

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 por medio de la Nota de Pedido de Documentación N° 00 notificada el 16/10/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos de 01 a 12/2015 y del IRACIS General del ejercicio de 2015 de **NN**, específicamente respecto a las transacciones comerciales con los siguientes proveedores: **1) XX 2) XX 3) XX 4) XX 5) XX 6) XX y 7) XX**, y para tal efecto le requirió 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.

El Control Interno tuvo como antecedentes el Informe DPO DGGC N° 00/2019 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) en el que fueron expuestos los resultados de los trabajos de investigación realizados por la **SET**, mediante los cuales se detectó que **NN** presenta proveedores irregulares involucrados en esquemas de utilización de documentos de presunto contenido falso investigados en la Causa N° 00/2016 denominada "XX". Así también, porque en el marco de las verificaciones de Auditorías Externas Impositivas efectuadas por el Departamento de Auditoría GC3, a través de la Nota DAGC3 N° 00/2019 se informó el resultado de cruces de información de los cuales surgieron proveedores investigados en los diferentes esquemas de utilización de facturas de presunto contenido falso y nuevos proveedores llamativos o en situación irregular; entre cuyos clientes que utilizaron facturas de presunto contenido falso se encuentra **NN**.

Durante el Control, los auditores de la **SET** detectaron que **NN** declaró en sus formularios del IVA General y del IRACIS General créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones comerciales que no existieron, ya que comprobaron que la misma los consignó en sus Libros IVA Compras, Diario y Mayor (fs. 54 del Exp. N° 00) y en sus Declaraciones Juradas Informativas, y porque la propia firma contribuyente proveyó las facturas cuestionadas (fs. 14/53 del Exp. N° 00). Además, porque los contribuyentes **XX** y **XX**, manifestaron a los auditores no haber emitido facturas a **NN**. También porque se constituyeron en los domicilios declarados en el RUC y realizaron consultas a los vecinos y comerciantes de la zona; y ninguno de ellos pudo identificar a los contribuyentes **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, así también porque el Sr. **XX**, Representante Legal de **XX**, señaló que esta firma se dedicaba a realizar Despachos de importación de productos electrónicos, que no tuvo propiedades, equipos, ni personales a su cargo. Por todo lo expuesto, fueron desafectados los montos cuestionados y reliquidados 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 en el IVA General y en el IRACIS General y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 135% sobre el impuesto incluido en las facturas cuestionadas, todo ello según siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa 135%	Total G
511 - AJUSTE IRACIS	2015	619.545.454	61.954.545	83.638.636	145.593.181
521 - AJUSTE IVA	feb-15	205.000.000	20.500.000	27.675.000	48.175.000
521 - AJUSTE IVA	mar-15	185.000.000	18.500.000	24.975.000	43.475.000
521 - AJUSTE IVA	ago-15	70.000.000	7.000.000	9.450.000	16.450.000
521 - AJUSTE IVA	nov-15	89.363.636	8.936.364	12.064.091	21.000.455
521 - AJUSTE IVA	dic-15	70.181.818	7.018.182	9.474.546	16.492.728
TOTALES		1.239.090.908	123.909.091	167.277.273	291.186.364

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 19/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, así como a su Representante Legal, el Sr. **XX** con **CI N° 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria y para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados por **NN**, quien a través de su escrito del 16/07/2020 manifestó que: *"La verificación puntual a **XX** fue realizada de manera indirecta, derivada de controles realizados a ciertos proveedores de la firma y que supuestamente son emisores de documentos apócrifos de contenido falso, investigación que llevó a los Auditores actuantes a controlar si los comprobantes emitidos a **XX** son comprobantes válidos y si las compras hechas y los servicios contratados por ésta en el 2015 son reales y por tanto pasibles de ser deducidos en el determinación del IVA y del IRACIS.*

*Que, el fundamento principal de las conclusiones de los auditores actuantes es que basados en controles de domicilio realizados a los proveedores **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, en líneas generales los mismos, o no fueron localizados o manifestaron "no recordar" haber emitido facturas a nombre de **NN**, concluyendo solamente por esa razón que la empresa utilizó facturas falsas... los comprobantes objetados son reales, fueron emitidos debidamente en su momento y la legalidad de los mismos en su propia emisión no fue objetada por la auditoría realizada y tanto los servicios contratados como las compras realizadas se destinaron a la construcción de un depósito propio de la firma que es utilizado como depósito y oficina construido dentro del propio terreno de la firma".*

Asimismo, **NN** arguyó que: *"Con relación a **XX**, manifiesta el Informe Final que se requirió a la Municipalidad de **XX** sobre la patente del mismo, recibiendo como respuesta que no hay pedido de patente de este y se le solicitó Libro de Compras y ventas que no presentó (...) un tercero que haya sido requerido y no respondió no puede generar responsabilidad de **XX**, siendo que nosotros hemos presentado en tiempo y forma los documentos originales que nos solicitaron en el Control Puntual.*

