

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y 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 Puntual N° 00 notificada el 16/04/2021, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS de los ejercicios fiscales desde el 2016 hasta el 2019 y del IVA de los periodos fiscales 09/2016, 08 a 11/2017, 06, 10, 11, 12/2018, 06, 08 a 12/2019, Rubros: COMPRAS específicamente de XX con RUC 00, fue ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 22/06/2021 en cuanto al plazo de fiscalización y a las compras relacionadas al proveedor XX con RUC 00, para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y de los comprobantes que los respaldan, lo cual fue cumplido.

Esta fiscalización tuvo como antecedente las investigaciones y cruces de informaciones que la **SET** a través del Departamento de Planeamiento Operativo (DPO) FT realizó en el marco de los controles tributarios efectuados, y en específico, al análisis al comportamiento tributario de la firma **NN** en la que detectó inconsistencias que daban indicios de abultamiento en las compras.

El equipo auditor de la **SET** verificó los comprobantes presentados por los proveedores cuestionados y constató que **NN** utilizó facturas clonadas o relacionadas a operaciones inexistentes; además, declaró compras sin respaldo documental ya que registró en su Libro IVA Compras y en el Formulario N° 120 del IVA, así como en sus Declaraciones Juradas Informativas del módulo Hechauka, todo ello en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 Texto Actualizado (en adelante la Ley) concordantes con el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013.

En este contexto, el equipo auditor de la **SET** concluyó que **NN** registró, declaró y presentó facturas de contenido falso como respaldo sus créditos, de los costos y gastos consignados en las declaraciones juradas del IRACIS y del IVA; por tanto, impugnó los comprobantes de las operaciones comerciales cuestionadas y realizó el ajuste fiscal de los tributos.

Dadas estas circunstancias, el equipo auditor de la **SET** sugirió calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, con relación a la multa, dejó constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Por la presentación fuera del plazo de las documentaciones requeridas en la Orden de Fiscalización, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN FISCAL	PERIODOS/EJERCICIOS FISCALES	MONTO GRAVADO 10% A	IMPUESTO 10% B=Ax10%	MONTO GRAVADO 5% C	IMPUESTO 5% D= Cx5%	TOTAL, IMPUESTO E= B+D	MULTA POR DEFRAUDACIÓN B + D) F
521-AJUSTE IVA	ago-17	229.090.909	22.909.091	0	0	22.909.091	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175°,
521-AJUSTE IVA	oct-17	281.500.000	28.150.000	12.571.429	628.571	28.778.571	
521-AJUSTE IVA	jun-18	808.223.045	80.822.305	226.539.571	11.326.979	92.149.283	
521-AJUSTE IVA	oct-18	785.927.273	78.592.727	389.000.000	19.450.000	98.042.727	
521-AJUSTE IVA	nov-18	830.000.000	83.000.000	400.000.000	20.000.000	103.000.000	
521-AJUSTE IVA	dic-18	820.000.000	82.000.000	0	0	82.000.000	

521-AJUSTE IVA	ago-19	2.751.519.092	275.151.909	324.737.143	16.236.857	291.388.766	CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART. 212° Y 225° DE LA LEY N° 125/1991.
521-AJUSTE IVA	sept-19	1.499.602.998	149.960.300	233.749.714	11.687.486	161.647.786	
521-AJUSTE IVA	oct-19	1.736.363.636	173.636.364	952.380.953	47.619.048	221.255.411	
521-AJUSTE IVA	nov-19	924.545.455	92.454.546	0	0	92.454.546	
521-AJUSTE IVA	dic-19	666.016.571	66.601.657	0	0	66.601.657	
511-AJUSTE IRACIS	2017	523.162.338	52.316.234	0	0	52.316.234	
511-AJUSTE IRACIS	2018	4.259.689.890	425.968.989	0	0	425.968.989	
511-AJUSTE IRACIS	2019	9.088.915.562	908.891.556	0	0	908.891.556	
TOTALES		25.204.556.769	2.520.455.677	2.538.978.810	126.948.941	2.647.404.617	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 27/09/2021, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal **XX** con **CI N° 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 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.

