

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**, conjuntamente con sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 22/07/2022, y ampliada por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 19/09/2022 y la Resolución Particular N° 00 notificada el 19/10/2022, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01/2019 a 12/2021, del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 de **NN**, específicamente con respecto a las compras realizadas de **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de egresos de los mencionados proveedores, su Libro IVA Compras y Libro Diario en formato digital, que aclare el campo del Formulario del IRACIS General e IRE General en el que fueron imputadas las compras, así como la forma de pago de éstas, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización Puntual tiene como antecedente a las investigaciones efectuadas por la **SET** a la firma **XX** en cuyo marco se individualizó a varios proveedores en situación irregular entre ellos **XX**, **XX**, **XX** y **XX** mediante la utilización de facturas de contenido falso emitidas por éstos. En consecuencia, a través el Informe **DGGC N° 00/2022** el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) comunicó el hallazgo de indicios de que **NN** habría utilizado los comprobantes supuestamente emitidos por estas personas, razón por la cual 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** denunciaron que la firma contribuyente ha obtenido un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA General de los periodos fiscales de 01/2019 a 12/2021, del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 en perjuicio del Fisco, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y el Art. 8° de la Ley N° 6380/2019 al consignar en sus DD.JJ. créditos fiscales, costos y gastos respaldos con comprobantes de contenido falso de los supuestos proveedores, **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX** y **XX** teniendo en cuenta que la primera no pudo ser ubicada en ninguno de los establecimientos declarados en su RUC ni tampoco telefónicamente, mientras que los demás mediante la entrevista informativa que les fuera efectuada por los auditores de la **SET** negaron haber prestado servicios a **NN**. En cuanto al Sr. **XX**, en atención a que el mismo mediante entrevista informativa reconoció haber emitido facturas que se le atribuyen a favor de **NN**, fueron consideradas en las resultas del proceso de control. Por tal motivo, los auditores procedieron a impugnar las compras supuestamente realizadas de los proveedores falsos y efectuaron el ajuste a favor del Fisco, surgiendo saldos a reclamar.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa del 160% sobre los tributos defraudados según el siguiente detalle:

Impuesto	Periodos/ Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 160%	Total a Ingresar Gs.
521 - AJUSTE IVA	ene-19	318.445.455	31.844.545	50.951.273	82.795.818
521 - AJUSTE IVA	feb-19	219.100.000	21.910.000	35.056.000	56.966.000
521 - AJUSTE IVA	mar-19	181.854.545	18.185.455	29.096.727	47.282.182
521 - AJUSTE IVA	abr-19	182.004.545	18.200.455	29.120.727	47.321.182
521 - AJUSTE IVA	may-19	236.836.364	23.683.636	37.893.818	61.577.454
521 - AJUSTE IVA	jun-19	151.586.364	15.158.636	24.253.818	39.412.454
521 - AJUSTE IVA	ago-19	227.272.727	22.727.273	36.363.636	59.090.909
521 - AJUSTE IVA	oct-19	205.331.818	20.533.182	32.853.091	53.386.273
521 - AJUSTE IVA	oct-20	92.981.818	9.298.182	14.877.091	24.175.273
521 - AJUSTE IVA	dic-20	107.540.909	10.754.091	17.206.545	27.960.636
521 - AJUSTE IVA	jul-21	237.254.545	23.725.455	37.960.727	61.686.182
521 - AJUSTE IVA	ago-21	210.727.273	21.072.727	33.716.364	54.789.091
521 - AJUSTE IVA	sept-21	245.563.636	24.556.364	39.290.182	63.846.546
521 - AJUSTE IVA	oct-21	182.759.091	18.275.909	29.241.455	47.517.364
521 - AJUSTE IVA	nov-21	302.745.455	30.274.545	48.439.273	78.713.818
521 - AJUSTE IVA	dic-21	348.418.182	34.841.818	55.746.909	90.588.727
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.722.431.818	172.243.182	275.589.091	447.832.273
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	200.522.727	20.052.273	32.083.636	52.135.909
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.527.468.182	152.746.818	244.394.909	397.141.727
TOTAL		6.900.845.454	690.084.546	1.104.135.272	1.794.219.818

