

RESOLUCION PARTICULAR

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 23/04/2021, la que fue ampliada en cuanto al plazo y alcance por la Resolución Particular N° 00, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRP del ejercicio fiscal de 2018 y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2018, por los Rubros: COMPRAS/COSTOS/GASTOS, específicamente con respecto a las compras realizadas de **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y los comprobantes que los respaldan, lo cual no fue cumplido.

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 **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 pueden ubicar, para los que fueron creados los correos electrónicos: *XX@hotmail.com*, *XX@hotmail.com*, *XX@hotmail.com*, 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 alguno de Profesional Contable.

En este marco, la **SET** presentó denuncia ante el Ministerio Público (**MP**) generándose la CAUSA N° 00/2020 "*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 **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, entre los cuales se encuentra **NN**.

Si bien el **MP** incautó las facturas emitidas a **NN** por los proveedores cuestionados y remitió a la **SET** el detalle de las mismas y además se constató que **NN** las registró en su Libro de Egresos presentado a través del Módulo Aranduka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), la auditoría no pudo comprobar efectivamente la utilización de las mismas en el IVA General por parte de **NN**, puesto que el mismo no proveyó las facturas cuestionadas ni los libros contables que le fueron solicitados. No obstante, al no proveer el contribuyente las documentaciones que le fueron solicitadas en la Orden de Fiscalización, se configuró la irregularidad de la falta de respaldo de sus egresos y créditos fiscales.

Por lo que, habiéndose constatado que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General y, gastos e inversiones en el IRP sin el debido respaldo documental, conforme a lo dispuesto en los artículos 77 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y el artículo 13 de la Ley N° 2421/2004 modificado por el artículo 1° de la Ley N° 4673/2012, los auditores ajustaron los tributos, de acuerdo con las irregularidades detectadas, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

De acuerdo a estos hechos, los auditores de la **SET** recomendaron calificar la conducta de **NN** de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será graduada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley por no proporcionar las documentaciones requeridas mediante la Orden de Fiscalización; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACION	PERIODO FISCAL	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	ene-18	52.266.580	5.226.658	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
521 - AJUSTE IVA	feb-18	27.853.890	2.785.389	
521 - AJUSTE IVA	mar-18	19.890.520	1.989.052	
521 - AJUSTE IVA	abr-18	13.515.780	1.351.578	
521 - AJUSTE IVA	may-18	32.043.970	3.204.397	
521 - AJUSTE IVA	jun-18	45.510.566	4.551.057	
521 - AJUSTE IVA	jul-18	21.982.720	2.198.272	
521 - AJUSTE IVA	ago-18	8.624.470	862.447	
521 - AJUSTE IVA	sept-18	209.306.490	20.930.649	
521 - AJUSTE IVA	oct-18	51.415.580	5.141.558	
521 - AJUSTE IVA	nov-18	12.107.880	1.210.788	
521 - AJUSTE IVA	dic-18	110.062.980	11.006.298	
512 - AJUSTE IRP	2018	745.176.288	74.517.629	
551 - AJUSTE CONTRAVEN	23/8/2021	0	0	
TOTAL		1.349.757.714	134.975.771	600.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 04/10/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 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.

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.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación: **NN** manifestó que "...procedió a realizar la liquidación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a la Renta Personal conforme a las documentaciones de ingresos y egresos obrantes en la empresa, sobre base cierta, siempre dentro del marco de las disposiciones legales. En ningún momento se ha pretendido simular, ocultar, o de alguna forma crear maniobras que pueda ser entendida como un perjuicio para el fisco..." Agregó que "...No ha existido ardid, engaño, maquinación o simulación alguna de parte del contribuyente que vaya dirigido a provocar en la administración un error, pues la firma se ha abocado al pago de sus impuestos..."; "...el contribuyente tampoco ha ocultado sus movimientos comerciales, pues todos y cada uno de ellos se encuentran respaldados por documentos genuinos y asentados en sus respectivos libros..." (sic).

Al respecto, 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 indubitadamente efectuado; y que las operaciones registradas por el sumariado tanto en sus Declaraciones Juradas Determinativas

como en su Libro de Egresos presentado a través del Módulo Aranduka del **XX**, fueron impugnadas porque no cuentan con el debido respaldo documental.

Por otra parte, el **DSR2** señaló que, si bien en su Descargo **NN** intenta rebatir la denuncia en su contra, argumentando que los egresos que le fueron impugnados son reales y están debidamente documentados, se observa que el contribuyente no proveyó las facturas ni los libros contables que le fueron solicitados durante la Fiscalización ni en esta etapa sumarial, por lo que el **DSR2** concluyó que **NN** no pudo demostrar la veracidad de las operaciones contenidas en las facturas cuestionadas.