Considerando que **NN** presentó su escrito de descargo en la etapa de alegatos manifestando inconvenientes con el módulo de Sumarios del Sistema Marangatu, a fin de garantizar el Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, la **SET** prosiguió con las etapas del Sumario Administrativo conforme lo prescribe el Libro V de la Ley, finalmente llamó a Autos para Resolver.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

NN planteó la impugnación del Acta Final arguyendo: *"...La Orden de Fiscalización Puntual Nro 00, fue notificado el 16 de abril de 2021 en el domicilio fiscal denunciado por la firma, cuya Acta de Notificación se halla agregado en autos y el Acta Final fue labrada en fecha 17 de agosto de 2021, haciendo el cómputo de los días transcurridos, las tareas de control y verificación debieron de culminar el día 21-06-2021... Llamativamente el día 21 de junio de 2021 (fecha con sello y no en forma pre impresa), fecha en la cual se cumplía el plazo de los 45 días hábiles para culminar los trabajos de Fiscalización, el Vice Ministro de Tributación, emite la resolución Particular Nro 00, por la cual se amplía la Fiscalización por otros 45 días más, la misma fue notificada vía correo electrónico, en total transgresión a lo dispuesto en el art 1 de la RG No. 25/2014 que modifica el art 16 de la RG No. 04/2008... las tareas de Fiscalización fueron terminadas/culminadas en forma extemporánea..."(sic).*

El **DSR1** señaló que no es cierto lo manifestado por **NN**, porque desde el día siguiente hábil hasta la notificación de la Resolución de Ampliación del plazo transcurrieron 44 días hábiles, la solicitud de ampliación fue justamente consecuencia de la entrevista brindada por **XX** con RUC 00 también supuesto proveedor de la sumariada en sede administrativa justamente el 17/06/2021, como consta a fs. 02 y vltos del expediente N° 00 y a fs. 01 del expediente N° 00 está inserta la Nota de Pedido de Ampliación de Fiscalización N° 00 del 17/06/2021.

Ahora bien, respecto a la forma o el medio de la notificación de la Resolución Particular de Ampliación de la Fiscalización, el **DSR1** señaló que **NN** no puede desconocer la vigencia de la Ley N° 4017/2010, "DE VALIDEZ JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA, LA FIRMA DIGITAL, LOS MENSAJES DE DATOS Y EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO" en la cual está sustentada la RG N° 114/2017, que en su Art. 27 dicta cuanto sigue: *"Notificaciones por medios electrónicos: Con excepción de las notificaciones señaladas en el artículo anterior, todos los actos serán notificados por medio del Buzón "Marandu", incluida la Resolución Particular, o a la dirección de correo electrónico cuando se actúe por medio de representante o cuando el Sumariado no sea contribuyente..."*; en consecuencia, la notificación de la Resolución Particular efectuada por la **SET** a través de los funcionarios mediante medios digitales en las que consta siempre el nombre y

cargo son legítimas, ya que cuentan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente, conforme lo exige el Art. 196 de la Ley.

