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**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 12/10/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS del ejercicio fiscal 2017 y del IVA del período fiscal 11/2017, los Rubros: compras/costos/gastos, específicamente con respecto a las compras realizadas de: XX. A dicho 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** realizó, a través de las cuales detectó ciertos elementos que han permitido conocer la existencia de 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.

El esquema fue conformado por XX como representante de la consultora XX y consistía en obtener de manera irregular la inscripción en el RUC y la obtención de la clave de acceso de Personas Físicas a las que no se pueden ubicar, para los que fueron creados números de celulares, correos electrónicos, actividades económicas distintas, direcciones con datos y referencias bastantes específicos pero que no corresponden a los mismos y estados financieros en los que no consignan nombre alguno de Profesional Contable, las DD.JJ. fueron presentadas desde una única dirección IP 00; todo esto, con el fin obtener comprobantes de venta timbrados.

La denuncia de la **SET** ante el Ministerio Público (**MP**) está caratulada como: CAUSA 00, *"XX S/ ASOCIACIÓN CRIMINAL, PRODUCCIÓN DE DOCUMENTOS Y ABUSO DE DOCUMENTO DE IDENTIDAD",* además, realizó 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 y 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.

Prosiguiendo con el control, la **SET,** solicitó a **NN** la provisión de libros impositivos (compras y/o egresos) de los periodos fiscales 01/2015 a 12/2019 en formato de planilla electrónica, dando contestación, mediante correo electrónico, adjuntando los archivos solicitados.

El equipo auditor de la **SET** constató que **NN** declaró compras en su Declaración Jurada Informativa del módulo Hachauka, en sus Libros contables e impositivos, presentó comprobantes de compras de la contribuyente cuestionada en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013 y concluyó que las operaciones de compras no existieron.

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, en 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, según el siguiente detalle:

OBLIGACIONES FISCALES	**PERIODOS/EJERCICIOS FISCALES**	**MONTOS IMPONIBLES AFECTADOS**	**IMPUESTOS AFECTADOS**	**MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN (SE APLICARÁ SOBRE COL. B)**
		A	**B**	**C**
111 – IRACIS GENERAL	2017	96.581.818	9.658.192	**(*) SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTICULOS 212 Y 225 DE LA LEY 125/1991.**
211 – IVA GENERAL	may-18	96.581.818	9.658.192	
Totales		**193.163.636**	**19.316.384**	

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, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal **XX**, 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 tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR1**, conforme se expone a continuación:

NN formuló descargo en tiempo y forma y señaló: *"…constataron en los registros de libro Compas del Hechauka compras de mercaderías descriptas en las facturas 001-001-0001977 y 001-001-0001992 pudiendo en la misma verificar las entradas y salidas de las mercaderías adquiridas según estos documentos…; …los documentos (facturas) reúnen los requisitos exigidos para su validez conforme lo dispone el Decreto 6539-05…; …la operación ha sido abonada con cheques N° 00 del Banco Continental, como así mismo se ha practicado las correspondientes retenciones conforme a las disposiciones legales como agente de Retención…; …como no va corresponder si el comprobante reúne las condiciones exigidas y habilitada por la propia Administración Tributaria...; …Facturas con RUC, timbrado, pie de imprenta, con la descripción de los bienes adquiridos, a precio de mercado y que por los comprobantes de ventas emitidos se podrá comprobar que los mismos volvieron a salir generando el correspondiente DÉBITO FISCAL…; RENTA la ley en la definición de la RENTA NETA determina que de la RENTA BRUTA se deducirá los GASTOS necesarios para obtener y mantener la fuente productora, represente una erogación real, este debidamente documentado, y en los casos que correspondan se haya efectuado la retención, que podamos acotar al respecto, no se ha trasgredido lo expuesto atendiendo que el producto ingresó y se volvió a vender por tanto generó una renta…"* (sic), acompañó igualmente, fotocopias de los cheques, comprobante de retención, fichas de stock y movimiento de la mercadería adquirida.

Al respecto, el **DSR1** resaltó que no es suficiente que los comprobantes cumplan con la formalidad que citó la sumariada; 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. 8 T.A. de la Ley. Los comprobantes fueron impugnados porque el contenido de los mismos no refleja la realidad de las operaciones ya que la propia proveedora negó haber realizado las operaciones comerciales.

En el caso particular, la proveedora manifestó que se inscribió en el RUC al solo efecto de que su padre pueda proveer de frutas y verduras a los supermercados; sin embargo, al verificar en el módulo Hechauka el equipo auditor de la SET constató que XX ni XX realizaron compras en el mercado interno, tampoco son importadores ocasionales ni habituales.

Además, comprobó que no posee inventario ni infraestructura necesaria para comprar, vender mercaderías, en la dirección declarada en el RUC no fue encontrado y el teléfono denunciado se encuentra inactivo, motivo por el cual la **SET** procedió al bloqueo del RUC de la contribuyente cuestionada, sin que hasta la fecha se presente a solicitar el desbloqueo del RUC ni otro pedido.

Igualmente, la **SET** en coordinación con el **MP** en el marco de la causa abierta realizó allanamientos a fin de corroborar la impresión de comprobantes timbrados; a tal efecto, requirió a la empresa gráfica "*XX* la presentación de los documentos que respaldan la impresión de facturas, de la simple comparación de las firmas que obran en los documentos con la cédula de identidad se constata que son dubitadas, lo que refuerza la información brindada por XX quien manifestó que no solicitó la impresión de documentos timbrados.

Respecto al pago, mediante cheques con cargo Banco Continental que **NN** arguyó haber realizado, el **DSR1** señaló que verificado los antecedentes ambos cheques fueron emitidos a nombre de XX y los montos no coinciden con el monto de las facturas, al consultar al representante legal de la firma señaló que no conoce a la persona y que su representada no cuenta con ninguna autorización firmada por XX que habilite a la persona a emitir sus comprobantes ni a recibir los cheques.

En cuanto a las retenciones practicadas, el **DSR1** señaló que el Art. 217 de la Ley dispone: *"… el pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar repetición…"*. Asimismo, la RG N° 23/2014 establece los requisitos y procedimientos a los cuales la contribuyente debe someterse para el efecto. En consecuencia, de considerar la firma sumariada que efectuó un pago indebido o en exceso deberá rectificar sus declaraciones juradas de Retenciones del IVA Form. N° 122 y desafectar los referidos montos, y posteriormente estar a lo dispuesto en el Art. 222 de la Ley y el Decreto N° 1.030/2013.

En este contexto, el **DSR1** refirió que, de acuerdo con estas evidencias obtenidas, quedó probado que **NN** declaró indebidamente a su favor compras de XX, con lo cual la sumariada incumplió las disposiciones dispuestas en los Artículos 7°, 8° y 86 de la Ley concordantes con los Arts. 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; debido a ello, corresponde impugnar los comprobantes de XX y ajustar los tributos.

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 refleja 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, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma contribuyente en particular. A fin de establecer la graduación de la sanción, señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de esta, 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 1 periodo fiscal y el monto de la inconsistencia corresponde a un porcentaje mínimamente relevante respecto a la renta que declaró, la firma presentó todos los documentos que le fueron requeridos y además concurrió en

sede de la Administración Tributaria para brindar información respecto a los comprobantes impugnados. Por tanto, el **DSR1** recomendó aplicar una multa del 125% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo no ingresado.

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, el Señor **XX**, 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.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Señor **XX** respecto las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal de 2017 y el IVA del periodo fiscal 11/2017, 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 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	9.658.192	12.072.740	21.730.932
521 - AJUSTE IVA	11/2017	9.658.192	12.072.740	21.730.932
Totales		**19.316.384**	**24.145.480**	**43.461.864**

**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 contribuyente **NN** 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 125% sobre el tributo no ingresado oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el Sr. **XX**, 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, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal para su conocimiento.

Art. 5º: 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