VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 19/10/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio 2016, y del IVA General de los periodos de 01, 02, 03, 04 y 06/2016 de **NN**, específicamente referente a las facturas emitidas por los proveedores: **XX** con **RUC 00**, y para tal efecto le requirió que presente las facturas originales emitidas por los proveedores citados, sus Libros Compras del IVA y Diario, ambos en soporte magnético con formato Excel, especificando su tipo de afectación y forma de pago, lo que fue cumplido.

La Fiscalización Puntual tiene como antecedente el Informe DAGC2 N° 00/2018 del Departamento de Auditoría GC2 (**DAGC2**) de la **DGGC** inserto en el Expediente N° 00, en el cual se exponen hechos irregulares detectados en relación a **XX**, recomendándose la apertura de procesos de control a todos los contribuyentes que hayan incorporado facturas emitidas por la misma en sus DD.JJ. Informativas Hechauka Compras, entre los que se encuentra **NN**; por lo que de manera a comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones de IVA General e IRACIS General de los periodos y ejercicios fiscales en los cuales se registran los comprobantes emitidos por los proveedores cuestionados, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) generó la denuncia interna que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** utilizó comprobantes de los proveedores irregulares citados anteriormente, que no reflejan la realidad de los hechos económicos, a fin de respaldar créditos fiscales en el IVA General y costos en el IRACIS General, en infracción a lo establecido en los Artículos 86 y 7° de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) en concordancia con los Artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; y que además, dichos comprobantes no reúnen los requisitos exigidos en el Art. 31 de la Resolución General N° 24/2014, con todo lo cual la firma contribuyente obtuvo un beneficio indebido en detrimento del Fisco, al reducir la base imponible para la liquidación de sus impuestos, por lo que procedieron a su impugnación y realizaron el ajuste fiscal correspondiente.

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley, ya que realizó actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco. Para la graduación de la sanción, consideraron las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 2 y 3 del Art. 175 de la Ley, e indicaron que se cumplen: La continuidad, reiteración, el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción. Igualmente, en cuanto al punto sobre la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos: se tuvo en cuenta como atenuante la colaboración de la firma contribuyente en proporcionar las documentaciones e informaciones solicitadas por la Administración Tributaria (**AT**).

Por lo expuesto, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación del 135% sobre el monto de los impuestos defraudados, tanto para el IVA General como para el IRACIS General. Todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 135%	Total Impuesto mas Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2016	265.920.000	26.592.000	35.899.200	62.491.200
521 - AJUSTE IVA	ene-16	92.474.545	9.247.455	12.484.064	21.731.518
521 - AJUSTE IVA	feb-16	85.990.911	8.599.091	11.608.773	20.207.864
521 - AJUSTE IVA	mar-16	70.454.544	7.045.454	9.511.363	16.556.818
521 - AJUSTE IVA	abr-16	6.818.182	681.818	920.455	1.602.273
521 - AJUSTE IVA	jun-16	10.181.818	1.018.182	1.374.545	2.392.727
TOTAL		**531.840.000**	**53.184.000**	**71.798.400**	**124.982.400**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 19/01/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, quien figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, conforme a lo establecido en los Artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos, aplicación de sanciones y el establecimiento de la responsabilidad subsidiaria; y la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, 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, el **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: "*…los fiscalizadores manifiestan haber recabado evidencia de que XX no manejaba su documentación contable, y que ella no adquirió azúcar de ningún proveedor, ni realizó importaciones de ese producto a su nombre, ni tiene RE o RSPA registrado en INAN. Cabe mencionar que XX no ha participado de dichas diligencias ni ha tenido acceso a su contenido, sino a lo que consta en el sumario administrativo, a cuyas copias hemos podido acceder luego de que nos fuera notificada su apertura…*" "*…Cabe destacar que las compras fueron realizadas con facturas de XX de XX, con el debido detalle de la mercadería y características del producto, además de que corresponden a un proveedor que resulta para el comprador de lógica presunción se dedica al rubro de venta de este tipo de productos…*" "*…NN tiene toda la documentación respaldatoria de la compra, con facturas que ha corroborado tienen un timbrado válido (hecho que no ha sido controvertido por los fiscalizadores), las retenciones que las leyes exigen y que corresponden a documento legales emitidos por NN; y a un precio que dentro del mercado en ese momento resultan totalmente razonables, por lo que no hay motivo para atribuir a la firma ninguna irregularidad en este sentido…*" "*…NN cumplió con todos los requerimientos legales a los efectos de utilizar los créditos fiscales y las deducciones que corresponden sobre las facturas detalladas teniendo en cuenta que son erogaciones reales, que afectan directamente a la actividad de la empresa y se hallan debidamente documentadas…*" "*…La responsabilidad en caso de que no se haya realizado el pago de algún tributo corresponde en todo caso a quien emitió las facturas, pero no puede pesar sobre una empresa que cumple con todos los requisitos legales…*" "*… En documento adjunto se ha agregado print de pantalla de todos los comprobantes emitidos por el sistema y que pueden ser corroborados en el mismo donde se acredita que las facturas emitidas por XX de XX, corresponden a timbrados autorizados, lo que no fue de hecho controvertido en la fiscalización puntual*" (sic).

