



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso N° 00, expediente N° 00 relacionado con el sumario administrativo instruido al contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 11/04/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la Fiscalización Puntual del IVA General de los periodos fiscales de 05 y 06/2016 y de 05 Y 06/2017, como también del IRAGRO Reg. Contable de los ejercicios fiscales del 2016 y 2017. Para tal efecto requirió a **NN**, que presente los comprobantes de ventas originales que respaldan las compras efectuadas de XX y XX; así como la aclaración de la forma de pago por las compras realizadas, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, los libros contables e impositivos, entre otros, los cuales fueron presentados.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) través del Informe DPO DGGC N° 00/2019, sugirió la apertura de una fiscalización puntual a **NN**, debido a que el mismo presumiblemente utilizó facturas de contenido falso emitidos por proveedores inconsistentes e inexistentes, para respaldar los bienes adquiridos.

Durante la fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales de 05 y 06/2016 y 05 y 06/2017 y del IRAGRO Reg. Contable de los ejercicios fiscales 2016 y 2017, montos en concepto de créditos fiscales y costos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por los supuestos proveedores XX y XX, en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y a los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1.030/2013, como también al Art. 32 de la Ley N° 5061/2013, ya que no representan una erogación real debido a que no cumplen con las condiciones legales a efectos de que las operaciones invocadas puedan considerarse como costos deducibles para el IRAGRO, ni como crédito fiscal para el IVA.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **SET**, con los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, con las documentaciones proveídas por el contribuyente, como también con la entrevista informativa realizada a uno de los supuestos proveedores, más los procedimientos de constatación de domicilios, con base en los cuales comprobaron que las supuestas empresas correspondientes a XX (Comercial XX) y XX (Distribuidora XX), no existían en las direcciones declaradas en el RUC, pues en el caso de la primera ni siquiera era conocida por los vecinos del lugar, mientras que el segundo, admitió tener RUC, pero no así clave acceso, ni ser proveedor o cliente de **NN**, ya que el mismo tiene por actividad la albañilería.

En consecuencia, los auditores desafectaron el monto de los comprobantes irregulares y procedieron a reliquidar los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en la obligación IVA de los periodos fiscales auditados y en el IRAGRO Reg. Contable de los ejercicios fiscales 2016 y 2017.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, pues consignó en sus DDJJ créditos y costos sustentados en facturas provenientes de compras inexistentes, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 155% sobre los tributos defraudados, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, teniendo en cuenta, la continuidad, la importancia del perjuicio fiscal y la conducta asumida para el esclarecimiento de los hechos (numerales 2, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley).

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	PERIODOS/ EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE FACTURAS IMPUGNADAS	IMPUESTO 10%	MULTA 155% S/ FACTURAS IMPUGNADAS	TOTAL G (IMPUESTO + MULTA)
521- Ajuste IVA	05/2016	382.438.273	38.243.827	59.277.932	97.521.759
521- Ajuste IVA	06/2016	355.285.382	35.528.538	55.069.234	90.597.772
521- Ajuste IVA	05/2017	496.272.727	49.627.273	76.922.273	126.549.546
521-Ajuste IVA	06/2017	1.249.363.636	124.936.364	193.651.364	318.587.728
516-Ajuste IRAGRO RC	2016	737.723.655	73.772.366	114.347.167	188.119.533
516-Ajuste IRAGRO RC	2017	1.745.636.363	174.563.636	270.573.636	445.137.272
TOTAL		4.966.720.036	496.672.004	769.841.606	1.266.513.610

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 notificado el 03/09/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

El 11/09/2019, **NN** presentó su descargo y durante el Periodo Probatorio manifestó que no tiene pruebas que ofrecer, pues *"solamente debe interpretarse las argumentaciones presentadas en el descargo correspondiente, por lo que las cuestiones planteadas deben declararse de puro derecho."*

Una vez transcurrido el plazo legal y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Providencia N° 00 del 12/11/2019 el **DSR1**, llamó a autos para resolver.