El **DSR2** resalta que los proveedores cuestionados no poseen inventario ni la infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías o prestar servicios, además, en las direcciones declaradas en el RUC los mismos no fueron encontrados y los teléfonos denunciados se encuentran inactivos; por lo que la **SET** procedió al bloqueo de sus respectivos RUC, sin que hasta la fecha ninguno de ellos se haya presentado a solicitar el desbloqueo ni otro pedido al respecto.

Agregó que está probado que los comprobantes timbrados de **XX** con **RUC 00, XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, fueron impresos en la empresa gráfica "XX" de 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 su domicilio y el de XX a quien identifica como su socio.

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.

Por lo expuesto, y teniendo en cuenta la falta de presentación de las documentaciones que respaldan los créditos fiscales, gastos e inversiones que consignó en sus Declaraciones Juradas, el **DSR2** confirmó que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General, así como gastos e inversiones en el IRP que no cuentan con el debido respaldo documental en infracción a lo dispuesto en los artículos 77 y 86 de la Ley y el artículo 13 de la Ley N° 2421/2004 modificado por el artículo 1° de la Ley N° 4673/2012.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que los gastos que no cuentan con el debido respaldo documental no pueden ser considerados deducibles, consecuentemente corresponde el ajuste fiscal realizado por los auditores de la **SET**.

NN manifestó que: *"El presente hecho que desencadena la supuesta imputación por defraudación son los comprobantes legales, la Declaración Jurada o formulario correspondientes a los periodos en cuestión, la cual fue confeccionada y firmada por el contador".* Agregó que *"La empresa supone que el contador incurrió en esta acción por desidia, inclusive al requerirle los documentos solicitados por la Administración Tributaria el mismo hizo caso omiso, se desentendió de la situación y no proporcionó lo solicitado..."*

Sobre el punto, el **DSR2** remarcó el hecho de que para la Administración Tributaria la única persona responsable por el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias es el propio contribuyente, en estricto cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 180 de la Ley. Asimismo, es conveniente aclarar que el contribuyente no puede alegar el desconocimiento de los hechos ya que cuenta con clave de acceso al **SGTM**, la cual es de carácter "confidencial" y le permite acceder a los datos de su cuenta corriente, de esta manera es imposible que desconozca el monto

declarado en sus egresos, ya que las DD.JJ. de ambas obligaciones fiscalizadas fueron presentadas de esa manera.

Respecto a la calificación de la conducta y a 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, que este caso está representado por los impuestos que no ingresó, con el objeto de procurarse un beneficio indebido. Al respecto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la misma, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en este caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numeral 5 del art. 173 de la Ley), con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del art. 174 de la misma Ley), al haber declarado créditos fiscales, egresos, costos y gastos que no le corresponden. Por tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta como defraudación de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para la aplicación de esta, es preciso considerar su finalidad, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente 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 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 en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** no presentó las documentaciones que le fueron solicitadas durante la Fiscalización, y que las infracciones fueron cometidas en 12 periodos fiscales, cuyo monto representa un importe relevante del total declarado.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 235%, sobre los impuestos determinados.

Igualmente, el **DSR2** señaló que corresponde confirmar la aplicación de la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la actualización dada por la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó los documentos requeridos mediante la Orden de Fiscalización ni las que fueron requeridas mediante la Resolución de ampliación de la Fiscalización.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las multas.

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	01/2018	5.226.658	12.282.646	17.509.304
521 - AJUSTE IVA	02/2018	2.785.389	6.545.664	9.331.053

521 - AJUSTE IVA	03/2018	1.989.052	4.674.272	6.663.324
521 - AJUSTE IVA	04/2018	1.351.578	3.176.208	4.527.786
521 - AJUSTE IVA	05/2018	3.204.397	7.530.333	10.734.730
521 - AJUSTE IVA	06/2018	4.551.057	10.694.983	15.246.040
521 - AJUSTE IVA	07/2018	2.198.272	5.165.939	7.364.211
521 - AJUSTE IVA	08/2018	862.447	2.026.750	2.889.197
521 - AJUSTE IVA	09/2018	20.930.649	49.187.025	70.117.674
521 - AJUSTE IVA	10/2018	5.141.558	12.082.661	17.224.219
521 - AJUSTE IVA	11/2018	1.210.788	2.845.352	4.056.140
521 - AJUSTE IVA	12/2018	11.006.298	25.864.800	36.871.098
512 - AJUSTE IRP	2018	74.517.629	175.116.428	249.634.057
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	23/08/2021	0	600.000	600.000
Totales		134.975.772	317.793.061	452.768.833

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Artículo 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 del 235% sobre el tributo no ingresado oportunamente, más la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la misma Ley, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, 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