Agregó que: "*Los XX producidos por NN contienen azúcar, lo que puede corroborarse con los Registros Sanitarios de Producto Alimenticios R.S.P.A. obrantes en INAN. El R.S.P.A. es la autorización sanitaria otorgada a un producto alimenticio procesado y envasado según composición cualicuantitativa y marca comercial, previo cumplimiento de las normas técnicas y legales establecidas y su obtención es obligatoria previo a la comercialización de un producto alimenticio*. Añadió que: "*Como puede observarse en la documentación de respaldo y en lo desarrollado hasta ahora, NN adquirió mercaderías necesarias para la producción de los XX que comercializa, exigió factura legal en todos los casos, corroboró la validez del timbrado del mismo, y utilizó efectivamente el XX para su proceso de producción, motivo por el cual, es ajeno totalmente a si XX de XX adquirió o no mercadería de otros proveedores, o si ella manifestó o no desconocer qué tipo de gestión realiza su contadora con su documentación*" (sic).

Del mismo modo, durante el Periodo Probatorio, la sumariada ofreció pruebas de informes del XX y del XX), a fin de que remitan los Extractos bancarios, correspondientes a los meses de Enero a Diciembre de 2016 de la cuenta corriente N° 000 a la orden de XX, copia autenticada de los cheques N° 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, 00, y 00 emitidos por XX con Cta. Cte. N° 00, con la indicación de si fueron cobrados o no, e informe sobre el registro XX e información nutricional de los productos detallados en la lista de productos de XX, a fin de remitir copia de los mismos y de su composición, respectivamente.

Los oficios fueron diligenciados por el **DSR2** y remitidos el 11/10/2022, sin embargo, el XX no respondió al pedido. Por su parte, el **XX** informó que "*en la nota se identifica a los productos listados por código de articulo y descripción, sin especificar la denominación del producto ni su respectiva marca. Que la Resolución SG N° 252/18 de fecha 17 de mayo de 2018 establece en su artículo 6°: De la concesión. Será concedido el XX a los productos alimenticios, según composición cuali-cuantitativa y marca comercial*" (sic).

El **DSR2** señaló primeramente que, el análisis del caso se centra en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes investigados, como también en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación de los impuestos.

En cuanto a Fiscalizaciones abiertas a los contribuyentes que registran comprobantes de los citados proveedores cuestionados el **DSR2** indicó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley), por lo que es al contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus DD.JJ. y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la Administración Tributaria se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, actúen estos como compradores o proveedores.

Sobre el punto, el **DSR2** precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **SET** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, sino que las mismas fueron valoradas de manera integral junto con el resultado de otras varias diligencias llevadas a cabo, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas, debido a que los supuestos proveedores no contaban con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes citados en las mismas.