*Que, el representante Legal de la firma **XX**, manifestó que se dedica a la importación de productos de electrónica (rubro afín al nuestro), (...) esto no podría ser más incongruente, que el consultado manifieste cual es el rubro de su actividad y que diga que no tuvo participación en el momento temporal investigado, bajo ningún sentido se puede tomar como conclusión la utilización de facturas falsas.*

*En el supuesto control efectuado a **XX**, en entrevista realizada al mismo, éste manifestó que su actividad es la de flete, y no obtuvieron el dato de si el mismo prestó servicios y facturó a **NN**, cuando nosotros presentamos las facturas originales, los auditores en cambio no tuvieron mejor idea que concluir que la empresa utilizó facturas falsas de dicho proveedor.*

*Con relación a **XX**, esta si bien manifiesta que no emitió factura a **NN**, sin embargo, también menciona que solicitará al Sr. **XX** que complete la información sobre si tiene conocimiento de facturaciones realizadas a nuestra empresa, donde está la constancia y la valoración que hicieron los auditores de la declaración y/o información del tal Sr. **XX** en relación a que si se realizó o no la facturación a **NN**. Nuestra empresa ha presentado en tiempo y forma las documentaciones requeridas, libros en soporte magnético, facturas originales recibidas de los proveedores, que de por sí demuestran nuestra intención desde el inicio de cooperar con el control de la SET, la legalidad y el origen válido de las facturas recibidas por los proveedores*

y por tanto la correcta liquidación de los impuestos realizadas por la firma en el ejercicio fiscal 2015.”

NN alegó también que: *“...las facturas objetadas corresponden al año 2015, año en el cual **NN**, ha iniciado la realización de la construcción de un depósito y oficinas en un terreno propio de la firma, para la realización de la obra mencionada, hemos hecho compras y contratado servicios de manera circunstancial, por lo que nuestros proveedores de aquel momento específico, no guardaban un trato directo con nuestra empresa, tampoco eran proveedores habituales ni mucho menos teníamos un trato de amistad con ellos. Por tal situación, en el análisis contable y tributario de las erogaciones, el control interno se basó en verificar si las facturas recibidas en contraprestación de los pagos por los servicios y bienes contratados son válidas y en dicha verificación en ningún momento nos saltó inconsistencias, al contrario, todas las facturas recibidas fueron emitidas de conformidad a la normativa vigente y de conformidad al régimen del timbrado.*

Que, la construcción del predio para uso de depósito y oficinas lo demostramos con tomas fotográficas del antes y del después de la construcción, lo que tácita y directamente demuestran la realidad del gasto, la correspondencia de las facturas con los bienes y servicios contratados y la necesidad del gasto, requisitos estos que tornan deducibles dichas erogaciones y que también demuestran la improcedencia de la impugnación de las facturas.

Asimismo, **NN** señaló que: *“...no nos corresponde ejercer ni argumentar ninguna defensa de proveedores, que desde siempre actuamos como compradores de buena fe, donde no estafados, ni en los servicios contratados ni en los bienes proveídos así como tampoco comprobantes recibidos en contraprestación de los pagos realizados, lo que denota para nos curso normal de situaciones sin detección de hechos irregulares que nos lleve a sospechar que estábamos contratando con gente que actuaba al margen de las leyes y mucho menos se pudo connivencia nuestra para estafar o engañar al Fisco”.*

Con respecto a lo alegado, el **DSR2** señaló que, en las entrevistas realizadas por los auditores de la **SET**, **XX** reconoció haber emitido facturas solo a las firmas **XX** y **XX**, y **XX**, aseveró no haber realizado operaciones comerciales con **NN**, que además no posee acceso a su clave del Sistema Marangatu y que todos los procesos contables son realizados por el Sr. **XX**. En cuanto a **XX**, **XX** y **XX** los mismos no fueron encontrados en la dirección declarada en el RUC, a pesar de todos los intentos por ubicarlos, y de acuerdo a las actas de notificación labradas por los funcionarios de la SET, ninguno de los vecinos y comerciantes de la zona pudo identificar a estos contribuyentes. Así mismo, **XX**, tampoco fue ubicado en el domicilio declarado en el RUC ya que el mismo no existe.

Otro aspecto llamativo que resaltó el **DSR2**, es que de acuerdo a lo informado por la Sra. **XX**, el Sr. **XX** era su contador por lo que los auditores de la **SET** al no ubicarlo en la dirección y teléfono declarados en el RUC, lo llamaron al número proveído por la Sra. **XX**, a lo que éste respondió por mensaje de texto expresando que no le interesaba recibir ningún tipo de notificación; sumado al hecho de que según los registros que constan en el RUC, **XX**, **XX** y **XX** declaran como correo electrónico la misma dirección: **XX@gmail.com**.

En cuanto a **XX**, el Representante Legal del mismo aseveró que en ningún momento la empresa tuvo propiedades ni equipos, tampoco personales a su cargo y que no contaban con locales, que no conoce a **NN** ya que a la fecha de emisión de las facturas el mismo ya no tuvo participación en la administración de la firma, en consecuencia, el **DSR2** destacó que **XX** no pudo haber prestado a la sumariada los servicios de fletes descritos en las facturas al no poseer los equipos ni la estructura para este servicio, más aun cuando ante la **SET** esta supuesta proveedora nunca informó como actividad el transporte de cargas, servicio de fletes o actividad similar, menos aún en el ejercicio fiscal 2015, conforme se pudo corroborar en el Sistema Marangatu.

Durante el Periodo Probatorio y como Medida para Mejor Proveer, el **DSR2** ordenó una pericia caligráfica sobre las facturas presentadas por **NN**, viendo las semejanzas existentes en la caligrafía de los mismos. De dicha pericia se emitió el Dictamen en el cual se concluye que: *"...las caligrafías, numeración y montos varios, estampados en las facturas de -XX con RUC N° 00, XX – XX con RUC N° XX, XX con RUC N° 00, XX con RUC N° 00, XX – XX con RUC N° 00, XX con RUC N° 00 y XX con RUC N° 00, cuyas copias se adjuntan, pertenecen todas a un mismo puño y letra, es decir que todas fueron confeccionadas por una misma persona",* por tanto se concluyó que las facturas peritadas no merecen fe, basado en lo dispuesto en el Art. 22 de la Ley y el Decreto N° 1030/2013 que en su Art. 68 el cual dispone: *"Todas las operaciones gravadas por el presente impuesto, e incluso aquellas exoneradas, deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes de venta y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de dichas operaciones".*

En ese orden de ideas, el **DSR2** agregó que la sumariada también infringió el Art. 86 de la Ley, que en su parte pertinente dispone: *"El crédito fiscal estará integrado por: a) La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el Art. 85 inciso c) ... No dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados o falsos",* en consecuencia, el **DSR2** concluyó que las operaciones descritas en las facturas presentadas por **NN** son inexistentes, al confirmarse que todas las facturas fueron llenadas por una misma persona y que las operaciones en ellas descritas fueron a fin de disminuir el monto de sus tributos.

Asimismo, el **DSR2** volvió a recalcar que los servicios descriptos en los comprobantes son inexistentes, aun cuando los mismos cumplen con los requisitos formales de validez, pues sus supuestos proveedores **XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**, manifestaron que no efectuaron las operaciones que la sumariada declaró y otros no fueron ubicados, más aún cuando **NN** no ofreció ni aportó pruebas que pudieran probar las operaciones que la misma aseveró que existieron, ya que no demostró que las mercaderías o servicios hayan sido efectivamente adquiridas o prestadas de los supuestos proveedores mencionados, pues no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, 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, extractos bancarios, copias de cheques, u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial, teniendo en cuenta que las operaciones con estos supuestos proveedores fueron por montos considerables, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma; en consecuencia, no corresponde validar los montos respaldados con esos comprobantes, en los términos de los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley.

En base a lo expuesto, a los antecedentes del control y los registros del Sistema Marangatu, el **DSR2** concluyó que los sindicados como proveedores por **NN**, no le prestaron los servicios ni proveyeron los bienes descriptos en los comprobantes presentados, por lo que confirmó que corresponde que sean desafectados los montos cuestionados y reliquidados los tributos.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN**, arguyó que: *"La Dirección General de Grandes Contribuyentes actuó como juez y parte al calificar la conducta del contribuyente como Defraudación e incluso más grave, valorar las circunstancias atenuantes y agravantes y establecer cuál es el porcentaje de multa que corresponde aplicar a la comisión de Defraudación del 135%, empero la nulidad del proceso de control, los resultados en sí de las conclusiones son improcedentes e infundadas, por lo que resulta válida la utilización de las facturas impugnadas como gastos deducibles en el IRACIS y como crédito fiscal en el IVA, razón por la cual al no haber perjuicio al Fisco, tampoco existe ninguna infracción"* (Sic).

Al respecto, **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 inexistentes que **NN** declaró, registró en sus libros contables e informó en su Hechauka 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 Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 1, 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 consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de su impuesto no existieron. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 135%, sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA General y sobre los costos y gastos impugnados en el IRACIS General.

Que, en cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria, 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 que no son reales defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX** con **C.I. N° 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, y 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 de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2015 y el IVA General de los periodos fiscales de 02, 03, 08, 11 y 12/2015, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

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 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
511 - AJUSTE IRACIS	2015	61.954.545	83.638.636	145.593.181
521 - AJUSTE IVA	02/2015	20.500.000	27.675.000	48.175.000
521 - AJUSTE IVA	03/2015	18.500.000	24.975.000	43.475.000
521 - AJUSTE IVA	08/2015	7.000.000	9.450.000	16.450.000
521 - AJUSTE IVA	11/2015	8.936.364	12.064.091	21.000.455
521 - AJUSTE IVA	12/2015	7.018.182	9.474.546	16.492.728
Totales		123.909.091	167.277.273	291.186.364

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

Art. 2°: ESTABLECER la Responsabilidad Subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 3°: 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 135% sobre el tributo no ingresado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

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