

RESOLUCION PARTICULAR**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 la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 16/09/2022, la cual fue ampliada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 02/11/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 05/2019 a 12/2020; del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 de **NN**, específicamente con respecto a las compras realizadas de: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y los comprobantes que los respaldan, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización surgió como consecuencia del Informe **DGFT/DPO N° 00/2022**, en el cual el Departamento de Planeamiento Operativo FT (**DPO FT**) mencionó que **NN** registró y declaró facturas de proveedores que están involucrados dentro de un esquema de utilización de comprobantes de presunto contenido falso conformado por **XX** con **RUC 00 (XX)**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, relacionado a 49 supuestos proveedores inscriptos como contribuyentes (entre éstos los individualizados en el párrafo anterior) los cuales son utilizados para respaldar los créditos y los costos consignados en las Declaraciones Juradas (DD.JJ.) del IVA General, el IRACIS General y el IRE General lo que generó la Denuncia Interna que dio origen a la Orden de Fiscalización Puntual a la misma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** verificaron mediante las documentaciones puestas a su disposición, así como las informaciones obrantes en Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las diligencias realizadas por la Administración Tributaria (**AT**), que **NN** realizó la deducción de créditos fiscales y costos con facturas de contenido falso, de los supuestos proveedores mencionados anteriormente, hecho que implicó el no ingreso del impuesto correspondiente, la presentación de DD.JJ. con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales en infracción a lo dispuesto en los artículos 22 y 68 del Anexo del Decreto N° 1030/2013 y los artículos 7°, 86 y 87 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) razón por la cual procedieron a su impugnación y se determinó la base imponible de los tributos.

Por los motivos señalados en el párrafo anterior, **NN** se allanó a las pretensiones del Fisco, para posteriormente retractarse y solicitar rectificativa del Form. 120 del IVA General desafectando las facturas cuestionadas, así como también solicitó la aplicación del Índice de Rentabilidad del IRACIS General del 2019 y del IRE General del 2020 a lo que se dio curso comunicando su resultado a través del Informe Complementario DAFT3 N° 00/2022. En consecuencia, la firma aceptó los montos reclamados en concepto de IRACIS General e IRE General, con la aplicación de una multa del 100% los cuales fueron objeto de Facilidades de Pago (total impuesto + multa: G 689.932.389), sin embargo en cuanto a la calificación de la conducta y la multa en el IVA General, la misma manifestó su rechazo.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** concluyeron que la firma contribuyente ha obtenido un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA General y del IRACIS

General en perjuicio del Fisco de los periodos y ejercicios fiscalizados, utilizando facturas de contenido falso, mecanismo por medio del cual ha pretendido hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces los tributos dejados de ingresar; todo ello según el siguiente detalle:

PERIODO FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO GRAVADO 10%	MONTO DEL IMPUESTO RECTIFICADO S/ EL CUAL SE APLICARÁ LA MULTA
		A	B= Ax10 %
may-19	211 - IVA	970.260.156	97.026.016
jun-19	211 - IVA	484.045.961	48.404.596
jul-19	211 - IVA	909.756.213	90.975.621
sept-19	211 - IVA	1.145.979.138	114.597.914
oct-19	211 - IVA	806.633.994	80.663.399
nov-19	211 - IVA	631.201.292	63.120.129
dic-19	211 - IVA	607.131.801	60.713.180
ene-20	211 - IVA	598.677.272	59.867.727
feb-20	211 - IVA	725.803.854	72.580.385
mar-20	211 - IVA	681.818.183	68.181.818
abr-20	211 - IVA	636.363.637	63.636.364
may-20	211 - IVA	1.412.785.102	141.278.510
jun-20	211 - IVA	1.504.938.237	150.493.824
jul-20	211 - IVA	635.221.718	63.522.172
ago-20	211 - IVA	1.333.989.093	133.398.909
sept-20	211 - IVA	1.435.879.161	143.587.916
oct-20	211 - IVA	824.060.979	82.406.098
nov-20	211 - IVA	1.204.632.880	120.463.288
dic-20	211 - IVA	678.195.263	67.819.526
TOTALES		17.227.373.934	1.722.737.392

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 12/01/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (en adelante **DSR2**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme lo establece el Art. 225 de la Ley, que prevé los procedimientos para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo.