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 02/12/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, y a sus Representantes Legales: **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los Arts. 181, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La sumariada presentó su Descargo el 29/12/2022, posteriormente se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 11/01/2023, una vez cumplido los plazos pertinentes y no habiendo pruebas pendientes de diligenciamiento, se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 28/02/2023 de conformidad a lo establecido en el Art. 13 de la RG N° 114/2017, **NN** presentó sus Alegatos y el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la cuestión de fondo **NN** expresó que: “Las facturas impugnadas de **NN** sustentan IVA Crédito Fiscal y la compra de mercaderías, que posteriormente son vueltas a enajenar por parte de **NN** En ningún momento la Administración Tributaria cuestionó la validez de los Timbrados o la integridad de los comprobantes impugnados, ya que estos cumplen con todos los requisitos formales de validez... Además, cumplen con otro requisito indispensable de deducibilidad del IVA: que se encuentre relacionado con operaciones gravadas por el IVA, al tratarse de adquisición de mercaderías que posteriormente son enajenadas por **NN**”. Señaló además que: “**NN** es, evidentemente, un adquirente de buena fe, que adquiriría las mercaderías que posteriormente son enajenadas de proveedores que emitían estas facturas que hoy la Administración Tributaria pretende considerarlas de contenido falso. Para **NN**, como adquirente

de buena fe, es imposible que pueda certificar la validez de estas documentaciones fuera del estricto contenido formal y del hecho de que se trate de una operación real. No se puede pretender cargar al contribuyente con la obligación de verificar in situ a cada proveedor y entrevistar a los titulares de cada RUC” (sic).

En lo que respecta al IRACIS General e IRE General señaló: “En primer término, y considerando que las razones de impugnación de las facturas, y por ende, de costo del Impuesto a la Renta, son las mismas que las expuestas para el IVA, reiteramos en este punto también, el descargo de validez de las facturas impugnadas previamente... a) En la actividad de compraventa de mercaderías, para que un bien pueda ser enajenado y considerado como un ingreso gravado por el Impuesto a la Renta, primero debe ser adquirido por el vendedor, b) No sería lógico considerar como válido el ingreso gravado del Impuesto a la Renta, y como no deducible totalmente el costo de adquisición de las mercaderías enajenadas. Incluso, la Administración Tributaria en otras ocasiones similares o análogas, en sumarios administrativos incluso, optaba por considerar el 70% del ingreso en concepto de costo presunto deducible en el impuesto a la renta, incluso en casos en los que no existían comprobantes que sustentaban el costo. Por tanto, incluso en el supuesto caso de que los comprobantes sean impugnados para el IVA, para el impuesto a la Renta, de igual manera se debiera considerar el costo presunto, como mínimo” (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.

Asimismo, el **DSR2** resaltó 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.

Por otra parte, 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 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 la Sra. **XX** resaltó que, a pesar de una búsqueda por todos los medios posibles, la misma no fue ubicada en ninguna de las direcciones declaradas en el RUC, los lugareños no la conocen y en tales ubicaciones no fueron encontrados locales donde se puedan comercializar bienes; tampoco se la pudo contactar vía telefónica. Finalmente, mediante entrevista informativa efectuada por los auditores de la **SET** al Sr. **XX**, pareja de la supuesta proveedora, éste afirmó que la misma no prestó servicio alguno a **NN** (fs. 1/4 del Expte. N° 00).

En lo que respecta a **XX**, **XX**, **XX**, **XX** y **XX** mediante la entrevista informativa que les fuera efectuada (en el caso de **XX** a su Representante Legal) por los auditores de la **SET**, éstos afirmaron que se inscribieron en el RUC pero que se dedican a otros rubros distintos a los que se le atribuyen en las facturas cuestionadas y negaron haber efectuado operaciones comerciales con **NN** (fs. 1/4 del Expte. N° 00 y fs. 3/15 del Expte. N° 00).

