**VISTO:**

El expediente N° 00, y otros del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante NN) conjuntamente con su representante legal la Sra. **XX** con RUC **00** y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada en fecha 23/07/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2015; 01, 04, 07, 08, 09 y 12/2016; 01/2017; y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017 de **NN**; en el rubro compras puntuales a los proveedores: XX con RUC 00, XX con RUC 00, XX. con RUC 00, XX con RUC 00 XX con RUC 00.

Para tal efecto requirió a **NN** que presente los originales o copias autenticadas por escribanía de los comprobantes de compras de los proveedores citados; Libros diario, inventario, mayor, compras IVA en formato digital; formas de pago de los comprobantes de Compras, en caso de haber sido pagados con cheque especificar el N°, beneficiario, banco y N° de cuenta corriente, incluir otros documentos relacionados a la operación en caso de que corresponda; y contratos firmados, en caso de que la emisión de facturas se encuentre relacionada a prestaciones de servicios. La documentación fue presentada parcialmente por la firma.

La verificación tuvo origen a raíz del análisis de las documentaciones e informaciones obtenidas a consecuencia de la nota presentada en fecha 27/08/2015 por el Sr. XX con RUC 00, quien informó que al solicitar un CERTIFICADO DE NO SER CONTRIBUYENTE encontró que está registrado como contribuyente ante el Ministerio de Hacienda, por lo cual solicitó copia de su legajo de inscripción y datos que la avalan; ya que el mismo no solicitó su inscripción. El 28/08/2015 presentó denuncia ante el Ministerio Publico sobre Producción de documentos no auténticos (Causa N° 00). Posteriormente, solicitaron a la Dirección Anticorrupción la pericia documentológica de los documentos de inscripción en el RUC. A raíz de lo expuesto en el informe de fecha 20/08/2016 concluyen que las firmas dubitadas, dudosas o cuestionadas no pertenecen al Sr. XX, por lo cual el DPO consultó en el Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka a fin de identificar a los contribuyentes que registraron compras del supuesto proveedor, entre estos figura **NN**.

Por lo expuesto, y considerando que **NN** no presentó los comprobantes requeridos, los auditores de la **SET** verificaron los Libros IVA compras y Libro Diario presentado por la firma, y confirmaron que registró las operaciones realizadas con los proveedores irregulares. Conforme a los elementos obtenidos concluyeron que XX y XX fueron inscriptos de manera irregular. En relación a XX, XX. y XX, tras confrontar las documentaciones presentadas por los mismos con lo registrado en el Libro Compras por la firma constataron que existen discrepancias entre los datos registrados (fechas, montos y clientes). **NN**, tras no ubicar los documentos que le fueron requeridos procedió a rectificar de manera voluntaria las DDJJ del IVA y del IRACIS.

Posteriormente, los auditores de la **SET** consultaron el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu y verificaron que los pagos realizados por la firma en el periodo comprendido entre el 2015 y 2018 fueron imputados a los tributos determinados de los periodos y ejercicios fiscalizados, quedando cancelados los importes relativos al IVA. En cuanto al IRACIS, por los saldos sin imputación de pagos de los ejercicios 2016 y 2017 **NN** solicitó facilidad de pago, según Resolución de Facilidad de Pago N° 00 del 13/07/2018.

Los auditores de la **SET**, expusieron los resultados de la fiscalización en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 09/10/2018, según el cual concluyeron que **NN** incluyó en sus registros operaciones inexistentes, con el objeto de respaldar sus créditos fiscales consignados en las DDJJ del IVA de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2015; 01, 04, 07, 08, 09, 12/2016 y 01/2017, así como los costos y gastos registrados en sus DDJJ del IRACIS de los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017; y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto de la base imponible y por ende de los impuestos correspondientes, lo cual ha sido reconocido por **NN** al rectificar las DDJJ correspondientes

Ante estas circunstancias, los auditores de la **SET** consideraron que la firma **NN** incurrió en lo descripto en el Art. 172 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley), y en lo prescripto en los numerales 3), 4) y 5) del Art. 173. Con relación a la graduación de la sanción sugirieron la aplicación de una multa del 100% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, los auditores de la **SET** recomendaron el ajuste fiscal, conforme al siguiente detalle:

| IMPUESTO | EJERCICIO FISCAL | DIFERENCIA S/ AUDITORÍA | IMPUESTO LIQUIDADO O RECUPERADO | CRÉDITO FISCAL A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE | MONTO IMPONIBLE | IMPUESTO A INGRESAR | MULTA | TOTAL G. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 521 - AJUSTE IVA | 01/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 20.871.546 | 20.871.546 |
| 521 - AJUSTE IVA | 02/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9.524.093 | 9.524.093 |
| 522 - AJUSTE IVA | 03/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 15.900.000 | 15.900.000 |
| 523 - AJUSTE IVA | 04/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.351.708 | 1.351.708 |
| 524 - AJUSTE IVA | 05/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 11.636.364 | 11.636.364 |
| 525 - AJUSTE IVA | 06/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 16.181.818 | 16.181.818 |
| 526 - AJUSTE IVA | 07/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 16.181.819 | 16.181.819 |
| 527 - AJUSTE IVA | 08/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 16.181.818 | 16.181.818 |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 528 - AJUSTE IVA | 09/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 13.500.000 | 13.500.000 |
| 529 - AJUSTE IVA | 10/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 35.500.000 | 35.500.000 |
| 530 - AJUSTE IVA | 11/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7.257.735 | 7.257.735 |
| 531 - AJUSTE IVA | 12/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 30.500.000 | 30.500.000 |
| 532 - AJUSTE IVA | 01/2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 44.954.545 | 44.954.545 |
| 533 - AJUSTE IVA | 04/2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 16.500.000 | 16.500.000 |
| 534 - AJUSTE IVA | 07/2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 18.259.091 | 18.259.091 |
| 535 - AJUSTE IVA | 08/2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 12.454.546 | 12.454.546 |
| 536 - AJUSTE IVA | 09/2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 18.000.000 | 18.000.000 |
| 537 - AJUSTE IVA | 12/2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 30.000.000 | 30.000.000 |
| 538 - AJUSTE IVA | 01/2017 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 15.775.413 | 15.775.413 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2015 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 211.453.363 | 211.453.363 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2016 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 140.168.182 | 140.168.182 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2017 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 21.213.711 | 21.213.711 |
| **TOTAL** | | **0** | **0** | **0** | **0** | **0** | **723.365.752** | **723.365.752** |

