

FORM.727-2

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 -4**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 03/08/2022, ampliada por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 30/09/2022, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2016 a 2019, del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021; y del IVA General de los periodos fiscales de 12/2016 a 12/2021 de **NN**, específicamente con respecto a las compras realizadas de **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **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** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **00**; mediante la utilización de facturas de contenido falso. En consecuencia, a través del Informe DPO **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 control, los auditores de la **SET** detectaron que **NN** utilizó facturas de contenido irregular, las cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las DD.JJ. del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2016 a 2019, del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021; y del IVA General de los periodos fiscales de 12/2016 a 12/2021, por lo que procedieron a impugnar el impuesto contenido en las facturas irregulares, ya que la firma contravino los Artículos 7° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), concordantes con los Artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; y los Artículos 8°, 14, 88, 92 y 96 de la Ley N° 6380/2019, concordantes con el Art. 26 del Decreto N° 3107/2019, en consecuencia, procedieron al ajuste de los tributos señalados surgiendo saldos a favor del Fisco, 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, recomendaron la aplicación del 155% sobre el monto del tributo dejado de ingresar, en concordancia con lo estipulado en el Art. 175 de la Ley y conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO / EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 155%	TOTAL IMPUESTO MÁS MULTA
521 - AJUSTE IVA	dic-16	1.860.000.000	186.000.000	288.300.000	474.300.000
521 - AJUSTE IVA	ene-17	366.920.835	36.692.084	56.872.729	93.564.813
521 - AJUSTE IVA	mar-17	1.780.324.436	178.032.444	275.950.288	453.982.731

521 - AJUSTE IVA	may-17	858.556.644	85.855.664	133.076.280	218.931.944
521 - AJUSTE IVA	jun-17	2.049.158.531	204.915.853	317.619.572	522.535.425
521 - AJUSTE IVA	oct-18	771.011.545	77.101.155	119.506.789	196.607.944
521 - AJUSTE IVA	nov-18	768.447.118	76.844.712	119.109.303	195.954.015
521 - AJUSTE IVA	dic-18	2.221.817.699	222.181.770	344.381.743	566.563.513
521 - AJUSTE IVA	ago-19	454.545.454	45.454.545	70.454.545	115.909.091
521 - AJUSTE IVA	dic-19	2.720.550.000	272.055.000	421.685.250	693.740.250
521 - AJUSTE IVA	abr-20	500.000.000	50.000.000	77.500.000	127.500.000
521 - AJUSTE IVA	jun-20	1.318.636.364	131.863.636	204.388.636	336.252.273
521 - AJUSTE IVA	dic-20	825.500.547	82.550.055	127.952.585	210.502.639
521 - AJUSTE IVA	may-21	650.636.363	65.063.636	100.848.636	165.912.273
521 - AJUSTE IVA	jul-21	907.897.319	90.789.732	140.724.084	231.513.816
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.860.000.000	186.000.000	288.300.000	474.300.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	5.054.960.446	505.496.045	783.518.869	1.289.014.914
511 - AJUSTE IRACIS	2018	3.761.276.362	376.127.636	582.997.836	959.125.472
511 - AJUSTE IRACIS	2019	3.175.095.454	317.509.545	492.139.795	809.649.341
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	2.644.136.911	264.413.691	409.841.221	674.254.912
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.558.533.682	155.853.368	241.572.721	397.426.089
TOTAL		36.108.005.710	3.610.800.571	5.596.740.885	9.207.541.456

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 (DSR2)* dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal: **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los Arts. 182, 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 firma sumariada presentó su Descargo en tiempo y forma en fecha 24/01/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se dispuso la apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 notificada el 30/01/2023, por el término legal de 15 días hábiles. Las pruebas fueron presentadas por Formulario N° 00 y 00; no habiendo otras pruebas por diligenciar se procedió al Cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00, y se comunicó a la firma la disposición de un plazo de 10 días hábiles para la presentación de sus Alegatos, los que fueron presentados el 10/03/2023, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, 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: "...con relación al ejercicio fiscal 2016 IRACIS alegamos que los mismos a la fecha se encuentran prescriptos según lo dispuesto por el Art. 164 de la Ley, por lo que no corresponde aplicar la determinación de las obligaciones fiscales precedentemente citadas..." (sic).