En cuanto al Sr. **XX**, en la entrevista informativa que le fuera efectuada por los auditores de la **SET** reconoció haber emitido facturas a favor de **NN** razón por la cual no fueron cuestionadas dichas facturas (fs. 1/4 del Expte. N° 00).

Asimismo, el **DSR2** resaltó que en las documentaciones relacionadas al legajo de las órdenes de Timbrado de **XX, XX y XX** remitidas por la imprenta Gráfica XX de XX se comprobó que con relación a los primeros las solicitudes fueron realizadas por XX, en tanto que para la última fue solicitada por la contadora XX, quien también gestionó para la firma "**XX** en la imprenta XX.

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 probarse la capacidad operativa e infraestructura requerida para la comercialización de los bienes supuestamente fueron adquiridos de los mismos considerando que las supuestas compras efectuadas de aquellas personas representan sumas considerables. Resaltó además que **NN** no ha aportado elementos válidos que puedan refutar la denuncia en su contra pues solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **SET**.

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, y mencionó que incluso, dicha cuestión se encuentra expuesta al momento de consultar la validez de la documentación, que en su última parte suscribe: "*Esta consulta no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación*".

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** registró en su Libro IVA Compras y en sus Declaraciones Juradas Informativas comprobantes relacionados a operaciones inexistentes emitidos por los supuestos proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX** y "**XX** y las sumas consignadas en tales facturas las declaró como créditos fiscales en sus formularios del IVA General, y como costos y gastos en sus formularios del IRACIS General y del IRE General, sin que los mismos reúnan las condiciones de deducibilidad establecidas en la reglamentación vigente y con ello infringió lo establecido por los Arts. 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley y el Art. 8° de la Ley N° 6380/2019, concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013, que exigen que los comprobantes utilizados de manera a que sean válidas 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. 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 efectuada de acuerdo con lo expuesto en el Informe Final de Auditoría.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber registrado y declarado a su favor compras inexistentes, los Sres. **XX** con **RUC 00** y **XX con RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria **XX** y **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 01/2019 a 12/2021, del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 del IVA General, IRACIS General e IRE 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 de la firma 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 (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 Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

En cuanto a la graduación de la multa, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1), 2), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y la continuidad importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por declaración de compras relacionadas a operaciones inexistentes y la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** proveyó los documentos que le fueron requeridos por la **SET**, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 180% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo 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
521 - AJUSTE IVA	01/2019	31.844.545	57.320.181	89.164.726
521 - AJUSTE IVA	02/2019	21.910.000	39.438.000	61.348.000
521 - AJUSTE IVA	03/2019	18.185.455	32.733.819	50.919.274
521 - AJUSTE IVA	04/2019	18.200.455	32.760.819	50.961.274
521 - AJUSTE IVA	05/2019	23.683.636	42.630.545	66.314.181
521 - AJUSTE IVA	06/2019	15.158.636	27.285.545	42.444.181
521 - AJUSTE IVA	08/2019	22.727.273	40.909.091	63.636.364
521 - AJUSTE IVA	10/2019	20.533.182	36.959.728	57.492.910

521 - AJUSTE IVA	10/2020	9.298.182	16.736.728	26.034.910
521 - AJUSTE IVA	12/2020	10.754.091	19.357.364	30.111.455
521 - AJUSTE IVA	07/2021	23.725.455	42.705.819	66.431.274
521 - AJUSTE IVA	08/2021	21.072.727	37.930.909	59.003.636
521 - AJUSTE IVA	09/2021	24.556.364	44.201.455	68.757.819
521 - AJUSTE IVA	10/2021	18.275.909	32.896.636	51.172.545
521 - AJUSTE IVA	11/2021	30.274.545	54.494.181	84.768.726
521 - AJUSTE IVA	12/2021	34.841.818	62.715.272	97.557.090
511 - AJUSTE IRACIS	2019	172.243.182	310.037.728	482.280.910
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	20.052.273	36.094.091	56.146.364
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	152.746.818	274.944.272	427.691.090
Totales		690.084.546	1.242.152.183	1.932.236.729

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 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 una multa equivalente al 180% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **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 esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada 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. 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