Sobre el fondo de la cuestión **NN** argumentó: "...hubo una insuficiente e inconsistente investigación de los Fiscalizadores actuantes, destinada a impugnar la operación, ya que los mismos no pudieron demostrar con elementos de pruebas fehacientes y objetivas, la inexistencia del vínculo comercial entre las firmas, simplemente basaron su denuncia en meras sospechas sin sustento legal alguno.... se verificó la autenticidad de los comprobantes de ventas expedidos por aludidos proveedores a través del sitio WEB de la SET, consulta de timbrado, validez de documento, dando por resultado que los datos ingresados coinciden con la autorización otorgada por la Administración Tributaria, por lo que reúnen todos los requisitos formales requeridos por la Ley... no puede atribuirse ningún tipo de responsabilidad a NN y sus representantes, por recibir facturas supuestamente apócrifas, siempre y cuando se ha verificado por sistema de timbrado la validez de esa factura, razón por la cual es totalmente infundado, ilegal, irresponsable, realizar la impugnación al adquirente... el fundamento principal de las conclusiones de los auditores actuantes es que basados en supuestos controles efectuados a contribuyentes proveedores de la firma NN, utilizaron la premisa de que al dejar su contabilidad en cero los contribuyentes, XX, con identificador RUC No. 00, que es la hermana de la representante legal de la firma, la Sra. XX, todas las operaciones de compras de bienes lo realizó con ella, todas las documentaciones emitidas por la Sra. XX registrados y documentados correctamente, entregadas a la responsable de todo ello la Lic. XX, quien es a la vez la auditora encargada de realizar los informes anuales de auditoría de la firma NN, viene la sgte pregunta. ¿Cómo si ella registro todos los asientos y registros contables, así como hechauka de la operación con la firma XX, haya desaparecido de los registros de la contabilidad que lo estaba llevando?, no pudo haber desaparecido de sus controles y registros, puesto que pasaron por sus manos esos documentos que se detallan en la auditoría, misma cosa pasa con la firma XX, siendo la Sra., XX es la representante legal de la firma, y que haya ocurrido misma cosa, la misma se puede demostrar con la Nota de Requerimiento de Documentaciones DGFT No. 00/20202 del 14 de octubre de 2020, enviado en fecha 16 de octubre de 2020, solicitando Libro de Compra y Venta de los ejercicios fiscales de Enero a Diciembre de 2018, la Lic. XX contesta dicha nota y da cumplimiento a la misma. Así mismo ocurre con la firma unipersonal, XX, donde contesta la Nota de Requerimiento DGFT No. 00/2020, y menciona como correo electrónico habilitado para el efecto la de XX – XX@hotmail.com, que es de la Lic. XX... La actuación desleal y poca profesional de la Lic. XX se refleja en que la misma se apersono en la escribanía de XX, con Registro No. 00, con el objeto de hacer entrega de las documentaciones que obraban en su poder cuales son los documentos contables que ella se encargaba de llevarlos con empleados de su estudio contable, la misma argumento que XX le maltrataba, en todo el tiempo del inicio de los requerimientos efectuados a la firma NN, no he sido informado de la situación real de la investigación efectuada por la Dirección General de Fiscalización Tributaria, cuando la situación se volvió más complicada para ella, no tuvo otra opción que entregar todas las documentaciones de la firma NN en su escribanía, demostrando con ella su total falta de profesionalismo.

Al respecto, el **DSR1** 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 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, Art. 8º de la Ley.

La sumariada arguyó insuficiente e inconsistente investigación, sin especificar las falencias de las que carece el proceso de fiscalización; sin embargo, durante la substanciación del Sumario Administrativo no ofreció ni diligenció ninguna prueba tendiente a desvirtuar la denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET** y sustentadas con las siguientes pruebas: la firma contribuyente XX con RUC 00 remitió su Libro IVA Ventas y se constató que no operó con la sumariada; XX con RUC 00 presentó sus comprobantes de ventas en la que se observa que las ventas fueron a otras personas y por montos diferente conforme consta a fs. 05 del expediente N° 00, la misma casuística se dio con XX con RUC 00 los comprobantes se encuentran insertos a fs.04/08 del

expediente N° 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00, presentaron los talonarios de ventas que le fueron solicitados y se constató que las operaciones con **NN** fueron anuladas.

En tanto que, XX con RUC 00, negó toda operación comercial con **NN**, presentó denuncia penal en contra de su anterior Contador ya que el timbrado de los comprobantes impugnados no fue solicitado por él y ni los productos descriptos en los comprobantes son comercializados, expediente N° 00.

