

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 su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 07/03/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 06, 07, 09, 10/2019, y de 02 y 04/2020, del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente con respecto a las compras realizadas de **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 Diario, Libro Mayor y Libro IVA Compras en formato impreso y digital, así como sus Estados Financieros, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización Puntual tiene como antecedente a las investigaciones efectuadas por la **SET** en cuyo marco se individualizó a varios proveedores en situación irregular entre ellos **XX** y **XX** mediante la utilización de facturas de contenido falso emitidas supuestamente por éstos. En consecuencia, a través el Informe **DGFT/DPO N° 00/2022** el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) comunicó el hallazgo de indicios de que **NN** habría utilizado los comprobantes 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 06, 07, 09, 10 /2019 y de 02 y 04/2020, del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 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 irregular de los supuestos proveedores, **XX** y **XX** teniendo en cuenta que la primera mediante la entrevista informativa que les fuera efectuada por los auditores de la **SET** negó haberse inscripto en el RUC, haber solicitado la impresión de talonarios de facturas ni haber realizado transacciones comerciales con **NN**, pues afirmó que se dedica la actividad de ama de casa. En cuanto al Sr. **XX**, mediante entrevista informativa negó haber efectuado operaciones comerciales con la firma. Asimismo, constataron irregularidades en los documentos de autorización de Timbrados presentados por las imprentas **XX** donde figura que fueron impresos los talonarios de facturas supuestamente emitidas por las personas citadas anteriormente. Por tal motivo, los auditores procedieron a impugnar las compras denunciadas 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. En consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados o pretendido defraudar conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.587.771.905	158.777.191	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	364.321.904	36.432.190	
521 - AJUSTE IVA	jun-19	296.752.381	14.837.619	
521 - AJUSTE IVA	jul-19	315.082.381	15.754.119	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	296.000.000	14.800.000	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	407.733.333	20.386.667	
521 - AJUSTE IVA	dic-19	272.203.810	13.610.191	
521 - AJUSTE IVA	feb-20	48.933.333	2.446.667	
521 - AJUSTE IVA	abr-20	315.388.571	15.769.429	
TOTAL		3.904.187.618	292.814.073	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 04/08/2022, 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. 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.

Los Descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la cuestión de fondo **NN** expresó que: “Que, en primer lugar y antes de hacer referencia de forma puntual a la imputación formulada por los inspectores, negamos y rechazamos categóricamente todos y cada uno de los cargos realizados por los mismos por carecer de legalidad el procedimiento, si bien en el proceso de Fiscalización Puntual dispuesta por la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, aporta pruebas para alegar que **NN** incurrió en defraudación fiscal, las mismas no gozan de fuerza probatoria, puesto que no acredita la verdad o de sinceridad pues la entrevista testifical plasmada en el Acta de entrevista, el elemento de juicio probatorio de la Administración Tributaria para su calificación, no tiene valor jurídico, en razón que no se aporta documentos que acrediten y/o pruebas que respalden la afirmaciones del contribuyente fiscalizado...Que cuáles fueron los argumentos de los auditores actuantes para considerar inexistentes las compras, increíblemente el argumento principal empleado para considerar válida la compra ha sido la negación por parte del proveedor de las operaciones y la determinación del informe final se basa en dicha información, que carece de valor probatorio por estar revelado de decir verdad y además por: 1) Las facturas que será presentadas por **NN** son facturas reales de los proveedores, por contener todos los requisitos legales y reglamentarios es más las mismas fueron válidas según el Sistema Marangatu de la misma Administración Tributaria. 2) Los emisores de los documentos objetados existen, tienen RUC válido a la fecha de la operación y con timbrado también vigente. 3) Son empresas cuyo objeto social coinciden con el giro del negocio de **NN**, tal cual como se encuentran documentadas en las facturas objetadas. 4) **NN**, registró la compra en todos los libros legales exigidos, así mismo registró sus ingresos en donde intervienen las mercaderías adquiridas con dichas facturas objetadas, indebidamente, pagó el IVA y el impuesto a la Renta proveniente de la operación, así como manda la ley” (sic).

Adujo además que: “En este sentido mi poderdante, adquirió mercaderías, para su posterior comercialización, hecho plasmado en los libros y facturas de ventas respectivas, razón por la que rechazamos en todos sus términos la determinación del IRACIS e IRE, por ser operaciones reales

y no inexistentes, como lo afirma la auditoría, asimismo, por haberse abonado los impuestos resultantes en base a la liquidación presentada en su oportunidad a través de los Formularios habilitados por la SET para los mencionados tributos” (sic).

Al respecto 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, mediante la entrevista informativa que le fuera efectuada por los auditores de la **SET**, la misma afirmó que se dedica a la actividad de ama de casa, negó haberse inscripto en el RUC, así mismo negó haber solicitado impresión de talonarios de facturas y haber efectuado operaciones comerciales con **NN** (fs. 58/86 del Expte. N° 00).

En lo que respecta a **XX**, el mismo presentó a la SET su archivo tributario y se constató que no efectuó venta alguna a favor de **NN**, pues en los comprobantes arrimados constan que fueron emitidos a otros clientes y por montos diferentes a los que la firma sumariada presentó. Asimismo, mediante la entrevista informativa que le fuera efectuada por los auditores de la SET, negó haber efectuado operaciones comerciales con **NN** (fs. 6/57 del Expte. N° 00 y fs. 4/30 del Expte. N° 00).

Por otra parte, mediante la entrevista informativa efectuada a la Sra. **XX**, propietaria de la imprenta gráfica XX, donde fueron confeccionadas e impresas las facturas a nombre del Sr. **XX**, señaló que las que fueron presentadas por **NN** no corresponden a los trabajos realizados en su imprenta pues difieren en cuanto a los datos impresos, la tipografía y el tamaño de las facturas. En cuanto a la IMPRENTA XX donde fueron confeccionadas las facturas a nombre de la Sra. **XX**, la Sra. **XX** propietaria, presentó los documentos correspondientes a la autorización de Timbrado, reporte de entrega de documentos y estos fueron comparados con la fotocopia de Cédula de Identidad de la supuesta proveedora, constatándose a simple vista que difieren en las firmas.

Al respecto, agregó que resulta inverosímil considerando 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 (específicamente en cuanto a la Sra. **XX**) para la comercialización de los bienes supuestamente fueron adquiridos de los mismos teniendo en cuenta que las supuestas compras efectuadas a aquellas personas representan sumas considerables. Resaltó además que la firma sumariada 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** 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. 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 **NN** registrado y declarado a su favor compras inexistentes, el Sr. **XX** con **RUC 00** 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 su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, 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, **NN** manifestó: *"Que, dicha irregularidad de las operaciones en la empresa de pleno descaracteriza la determinación formulada por los auditores pues, en ningún momento se ha pretendido simular, ocultar, o de alguna forma crear maniobras que pueda ser entendida como un perjuicio para el fisco pues, es importante destacar que la firma **NN** en toda ocasión para la adquisición de mercaderías o la prestación de servicios, requiere a los proveedores las facturas de ventas con el objeto de justificar o respaldar el origen de los mismos"* (sic).

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, 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
511 - AJUSTE IRACIS	2019	158.777.191	285.798.944	444.576.135
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	36.432.190	65.577.942	102.010.132
521 - AJUSTE IVA	06/2019	14.837.619	26.707.714	41.545.333
521 - AJUSTE IVA	07/2019	15.754.119	28.357.414	44.111.533
521 - AJUSTE IVA	09/2019	14.800.000	26.640.000	41.440.000
521 - AJUSTE IVA	10/2019	20.386.667	36.696.001	57.082.668
521 - AJUSTE IVA	12/2019	13.610.191	24.498.344	38.108.535
521 - AJUSTE IVA	02/2020	2.446.667	4.404.001	6.850.668
521 - AJUSTE IVA	04/2020	15.769.429	28.384.972	44.154.401
Totales		292.814.073	527.065.332	819.879.405

**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 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. 4º: 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. 5º: 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