Los Descargos fueron presentados por **NN** oportunamente y todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

El Representante Legal de **NN** presentó sus Descargos en el cual menciono cuanto sigue: " ... a) *La Aceptación en lo que se refiere a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2019 y 2020, solicitando el beneficio del Decreto N° 7086/2022 y la concesión de 60 cuotas de facilidades de pago.* b) *En lo que respecta al cuadro 1 - columna D, rechazo la sanción por defraudación del Impuesto al Valor Agregado, debido a que el artículo 175 de la Ley N° 125/91 determina la sanción será penada con multa sobre el tributo defraudado y para el caso que nos ocupa, al rectificar las declaraciones juradas no surgió monto alguno a pagar en concepto de impuesto, debido a que fue cubierto en su totalidad por los saldos a favor que posee la empresa, producto de compras realizadas en su momento y se encuentran debidamente documentadas. Además, se debe tener en cuenta que la liquidación del impuesto conforme al artículo 86 que el impuesto se liquidara mensualmente y se determinara por la diferencia entre IVA Débito y el IVA Crédito, por lo cual asumimos que no hay anda que abonar en concepto de IVA..." (sic).*

Por su parte, el **DSR2** analizó las manifestaciones realizadas por **NN** y mencionó que si bien todo lo mencionado anteriormente por la firma sumariada se encuentra tipificada en la Ley, es ella misma quien otorga responsabilidades al contribuyente por lo que cabe señalar que en el Art. 180 de la Ley dispone que: "*La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia.*", por lo que el **DSR2** concluyó que el único responsable por la infracción cometida es el contribuyente, y es él, quien utilizó como crédito fiscal las facturas de los contribuyentes partícipes de este esquema incluyendo los montos de las mismas en sus DD.JJ. con la intención de disminuir el pago del impuesto generado por el IVA General de los periodos fiscales controlados, conforme se desprende de la Declaración Jurada original. Así mismo, consideró importante mencionar que **NN** no puede alegar el desconocimiento de la norma ya que denota que la misma estaba en pleno conocimiento de que los servicios y las mercaderías descriptas en las facturas que incluyó en sus DD.JJ. originales y que luego desafectó como consecuencia de la intervención de la SET, NO ERAN REALES.

Con relación a la veracidad de la operación, el **DSR2** manifestó que las compras declaradas por **NN** no fueron reales, ya que constató que las operaciones comerciales descriptas en los comprobantes irregulares no provienen de los proveedores cuestionados **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX., XX y XX** ya que los mismos fueron inscriptos al RUC por **XX (XX), XX y XX** a fin de emitir estos Comprobantes de Ventas irregulares y por ende realizar actos para simular los hechos económicos que tengan una determinada repercusión tributaria a fin de que sea favorable para quien lo ejecute y de esta manera beneficiarse al reducir el monto del impuesto determinado, por lo que es obvio que lo hacían de una manera que resulte difícil y compleja reconstruirlos, prueba de ello es que los supuestos proveedores no fueron ubicados en los domicilios declarados, o los que si fueron ubicados no colaboran, o no proveían de mayor información sobre las supuestas ventas realizadas, o no aportaban mayores evidencias sobre las operaciones simuladas más que la sola factura, si es que la llegaban a presentar. Además de estos indicios, que fueron obtenidos durante el proceso de Fiscalización, los mencionados proveedores no contaban con la infraestructura material y personal mínima requerida para realizar los servicios mencionados en las facturas, ya que, por el importe del pago, denotaba la importancia del servicio y de la venta supuestamente realizada.

Así mismo, para el **DSR2** es importante recalcar, que los proveedores carecían de las mercaderías supuestamente vendidas y no poseía activos fijos, así mismo, no firmaban contratos entre **NN** y los mismos, carecían de cuentas bancarias y no contaban con elementos productivos susceptibles de generar o ejecutar las actividades como las descriptas en las facturas utilizadas por **NN**, por

esta razón el **DSR2** señaló que resulta imposible que las operaciones declaradas se hayan realizado, lo cual confirma que los servicios y las ventas de mercaderías no existieron.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que con la rectificativa presentada por **NN** y el posterior allanamiento a los Impuestos a la Renta de los ejercicios fiscalizados, la misma reconoció todas las objeciones efectuadas por la auditoría, ya que los montos ingresados cubrieron la suma total de las facturas impugnadas durante la Fiscalización, por lo que ya no quedan sumas a reclamar en concepto de impuesto.

Así mismo, el **DSR2** en cuanto a las rectificativas realizadas por **NN** mencionó que conforme al propio Art. 208 de la Ley dicha presentación se realiza *"sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en la que se hubiere incurrido"*, y a ello se suma lo expuesto por la Abogacía del Tesoro por medio del Dictamen N° 00 del 15/07/2014 en los siguientes términos: *"1) El hecho de presentar una declaración jurada rectificativa, con los alcances del Art. 208 de la Ley N° 125/91, aun no existiendo ninguna intervención previa de la Administración Tributaria, en absoluto exime al contribuyente de la aplicación de multas por infracciones que se hubieren cometido"*, por lo que en este sentido, la rectificación de las DD.JJ. del IVA General, el allanamiento en cuanto al IRACIS General y el saldo cero resultante como resultado de la desafectación de las facturas cuestionadas, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la **SET**. Por tanto, reiteró que las referidas DD.JJ. rectificativas evidentemente fueron motivadas por las actuaciones de la **AT**. Consecuentemente, para el **DSR2** no existen dudas de que corresponde confirmar la calificación de la conducta de **NN** de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Asimismo, el **DSR2** concluyó que **NN** a pesar de las inconsistencias bien puntuales que fueron denunciadas por el equipo auditor de la **SET**, se limitó a cuestionar supuestas irregularidades, sin haber aportado elemento alguno ni fundamentos que desvirtúen las denuncias en su contra, por lo que de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 196 de la Ley, los actos de la **AT** se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, lo que en el caso concreto no ocurrió.

Sobre la cuestión de fondo y en relación a la multa por el IVA GENERAL de los periodos fiscales controlados, y atendiendo los elementos que obran en autos el **DSR2** comprobó que **NN** utilizó comprobantes de contenido falso en sus DD.JJ. y en sus registros contables, ya que la firma sumariada declaró que realizó supuestas compras de los proveedores que están identificados dentro de un esquema de producción de facturas de contenido no auténtico, de los que no fue posible ubicar a algunos y respecto a otros se pudo confirmar que los mismos no cuentan con infraestructuras mínimas y adecuadas para los negocios de la envergadura que **NN** declaró en sus movimientos.

Por otra parte, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las DD.JJ. de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación **"real"** que implique un hecho económico que se haya indubitablemente efectuado; y que los comprobantes registrados por **NN** fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a Facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, es decir son de contenido falso.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho, el **DSR2** concluyó que **NN** infringió la normativa tributaria porque comprobó que declaró indebidamente créditos fiscales sustentados, en facturas de compras de una operación que NO existieron, con lo cual el **DSR2** comprobó que el contribuyente presentó sus DD.JJ. con datos falsos e hizo valer ante **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose las presunciones previstas en el numeral 3) del artículo 173 y el numeral 12) del artículo 174 de la Ley. Conforme a lo expuesto anteriormente, el **DSR2** concluyó que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** conforme al tipo legal previsto en el artículo 172

de la Ley, ya que realizó actos conducentes que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio de la **AT**, beneficiándose en la misma medida y que de no ser por las actuaciones de control llevadas a cabo por la **SET**, esta situación hubiera persistido.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló 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 impuesto que no pagó oportunamente. 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** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus Declaraciones Juradas del IVA General con datos que no reflejan la realidad de los hechos, y posterior al control realizado los rectificó y con esto hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley.

En lo que respecta a la graduación de la sanción, el **DSR2** puntualizó que si bien la firma contribuyente rectificó las DD.JJ. y desafectó el monto de los créditos fiscales que no reunían los requisitos legales dispuestos en el artículo 86 de la Ley, dicha situación tal como ya se mencionó anteriormente no la exime de las sanciones por las infracciones cometidas, por lo que confirmó que corresponde la aplicación de una multa por Defraudación sobre el monto del tributo dejado de ingresar oportunamente.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 2), 3) y 4) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se cumplen: la reiteración, ya que se comprobó la infracción en más de dos periodos fiscales; igualmente se consideró el grado de cultura del infractor, debido a que la firma contribuyente se encuentra obligada a presentar Informe de Auditoría Impositiva Externa y sus EE.FF., respectivamente, 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. Así mismo, se consideró la conducta asumida por la firma al allanarse al pago de los Impuestos a la Renta y las rectificativas presentadas por la misma. Por tanto, concluyó que corresponde aplicar a **NN** la multa por Defraudación del 200% sobre los tributos defraudados en el IVA General de los periodos controlados.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

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
521 - AJUSTE IVA	05/2019	0	194.052.031	194.052.031
521 - AJUSTE IVA	06/2019	0	96.809.192	96.809.192
521 - AJUSTE IVA	07/2019	0	181.951.242	181.951.242

521 - AJUSTE IVA	09/2019	0	229.195.827	229.195.827
521 - AJUSTE IVA	10/2019	0	161.326.798	161.326.798
521 - AJUSTE IVA	11/2019	0	126.240.258	126.240.258
521 - AJUSTE IVA	12/2019	0	121.426.360	121.426.360
521 - AJUSTE IVA	01/2020	0	119.735.454	119.735.454
521 - AJUSTE IVA	02/2020	0	145.160.770	145.160.770
521 - AJUSTE IVA	03/2020	0	136.363.636	136.363.636
521 - AJUSTE IVA	04/2020	0	127.272.727	127.272.727
521 - AJUSTE IVA	05/2020	0	282.557.020	282.557.020
521 - AJUSTE IVA	06/2020	0	300.987.647	300.987.647
521 - AJUSTE IVA	07/2020	0	127.044.343	127.044.343
521 - AJUSTE IVA	08/2020	0	266.797.818	266.797.818
521 - AJUSTE IVA	09/2020	0	287.175.832	287.175.832
521 - AJUSTE IVA	10/2020	0	164.812.195	164.812.195
521 - AJUSTE IVA	11/2020	0	240.926.576	240.926.576
521 - AJUSTE IVA	12/2020	0	135.639.052	135.639.052
Totales		0	3.445.474.778	3.445.474.778

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 200% sobre los tributos defraudados de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, 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