Con relación a **XX**, imputada por diferentes cargos vinculados al contrabando y producción de documentos no auténticos, consideró que al ser entrevistada manifestó que la misma no trabajaba y que sólo actuaba como prestanombre y que era su contadora la que manejaba las facturaciones, asimismo, negó haber emitido las facturas que le fueran exhibidas al tiempo de la entrevista y desconoció a los clientes sobre los cuales fue consultada. Mencionó también que la caligrafía con la que fueron llenados los comprobantes que le fueron puestos a la vista no correspondía a la suya, que no le pertenece. Además, se constató que la misma no posee registro de operaciones de importación, según los datos proveídos por la Dirección Nacional de Aduanas (**DNA**), institución que a través del Informe DNA N° 00 del 06/04/2018 comunicó lo siguiente *"… consultada la Base de Datos del Sistema Informático SOFIA, NO se encontraron registros de operaciones de Despachos de Importación realizados por XX con RUC 00…"* (sic).

Igualmente, en atención a que las facturas emitidas supuestamente por dicha proveedora consigna a XX, XX, XX y a la firma XX como ingenios azucareros de los cuales proceden los productos vendidos, los auditores de la **SET** consultaron a los Representantes Legales de las firmas mencionadas. En el caso de la firma XX, XX expresó no conocer a XX, a la vez que afirmó no haber operado comercialmente con la misma y que el documento en el cual se otorga autorización para negociación y venta de XX elaborada por la firma, es un *"documento falsificado, que está adulterada la fecha, la letra no coincide, además se encuentra firmada por XX, quien a la fecha invocada en la autorización (abril/2017), ya no era director de la empresa"*. Respecto a la firma XX, mencionó que la citada proveedora no figura en sus registros contables como cliente ni se ha emitido un comprobante de venta a nombre de esta. Por su parte, el Representante Legal de la firma XX, XX, contestó que no cuentan en sus registros contables con ninguna facturación a nombre de la referida contribuyente. En el mismo tenor, consultaron al Representante Legal de la firma XX, XX, quien mencionó que no realizaron ninguna operación comercial con la mencionada contribuyente.

Además, trajo a colación que en virtud a lo solicitado por Nota D.G.G.C. N° 00 a la Dirección de Anticorrupción del Ministerio de Hacienda, a fin de diligenciar los trámites para realizar una Pericia Caligráfica, XX, Perito Contador y Calígrafo con Matrícula Nº 00 CSJ, presentó un Dictamen en el cual, conforme a los estudios realizados sobre las copias de las firmas indubitadas y dubitadas contenidas en la Cédula de Identidad, Acta de entrevista, Contrato, cheques y facturas relacionadas a la supuesta proveedora expresa que no se observaron coincidencias en cuanto a modalidad gráfica o escritural; que del análisis de los gestos gráficos o idiotismos individualizadores del autor del escrito, entre otros aspectos analizados y concluye: *"Que las firmas dubitadas, dudosas o cuestionadas estampadas en documentos varios – cuyas copias se adjuntan - no pertenecen al puño y letra de XX, ES DECIR SON TODAS FALSAS"* (sic).

Asimismo, el **DSR2** resaltó que todos los antecedentes fueron denunciados por la **SET** ante el Ministerio Público, generándose la Causa N° 00/2018: "XX s/ PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS NO AUTÉNTICOS".

El **DSR2** señaló a su vez, que el Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social, a través del Informe DGINAN N° 00/2018 emitido por el **XX**, obrante en el Expediente N° 00, informó que: *"… Habiendo verificado los Certificados de Análisis adjuntos, donde se lee en la parte superior la inscripción XX; así como detalle de las determinaciones físico-químicas y microbiológicas, se aclara que ninguno corresponde a las características de los Certificados de Análisis emitidos por esta dependencia…"* (sic).

Asimismo, el **DSR2** resaltó que el control efectuado a **NN** versó sobre la validez de las facturas que la misma utilizó para respaldar sus créditos fiscales y costos y que el hecho de que los productos que comercializa contengan azúcar en mayor o menor proporción no es objeto de investigación por parte de la Administración Tributaria, por lo que concluyó que, con esa prueba, **NN** no logró desvirtuar la denuncia efectuada por los auditores de la **SET**.

Al respecto, agregó que resulta inverosímil que por la envergadura de las operaciones comerciales que estos supuestos proveedores han realizado con la firma sumariada, no pueda demostrarse la capacidad operativa e infraestructura necesaria para la comercialización de los bienes supuestamente adquiridos de los mismos, que además por su naturaleza requieren contar con registros de ingenios azucareros, despachos de importación y habilitación correspondiente para su comercialización de manera formal.

