

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y los expedientes 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 N° 00 notificada el 31/07/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2017; y del IVA General de los periodos fiscales de 02,03/2015 y 02,03/2017 de **NN**, con relación a los siguientes proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**.

El control tuvo como antecedente el informe del Departamento de Planeamiento Operativo, Nota DPO DGGC N° 00/2017, a través del cual la mencionada dependencia presentó el análisis realizado al contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en la misma se individualizó a varios proveedores en situación irregular, entre ellos a **XX** con **RUC 00**, quién al ser consultada sobre las operaciones manifestó desconocerlas, por lo que se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**), las compras informadas por otros supuestos clientes y constató que más contribuyentes declararon compras de la misma contribuyente y de otros 34 proveedores. Luego, el Departamento de Investigación Tributaria a través del Informe SET/IT N° 00/2017, informó sobre 48 proveedores con irregularidades con relación a las operaciones declaradas y manifestó que los mismos tienen como contadora a **XX**. Entre los clientes que utilizaron facturas de presunto contenido falso se encuentra **NN**.

Durante el control, los auditores de la SET se constituyeron en los domicilios declarados en el RUC y realizaron entrevistas en las que algunos proveedores refirieron que fueron inscriptos bajo engaño, que desconocen las operaciones comerciales así como los conceptos detallados en los comprobantes que les fueron exhibidos, indicaron además que cuando se inscribieron, al no llevar sus facturas de ANDE, una persona les facilitaba una fotocopia de factura del mencionado servicio público, correspondiente a otro domicilio distinto, razón por la cual no se ubicó el domicilio fiscal declarado en el RUC; no obstante, algunos supuestos proveedores fueron ubicados vía telefónica y así se pudo llegar al domicilio particular de los mismos, constatándose que no poseen inventario ni la infraestructura necesaria para prestar los servicios de fletes detallados en los comprobantes.

Debido a ello, los auditores de la SET concluyeron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2017 y del IVA General de los periodos fiscales de 02/2015 y 02/2017 créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron ya que los supuestos proveedores negaron haber realizado transacciones comerciales con la firma sumariada, porque no se inscribieron en el RUC o porque son empleados en empresas, y refirieron que no tienen la capacidad económica para proveer los bienes y servicios descriptos en los comprobantes. En consecuencia, el equipo auditor concluyó que **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus declaraciones juradas de los ejercicios mencionados al incluirlos en su Libro de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, al igual que en los Libros que proveyó a la SET durante el control.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y sugirieron la aplicación de la multa del 130% sobre el monto de los impuestos relacionados a las operaciones inexistentes, conforme al siguiente detalle:

Periodos Fiscales	Obligación	Impuesto a Ingresar s/ Reliquidación	Monto Imponible Facturas Desafectadas	Impuesto 10%	Multa 130% s/ tributo defraudado	Total de Impuesto más Multa
feb-15	IVA GRAL	0	381.704.545	38.170.455	49.621.591	49.621.591
feb-17	IVA GRAL	0	1.363.636.365	136.363.637	177.272.727	177.272.727
2015	IRACIS GRAL	38.170.454	381.704.545	38.170.455	49.621.591	87.792.045
2017	IRACIS GRAL	0	1.363.636.365	136.363.637	177.272.727	177.272.727
TOTAL		38.170.454	3.490.681.820	349.068.182	453.788.637	491.959.091

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 05/11/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo a la firma y a sus representantes legales, los Señores **XX, XX y XX**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Habiendo transcurrido el plazo establecido en la Ley, a pesar de haber sido debidamente notificada en su domicilio, sito en Km 9 XX, a 200 metros de la Ruta N° 00, siendo recibida por su Representante legal, el **XX**, según cédula de notificación obrante a fs. 30 del expediente N° 00, la firma no presentó descargo. No obstante, a fin de garantizar el Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, el **DSR2** abrió un periodo probatorio a fin de que la sumariada ofrezca las pruebas tendientes a desvirtuar el informe Final de Auditoría, pero **NN** tampoco se presentó; posteriormente se llamó a Autos para Resolver.

El **DSR2** confirmó que **NN** declaró como respaldo de sus créditos fiscales en el IVA y como costos y gastos en el IRACIS General montos de facturas relacionadas a operaciones de compras que no son reales en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley, pues consignó dichos valores en sus libros de compras del IVA y en el libro Diario que proveyó a la SET. Confirmó además, que resulta materialmente imposible que los supuestos proveedores hayan prestado los servicios que **NN** declaró a su favor, pues estos no cuentan con la mínima infraestructura para ello.

