

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 15/10/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018; y del IVA General de los períodos fiscales de 12/2017 a 04/2018 y de 06 a 12/2018 de **NN**, específicamente respecto de las compras realizadas de **XX** y **XX**. Para tal efecto se requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos y los comprobantes que los respaldan, lo cual no fue cumplido por el contribuyente.

Esta Fiscalización tuvo como antecedente las investigaciones y cruces de informaciones que la **SET** realizó, a través de las cuales detectó ciertos elementos que han permitido conocer la existencia personas físicas inscriptas como contribuyentes al solo efecto de obtener comprobantes de ventas timbrados para su comercialización, sin contar con infraestructura, realizar actividades ni producir hechos causantes de obligaciones tributarias, mediante un esquema conformado por **XX** como representante de la consultora **XX** con el objeto de obtener de manera irregular la inscripción en el RUC y clave de acceso de Personas físicas a las que no se pudo ubicar, para los que fueron creados los correos electrónicos: **XX**; actividades económicas distintas, direcciones con datos y referencias bastantes específicos pero que no corresponden a las mismas y Estados Financieros en los que no consignan nombre de Profesional Contable alguno.

En este marco, la **SET** presentó denuncia ante el Ministerio Público (**MP**) generándose la CAUSA N° 00: "*XX S/ ASOCIACIÓN CRIMINAL, PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS Y ABUSO DE DOCUMENTO DE IDENTIDAD*"; además, se realizaron procedimientos en conjunto con el **MP** a fin de corroborar la legalidad de la impresión de los comprobantes por parte de la empresa gráfica involucrada con el objetivo de probar que las personas físicas inscriptas irregularmente y cuyos datos fueron falseados, no solicitaron, gestionaron o retiraron los comprobantes de venta timbrados que fueron impresos, y se ordenó la fiscalización para los contribuyentes que han utilizado las Facturas a nombre de las personas citadas en el primer párrafo del Considerando, entre los cuales se encuentra **NN**.

Durante la Fiscalización, el equipo auditor de la **SET** constató que **NN**, registró y declaró facturas de supuesto contenido falso de los contribuyentes citados anteriormente en sus Declaraciones Juradas Informativas (DJI) que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, como respaldo de sus créditos, costos y gastos consignados en las Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General de los periodos y ejercicios controlados, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; por lo que recomendó el ajuste fiscal de los tributos.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y respecto 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:

Periodos/Ejercicios Fiscales	Obligación	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
2017	111 - IRACIS GENERAL	551.757.362	55.175.736	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
2018	111 - IRACIS GENERAL	7.051.762.227	705.176.223	
dic-17	211 - IVA GENERAL	551.757.362	55.175.736	
ene-18	211 - IVA GENERAL	368.909.545	36.890.955	
feb-18	211 - IVA GENERAL	568.568.782	56.856.878	
mar-18	211 - IVA GENERAL	687.195.866	68.719.587	
abr-18	211 - IVA GENERAL	323.114.188	32.311.419	
jun-18	211 - IVA GENERAL	1.408.217.998	140.821.800	
jul-18	211 - IVA GENERAL	911.332.271	91.133.227	
ago-18	211 - IVA GENERAL	190.954.319	19.095.432	
sept-18	211 - IVA GENERAL	642.775.738	64.277.574	
oct-18	211 - IVA GENERAL	768.549.181	76.854.918	
nov-18	211 - IVA GENERAL	302.197.273	30.219.727	
dic-18	211 - IVA GENERAL	879.947.066	87.994.707	
<b>TOTAL</b>		<b>15.207.039.178</b>	<b>1.520.703.918</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 10/02/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones, respectivamente.

Los Descargos fueron presentados en tiempo y forma por **NN** a través de su Representante convencional, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó que, interpuso Recurso de Reconsideración en contra de la Orden de Fiscalización N° 00 del 5 de octubre de 2020, el cual por Dictamen DANT N° 00 del 12 de noviembre de 2020 del Departamento de Aplicación de Normas Tributarias (**DANT**) de la **SET** fue rechazado. Agregó que dicho Dictamen no generó una Resolución denegatoria, por lo que se encontraba ante una denegatoria ficta. En ese mismo orden, el sumariado recalcó que la **SET** emitió el Informe Final de Auditoría cuya validez es nula de nulidad absoluta ya que el mismo se origina en una Orden de Fiscalización recurrida y no resuelta dentro de los plazos procesales de la Ley.

Agregó que: "...tanto la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 del 09/02/2021, como el Informe Final de Auditoría N° 00 del 21/12/2020 y todos los informes generados desde la Orden de Fiscalización N° 00 de fecha 05 de octubre de 2020 carecen de valor procesal al tener como origen una Resolución Ficta, ya que el Recurso de Reconsideración presentado nunca fue resuelto ni comunicado en el plazo de la instancia administrativa correspondiente..." (sic).