Los argumentos expuestos por el contribuyente, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo al siguiente detalle:

Nulidad del Acta de Fiscalización. **NN** argumentó *"que la fiscalización no finiquitó dentro de los 45 días previstos en el Art. 31 de la Ley"*, ya que la misma según el Acta final inició en el año 2018 con el procedimiento realizado a los proveedores de mercaderías. Es así, que el 08/11/2018 se realizó la entrevista a XX, de manera que en la fecha indicada ya estaba en proceso la fiscalización, por lo que teniendo en cuenta dicha fecha y la de la firma del Acta Final (06/06/2019), concluyó que el plazo para culminar sobrepasó más de seis meses el término legal.

Por otro lado, acotó que la fiscalización realizada no fue puntual, sino integral, dado que *"Abarcó la totalidad de los impuestos que se hallan a cargo del contribuyente (IVA Gral. – IRAGRO Reg. Contable) correspondientes a varios periodos y ejercicios fiscales por todo el tiempo que no se hallen prescriptos"*. Por estas razones, afirmó que el Acta de Fiscalización debe ser anulada.

Al respecto, el **DSR1** señaló que la primera cuestión a dilucidar es si la fiscalización excedió o no el plazo previsto en la Ley y a ese efecto, se remitió previamente a los hechos y explicó según los antecedentes del caso, que en el marco de la fiscalización puntual practicada a la firma NN, la **SET** impulsó una serie de diligencias con el objeto de confirmar la veracidad de las operaciones realizadas entre el fiscalizado y varios proveedores inconsistentes/inexistentes.

Tal es así, que entre los proveedores investigados se encontraban XX y XX, los cuales según las evidencias obtenidas, no pudieron haber proveído los bienes consignados en las facturas emitidas a sus supuestos clientes. Estas personas, también resultaron ser proveedoras de **NN**, de acuerdo a la información obtenida del Sistema Hechauka - Compras.

Con base en dichas evidencias el **DPO** sugirió a través del Informe N° 00 del 02/04/2019, la realización de una exhaustiva verificación al contribuyente sumariado a fin de comprobar los hechos mencionados, para cuyo efecto la **DGGC** emitió la Orden de Fiscalización Puntual conforme a lo dispuesto por el inc. b del Art. 31 de la Ley que dice: *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán...Las puntualesrespecto a contribuyentes...sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de las informaciones...en base a hechos objetivos"*.

De modo que el cómputo del plazo de la fiscalización, se inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización N° 00, ocurrida el 11/04/2019, acorde con lo establecido en el Art. 26 de la RG N° 25/2014, y no desde la fecha de la entrevista efectuada a XX, tal como

lo interpreta el contribuyente, ya que la referida diligencia se efectuó en el marco de la fiscalización practicada a la firma XX y hasta dicho momento (notificación Orden de Fiscalización), **NN** no había tenido intervención ni le fue requerida documentación alguna. Por lo que el **DSR1** concluyó, que el plazo fue correctamente computado desde el inicio de la fiscalización, hasta la firma del Acta Final acaecida el 06/06/2019, sin haber excedido el término de 45 días previstos en la Ley.

En cuanto al tipo de fiscalización al cual fue sujeto **NN**, el **DSR1** acotó que en este caso, no surgen dudas de que se trató de una Fiscalización Puntual, habida cuenta que en la Orden de Fiscalización se identificó claramente los tributos a ser verificados (IVA - IRAGRO RC), de algunos periodos fiscales (05 y 06 del 2016/7) y ejercicios fiscales (2016/7), relacionados a las compras de dos proveedores (XX y XX), por lo que de ninguna manera, dicha verificación puede considerarse como integral, pues se observa claramente el limitado alcance que ha tenido la misma.

Por lo demás, el **DSR1** aclaró que las verificaciones previas (cruce de datos en el Hechauka) a las que hace referencia el Informe DPO N° 00/2018, fueron realizadas por la **SET** en el marco de sus amplias facultades de control (Art. 186) y no por ello, deben considerarse como parte de una Fiscalización Integral, ya que las mismas constituyen acciones preparatorias realizadas con el objeto de comprobar previamente la existencia de indicios acerca de operaciones irregulares que ameriten un mayor control, actuaciones en las cuales **NN** no tuvo participación alguna, sino recién a partir de la notificación de la Orden de Fiscalización.

Por consiguiente, el **DSR1** concluyó que los argumentos expuestos por **NN** en este punto carecen de sustento, pues quedó demostrado que la fiscalización efectuada por la **SET** cumplió con los requisitos de regularidad y validez que revisten los actos de la Administración Tributaria de conformidad al Art. 196 de la Ley, por ende, las actuaciones son válidas.

De los supuestos necesarios para el pago del impuesto. **NN** adujo que *"para imputar el pago del impuesto a una persona deben concurrir necesariamente los siguientes presupuestos: 22) Que la ley le señale como contribuyente; 23) Que si la ley señala como único obligado al vendedor, si éste puede trasladar el impuesto al comprador; 24) Si hay solidaridad en el pago del impuesto que podría recaer en el comprador cuando el vendedor omitió el pago del impuesto... Que haya habido colusión entre el vendedor y comprador para no pagar el Impuesto"*.

Al respecto, el **DSR1** mencionó que el sumariado trajo a colación los supuestos necesarios que deben cumplirse para que se configure la obligación de pago por parte del vendedor o en el caso de que éste omita el pago del impuesto respectivo, situación que no es discutida en la presente causa, ya que el fondo de la cuestión radica en la utilización por parte de **NN** de facturas de operaciones irreales para respaldar los créditos fiscales del IVA y los costos en el IRAGRO, hechos que no pudieron ser rebatidos por el sumariado.

De la posible responsabilidad del contribuyente que recibe una factura ilícita y de su buena fe. **NN** alegó, que *"si el sujeto de la obligación tributaria es de buena fe, se halla exenta de toda responsabilidad"* y que *"la obligación del sujeto pasivo es verificar si las facturas recibidas se encuentran dentro de las normas reglamentarias (RUC, timbrado, vendedor, comprador)"*, de modo que el tenedor de una factura no tiene la obligación de analizar si las mismas son falsas o de contenido falso, tarea que es casi imposible de realizar, correspondiendo más bien a la Administración Tributaria ejercer el referido control conforme a las facultades legales que le confieren los artículos 186 y 189 de la Ley.

Sobre el punto, el **DSR1** señaló conforme a todas las evidencias recabadas durante el proceso de fiscalización, que se comprobó que **NN** utilizó comprobantes de operaciones que no se realizaron, en infracción a lo dispuesto por los artículos 86 de la Ley y 32 de la Ley N° 5061/2013.

Dichas evidencias surgieron de una serie de actuaciones idóneas que permitieron a la **SET** llegar a la verdad material, tales como cruce de datos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, verificación de domicilios, análisis de documentos, entrevistas informativas); con base en los cuales comprobó que las operaciones de compra de **NN** no fueron reales, pues las empresas no existían en las direcciones declaradas en el RUC, ya que en dichos lugares no se encontraron los locales comerciales correspondientes a XX (Distribuidora XX) y a XX (Comercial XX), inclusive esta última ni siquiera era conocida por los vecinos del lugar.

Asimismo, constató que XX es contribuyente según la entrevista informativa del 08/11/2018, pero no tiene clave de acceso ni contador, como tampoco es proveedor de **NN**, ni cuenta con

propiedad, planta y equipos, ya que su actividad es la albañilería, con lo cual se comprueba que el mismo no tenía las condiciones económicas ni la infraestructura necesaria para realizar las actividades declaradas en el RUC (venta de mercaderías en general, repuestos, insumos agrícolas, transporte de cargas), y mucho menos para proveer las supuestas toneladas de yeso agrícola, abono, engranajes, bulones y poleas supuestamente vendidas a **NN**. Mientras **XX**, no pudo ser ubicada en la dirección consignada en el RUC y según los datos remitidos por la Dirección General de Migraciones el 09/05/2019, la última salida del país de la misma es de fecha 07/02/2017, es decir, anterior a las supuestas transacciones realizadas en los meses de 05 y 06/2017, lo cual confirma, la inexistencia de las compras.

Si bien, bien las facturas declaradas por **NN** en el Hechauka y registradas en su libros contables cumplen los requisitos formales establecidos en la reglamentación, los mismos se hallan relacionados a operaciones inexistentes y fueron utilizados para respaldar créditos fiscales en el IVA y costos en el IRAGRO, por lo que la simple verificación por parte del sumariado, de los requisitos formales (RUC, Timbrado, etc.) en las facturas, no resultan suficientes para excluirlo de responsabilidad de los hechos que se le imputa, ni mucho menos, para confirmar que la operación se realizó.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que la **SET** colectó suficientes elementos de pruebas que permitieron confirmar los hechos denunciados, los cuales no pudieron ser rebatidos por el sumariado, teniendo en cuenta que en materia tributaria la carga de la prueba se invierte, es decir, el contribuyente, en este caso **NN**, es quien que debe demostrar la veracidad de la compra, pero aun así no lo hizo.

Impugnación del crédito fiscal IVA y de los costos en el IRAGRO RC. **NN** afirmó que en el caso de la compra venta, el único obligado a pagar el Impuesto al Valor Agregado es el vendedor y no el comprador, salvo de que éste sea de mala fe. En consecuencia, *"...los créditos IVA que surgen de las facturas son créditos y los gastos generados son deducibles para el pago del IRACIS"*.

Al respecto, el **DSR1** comprobó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, pues registró en las DDJJ Informativas Hechauka y en sus libros de Compras del IVA y Diario, las supuestas compras realizadas de los referidos proveedores. Por ello, el crédito fiscal declarado carece de validez pues no cumplió con los requisitos señalados en el Art. 86 de la Ley, ya que las facturas que respaldan el crédito no deben ser visiblemente adulteradas o falsas, por lo que conforme a los indicios señalados, confirmó que la operación no existió, por lo tanto, el crédito no es válido.

Con relación al IRAGRO Reg. Contable, el **DSR1** confirmó que corresponde también impugnar los costos declarados por **NN** habida cuenta que los mismos no constituyen egresos reales, acorde con lo establecido por el Art. 32 de la Ley y el Art. 18 del Decreto N° 1031/2014.

En estas condiciones, considerando que los argumentos expuestos por **NN** no lograron revertir los hechos denunciados, el **DSR1** concluyó que corresponde confirmar la reliquidación efectuada por los auditores del IVA y del IRAGRO Reg. Contable de los periodos y ejercicios auditados.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones. **NN** expresó que no se halla afectado por ninguno de los hechos señalados en el Art. 172 de la Ley y *"en el presente caso no corresponde aplicar la referida sanción tributaria por falta de elementos concordantes para imponer dicha multa, cual es la intención dolosa requisito fundamental para imponer dicha sanción"*. Dijo además, que la intencionalidad se halla taxativamente establecida en los artículos 173 y 174 de la Ley y que la misma no se encuentra incluida en ninguna de esas situaciones.

Respecto a la conducta de **NN**, el **DSR1** afirmó con base en todos los antecedentes que el contribuyente voluntariamente y por medio de maniobras declaró sus tributos por un monto menor al que corresponde, pues recurrió a facturas de compras que no existieron para sustentar sus operaciones.

Por lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 3 y 5 del Art. 173, ya que suministró datos inexactos acerca de sus operaciones, por ende, presentó DDJJ con datos falsos. Además confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que el contribuyente declaró créditos fiscales y costos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, pues hizo valer ante la **SET** comprobantes de operaciones que no se

realizaron, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

Por esta razón, y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que si bien **NN** cometió la infracción en dos ejercicios fiscales y que el monto de los egresos cuestionados superan el 50 % del total de los egresos declarados, también se debe resaltar que el mismo no es reincidente, ni se halla obligado a presentar Informes de Auditoría Impositiva, además de haber proporcionado todas las documentaciones que le fueron solicitadas en la fiscalización. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 155% del monto del tributo defraudado.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

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
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	73.772.366	114.347.167	188.119.533
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	174.563.636	270.573.636	445.137.272
521 - AJUSTE IVA	05/2016	38.243.827	59.277.932	97.521.759
521 - AJUSTE IVA	06/2016	35.528.538	55.069.234	90.597.772
521 - AJUSTE IVA	05/2017	49.627.273	76.922.273	126.549.546
521 - AJUSTE IVA	06/2017	124.936.364	193.651.364	318.587.728
Totales		496.672.004	769.841.606	1.266.513.610

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 155% de los tributos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

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**