

RESOLUCION PARTICULAR

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**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 25/02/2020 y ampliada por la Resolución Particular 00 notificada el 30/04/2020, 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 01/2015 a 12/2016 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente su libro de compras y comprobantes de compras relacionados a los proveedores **XX, XX, XX y XX**, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tuvo su origen en la verificación efectuada por el Departamento de Investigación Tributaria al sector de "XX" a través del Informe SET/IT N° 00/2018 del Departamento de Investigación Tributaria y la Nota DGFT/DPO N° 00/2020 del Departamento de Planeamiento Operativo, en cuyo marco la SET detectó inconsistencias en las compras efectuadas por **NN** con sus proveedores.

Durante el control, los auditores de la SET concluyeron que la firma contribuyente declaró como respaldo de sus créditos fiscales en el IVA General y sus costos y gastos en el IRACIS General comprobantes relacionados a operaciones que no son reales, con los supuestos proveedores XX, XX, XX y XX en razón de que por un lado, algunos de ellos negaron haber efectuado operación comercial alguna con **NN** y otros no cuentan con la infraestructura para la provisión de los bienes descriptos en las facturas cuestionadas, teniendo en cuenta que en el domicilio de uno de ellos no existe local comercial alguno; y tampoco se registran compras en el mercado interno ni importaciones a nombre de los mismos; y sin embargo, **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus Declaraciones Juradas al incluirlos en su Libro de Compras del IVA, que proveyó a la **SET** durante el control.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET realizaron el ajuste de los tributos y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	TOTAL A INGRESAR
IVA GENERAL	ene-15	52.430.909	524.309.091	52.430.909	52.430.909
IVA GENERAL	feb-15	24.874.546	248.745.456	24.874.546	24.874.546
IVA GENERAL	mar-15	23.674.546	236.745.455	23.674.546	23.674.546
IVA GENERAL	abr-15	28.584.546	285.845.455	28.584.546	28.584.546
IVA GENERAL	may-15	18.890.909	188.909.091	18.890.909	18.890.909
IVA GENERAL	jun-15	28.345.455	283.454.545	28.345.455	28.345.455
IVA GENERAL	jul-15	18.681.818	186.818.181	18.681.818	18.681.818
IVA GENERAL	ago-15	31.081.818	310.818.182	31.081.818	31.081.818
IVA GENERAL	sept-15	14.909.091	149.090.910	14.909.091	14.909.091
IVA GENERAL	oct-15	15.756.364	157.563.636	15.756.364	15.756.364
IVA GENERAL	nov-15	15.603.227	156.032.273	15.603.227	15.603.227
IVA GENERAL	dic-15	15.501.818	155.018.182	15.501.818	15.501.818
IVA GENERAL	mar-16	21.831.765	218.317.650	21.831.765	21.831.765
IVA GENERAL	abr-16	30.957.031	309.570.314	30.957.031	30.957.031
IVA GENERAL	may-16	29.010.909	290.109.091	29.010.909	29.010.909

IVA GENERAL	jun-16	46.099.546	460.995.445	46.099.546	46.099.546
IVA GENERAL	jul-16	108.938.182	1.089.381.820	108.938.182	108.938.182
IVA GENERAL	ago-16	68.891.036	688.910.363	68.891.036	68.891.036
IVA GENERAL	sept-16	38.828.574	388.285.735	38.828.574	38.828.574
IVA GENERAL	oct-16	39.153.252	391.532.516	39.153.252	39.153.252
IRACIS	2015	288.335.046	2.883.350.457	288.335.046	288.335.046
IRACIS	2016	383.710.294	3.837.102.944	383.710.294	383.710.294
TOTALES		1.344.090.682	13.440.906.820	1.344.090.682	1.344.090.682

**El DSR2 procedió al ajuste por redondeo de los valores totales.*

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 14/09/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** y a su Representante Legal el Sr. **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 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.

NN alegó que: *"**NN** es una empresa dedicada a la Venta de Bienes y Servicios al Estado con todos los procesos de Control que eso implica. Las en cuestión, han sido impugnadas con el SUPUESTO de que las operaciones comerciales no fueron realizadas, tomándose como base Declaraciones de los propios interesados que son nuestros proveedores y afectados a obligaciones fiscales por las operaciones realizadas. Los comprobantes en cuestión fueron emitidos como explicamos en el párrafo anterior, para la Adquisición de Bienes y Servicios de forma a comercializarlos en el Mercado Interno, sobre las cuales hemos verificado su Timbrados, siendo todos reportados como Válidos, conforme al Sistema Marangatu, en consecuencia es el único requisito establecido por la Administración Tributaria para validar un comprobante al momento de realizar operaciones nuestras operaciones comerciales, las cuales existieron y fueron canceladas por **NN** siendo en consecuencia, de acuerdo a la Legislación vigente válidas para las liquidaciones de los impuestos respectivos"* (sic).

Asimismo, en su escrito de alegatos **NN** expresó que: *"Por otra parte, como si no fuere suficiente la aberrante situación jurídica del Proceso de Fiscalización, la Señora Jueza Instructora, dispone ligeramente sin ningún procedimiento y argumento legal, por Providencia N° 00 de fecha 05/12/2020 en su Art. 1° resuelva "No Hacer lugar a las pruebas ofrecidas en el escrito presentado por no ser conducentes para el esclarecimiento de los hechos investigados..."* (sic).

El **DSR2** concluyó que **NN** declaró en el IVA General créditos fiscales y en el IRACIS General costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones comerciales inexistentes que no efectuó de **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, pues es materialmente imposible que los sindicados por **NN** como sus proveedores hayan efectuado ventas a esta, porque no poseen en la mayoría de los casos la infraestructura ni tampoco cuentan con la capacidad económica necesaria para la comercialización de los bienes y la prestación de los servicios consignados en las facturas cuestionadas.

El **DSR2** llegó a esta conclusión, basado en los antecedentes y hechos que se relatan a continuación:

En relación a la proveedora **XX**, durante la entrevista informativa que le fuera realizada por los auditores de la SET, la misma negó haber efectuado ventas a **NN** (fs. 104 al 107 del Expte. N° 00) y presentó los duplicados originales de su archivo tributario mediante los cuales se constató que las facturas de esta contribuyente fueron emitidas a otros clientes y por montos distintos a las presentadas por la firma sumariada, y se constató además que incluso varias de ellas fueron anuladas (fs 01 al 104 del Expte. N° 00). Asimismo, cabe señalar que mediante la consulta de las Declaraciones Juradas Informativas presentadas en el Módulo Hechauka del

Sistema Marangatu, se comprobó que la Factura N° 001-001-0000XXX, no fue emitida a favor de **NN**.

El **DSR2** resaltó que durante el Sumario Administrativo instruido a **NN**, mediante la Resolución N° 00 le fue requerida a la firma sumariada la presentación de los comprobantes originales de las facturas emitidas por **XX**, teniendo en cuenta que durante el proceso de Fiscalización sólo presentó copias autenticadas de tales facturas (fs. 010 al 28 del Expte. N° 00); sin embargo, **NN** no dio cumplimiento a lo requerido.

En lo que respecta a **XX**, mediante la entrevista informativa que le fuera realizada por los auditores de la SET, el mismo también negó haber efectuado operaciones comerciales con **NN**, pues afirmó que al momento de la emisión de las facturas que se le atribuyen prestaba servicios en la Municipalidad de XX, sumado al hecho de que a través de la verificación *in situ* por parte de los auditores de la SET, se constató que en el domicilio declarado en el RUC no se halla ningún local comercial ni infraestructura alguna para la provisión de los bienes que supuestamente vendió a **NN** (fs. 36 al 41 del Expte. N° 00).

Por su parte, en cuanto a la firma **XX**, el **DSR2** constató que no se registran en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu compras en el mercado interno de las maquinarias que esta firma supuestamente vendió a **NN**, y que de acuerdo al informe proveído por la Dirección Nacional de Aduanas tampoco se registran operaciones de importación de estas (fs. 25 al 28 del Exp. N° 00). Otro hecho llamativo que resaltó el **DSR2** es que, el domicilio que figura en el RUC de esta firma es el mismo que el declarado por **NN**, y además que el correo electrónico declarado es también igual al consignado por el Representante Legal de **NN**, el Sr. **XX**; sumándose a todo esto el hecho de que en el sistema financiero no figuran cuentas bancarias a nombre de la firma proveedora que demuestren solvencia económica alguna para operar en el mercado con base en los informes remitidos por entidades bancarias y financieras locales (fs. 01/02 del Exp. N° 00, fs. 04 del Exp. N° 00, fs. 01 del Exp. N° 00, fs. 22 y 29/35 del Exp. N° 00).

Finalmente, en lo que respecta a **XX**, el **DSR2** constató el vínculo existente entre el mismo y **NN**, con base en los registros del Instituto de Previsión Social (IPS) en los que éste figura como empleado la firma sumariada (fs. 01/02 del Exp. N° 00) y lo expuesto por la Sra. XX quien, en la entrevista informativa efectuada por los auditores de la SET, afirmó que la misma se desempeñaba como Supervisora de Recursos Humanos de **NN** e indicó que los pagos efectuados al personal de esta firma eran realizados mediante la entrega de cheques de la cuenta del Sr. **XX** (fs. 34, 36, 63/65 del Exp. N° 00). Este hecho también se constató mediante el informe proveído por la Financiera XX, y el contrato de arrendamiento de un inmueble que fue suscripto por el Sr. **XX** en representación de **NN** (fs. 01/04 del Exp. N° 00 y fs. 57/62 del Exp. N° 00).

Por otra parte, el **DSR2** resaltó que durante la substanciación del Sumario Administrativo, **NN** no aportó pruebas tendientes a desvirtuar la denuncia del Informe Final de Auditoría basada en la utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes; no presentó documento alguno que demuestre el vínculo comercial con los supuestos proveedores tales como cheques, recibos de pago, notas de presupuesto, notas de remisión u otro equivalente, a pesar de que fuera debidamente requerido para el efecto, mediante la Resolución N° 00 del 23/10/2020. El **DSR2** señaló además que, resulta inverosímil que las operaciones de compras de tal envergadura no cuenten con el respaldo de los documentos antes mencionados que justifiquen las compras que **NN** aseguró que efectuó.

Asimismo, en cuanto a las pruebas ofrecidas por **NN** cuyos diligenciamientos no fueron admitidos a través de la Providencia N° 00 del 29/12/2020, el **DSR2** aclaró que tales pruebas ofrecidas resultan inconducentes para el esclarecimiento de los hechos denunciados, teniendo en cuenta que lo que se investiga no versa sobre la veracidad de la inscripción en el RUC de los proveedores de **NN** ni sobre la validez de los timbrados de las facturas cuestionadas; sino más bien, como ya se señaló anteriormente versa sobre la autenticidad y veracidad de las operaciones de compras consignadas en dichos comprobantes, razón por la cual lo expresado por **NN** en su escrito de alegatos carece de sustento.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales. Por todo ello, el **DSR2** concluyó que los montos respaldados con las facturas que **NN** consignó en sus Libros y Declaraciones Juradas no pueden ser deducibles de impuestos. Por tanto, corresponde confirmar la impugnación de los Créditos Fiscales en el IVA General y los costos y gastos en el IRACIS General así como el reclamo de los tributos resultantes del ajuste fiscal.

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 declarado **NN** créditos fiscales, costos y gastos relacionados a operaciones inexistentes, el Sr. **XX** con **C.I.C. N° 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.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado oportunamente los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2016 así como el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

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 mismo 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 oportunamente sino además por los créditos fiscales, 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 alegadas en el expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta alguna ni le prestaron servicios a **NN**, porque quedó suficientemente demostrado que los mismos no tienen la capacidad necesaria 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 compras inexistentes. Por tanto, de acuerdo con todas las evidencias mencionadas, su conducta se encuadra en lo previsto en el Art. 172 de la Ley como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, 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 tributarias, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1, 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, y consideró la reiteración y la continuidad de la comisión de la infracción, pues esta conducta se constató en distintos periodos de dos ejercicios fiscales; el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, teniendo en cuenta que la firma contribuyente contaba con la

obligación de presentar sus EE.FF. Igualmente consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configuran por las compras relacionadas a operaciones inexistentes cuyo monto imponible asciende a G 13.440.906.802, así como la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** no proveyó todos los documentos que le fueron requeridos.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una Multa del 195% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA General; y en cuanto al IRACIS General, dicha sanción será aplicada sobre los tributos determinados, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto.

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 la multa correspondiente.

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
521 - AJUSTE IVA	01/2015	52.430.909	102.240.273	154.671.182
521 - AJUSTE IVA	02/2015	24.874.546	48.505.365	73.379.911
521 - AJUSTE IVA	03/2015	23.674.546	46.165.365	69.839.911
521 - AJUSTE IVA	04/2015	28.584.546	55.739.865	84.324.411
521 - AJUSTE IVA	05/2015	18.890.909	36.837.273	55.728.182
521 - AJUSTE IVA	06/2015	28.345.455	55.273.637	83.619.092
521 - AJUSTE IVA	07/2015	18.681.818	36.429.545	55.111.363
521 - AJUSTE IVA	08/2015	31.081.818	60.609.545	91.691.363
521 - AJUSTE IVA	09/2015	14.909.091	29.072.727	43.981.818
521 - AJUSTE IVA	10/2015	15.756.364	30.724.910	46.481.274
521 - AJUSTE IVA	11/2015	15.603.227	30.426.293	46.029.520
521 - AJUSTE IVA	12/2015	15.501.818	30.228.545	45.730.363
521 - AJUSTE IVA	03/2016	21.831.765	42.571.942	64.403.707
521 - AJUSTE IVA	04/2016	30.957.031	60.366.210	91.323.241
521 - AJUSTE IVA	05/2016	29.010.909	56.571.273	85.582.182
521 - AJUSTE IVA	06/2016	46.099.546	89.894.115	135.993.661
521 - AJUSTE IVA	07/2016	108.938.182	212.429.455	321.367.637
521 - AJUSTE IVA	08/2016	68.891.036	134.337.520	203.228.556
521 - AJUSTE IVA	09/2016	38.828.574	75.715.719	114.544.293
521 - AJUSTE IVA	10/2016	39.153.252	76.348.841	115.502.093
511 - AJUSTE IRACIS	2015	288.335.046	562.253.340	850.588.386
511 - AJUSTE IRACIS	2016	383.710.294	748.235.073	1.131.945.367
Totales		1.344.090.682	2.620.976.831	3.965.067.513

**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 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 195% 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, Sr. **XX** con **C.I.C. N° 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 dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, 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