



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 mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 26/08/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso la fiscalización de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01/2014 a 12/2018, del IRACIS General de los periodos fiscales de 2014 a 2018, y a tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que respaldan sus ingresos y egresos, lo cual fue cumplido.

El control cuenta como antecedente a la Nota DAGC3 N° 00/2019, mediante la cual el Departamento de Auditoría GC3 indicó que a partir de diversas diligencias realizadas constataron proveedores llamativos que afectan a la firma **NN**, quien es informante de Hechauka y solicitante de Crédito Tipo Exportador (TABACO), todo lo cual según consta en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**).

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General, así como costos en el IRACIS General respaldados con comprobantes de compras que no reflejan la realidad de las operaciones con los supuestos proveedores **XX, XX y XX**. Debido a que, durante las diligencias de la SET, estos no pudieron ser entrevistados por la SET ya que no fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC y los vecinos tampoco los identificaron, igualmente éstos tampoco fueron contactados en los teléfonos registrados en el RUC; los auditores de la SET desafectaron los montos cuestionados y reliquidaron los tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el art. 172 de la ley y la aplicación de la multa del 155% sobre los tributos defraudados, además recomendaron la aplicación las multas por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y el Decreto N° 313/2018, por haber presentado sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos; todo ello según siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA POR DEFRAUDACIÓN (155%)	TOTAL IMPUESTO + MULTA
511 - AJUSTE IRACIS	2014	916.747.323	91.674.732	142.095.835	233.770.567
511 - AJUSTE IRACIS	2015	491.695.986	49.169.599	76.212.878	125.382.477
511 - AJUSTE IRACIS	2016	355.202.723	35.520.272	55.056.422	90.576.694
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.675.536.600	167.553.660	259.708.173	427.261.833
511 - AJUSTE IRACIS	2018	652.447.800	65.244.780	101.129.409	166.374.189
521 - AJUSTE IVA	ene-14	78.874.952	4.427.448	6.862.544	11.289.992
521 - AJUSTE IVA	feb-14	122.770.477	6.900.524	10.695.812	17.596.336
521 - AJUSTE IVA	mar-14	199.567.023	11.036.726	17.106.926	28.143.652
521 - AJUSTE IVA	abr-14	260.831.357	14.429.993	22.366.489	36.796.482
521 - AJUSTE IVA	may-14	191.500.181	16.237.399	25.167.969	41.405.368
521 - AJUSTE IVA	feb-15	228.090.738	12.784.812	19.816.458	32.601.270
521 - AJUSTE IVA	mar-15	164.214.048	9.190.952	14.245.976	23.436.928
521 - AJUSTE IVA	abr-15	99.391.200	9.939.120	15.405.636	25.344.756
521 - AJUSTE IVA	feb-16	103.560.262	5.824.788	9.028.422	14.853.210
521 - AJUSTE IVA	mar-16	32.656.143	1.836.257	2.846.199	4.682.456
521 - AJUSTE IVA	abr-16	24.733.818	2.473.382	3.833.742	6.307.124

521 - AJUSTE IVA	dic-16	194.252.500	10.861.925	16.835.984	27.697.909
521 - AJUSTE IVA	ene-17	292.977.500	16.339.900	25.326.845	41.666.745
521 - AJUSTE IVA	feb-17	270.782.000	14.947.750	23.169.013	38.116.763
521 - AJUSTE IVA	mar-17	245.858.500	13.393.400	20.759.770	34.153.170
521 - AJUSTE IVA	abr-17	267.618.000	14.368.550	22.271.253	36.639.803
521 - AJUSTE IVA	may-17	337.410.600	28.079.010	43.522.466	71.601.476
521 - AJUSTE IVA	jun-17	102.588.500	5.877.900	9.110.745	14.988.645
521 - AJUSTE IVA	dic-17	158.301.500	8.830.550	13.687.353	22.517.903
521 - AJUSTE IVA	ene-18	200.138.000	11.095.750	17.198.413	28.294.163
521 - AJUSTE IVA	feb-18	159.516.500	8.768.700	13.591.485	22.360.185
521 - AJUSTE IVA	mar-18	119.721.000	6.516.100	10.099.955	16.616.055
521 - AJUSTE IVA	abr-18	173.072.300	14.964.405	23.194.828	38.159.233
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	13/11/2019	0	0	3.000.000	3.000.000
TOTAL		8.120.057.531	658.288.384	1.023.347.000	1.681.635.384

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 18/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma y a sus representantes legales **XX** con **C.I. N° XX** y **XX** con **C.I. XX**, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, así como la responsabilidad subsidiaria.

