

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**, conjuntamente con sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** quienes figuran como tales en la base de datos del Sistema Marangatu y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 30/03/2022, 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 de los ejercicios 2017 y 2018, y del IVA General de los periodos fiscales de 08, 10 y 11/2017; 01, 03, 05 y 06/2018 de **NN**, específicamente referente a las facturas emitidas por los proveedores: **XX** con **RUC 00** y **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 la forma de pago, lo que fue cumplido por la firma.

La Fiscalización Puntual tiene como antecedente los Informes DAGC2 N° 00/2018 y DAGC2 N° 00/2021 del Departamento de Auditoría GC2 (**DAGC2**) de la **DGGC** insertas en los Expedientes N° 00 y 00 respectivamente, en los cuales se exponen hechos irregulares detectados en relación a los Sres. **XX** y **XX**, recomendándose la apertura de procesos de control a todos los contribuyentes que hayan incorporado facturas emitidas por los mismos 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 7° y 86 y 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 Artículo 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 Artículo 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, 5 y 6 del Artículo 175 de la Ley, e indicaron que se cumplen: La reiteración; la continuidad, porque de manera repetida el contribuyente contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes); 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).

De acuerdo a estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron el ajuste fiscal y calificar la conducta de conformidad 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 de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA
521 - AJUSTE IVA	ago-17	21.818.182	2.181.818	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTICULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
521 - AJUSTE IVA	oct-17	21.363.636	2.136.364	
521 - AJUSTE IVA	nov-17	21.818.182	2.181.818	
521 - AJUSTE IVA	ene-18	21.818.182	2.181.818	
521 - AJUSTE IVA	mar-18	21.818.182	2.181.818	
521 - AJUSTE IVA	may-18	20.454.545	2.045.455	
521 - AJUSTE IVA	jun-18	20.454.545	2.045.455	
511 - AJUSTE IRACIS	2017	33.904.001	3.390.400	
511 - AJUSTE IRACIS	2018	44.098.910	4.409.891	
TOTAL		227.548.365	22.754.837	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 22/07/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** y a sus Representantes Legales los Sres. **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** quienes figuran 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: "**NN** con el fin de cumplir con su objetivo social (producción de bienes, entre otros) ha adquirido **XX** de los proveedores **XX** de **XX** y de **XX**. Al respecto, **NN** efectivamente adquirió y recibió las mercaderías...;...**NN** lo único que hizo fue utilizar los comprobantes de compras, que reúnen todos los requisitos legales exigidos para respaldar el crédito fiscal que le corresponde por derecho. Añadió que "Rechazo de manera categórica que mi representada **NN** haya utilizado facturas falsas para respaldar créditos fiscales. La Administración Tributaria no puede acusar y aplicar una sanción a mi representada en base a simples presunciones". Agregó que "No le corresponde al comerciante, en este caso a **NN**, excederse en el control de sus proveedores más allá de la debida diligencia que puede exigirse al comerciante en las transacciones diarias realizadas...; ...Nos ratificamos, por tanto, en que no es responsabilidad de mi representada el hecho de que los proveedores citados sean omisos o inconsistentes. La responsabilidad de **NN** se limita simplemente a cumplir con la ley, exigiendo comprobantes por las compras realizadas y verificando si dichos comprobantes cumplen con los requisitos dispuestos por la norma, lo cual fue realizado en el caso en cuestión...; ...es importante resaltar que la responsabilidad no es de **NN** sino de terceros, otros contribuyentes que no cumplen con

*sus obligaciones impositivas y/o incurren en hechos punibles, los que en todo caso son los que deben afrontar las consecuencias y no **NN** que procedió a adquirir productos (XX) en el marco de la legalidad..." (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 (Artículo 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 **AT** 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 la Sra. **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 XX 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, el Sr. XX expresó no conocer a la Sra. 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 e industrial elaborada por la firma, es un "*documento falsificado, que está adulterada la fecha, la letra no coincide, además se encuentra firmada por el Sr. **XX**, quien a la fecha invocada en la autorización (abril/2017), ya no era director de la empresa*". Respecto a la firma NN., 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, el Sr. 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, el Sr. 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, el Lic. XX, Perito Contador y Calígrafo con Matrícula N° 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 la Sra. 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"*.

En lo concerniente al Sr. **XX**, el **DSR2** señaló que a pesar de las varias diligencias realizadas al efecto de manera a corroborar el nexo comercial con la sumariada, éste no pudo ser ubicado en la dirección declarada en el RUC, ni tampoco telefónicamente, asimismo, los comerciantes y los vecinos de la zona manifestaron no conocerlo. Además, el Representante Legal de la firma XX, aclaró que la empresa no realizó transacciones comerciales con el mencionado contribuyente.

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 Instituto Nacional de Alimentación y Nutrición (**INAN**), obrante en el Expediente N° 00, informó que: *"... Habiendo verificado los Certificados de Análisis adjuntos, donde se lee en la parte superior la inscripción AFSA; 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).

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 Artículo 31 de la RG N° 24/2014 el cual en cuanto a la "Enajenación de XX", 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 XX 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 XX, ajustado al modelo que dispone la Resolución MIC 00, 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 **AT** 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 7º, 85 y 86 de la Ley, en concordancia con los Artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. Además del Artículo 22 del Anexo del Decreto N° 6359/2005, 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 Artículo 31 de la RG N° 24/2014 en cuanto a la enajenación de XX. 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 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 Artículo 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 Artículo 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 Artículo 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Artículo 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, 5 y 6 del Artículo 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 01/01/2008, 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 durante la tramitación del Sumario Administrativo. Por tanto, concluyó que corresponde aplicar una multa por Defraudación equivalente al 200% sobre el monto de los tributos defraudados.

Asimismo, el **DSR2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo a los Representantes Legales fue realizada en virtud del Artículo 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 de los ejercicios fiscales 2017 y 2018 y del IVA General de los periodos de 08, 10, 11/2017; 01, 03, 05 y 06/2018.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, y **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
521 - AJUSTE IVA	08/2017	2.181.818	4.363.636	6.545.454
521 - AJUSTE IVA	10/2017	2.136.364	4.272.727	6.409.091
521 - AJUSTE IVA	11/2017	2.181.818	4.363.636	6.545.454
521 - AJUSTE IVA	01/2018	2.181.818	4.363.636	6.545.454
521 - AJUSTE IVA	03/2018	2.181.818	4.363.636	6.545.454
521 - AJUSTE IVA	05/2018	2.045.455	4.090.909	6.136.364
521 - AJUSTE IVA	06/2018	2.045.455	4.090.909	6.136.364
511 - AJUSTE IRACIS	2017	3.390.400	6.780.800	10.171.200
511 - AJUSTE IRACIS	2018	4.409.891	8.819.782	13.229.673
Totales		22.754.837	45.509.671	68.264.508

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

Artículo 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 200% sobre los impuestos defraudados de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Artículo 3°: ESTABLECER la Responsabilidad Subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con RUC **00**, **XX** con RUC **00** y **XX** con RUC **00**, conforme a los alcances señalados en el Artículo 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.

Artículo 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.

Artículo 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ

VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN