



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

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 mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 13/10/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017 y del IVA General del período fiscal de 07/2017 de **NN**, específicamente con respecto a las compras realizadas de **XX**, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y los comprobantes que los respaldan, lo cual fue cumplido fuera de plazo.

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, mediante un esquema conformado por **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*, 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 "*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**, entre los cuales se encuentra **NN**.

Durante la Fiscalización, el equipo auditor de la **SET** constató que **NN** registró y declaró facturas de contenido falso de los supuestos proveedores citados anteriormente en su Declaración Jurada Informativa del módulo Hechauka como respaldo de sus créditos, costos y gastos consignados en las Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General del periodo y ejercicio controlados, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; por lo que realizó 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 en relación 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:

OBLIGACION	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.363.636.363	136.363.636	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	jul-17	1.363.636.363	136.363.636	
TOTAL		2.727.272.726	272.727.272	

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 a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales **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 de la responsabilidad subsidiaria, 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 *"...No cabe dudas de que la fiscalización puntual se inició con el acto administrativo Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00 notificado el 27/08/2020 y no con la orden de fiscalización puntual N° 00 notificada el 13/10/2020".* Agregó que *"...Se puede advertir que el inicio de la Fiscalización debe ser computado a partir del día 28/08/2020 día siguiente a la notificación del Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00 hasta la fecha de redacción del Acta Final N° 00 realizada el 09/12/2020. El plazo de 45 días previsto en el Art. 31 de la Ley 2421/04 ha sido desbordado por la Administración, constatándose que transcurrieron 70 días hábiles".*

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados 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 presentadas 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 13/10/2020 con la notificación de la Orden y el Acta Final fue firmada el 09/12/2020, es decir exactamente a los 40 días, por lo que en definitiva la misma fue realizada 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**.

NN argumentó que *"Se denota en el accionar administrativo una conducta encaminada a hacer aparentar una situación de una forma totalmente diferente a la realidad. Los auditores no tienen ninguna certeza de que mi representada haya realizado operaciones con los contribuyentes y supuestos proveedores XX y XX, puesto que las facturas como bien se especifica en el Acta Final*

no fueron presentadas y no existen detalles de tales supuestas operaciones que hagan nacer la certeza de vincular las compras con los supuestos proveedores mencionados” (sic).

Al respecto, a fin de confirmar la utilización de las comprobantes emitidos supuestamente por los proveedores cuestionados, el **DSR2** verificó los datos obrantes en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu y constató en primer término que la sumariada registró y declaró los comprobantes de los supuestos proveedores cuestionados en su Declaración Jurada Informativa (DJI) del periodo 07/2017; y que además, los montos consignados en su DJI son coincidentes con los declarados en su Formulario N° 120 del mismo periodo.

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 hasta la fecha se presenten a solicitar el desbloqueo del RUC ni otro pedido.

Agregó que está probado que los comprobantes timbrados 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 los domicilios de XX a quienes identifica como su socio 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.

Por otra parte, 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 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.

Finalmente, el **DSR2** resaltó que, de acuerdo con las evidencias obtenidas, quedó probado que **NN** declaró indebidamente a su favor compras de XX, con lo cual 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. Además, que verificado el Sistema Marangatu, constató que la contribuyente no desafectó de sus Declaraciones Juradas los créditos fiscales declarados indebidamente, por lo que el **DSR2** concluyó que corresponde el ajuste fiscal de los tributos conforme a la liquidación propuesta por el equipo auditor de la **SET**.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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, atendiendo 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** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes destacó que, para la aplicación de esta, 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 un solo periodo fiscal y el monto de las inconsistencias corresponde a un porcentaje mínimo respecto a las compras que declaró. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar una multa del 115% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados oportunamente.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales, el **DSR2** 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, los Señores **XX** no actuaron diligentemente en calidad de Representantes Legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron 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 los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2017 y el IVA del periodo fiscal 07/2017, según la liquidación expuesta precedentemente.

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	136.363.636	156.818.182	293.181.818
521 - AJUSTE IVA	07/2017	136.363.636	156.818.182	293.181.818
Totales		272.727.272	313.636.364	586.363.636

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

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma 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 115% sobre el tributo no ingresado oportunamente, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX y XX**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales 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. 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 ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN