



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros, del Sumario Administrativo instruido a la firma NN con RUC 00 (en adelante NN), y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 29/10/2020 la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, requirió a NN la presentación de las facturas referentes a las transacciones comerciales con los siguientes proveedores: **XX con RUC 00, XX con RUC 00, XX con RUC 00**, correspondientes a los periodos fiscales 12/2016, 01, 05, 06 y 12/2017 y los ejercicios fiscales 2016 y 2017, y su incidencia fiscal en las obligaciones del IVA e IRACIS.

Ante la falta de respuesta se emitió la nota de emplazamiento N° 00 del 04/11/2020. En respuesta a la misma, mediante el expediente N° 00 el 12/11/2020, la firma presentó parcialmente las documentaciones requeridas, posteriormente, a través del expediente N° 00 del 25/11/2020, el fiscalizado presentó copias simples de las facturas pendientes, acompañadas de la copia del Libro Compras correspondiente al periodo fiscal 12/2016; quedando pendientes los Libros Diario y Mayor.

Según Informe de Verificación N° 00 del 29/12/2020 los auditores de la SET constataron que NN utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia obtuvo un beneficio económico indebido, que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las DD.JJ. del IVA y del IRACIS, en infracción a los artículos 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley), y los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013. Debido a ello, impugnaron los montos respaldados con esos comprobantes y realizaron un ajuste fiscal.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de NN como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y aplicar una multa equivalente al 195% sobre el impuesto incluido en las facturas objetadas, con incidencia en el IVA General en los periodos 12/2016, 01, 05, 06 y 12/2017 y los ejercicios fiscales 2016 y 2017, conforme al Art. 175 de la Ley.

Todo ello, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL G.
521 - AJUSTE IVA	dic-16	2.906.364	5.667.410	8.573.774
521 - AJUSTE IVA	ene-17	5.176.818	10.094.795	15.271.613
521 - AJUSTE IVA	may-17	1.090.909	2.127.273	3.218.182
521 - AJUSTE IVA	jun-17	6.504.545	12.683.863	19.188.408
521 - AJUSTE IVA	dic-17	10.909.091	21.272.727	32.181.818
511 - AJUSTE IRACIS	2016	2.906.364	5.667.410	8.573.774

511 - AJUSTE IRACIS	2017	23.681.664	46.178.660	69.860.324
TOTAL		53.175.755	103.692.138	156.867.893

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 11/03/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** y a su Representante Legal, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recurso de Reconsideración.

NN presentó solicitud de suspensión del plazo para presentar descargo, en fecha 26/03/2021, así mismo solicitó un informe del estado del caso, que le fueron concedidos mediante las Providencias N° 00 y 00. A pesar de haber sido concedida la prórroga para presentar su defensa, la firma no lo hizo; posteriormente en etapa de alegatos presentó escrito con argumentaciones y solicitó analizar documentos relacionados con sus ventas. El **DSR1** analizó lo presentado por **NN**, y teniendo en cuenta que las determinaciones se realizaron con base en sus egresos, el mismo consideró improcedentes las facturas de ingresos presentadas por la firma. Agotadas las etapas procesales, el **DSR1** por Resolución N° 00 del 13/08/2021, llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

***NN** señaló en cuanto a los aspectos formales: “...si bien en fecha 29 de octubre se generó la orden de fiscalización, la fiscalización y control se inició mucho antes con la notificación de la Nota 00 del 27 de agosto de 2020, por cual la SET requirió a **NN** la presentación de los libros de compras y de ventas del IVA... el 17 de diciembre de 2020 con la firma del Acta Final N° 00, por lo que de acuerdo al cómputo del plazo en días hábiles, han transcurrido 78 días sin que haya mediado la ampliación del plazo... siendo así, la fiscalización ha excedido el plazo legal previsto y en consecuencia, debe declararse la nulidad de la misma”. (sic).*

El **DSR1** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: “cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos”.

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la **SET** no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación de la firma y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentados por la firma o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso.

El **DSR1** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la Fiscalización se inició el 29/10/2020 con la notificación de la Orden de Fiscalización y se constató que el Acta Final fue firmada el 17/12/2020, es decir a los 34 días, por lo que en definitiva no se dio el exceso alegado del plazo legal de la fiscalización, ya que la misma fue realizada estrictamente en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004.