El **DSR2** llegó a estas conclusiones con base a los elementos que se explican a continuación:

El **DSR2** señaló que durante el proceso de Control se tomó entrevistas a los proveedores inconsistentes, las que fueron realizadas en el marco de lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 189 de la Ley, y que son los supuestos proveedores de **NN**, quienes manifestaron que fueron inscriptos bajo engaños, negaron poseer empresas que pudieran realizar los servicios descriptos en los comprobantes presentados por la sumariada y con las evidencias colectadas concluyó que materialmente resulta imposible que hayan prestado los servicios de flete (fs. 14/24 y 55/81 del expediente N° 00).

El **DSR2** señaló que durante la substanciación del sumario administrativo se abrió el periodo probatorio y se requirió a **NN** que ofrezca y produzca pruebas tendientes a desvirtuar la denuncia del Informe Final de Auditoría; sin embargo, la sumariada no se presentó a ofrecer ni diligenciar prueba alguna.

Durante el periodo probatorio, se volvió a requerir a los supuestos proveedores su presencia a fin de efectuar las entrevistas informativas, las que estaban previstas para el 21/05/2019 a ser realizadas por funcionarios del **DSR2**, para lo cual se constituyeron en la oficina Impositiva Este de la SET. Sin embargo, los supuestos proveedores, a pesar de ser notificados en debida y legal forma ni siquiera se presentaron a la SET (fs 40 del expediente N° 00).

Cabe señalar que, respecto a los comprobantes supuestamente emitidos por **XX** el Sr. **XX**, propietario de la imprenta Misión, aclaró a la SET que los documentos timbrados fueron solicitados por clave de acceso del contribuyente y no por su imprenta, que dicha solicitud de timbrado no le fue comunicada y que, por lo tanto, realizó la denuncia de que el mismo está realizando esas autorizaciones por la impresión de las facturas en otras imprentas. (fs. 016 del Exp. N° 00).

Pero, sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que los servicios de flete hayan sido efectivamente brindados por estos proveedores, 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, contratos u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores, ya que ni siquiera se presentó a ejercer su derecho a la defensa.

Debido a ello, y con los antecedentes del control más los registros del Sistema Marangatu, el **DSR2** concluyó que los supuestos proveedores de **NN** no pudieron haber realizado los servicios descriptos en los comprobantes porque materialmente no contaban con infraestructura, así como tampoco cuentan con la capacidad económica necesaria para realizar los servicios de fletes, es más, incluso negaron haber operado con la firma sumariada.

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, corresponde la impugnación de las referidas facturas, así como la reliquidación del IVA General efectuada por los auditores de la **SET**.

Sin embargo, respecto al IRACIS, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo con la realidad económica (Art. 247 de la Ley), el **DSR2** consideró que corresponde reliquidar este tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, y determinar el tributo de acuerdo con la rentabilidad económica del mismo sector al que pertenece la firma contribuyente.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) el referido índice, el cual informó que la rentabilidad promedio de los contribuyentes del mismo sector económico que la firma sumariada, correspondiente al ejercicio fiscal de 2015 asciende a 18,9% y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR s/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - RB)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS General	2015	38.170.454	381.704.545	18,90%	72.142.159	81,10%	88.954.573	8.895.457

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales 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** créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no son reales, defraudando con ello al Fisco, por lo que los Sres. **XX, XX y XX**, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, pues no desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de los Señores **XX** con **C.I.C. N° 00**, **XX** con **C.I.C. N° 00** y **XX** con **C.I.C. N° 00**, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2015.

Respecto 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 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 DDJJ con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 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), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron. Por tanto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la firma 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.

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 la firma puso a disposición de la SET durante el control parte de los documentos que le fueron requeridos, las que

fueron utilizadas en dos periodos de dos ejercicios fiscales y que los montos utilizados representan un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 130% sobre el tributo defraudado.

Respecto a la base para la aplicación de la sanción, el **DSR2** señaló que, en cuanto al IVA, la misma debe aplicarse sobre el monto del impuesto incluido en cada comprobante que respalda las operaciones que no son reales, debido a que refleja el monto del tributo defraudado, no así para el IRACIS por el hecho de que el IVA incluido en los comprobantes utilizados no forma parte de la liquidación de dicho impuesto.

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

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la RG 40/2014.

LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	02/2015	0	49.621.591	49.621.591
521 - AJUSTE IVA	02/2017	0	177.272.727	177.272.727
511 - AJUSTE IRACIS	2015	8.895.457	11.564.095	20.459.552
511 - AJUSTE IRACIS	2017	0	0	0
Totales		8.895.457	238.458.413	247.353.870

**Obs.: Los accesorios legales deberán calcularse conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 130% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **C.I.C. N° 00**, **XX** con **C.I.C. N° 00** y **XX** con **C.I.C. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: 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. 5°: COMUNICAR al sumariado que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

Art. 6°: 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.

**ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**