El **DSR2** señaló al respecto que, los Recursos interpuestos en contra de la Orden de Fiscalización y en contra de la Resolución de Instrucción del Sumario Administrativo, **NO ESTÁN CONTEMPLADOS** en la Ley y sus modificaciones, ya que su utilización es propia del ámbito jurisdiccional civil, y destacó que evidentemente fueron presentados por el contribuyente con el objeto de condicionar el tratamiento del fondo de la cuestión central del caso, por tanto, no procede su tratamiento en este proceso sumarial.

Con respecto al plazo de la Fiscalización **NN** manifestó que: *"...Puede apreciarse en los antecedentes de la fiscalización que el primer requerimiento de documentaciones a mi mandante se realizó mediante correo electrónico en fecha 27/08/2020 concluyendo el control mediante Acta Final N° 00 de fecha 04/12/2020, de este modo se demuestra con meridiana claridad que la administración Tributaria ha superado ampliamente los 45 días descritos en la Ley, pues lo ha realizado en 69 días hábiles..."* (sic).

Por otra parte, expresó que: *"...En el acta final se puede constatar que mi mandante no participó de la firma de la misma, por dicho motivo los funcionarios actuantes recurrieron a dos testigos para la firma del acta, siendo los testigos los Señores XX y XX, ambos funcionarios de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, dependencia en la cual se llevó a cabo la fiscalización...;...A todas luces el citado instrumento debe ser declarado nulo, pues no pueden ser los mismos funcionarios públicos testigos del trabajo realizado por la Administración, pues los mismos se encuentran en total dependencia de la SET constituyendo esto una arbitrariedad por parte de la Administración..."*.

Respecto al control realizado por la **SET**, el **DSR2** señaló que los requerimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria 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; e 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 solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra alguna sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentados por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso; por lo que la utilización de las informaciones recabadas resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la misma.

Con relación al plazo, el **DSR2** destacó que la Fiscalización se inició el 15/10/2020 con la notificación de la Orden y el Acta Final fue firmada el 04/12/2020, es decir exactamente a los 36 días, por lo que en definitiva el procedimiento fue realizado estrictamente en tiempo y forma, de acuerdo con lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004; por lo que concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**. El **DSR2** refirió que se solicitó la comparecencia del contribuyente mediante la Nota N° 00, notificada por correo electrónico institucional el 02/12/2020, sin embargo, el contribuyente no se presentó a la **SET**. Del mismo modo, fue notificado del Acta Final N° 00 del 04/12/2020.

El **DSR2** resaltó que las argumentaciones vertidas por **NN** son meras formalidades, como la firma del Acta Final por parte de 2 testigos, y que con este hecho la **SET** no causó ni causa perjuicio alguno al sumariado. Por otro lado, no está de más recordar a **NN** que la nulidad alegada, 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 refute las diferencias e inconsistencias detectadas por la **SET**.

Sobre el fondo de la cuestión **NN** manifestó que: *"...no tiene responsabilidad solidaria en caso que los emisores no cumplan con sus obligaciones tributarias, cuya responsabilidad es única y exclusiva de los contribuyentes vendedores...;... en todo momento ha realizado la liquidación del Impuesto al Valor Agregado conforme lo establecen los Art. 85 y 86 de la Ley 125/1991, los Arts. 13 y 22 del Decreto N° 6806/2005...;...Los auditores no demuestran en ningún momento que las ventas no hayan sido efectivamente concretadas. La Auditoría procedió a realizar su liquidación"*

*de Renta en IVA basándose en argumentos extralegales y antojadizos, pues los mismos no se hallan comprendidos en el ordenamiento jurídico tributario nacional...".*

Así mismo agregó que: *"...ha confiado en la información obrante en los registros de la Administración Tributaria, en la cual los vendedores se encuentran habilitados como contribuyentes...;...Si cometió algún error fue por confiar en el sistema informático de la SET, cuyo control escapa a la misma, siendo esto una responsabilidad de la Administración Tributaria...;...Respecto a la realidad de los hechos económicos, afirmamos que dichas operaciones se encuentran debidamente documentadas, registradas y abonadas con recursos genuinos de la empresa.."*

Al respecto el **DSR2** resaltó que a pesar de lo alegado, **NN** utilizó en sus Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General los comprobantes en los cuales se consignaron operaciones inexistentes, en infracción a lo dispuesto en los Arts. 7° y 86 de la Ley, porque constató que las facturas supuestamente emitidas por los proveedores cuestionados, se encuentran registradas en sus Declaraciones Juradas Informativas las cuales fueron presentadas por el propio sumariado a la **SET** a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu.

El **DSR2** llegó a esta conclusión con base en los siguientes hechos:

Como primer punto y a fin de confirmar la utilización de los comprobantes emitidos supuestamente por los proveedores cuestionados, el **DSR2** verificó los datos obrantes en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu y constató que el sumariado registró y declaró los comprobantes de los supuestos proveedores cuestionados en sus DJI de los periodos fiscalizados.

Así también, el **DSR2** resaltó que los supuestos proveedores no poseen inventario ni infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías o prestar servicios, que en las direcciones declaradas en el RUC no fueron encontrados y los teléfonos denunciados se encuentran inactivos, por lo que la **SET** procedió al bloqueo del RUC de los contribuyentes cuestionados, sin que se hayan presentado a solicitar el desbloqueo del RUC ni otro pedido. Agregó que está probado que los comprobantes timbrados de **XX**, fueron impresos en la empresa gráfica "XX", a quien se requirió la presentación de los documentos que respaldan la impresión de documentos timbrados, y como no contestó el requerimiento, el **MP** procedió a allanar los domicilios de **XX** y **XX** a quienes se identifica como socios de la empresa gráfica. En este contexto, conforme a lo constatado por el equipo auditor de la **SET** el Sr. **XX** fue detenido por la Policía Nacional y se decretó su prisión preventiva por su vinculación con los delitos investigados, debido a que el mismo utilizaba la clave de acceso de la imprenta de XX para generar los timbrados de las empresas unipersonales a nombre de las personas físicas cuyas inscripciones y datos del RUC fueron obtenidos de manera irregular falseando firmas e informaciones.

Del mismo modo, el **DSR2** resaltó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las Declaraciones Juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones 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; y que los comprobantes registrados por la firma sumariada fueron impugnados porque los mismos no reflejan la realidad de las operaciones; ya que corresponden a Facturas cuyos contenidos describen operaciones y montos inexistentes, es decir son de contenido falso.

Por, sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que sus supuestos proveedores hayan proveído efectivamente las mercaderías o prestado los servicios descritos en los comprobantes utilizados, 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 un solo cheque emitido a la orden de estos, una sola orden de pago, orden de compra, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con éstos.

Además, mencionó que todas las presentaciones realizadas por **NN** fueron realizadas con la evidente y única intención de trabar y dilatar el proceso, lo que puede inferirse claramente, pues no ha aportado un solo elemento para desvirtuar la denuncia en su contra, limitándose simplemente a negar los hechos y a objetar cuestiones meramente formales.

El **DSR2** resaltó que, de acuerdo con las evidencias obtenidas, quedó probado que **NN** declaró indebidamente a su favor compras de los supuestos proveedores citados anteriormente, con lo cual incumplió las disposiciones dispuestas en los Arts. 7º, 8º, 22 y 86 de la Ley concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

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 corresponde la impugnación de las referidas facturas, así como el ajuste del IVA General y del IRACIS General efectuado por los auditores de la **SET**.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** manifestó: *"...El ingreso al fisco de los impuestos abonados por un comprador al momento de la compra es responsabilidad de los vendedores, no le compete al comprador esta responsabilidad, de manera que este argumento no puede constituir sustento legal alguno para imponer sanciones con carácter de defraudación fiscal y mucho menos para determinar deudas inexistentes, por la comisión de una infracción que no cometió..."*.

A ese respecto, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el impuesto que no pagó oportunamente. 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, en atención a que presentó sus Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General con datos que no reflejan la realidad de los hechos, y con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la continuidad, porque de manera repetida el contribuyente contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes). Además, porque los efectos de dichas acciones se dieron de manera recurrente en distintos tributos y ejercicios controlados, así como las características de la infracción, debido a que utilizó facturas por operaciones que no son reales para respaldar créditos fiscales y costos en la liquidación de los tributos controlados, sumado a la reincidencia del contribuyente, teniendo en cuenta que el mismo ya fue sancionado por hechos similares según la RP N° 00 del 27/09/2018, la cual se encuentra firme, ya que fue confirmada mediante la RP N° 00 del 07/10/2019. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa equivalente al 235% sobre los tributos no ingresados oportunamente, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

**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 con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	55.175.736	129.662.980	184.838.716
511 - AJUSTE IRACIS	2018	705.176.223	1.657.164.123	2.362.340.346
521 - AJUSTE IVA	12/2017	55.175.736	129.662.980	184.838.716
521 - AJUSTE IVA	01/2018	36.890.955	86.693.743	123.584.698
521 - AJUSTE IVA	02/2018	56.856.878	133.613.664	190.470.542
521 - AJUSTE IVA	03/2018	68.719.587	161.491.029	230.210.616
521 - AJUSTE IVA	04/2018	32.311.419	75.931.834	108.243.253
521 - AJUSTE IVA	06/2018	140.821.800	330.931.230	471.753.030
521 - AJUSTE IVA	07/2018	91.133.227	214.163.084	305.296.311
521 - AJUSTE IVA	08/2018	19.095.432	44.874.265	63.969.697
521 - AJUSTE IVA	09/2018	64.277.574	151.052.298	215.329.872
521 - AJUSTE IVA	10/2018	76.854.918	180.609.058	257.463.976
521 - AJUSTE IVA	11/2018	30.219.727	71.016.359	101.236.086
521 - AJUSTE IVA	12/2018	87.994.707	206.787.561	294.782.268
Totales		<b>1.520.703.919</b>	<b>3.573.654.208</b>	<b>5.094.358.127</b>

*\*Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa de 235% sobre el tributo no ingresado oportunamente, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **NOTIFICAR** al contribuyente 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. 4°:** **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**