A ese respecto, el **DSR2** señaló que el artículo 164 de la Ley claramente dispone que la Prescripción de la acción para el reclamo del cobro de las obligaciones empieza a computarse a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual se debieron cumplir las obligaciones, a no ser que existan causales de interrupción o suspensión establecidos en los artículos 165 y 166 del citado cuerpo legal ya que para los impuestos de carácter anual el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.

En este caso, el vencimiento para la presentación de la DD.JJ. y pago de los impuestos del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2016 acaeció en 04/2017 de acuerdo con el calendario perpetuo, por lo que teniendo en cuenta lo establecido en la Ley, el conteo de los plazos inició el 01/01/2018 para el citado tributo, el cual fue interrumpido con el Acta Final suscripta por dos testigos, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 164 de la Ley, de modo que a partir de dicho momento inició un nuevo cómputo, conforme se expone en el siguiente cuadro:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN							
OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	Vencimiento	2018	2019	2020	2021	2022
		Obligación					
IRACIS General	2016	abr-17	01/01/2018 Inicio Computo	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4 12/12/2022 Firma Acta Final Interrupción del Plazo

En consecuencia, concluyó que las obligaciones reclamadas en concepto de IRACIS General del ejercicio fiscal de 2016 se encuentran vigentes y debe ser cumplida por la sumariada.

NN argumentó que *"no podemos ser responsables del origen o datos que proporcionan otros contribuyentes que en su momento han sido nuestros proveedores pero que a la fecha de la fiscalización estos no han podido ser ubicados, no podemos nosotros como empresa cumplir el rol de investigadores para saber si estas empresas proveedoras están o no en regla ante la administración tributaria..."* Agregó que: *"no podemos dejar pasar las documentaciones objetadas reunía todos los requisitos externos de impresión y llenado por lo que se procedió a registrarlos contablemente, no siendo tarea de la compradora pedir información a la Subsecretaría de Tributación acerca de la situación legal de las empresas vendedoras..."* Añadió que: *"Las facturas emitidas por empresas que figuran en los registros de la SET al momento de su expedición son válidas a los efectos contables si reúnen todos los requisitos formales requeridos por la Ley 125/91, pues no es tarea de la compradora pedir informe a la Subsecretaría de Estado de Tributación, acerca de la situación legal de las empresas con las que contratan, más aun cuando estas se encuentran activas en la página web de la SET..."*; *..."Que la obligación de la empresa contratante se limita a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales visibles a simple vista, en concordancia con los formatos que la propia administración tributaria ha lanzado en el mercado. Es la firma prestadora objetada, quien resulta responsable tanto de las documentaciones que expiden como de su situación legal, y no se puede cargar al contribuyente el deber de demostrar el origen de dichos comprobantes, que para la administración es dudoso"* (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 negaron haber emitido dichas facturas a **NN** y que además, los mismos no cuentan con la capacidad operativa ni la infraestructura mínima necesarias para la provisión de los bienes o prestación de los servicios citados en las mismas.

En este orden, el **DSR2** constató que las operaciones comerciales descritas en los comprobantes irregulares no provienen de los proveedores mencionados, debido a que no fue posible comprobar la veracidad de las operaciones descritas en estas. Sobre el punto, en el caso de los Señores **XX, XX, XX** y **XX**, a pesar de todos los intentos realizados por los auditores, estos no fueron ubicados en el domicilio declarado en el RUC, la ubicación indicada para la geolocalización no corresponde al domicilio declarado por estos, los vecinos de la zona manifestaron no conocerlos y no pudieron ser contactados a los números telefónicos consignados en el RUC. Así mismo, la Dirección General de Migraciones remitió el registro de movimiento migratorio de los mencionados contribuyentes en el cual se pudo constatar que **XX** se encontraba fuera del país al momento de la solicitud del Timbrado N° 00, de igual forma, se pudo comprobar que **XX** también se encontraba fuera del país desde el 07/03/2019.