En cuanto a la cuestión de fondo, manifestó que: *“... Los auditores... prepararon todo un esquema supuestamente ilícito en un solo hecho que consideraron erróneamente como prueba: las supuestas verificaciones de los domicilios de los proveedores, ya que supuestamente estos proveedores no fueron ubicados en sus domicilios fiscales y porque los pobladores de la zona no los conocen... de acuerdo con las pruebas agregadas al expediente: a) Las facturas contienen todos los datos exigidos. b) La registración en los libros de compras de estas facturas... Por si fuera poco, el hecho de restar valor jurídico a los comprobantes por las compras que real y legalmente **NN** realizó, el reclamo realizado por la **SET** en el Acta Final se enmarca dentro de una doble tributación...”*

Con relación a lo manifestado por la firma, el **DSR1** precisó que las impugnaciones hechas por los auditores de la **SET** no solo se basaron en las manifestaciones vertidas dentro del proceso de control iniciado a **NN**, las mismas fueron valoradas de manera integral con el resultado de otras diligencias que permitieron inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas.

Al respecto de ello, el **DSR1** resaltó que ninguno de los proveedores: **XX**, **XX** y **XX**, pudo ser ubicado de manera a corroborar el nexo comercial entre ellos y la firma sumariada, tras verificaciones in situ realizadas por los funcionarios de la **SET** estos comprobaron que en las direcciones declaradas en el RUC no existe negocio alguno o local operando, e igualmente que vecinos de la zona desconocen al proveedor o de la existencia de algún negocio relacionado.

El **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, no sólo se limita al cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de las facturas, sino también con respecto al contenido de las mismas, verificando que la operación haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor, de manera a que puedan ser utilizadas como respaldo para la liquidación de los impuestos, esto conforme lo señalado por los artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley,

concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; que exigen la realidad de las operaciones y la debida documentación de las mismas.

Igualmente, el **DSR1** expresó que, si bien la Administración Tributaria autorizó la emisión de las facturas y otorgó el timbrado, la responsabilidad de la misma se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la reglamentación, sólo a efectos del otorgamiento del timbrado, siendo de exclusiva responsabilidad del vendedor y del comprador lo consignado en los comprobantes.

Con relación al IRACIS, **NN** señaló que: “ *...en este caso se pretende aplicar directamente sobre el valor de las facturas una tasa del 10% sin considerar costo ni gasto alguno, pero si reconociendo las ventas, totalmente un contrasentido...* ” (sic).

Al respecto, el **DSR1** indicó que los costos declarados por **NN** carecen de documentación válida que las respalde, y en ese sentido recalcó lo dispuesto por los artículos 7°, 22, 85 y 86 de la Ley, concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013 que de forma clara y expresa determinan que a los fines tributarios solo serán válidos aquellos comprobantes que cumplan con todos los requisitos legales y reglamentarios y consignen operaciones reales, cuestión que no fue probada en el presente caso. El **DSR1** a su vez, tuvo en cuenta que el monto objetado es ínfimo, comparado con los valores declarados como costo en ambos ejercicios fiscales.

Por su parte el Art. 182 de la Ley Tributaria 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 al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados, el **Sr. XX** con **RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **Sr. XX**, por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, en concepto de IRACIS General e IVA General.

Por último, **NN** expresó su desacuerdo con la calificación de su conducta y consecuente sanción aplicada, afirmando: “ *... si el impuesto reclamado por los fiscalizadores se base en comprobantes que supuestamente no reflejan la realidad de los hechos económicos, situación no probada ni acreditada, resulta aún más improcedente la aplicación de multas por defraudación al comprador de buena fé...* ”

Con relación a la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la firma con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir, así como por los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos.

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 fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 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), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

A fin de establecer la graduación de la sanción se 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 a la firma 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, se analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma en particular y recomendó aplicar la multa del 185% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados oportunamente.

Por las consideraciones de hecho y de derecho realizadas precedentemente, corresponde dictar el acto administrativo y determinar el ajuste fiscal en concepto de la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por ley,

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	2.906.364	5.376.773	8.283.137
521 - AJUSTE IVA	01/2017	5.176.818	9.577.113	14.753.931
521 - AJUSTE IVA	05/2017	1.090.909	2.018.182	3.109.091
521 - AJUSTE IVA	06/2017	6.504.545	12.033.408	18.537.953
521 - AJUSTE IVA	12/2017	10.909.091	20.181.818	31.090.909

511 - AJUSTE IRACIS	2016	2.906.364	5.376.773	8.283.137
511 - AJUSTE IRACIS	2017	23.681.664	43.811.078	67.492.742
Totales		53.175.755	98.375.145	151.550.900

** Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con una multa equivalente al 185% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el **Sr. 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 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