el IVA en varios períodos fiscales: 01, 03, 05, 07, 10, 11 y 12/2017, mientras que en 11/2018, en la DJ original se había consignado cero ingresos y egresos y posteriormente con la rectificativa del 05/07/2021 (3 años después) declaró ventas gravadas por valor de G 185.967.478 y compras por G 6.083.123.

Por otro lado, en cuanto a las compras, el **DSR1** constató por el Libro de Compras presentado por el contribuyente, que fueron incluidas facturas en varios periodos fiscales, pero no fueron respaldadas con las documentaciones pertinentes, a fin de confirmar su validez y vinculación con la actividad gravada, a modo de referencia se mencionan algunos casos:

Periodo Fiscal	Compras	Monto Compras G	Observación
06/2017	001-001-0000578/582 XX	26.740.000 28.000.000	No presentó facturas
09/2017	001-001-0003221 XX	39.042.661	No presentó facturas

11/2017	001-001-0000081 y otros – XX; 001-002-0001435 y otros XX; 001-001-0000632 y otros XX; 001-0010003327 XX;	27.585.312 45.621.000 46.512.000 24.061.400	No presentó facturas
---------	---	--	----------------------

Por otro lado, detectó que en el periodo fiscal de 01/2017 declaró una compra por valor de G 13.000.000 respaldada con la factura N° 001-001- 00 de fecha 16/01/2017 d las XX, la cual fue emitida fuera del rango de validez del timbrado (Fecha de inicio de vigencia: 19/09/2017 y Fecha de fin de vigencia: 30/09/2018) y que en varios periodos fiscales volvió a declarar facturas que ya habían sido impugnadas por los auditores como respaldo de los créditos fiscales declarados (03, 04, 06, 07, 10, 11/2017).

En casi ninguna de las rectificativas del IVA surgió saldos a favor del Fisco, habida cuenta que en todos los casos los débitos fiscales fueron compensados con el saldo a favor del contribuyente y las retenciones, según los datos del Sistema Marangatu, mientras que en el IRP surgieron saldos a favor del Fisco por valor de G 4.726.391 en el 2017 y de G 1.330.049 en el 2018 (fojas 17/18 y 21/22 del expediente N° 00).

Finalmente, el **DSR1** concluyó que las DD.JJ. rectificativas presentadas por **NN** y las pruebas ofrecidas resultan insuficientes para desvirtuar los hechos denunciados, ya que persisten irregularidades en las documentaciones presentadas, por lo que en estas condiciones corresponde confirmar la infracción a los artículos 85 y 86 de la Ley y los artículos 24 y 49 del Decreto N° 359/2018, y en consecuencia, la denuncia de los auditores y la reliquidación de los tributos de los períodos fiscales de 02 a 09/2017, 11 y 12/2017, 01 a 08/2018 y 10/2018 y en el IRP de los ejercicios fiscales 2017 y 2018.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones: **NN** alegó que *“nunca obró con intención de defraudar al fisco ya que todas las compras declaradas fueron reales, no es partícipe de la producción de ningún documento de contenido falso, como tampoco he obtenido ningún beneficio económico indebido, asimismo, desde el primer momento ha colaborado con la administración tributaria, remitiendo toda la documentación que pudo proporcionar en ese momento...”* Por dichos motivos concluyó, *“que su conducta no se encuadra de ninguna manera dentro de las previsiones del Art. 173 de la Ley ...y en consecuencia NO EXISTE LA PRESUNCIÓN DE DEFRAUDACIÓN debiendo exonerarme de la aplicación de la multa al momento de determinar el impuesto a ser ingresado”.*

Sobre el punto, el **DSR1** sostuvo que el Art. 172 de la Ley no condiciona la existencia de la Defraudación a que exista una determinación (deuda), sino que claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño al Fisco, con la intención de procurarse un beneficio indebido, en este caso, los créditos fiscales impugnados en el IVA y los egresos en el IRP. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas sobre sus actividades gravadas y presentó sus DD.JJ. con datos falsos ya que hizo valer ante la **SET** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues declaró créditos fiscales y gastos sustentados en comprobantes de operaciones que no tenían relación con su actividad o que carecían de documentación. Debido a ello, la conducta del contribuyente se ajusta a las presunciones previstas en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 y el numeral 12 del Art. 174 de la Ley.

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

implique 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 **NN** cometió la infracción en dos ejercicios fiscales y los egresos cuestionados superaron el 50% del monto de las compras declaradas, si bien no proporcionó todos los documentos solicitados en la Fiscalización, se presentó al sumario y presentó DD.JJ. rectificativas aunque las mismas no lograron desvirtuar las infracciones denunciadas. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 180% del monto del tributo defraudado (numerales 1, 5, 7, 8 y 9 del Art. 175 de la Ley).

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, 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
521 - AJUSTE IVA	02/2017	2.009.951	3.617.912	5.627.863
521 - AJUSTE IVA	03/2017	599.081	1.078.346	1.677.427
521 - AJUSTE IVA	04/2017	1.414.692	2.546.446	3.961.138
521 - AJUSTE IVA	05/2017	225.566	406.019	631.585
521 - AJUSTE IVA	06/2017	15.503.106	27.905.591	43.408.697
521 - AJUSTE IVA	07/2017	128.728	231.710	360.438
521 - AJUSTE IVA	08/2017	1.118.647	2.013.565	3.132.212
521 - AJUSTE IVA	09/2017	2.990.141	5.382.254	8.372.395
521 - AJUSTE IVA	11/2017	217.667.641	391.801.754	609.469.395
521 - AJUSTE IVA	12/2017	1.401.916	2.523.449	3.925.365
521 - AJUSTE IVA	01/2018	2.638.747	4.749.745	7.388.492
521 - AJUSTE IVA	02/2018	21.537	38.767	60.304
521 - AJUSTE IVA	03/2018	4.332.482	7.798.468	12.130.950
521 - AJUSTE IVA	04/2018	11.971.831	21.549.296	33.521.127
521 - AJUSTE IVA	05/2018	3.406.757	6.132.163	9.538.920
521 - AJUSTE IVA	06/2018	21.982.469	39.568.444	61.550.913

521 - AJUSTE IVA	07/2018	4.459.167	8.026.501	12.485.668
521 - AJUSTE IVA	08/2018	4.621.267	8.318.281	12.939.548
521 - AJUSTE IVA	10/2018	33.741.423	60.734.561	94.475.984
512 - AJUSTE IRP	2017	98.514.038	177.325.268	275.839.306
512 - AJUSTE IRP	2018	312.731.005	562.915.809	875.646.814
Totales		741.480.192	1.334.664.349	2.076.144.541

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar al mismo con una multa equivalente al 180% del tributo defraudado.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos 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