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

NN solicitó la nulidad de las actuaciones y alegó en relación a la Fiscalización Puntual que “... Nuestra empresa *amen de ofrecer su descargo y producido todas las pruebas respecto de sus afirmaciones, ha interpuesto la defensa de invalidez de las actuaciones por cuanto la Administración Tributaria no ha observado el plazo legal contemplado en la ley No. 2421/04 para concluir una fiscalización puntual conforme lo establecida el Art. 31 de esta ley ...*”. (Sic)

En relación con el plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 26/08/2019 con la notificación de la Orden de Fiscalización, y desde el día siguiente - atendiendo a la prórroga otorgada a la firma- hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 05/11/2019, transcurrieron exactamente 45 días hábiles, siendo así los auditores de la SET cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la fiscalización alegada por **NN**.

Por otro lado, la nulidad alegada por el contribuyente debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre indefensión o la falta de acceso a las actuaciones, consecuentemente el **DSR2** concluyó que lo alegado por **NN** deviene improcedente.

En cuanto a la cuestión de fondo, **NN** expresó que las operaciones respaldadas con los comprobantes de compras impugnados obedecen a la realidad de los hechos y que éstos cumplen con los requisitos de validez exigidos por la SET, por lo cual todos los impuestos debidos fueron pagados. Igualmente la propia contribuyente alegó -ya durante la fiscalización y posteriormente en el sumario- que de los tres proveedores cuestionados, estos solo emitían las facturas para respaldar operaciones con terceros, quienes son los acopiadores reales del tabaco, debido a que los acopiadores son personas de avanzada edad y que el trabajo se realiza de forma familiar, por lo que las facturas de **XX, XX y XX**, representan operaciones con **XX**, quien es el que supuestamente provee realmente a **NN**.

En ese sentido, como prueba de su descargo, agregó a autos comprobantes de recibo de los productos vendidos por **XX** y las facturas que supuestamente respaldan esas operaciones a emitidas a **XX, XX y XX**. Por su parte, durante el sumario administrativo, el **DSR2** recibió el informe del Banco **XX** que responde a la solicitud efectuada por los auditores en el marco de la fiscalización, del que se constata que existen pagos realizados al Sr. **XX**.

Respecto a las evidencias obtenidas, el **DSR2** puntualizó que precisamente las mismas dieron lugar a que la SET disponga que **NN** sea fiscalizado, y que el sumario administrativo fue instruido con el propósito de que el mismo tenga la oportunidad de desvirtuar las denuncias.

Sin embargo, el propio contribuyente alegó que las facturas que pretendió hacer valer ante la SET representan operaciones con un tercero no inscripto en el RUC, y quien nunca se presentó a la SET a afirmar este hecho inconsistente.

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS los comprobantes emitidos por los supuestos proveedores **XX**, **XX** y **XX**, porque comprobó que los mismos fueron registrados en sus declaraciones juradas y en sus libros de compras del IVA que la propia sumariada presentó a la SET a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, además de las copias de los comprobantes que la misma presentó durante el control; con lo cual infringió lo dispuesto en los artículos 7° y 86° de la Ley.

El **DSR2** señaló que, si bien **NN** rechazó los hechos denunciados, sin aportar un solo elemento de prueba que demuestre la conexión del tercero con los supuestos proveedores, pues este no fue si quiera ofrecido como testigo y tampoco obra alguna manifestación realizada por el Sr. **XX** que asevere la forma de organización comercial -que de ser la manifestada por el contribuyente estaría en contravención a la ley tributaria, puesto que es el proveedor quien debe emitir el comprobante de venta- que demuestre la realidad económica del hecho generador.

Cabe señalar respecto de **XX**, **XX** y **XX** cuyo representante legal es el mismo **XX** -quienes supuestamente emitían las facturas- que durante las diligencias de la SET ninguno fue ubicado en el domicilio declarado por ellos en el RUC y los vecinos del lugar tampoco los identificaron, y ni siquiera fueron contactados en los teléfonos registrados en el RUC.

En efecto, el **DSR2** remarcó que **NN** no demostró que tales bienes y servicios hayan sido efectivamente adquiridos de sus supuestos proveedores, pues si bien ninguno de sus proveedores fue encontrado durante la verificación del domicilio declarado en el RUC, tampoco presentó un solo documento que pueda respaldar dicho vínculo; a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo. Por ejemplo, no presentó una sola orden de pago, orden de compra, nota de remisión, cheques pagados u otros documentos legales u operativos que prueben la realidad de las operaciones con estas personas y no con terceros.