Por su parte, **XX**, negó haber realizado operaciones comerciales ni emitir factura a **NN**, adjuntando su Libro de Ventas del año 2018 en el cual no se visualizan operaciones con la firma sumariada. A su vez **XX**, manifestó que se desempeñaba como comisionista y negó haber realizado operaciones comerciales con **NN**. Asimismo, **XX**, manifestó que se inscribió en el RUC para un negocio que finalmente no salió, mencionó que no se dedica a la venta de bienes ni presta servicios, y negó haber emitido facturas a la sumariada.

En cuanto a **XX**, la misma adjuntó copias de sus comprobantes de ventas, constatándose que la misma en realidad emitió la factura N° 00000 a nombre del contribuyente **XX** por un monto de 152.727 y la factura N° 00000 fue anulada. Dicha irregularidad no fue refutada por la sumariada.

El **DSR2** 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 prestación de servicios o comercialización de los bienes que supuestamente fueron adquiridos de los mismos considerando que las supuestas compras efectuadas de aquellas personas representan sumas considerables. Por otra parte, el **DSR2** resaltó que **NN** no pudo rebatir la denuncia en su contra, pues no aportó un solo elemento que pueda desvirtuarla a pesar de haber tenido la oportunidad para ello, ya que la misma centró toda su defensa en cuestiones meramente formales cuando que debió demostrar con argumentos y pruebas contundentes que la supuesta operación efectivamente se realizó.

Asimismo, 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*".

Del mismo modo, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las Declaraciones Juradas 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 indubitadamente efectuado; y que los comprobantes registrados por la firma sumariada fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones ya que corresponden a Facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** registró en su Libro de Compras, en sus Declaraciones Juradas Informativas y en su Libro Diario comprobantes relacionados a operaciones inexistentes emitidos por los supuestos proveedores: **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **00** 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. 7º, 8º, 85 y 86 de la Ley y el Art. 8º 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, la Sra. **XX** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló 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 de **XX** con **RUC 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio 2016 a 2019, del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 y del IVA General de los periodos de 12/2016 a 12/2021 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 tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 150% sobre los tributos defraudados, conforme a lo recomendado por los auditores de la **SET**.

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	12/2016	186.000.000	279.000.000	465.000.000
521 - AJUSTE IVA	01/2017	36.692.084	55.038.125	91.730.209
521 - AJUSTE IVA	03/2017	178.032.444	267.048.665	445.081.109
521 - AJUSTE IVA	05/2017	85.855.664	128.783.497	214.639.161
521 - AJUSTE IVA	06/2017	204.915.853	307.373.780	512.289.633
521 - AJUSTE IVA	10/2018	77.101.155	115.651.732	192.752.887
521 - AJUSTE IVA	11/2018	76.844.712	115.267.068	192.111.780
521 - AJUSTE IVA	12/2018	222.181.770	333.272.655	555.454.425
521 - AJUSTE IVA	08/2019	45.454.545	68.181.818	113.636.363
521 - AJUSTE IVA	12/2019	272.055.000	408.082.500	680.137.500
521 - AJUSTE IVA	04/2020	50.000.000	75.000.000	125.000.000
521 - AJUSTE IVA	06/2020	131.863.636	197.795.455	329.659.091
521 - AJUSTE IVA	12/2020	82.550.055	123.825.082	206.375.137
521 - AJUSTE IVA	05/2021	65.063.636	97.595.454	162.659.090
521 - AJUSTE IVA	07/2021	90.789.732	136.184.598	226.974.330
511 - AJUSTE IRACIS	2016	186.000.000	279.000.000	465.000.000
511 - AJUSTE IRACIS	2017	505.496.045	758.244.067	1.263.740.112
511 - AJUSTE IRACIS	2018	376.127.636	564.191.454	940.319.090

511 - AJUSTE IRACIS	2019	317.509.545	476.264.318	793.773.863
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	264.413.691	396.620.537	661.034.228
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	155.853.368	233.780.052	389.633.420
Totales		3.610.800.571	5.416.200.857	9.027.001.428

**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 **XX 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 150% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas 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 esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal 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