Además, destacó que las facturas utilizadas para la liquidación de sus impuestos por parte de la sumariada no reúnen los requisitos legales exigidos en el Art. 31 de la Resolución N° 24/2014 el cual en cuanto a la "Enajenación de Azúcar", de manera a validar el uso de los comprobantes como respaldo para la liquidación de los impuestos señala: *"… al momento de la expedición del comprobante de venta, además del llenado de todos los datos o requisitos no preimpresos previstos en la norma que rige el timbrado y la expedición de comprobantes de venta, el vendedor deberá consignar en la columna de descripción o concepto del bien transferido, la siguiente información: a) Razón social o nombre del ingenio azucarero del cual procede el producto o del importador, en su caso. b) Número de Lote de Cocimiento o Templa de Masa, proveído por el ingenio azucarero, ajustado al modelo que dispone la Resolución MIC 197, de fecha 9 de abril del 2007. c) Número de habilitación o licencia expedida por el Ministerio de Industria y Comercio y del Despacho de Importación, cuando los productos sean importados. d) Tipo o clase del producto enajenado…"*.

Por otra parte, el **DSR2** aclaró que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de los comprobantes impugnados y otorgó el Timbrado, la responsabilidad de ésta se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes. Por lo cual, concluyó que el Timbrado del documento por sí solo no constituye aval alguno para demostrar que la operación efectivamente se realizó.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** utilizó comprobantes de compras que no reúnen las condiciones de deducibilidad establecidas en la reglamentación vigente y con ello infringió lo establecido por los Artículos 7°, 22, 85 y 86 de la Ley, 8° y 22 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. Además del Art. 22 del Anexo del Decreto N° 6539/2005, que exige que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidos a los fines tributarios deben, además de cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, 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; así también respecto a lo establecido por el Art. 31 de la RG N° 24/2014 en cuanto a la enajenación de azúcar. Por tanto, ante la falta de elementos que refuten la denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET**, mencionó que corresponde confirmar la determinación del IVA General y del IRACIS General de los periodos y ejercicios fiscales fiscalizados de acuerdo con lo expuesto en el Informe Final de Auditoría.

Con relación a la calificación de su conducta, el **DSR2** manifestó que el Art. 172 de la Ley claramente 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 por el monto que dejó de ingresar en concepto de IRACIS General e IVA General, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. 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 DD.JJ. con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numeral 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 Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2 y 3 del Art. 175 de la Ley, e indicó que se cumplen: La reiteración y continuidad; igualmente se consideró el grado de cultura del infractor, debido a que el contribuyente se encuentra obligado a presentar Informe de Auditoría Impositiva Externa desde el 01/01/2017, así como también el perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura por la inclusión en sus DD.JJ. de facturas irregulares y que no reúnen los requisitos formales al efecto, que provocaron una incorrecta liquidación del saldo a ingresar a favor del Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido. Por otro lado, se consideró la conducta asumida por la firma al presentar la documentación que le fue requerida por la Administración Tributaria. Por tanto, concluyó que corresponde confirmar la multa por Defraudación del 135% sugerida por los auditores.

Asimismo, el **DSR2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo al Representante Legal fue realizada en virtud del Art. 182 de la Ley Tributaria que establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes al IRACIS General del ejercicio 2016, y del IVA General de los periodos de 01, 02, 03, 04 y 06/2016.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Sr. **XX** con **RUC 00**, por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, en concepto de IVA General e IRACIS General.

Finalmente, con base en 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 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
511 - AJUSTE IRACIS	2016	26.592.000	35.899.200	62.491.200
521 - AJUSTE IVA	01/2016	9.247.455	12.484.064	21.731.519
521 - AJUSTE IVA	02/2016	8.599.091	11.608.773	20.207.864
521 - AJUSTE IVA	03/2016	7.045.454	9.511.363	16.556.817
521 - AJUSTE IVA	04/2016	681.818	920.454	1.602.272
521 - AJUSTE IVA	06/2016	1.018.182	1.374.546	2.392.728
Totales		**53.184.000**	**71.798.400**	**124.982.400**

**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 firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de acuerdo con lo establecido en el artículo 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente del 135% sobre los impuestos defraudados de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la Responsabilidad Subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en la presente Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, modificada 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. 5°: 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