Todas estas evidencias colectadas, así como las no presentadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones de **NN** con los proveedores mencionados que pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que la norma tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las declaraciones juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos señalados en la Ley y las reglamentaciones al respecto; en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación "real" que implique un hecho económico que se haya indubitablemente efectuado.

En consecuencia, el **DSR2** concluyó que no corresponde considerar como créditos fiscales ni costos los montos de dichas facturas, razón por la cual procede la impugnación de los montos, así como la reliquidación del IRACIS General y del IVA General efectuada por los auditores de la SET.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, el **DSR2** señaló que el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no proceda 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 administre o disponga, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber declarado **NN** egresos que no son reales, al efecto de disminuir la base imponible del IRACIS y del IVA; defraudando con ello al Fisco, los Sres. **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I. 00** no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debieron hacerlo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** y **XX**, por la obligación que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el IRACIS y el IVA General de los ejercicios y periodos fiscales en los que resultaron saldos a favor del Fisco, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** rechazó las infracciones alegando que todas las compras fueron reales y que las impugnaciones carecen de mérito.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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, el cual está representado por los créditos fiscales, costos y gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus DDJJ 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 las operaciones que declaró en la liquidación de sus impuestos no existieron. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, y atendiendo a que estas presunciones legales tampoco fueron desvirtuadas fehacientemente por el contribuyente, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde confirmar la multa del 155% conforme al Art. 175 de la Ley, sobre el ajuste del IVA e IRACIS determinado, pues la infracción fue cometida en varios periodos de 5 ejercicios fiscales, consistente en la declaración de montos de operaciones de compras que no son reales, a pesar de contar con la infraestructura para el normal cumplimiento tributario, pues tenía la obligación de presentar los informes de Auditoría Externa Impositiva.

El **DSR2** señaló que también confirmar la aplicación de las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y la RG 19/2019, porque **NN** presentó sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las multas.

POR TANTO, en virtud 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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	91.674.732	142.095.835	233.770.567
511 - AJUSTE IRACIS	2015	49.169.599	76.212.878	125.382.477
511 - AJUSTE IRACIS	2016	35.520.272	55.056.422	90.576.694
511 - AJUSTE IRACIS	2017	167.553.660	259.708.173	427.261.833
511 - AJUSTE IRACIS	2018	65.244.780	101.129.409	166.374.189
521 - AJUSTE IVA	01/2014	4.427.448	6.862.544	11.289.992
521 - AJUSTE IVA	02/2014	6.900.524	10.695.812	17.596.336
521 - AJUSTE IVA	03/2014	11.036.726	17.106.926	28.143.652
521 - AJUSTE IVA	04/2014	14.429.993	22.366.489	36.796.482
521 - AJUSTE IVA	05/2014	16.237.399	25.167.969	41.405.368
521 - AJUSTE IVA	02/2015	12.784.812	19.816.458	32.601.270
521 - AJUSTE IVA	03/2015	9.190.952	14.245.976	23.436.928
521 - AJUSTE IVA	04/2015	9.939.120	15.405.636	25.344.756
521 - AJUSTE IVA	02/2016	5.824.788	9.028.422	14.853.210
521 - AJUSTE IVA	03/2016	1.836.257	2.846.199	4.682.456
521 - AJUSTE IVA	04/2016	2.473.382	3.833.742	6.307.124
521 - AJUSTE IVA	12/2016	10.861.925	16.835.984	27.697.909
521 - AJUSTE IVA	01/2017	16.339.900	25.326.845	41.666.745
521 - AJUSTE IVA	02/2017	14.947.750	23.169.013	38.116.763
521 - AJUSTE IVA	03/2017	13.393.400	20.759.770	34.153.170
521 - AJUSTE IVA	04/2017	14.368.550	22.271.253	36.639.803

521 - AJUSTE IVA	05/2017	28.079.010	43.522.466	71.601.476
521 - AJUSTE IVA	06/2017	5.877.900	9.110.745	14.988.645
521 - AJUSTE IVA	12/2017	8.830.550	13.687.353	22.517.903
521 - AJUSTE IVA	01/2018	11.095.750	17.198.413	28.294.163
521 - AJUSTE IVA	02/2018	8.768.700	13.591.485	22.360.185
521 - AJUSTE IVA	03/2018	6.516.100	10.099.955	16.616.055
521 - AJUSTE IVA	04/2018	14.964.405	23.194.828	38.159.233
551 - AJUSTE CONTRAVEN	13/11/2019	0	3.000.000	3.000.000
Totales		658.288.384	1.023.347.000	1.681.635.384

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de NN con RUC 00 de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 155% sobre los tributos defraudados, más las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y la RG 19/2019.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal XX con C.I. N° 00 y XX con C.I. 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente y a sus representantes legales 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