Con relación a la responsabilidad de la firma por estos hechos confirmados, cabe señalar que el artículo 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."*, por lo que el **DSR1** concluyó que la única responsable por la infracción cometida es la firma contribuyente, y que no puede trasladar dicha responsabilidad al personal que intervino en las operaciones, en razón de que justamente el mismo se encontraba bajo su dependencia, independientemente de que el Contador de la empresa u otras personas respondan por los hechos punibles que pudieran estar relacionados, tal como ocurrió en este caso, lo cual ya no es competencia de la **SET**.

NN no probó durante todo el proceso sumarial haber realizado efectivamente los egresos que supuestamente realizó, ya que tampoco adjuntó documento alguno que demuestre la existencia y veracidad de dichas operaciones, ni la relación comercial con XX, XX, XX, XX, XX, XX.

En este contexto, corresponde la impugnación de los comprobantes cuestionados y realizar el ajuste de los tributos ya que **NN** incumplió las disposiciones dispuestas en los Artículos 7°, 8°, 22 y 86 de la Ley concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR1** 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, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS con datos que no reflejan la realidad de los hechos, 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 artículo 174 de la Ley.

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; a tal efecto, **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma contribuyente en particular, y consideró el hecho ni siquiera ofreció pruebas conducentes a pesar de haber sido notificada para ello, con lo cual demostró su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos. Asimismo, verificado el Sistema Marangatu, se constató que la contribuyente no desafectó de sus declaraciones juradas los costos y créditos fiscales declarados indebidamente.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de ésta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la 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 actividades del infractor. En el presente caso, la compra fue consignada en varios periodos fiscales

y el monto de las inconsistencias corresponde a un porcentaje relevante respecto a las compras que declaró. Por tanto, el **DSR1** recomendó aplicar una multa del 150% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR1** refirió que el Art. 182 de la Ley que éstos 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** operaciones comerciales que jamás existieron, **XX** con **CIC N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada ya que se limitó en señalar que los comprobantes cumplen todos los requisitos de validez sin ofrecer pruebas concretas de que las operaciones comerciales con estos proveedores existieron.

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 los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** 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 XX 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	08/2017	22.909.091	34.363.637	57.272.728
521 - AJUSTE IVA	10/2017	28.150.000	42.225.000	70.375.000
521 - AJUSTE IVA	10/2017	628.571	942.857	1.571.428
521 - AJUSTE IVA	06/2018	80.822.305	121.233.458	202.055.763
521 - AJUSTE IVA	06/2018	11.326.979	16.990.469	28.317.448
521 - AJUSTE IVA	10/2018	78.592.727	117.889.091	196.481.818
521 - AJUSTE IVA	10/2018	19.450.000	29.175.000	48.625.000
521 - AJUSTE IVA	11/2018	83.000.000	124.500.000	207.500.000
521 - AJUSTE IVA	11/2018	20.000.000	30.000.000	50.000.000
521 - AJUSTE IVA	12/2018	82.000.000	123.000.000	205.000.000
521 - AJUSTE IVA	08/2019	275.151.909	412.727.864	687.879.773
521 - AJUSTE IVA	08/2019	16.236.857	24.355.286	40.592.143

521 - AJUSTE IVA	09/2019	149.960.300	224.940.450	374.900.750
521 - AJUSTE IVA	09/2019	11.687.486	17.531.229	29.218.715
521 - AJUSTE IVA	10/2019	173.636.364	260.454.546	434.090.910
521 - AJUSTE IVA	10/2019	47.619.048	71.428.572	119.047.620
521 - AJUSTE IVA	11/2019	92.454.546	138.681.819	231.136.365
521 - AJUSTE IVA	12/2019	66.601.657	99.902.486	166.504.143
511 - AJUSTE IRACIS	2017	52.316.234	78.474.351	130.790.585
511 - AJUSTE IRACIS	2018	425.968.989	638.953.484	1.064.922.473
511 - AJUSTE IRACIS	2019	908.891.556	1.363.337.334	2.272.228.890
Totales		2.647.404.619	3.971.106.933	6.618.511.552

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **XX** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 150% sobre los tributos no ingresados oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

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

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificado 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. Asimismo, a su representante legal.

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 A. ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN