VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del sumario instruido a la firma contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 20/06/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, la SET dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio 2017 y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2017 de **NN**, con relación a los siguientes proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**. Para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, los comprobantes que respaldan sus registros, así como la aclaración de la forma de pago de los mismos, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, entre otras informaciones, lo cual fue cumplido parcialmente.

La fiscalización puntual tuvo como antecedente a la nota DAGC3 N° 00/2019, por la cual se informó que el Lic. XX, con RUC N° 00, es Auditor Externo Impositivo en varios casos de fiscalizaciones realizadas, y que a su vez, fue Auditor Externo Impositivo de la firma **NN** en el ejercicio 2017. Por tal motivo, los auditores de la SET verificaron las presentaciones realizadas, en cuanto a Auditoría Impositiva del contribuyente **NN**, y comprobaron que en el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios del ejercicio 2017, se consignó a varios proveedores.

Durante el control, los auditores de la SET se constituyeron en los domicilios declarados en el RUC y realizaron entrevistas en las que la mayoría de los proveedores refirieron que fueron inscriptos bajo engaño, desconocen las operaciones comerciales, así como los conceptos detallados en los comprobantes, durante las entrevistas, los auditores llegaron al domicilio de los supuestos proveedores, y constataron que no poseen inventario ni la infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías o prestar los servicios de fletes detallados en los comprobantes.

Debido a ello, los auditores de la SET concluyeron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS General créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes relacionados con operaciones inexistentes, ya que los supuestos proveedores negaron haber realizado transacciones comerciales, porque no se inscribieron en el RUC o porque son empleados en empresas y no tienen la capacidad económica para proveer los bienes y servicios descriptos en los comprobantes. Además, el equipo auditor concluyó que **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus declaraciones juradas del ejercicio 2017, al haberlos incluido en su Informe sobre recomendaciones de Aspectos Tributarios.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO / EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10% BASE PARA LA MULTA	MULTA 100%	TOTAL G.
521 - AJUSTE IVA	nov-17	344.961.589	34.496.159	34.496.159	34.496.159
521 - AJUSTE IVA	dic-17	365.389.752	36.538.975	36.538.975	36.538.975
511 - AJUSTE IRACIS	2017	710.351.341	71.035.134	71.035.134	71.035.134
TOTALES		**1.420.702.682**	**142.070.268**	**142.070.268**	**142.070.268**

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 12/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para 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.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados al sumario, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN alegó que *"… mi representada rectificó las declaraciones juradas por el solo hecho de no contar con las documentaciones de respaldo, y destacamos que las facturas cumplían con todos los requisitos legales vigentes y contaban con la autorización para circular y respaldar tanto créditos fiscales como gastos deducibles… Mi representada en respuesta a la orden de fiscalización no presento una sola factura, por lo que no pudo haber utilizado una sola factura de contenido falso… Si bien mi representada no presentó factura alguna ante el requerimiento de la AT, dicha presentación no fue realizada porque no contaba con la documentación física en el archivo tributario, es decir, no existe una sola prueba de que las facturas no presentadas, no cumplían con los requisitos legales o no contaban con timbrado válido…"*

El **DSR2** concluyó que **NN** declaró como respaldo de sus créditos fiscales en el IVA y como costos y gastos en el IRACIS montos de facturas relacionadas con operaciones de compras que no son reales en infracción a lo dispuesto en los artículos 7° 8° y 86 de la Ley.

Este hecho se comprueba, porque el Lic. XX con RUC **00**, quien se desempeñó como Auditor Externo de **NN** para el ejercicio fiscal de 2017, proveyó a la SET sus hojas de trabajo de auditoría, en el marco de su obligación dispuesta en el Art. 9° de la RG N° 20/2008 que establece que *"PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR: … La Subsecretaría*

de Estado de Tributación podrá solicitar al auditor externo las aclaraciones que así correspondan y la presentación de los papeles de trabajo utilizados como elementos de respaldo de su examen…".

Verificadas dichas hojas de trabajo, se constató que formaron parte de su muestra de auditoría externa las facturas emitidas supuestamente por: **XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**. Estas evidencias obran a fojas 51/58 del Exp. N° 00.

Igualmente, el **DSR2** verificó que el referido informe de auditoría externa impositiva fue presentado a través del Sistema Marangatu en el RUC de la propia **NN**.

El **DSR2** destacó, que las facturas cuestionadas no se encuentran registradas en los Libros de Compras que la firma presentó, justamente porque luego del inicio de los controles de la SET, la misma rectificó sus declaraciones juradas y lógicamente ya no las incluyó en dichos registros. Sin embargo, los montos que desafectó de sus declaraciones juradas coinciden exactamente con los valores de esos comprobantes, tal como se expone en el cuadro RESUMEN GENERAL del Informe Final de Auditoría a fojas 88 del Exp. N° 00. Por ello, resulta evidente que los montos de las facturas cuestionadas por los auditores de la SET efectivamente fueron utilizados por **NN** e incluidos en sus declaraciones juradas originales.

Todas estas pruebas forman parte de los antecedentes a los que la firma sumariada siempre tuvo acceso, por lo que de ninguna manera puede desconocerlos y pretender hacer creer que simplemente los montos cuestionados no cuentan con respaldo documental.

En cuanto a las operaciones que fueron respaldadas con dichas facturas, el **DSR2** concluyó que resulta imposible que estas personas hayan proveído bienes ni servicios a la sumariada, pues de acuerdo con las entrevistas que les fueron realizadas por los auditores de la SET, los supuestos proveedores: **XX, XX, XX y XX**, en las entrevistas que le realizaron los auditores de la SET, estos aseveraron que no se inscribieron en el RUC, ni solicitaron ni autorizaron la impresión de documentos timbrados, que fueron inscriptos bajo engaños, aseveraron no poseer empresas que pudieran realizar los servicios descriptos en los comprobantes presentados por la firma sumariada y con las evidencias agregadas, el **DSR2** concluyó que materialmente resulta imposible que hayan prestado servicios o hayan provisto los bienes que **NN** declaró a su favor.

En relación con los supuestos proveedores: **XX, XX, e XX**, a pesar de todas las diligencias efectuadas por los auditores de la SET, no fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC y los vecinos de dichos lugares no los conocen ni existen locales comerciales ni depósitos en los que pueda almacenar los bienes (fertilizantes, semillas, materias primas agrícolas) o las máquinas y vehículos supuestamente utilizados para la prestación de los servicios de flete que **NN** hizo valer ante la SET.

Considerando que estos supuestos proveedores forman parte de un esquema detectado y denunciado por la SET ante el Ministerio Público, Causa Penal N° 00/2018) fueron

agregados al expediente mediante la Medida de Mejor Proveer N° 00 del 20/08/2020, todas las demás pruebas que fueron diligenciadas en dicho marco.

Asimismo, la Dirección Nacional de Aduanas informó a la SET que ninguno de estos supuestos proveedores de **NN** registra antecedentes como personas vinculadas a la actividad aduanera, es decir, nunca fueron registrados como importadores y no registraron despachos de importación o exportación (fs. 34 del Exp. Nº 00).

Así también, el Registro Nacional de Automotores, informó que las personas que figuran como proveedoras de servicios de fletes a **NN**, no registran vehículos a su nombre (fs. 34 del Exp. Nº 00).

Igualmente, la **SENAVE** informó a la SET que estos supuestos proveedores no se encuentran inscriptos ni como proveedores, representantes, responsables técnicos, productores ni importadores (fs. 34 del Exp. Nº 00).

Otro elemento que el **DSR2** consideró para llegar a esta conclusión fue el informe de los auditores, quienes verificaron los datos del módulo Hechauka del Sistema Marangatu y constataron que las personas citadas no realizaron adquisiciones que les permitan realizar posteriores ventas a **NN**.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que los montos de las operaciones de compras de **XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX** que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria, pues las hojas de trabajo del Informe de Auditoría Externa Impositiva así lo confirman, jamás existieron.

Atendiendo que, tal y como la propia firma reconoció, los montos ya fueron desafectados mediante la presentación de sus declaraciones juradas rectificativas, ya no corresponde el ajuste de los tributos.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, **NN** manifestó que "*La inclusión del Sr. XX como sumariado en este proceso es totalmente incorrecta, puesto que el nunca formó parte de la fiscalización practicada, es decir, este sumario no tiene por objeto determinar la existencia de la responsabilidad del mismo por los supuestos incumplimientos de XX. Agregó que "Dentro del Acta final e Informe Final no se menciona una sola negligencia por parte del representante legal, por lo que no existe hecho alguno o ilícito tributario ligado a él, que pueda ser incluido dentro de la resolución particular a través de la cual concluya el sumario administrativo o de que el mismo pueda ejercer el derecho a la defensa"*.

Al respecto, el **DSR2** señaló 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 declarado **NN** créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no son reales, defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX**, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, pues no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Señor **XX** con **RUC 00**, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal de 2017; y el IVA General de los periodos fiscales de 11 y 12/2017.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** alegó que *"… En el presente caso no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mi representada, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final. Añadió que "La multa es aplicada sobre un impuesto ya abonado por mi representada, por lo que no existe perjuicio fiscal, resultando totalmente inaplicable la multa pretendida por los fiscalizadores, correspondiendo su revocación…"*

Al respecto, el **DSR2** señaló 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, que en este caso está representado no solo por el monto de los tributos que no ingresó, sino además por los créditos fiscales y los costos y gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos, pues mediante todas las pruebas agregadas al expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta ni le prestaron servicio alguno porque no tienen la capacidad para ello.

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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (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 la Ley), ya que declaró indebidamente a su favor montos de compras realizadas a supuestos proveedores que no son reales. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, queda confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley como Defraudación.

Así también, el **DSR2** aclaró que la presentación de la declaración jurada rectificativa, con los alcances del artículo 208 de la Ley, aun no existiendo intervención previa de la Administración Tributaria, no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido, por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar las sanciones, tal como lo señala el numeral 8) del

artículo 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago del tributo resultante, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la SET, tal y como la propia empresa reconoció. Por tanto, reiteró que las referidas declaraciones juradas rectificativas no fueron espontáneas, sino que evidentemente fueron motivadas por las actuaciones de la SET, pues éstas fueron rectificadas a partir del 05/07/2019. Consecuentemente, corresponde confirmar la calificación de la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa de 100% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Con base en las **consideraciones** de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades otorgadas 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	11/2017	0	34.496.159	34.496.159
521 - AJUSTE IVA	12/2017	0	36.538.975	36.538.975
511 - AJUSTE IRACIS	2017	0	71.035.134	71.035.134
Totales		**0**	**142.070.268**	**142.070.268**

*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% de los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1° 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.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme a la RG N° 114/2017, 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