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución Nº 00 del 30/10/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN** conjuntamente con su representante legal, la Sra. XX con RUC 00 , conforme lo establecido en el artículo 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones, y con el Art. 182 del mismo cuerpo legal que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que mediante Resolución 00 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 abrió la causa a prueba periodo en el cual se diligenciaron informes por el técnico contable; luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante Resolución N° 00, se declaró cerrado el periodo probatorio.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), según se expone a continuación:

**NN** manifestó respecto al plazo de fiscalización: *"EXCESO DE TIEMPO DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN: realizando el computo del inicio de los trabajos hasta su finiquito con la suscripción del Acta Final, transcurrieron 106 días hábiles, sobrepasando los 45 días prescriptos en la Ley, por tanto, ha caducado el plazo…".*

Con relación a ello, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual. En lo que respecta a la NOTA DGFT N° 00/2018 se debe considerar que esta forma parte de diligencias que realiza la SET en ejercicio de su función fiscalizadora, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron

iniciadas no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a **NN**. Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada el 23/07/2018.

Por lo expuesto, para el cómputo de plazo de duración de la fiscalización debe de considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, transcurriendo un total de 45 (cuarenta y cinco) días, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 25/09/2018. De esta manera el **DSR1** considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones al respecto.

***NN*** manifestó*: "Negamos y rechazamos categóricamente lo afirmado por los auditores… por encontrarse el proceso de fiscalización viciada… se apoyan en datos no comprobados… los documentos (FACTURAS DE VENTAS) presentados por los contribuyentes prestadores de los servicios, reunían los requisitos formales… la auditoría hace valer como elemento probatorio Actas de Entrevistas suscritos con los referidos proveedores, los cuales rechazamos…".*

Con base en los antecedentes del caso y las investigaciones realizadas, el **DSR1** remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con proveedores que fueron inscriptos de manera irregular, como es el caso de los Sres. XX y XX, quienes manifestaron no ser contribuyentes y desconocer a la sumariada. Asimismo, los demás proveedores han arrimado a la Administración Tributaria las facturas utilizadas por la firma para el respaldo de sus operaciones, pero consignadas a nombre de otros y con diferentes montos y fechas a los declarados por **NN**. En relación a las Actas de entrevistas cuestionadas fueron realizadas en cumplimiento de las facultades de fiscalización y control otorgadas por el Art. 189 de la Ley.

Por otro lado, el **DSR1** recalcó que el 30/11/2018 fue abierto el período probatorio, por un plazo de 15 días hábiles establecidos por Ley prorrogado por el mismo periodo, en el cual la firma sumariada pudo ofrecer toda prueba conducente a desvirtuar las conclusiones de los auditores. Durante éste periodo **NN** arrimó documentos, que no había agregado durante el periodo de fiscalización debido a que se encontraban extraviados, según sus manifestaciones.

A fin de analizar y cotejar las documentaciones presentadas por la firma, se remitieron los antecedentes al técnico contable para su análisis; quien emitió el Informe Técnico N° 00/2019 del 18/02/2019, en el cual concluyó que los documentos presentados por la firma sumariada corresponden a los comprobantes de los mismos proveedores, los cuales ya fueron objeto de investigación por parte de los fiscalizadores. Además de comprobar las inconsistencias señaladas por los fiscalizadores concluyó que la mayoría de las facturas presentadas no discrimina la cantidad, precio unitario, ni la condición de venta; requisitos establecidos en los numerales 5, 6 y 13 del Art. 20 del Decreto 6.539/2005, por lo que no cumple con los requisitos para que las facturas sean consideradas como válidas según lo dispone el Art. 5 del mismo Decreto. Por otro lado, en algunos casos la descripción del servicio consignado en las facturas fue "Alquiler de camión o camiones" dichos servicios en los periodos 2015 y 2016 estaban gravados con

la tasa del 5% y no al 10% como fueron consignados en las facturas. El informe le fue notificado a la firma sumariada a fin de que formule manifestaciones al mismo. A raíz del análisis realizado, el **DSR1** confirmó que la firma sumariada utilizó "facturas falsas".

Por lo expuesto, el **DSR1** manifestó que **NN** no aportó elementos probatorios factibles para probar la existencia de las operaciones cuestionadas o que hagan fe de la veracidad de las mismas ni argumentos de alguna clase, que permitan refutar las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que la operación haya existido en realidad, ya que los supuestos proveedores no pudieron haber proveído las mercaderías ni prestado los servicios.

**NN** manifestó: *"la auditoría procede a una determinación de ajustes fiscales complementaria en concepto de MULTAS… aplicando una sanción del pago del 100%... con la calificación de DEFRAUDACIÓN… si bien es cierto que NN, ha realizado las rectificativas del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales Industriales y de Servicios, a petición de la administración tributaria, la cual fue efectuado en función a las facturas no localizadas en los archivos tributarios…". agregó respecto a la defraudación: "La configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere la realización de una conducta (tanto sea una acción como una omisión) que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito b) un error en la victima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito… no ha existido ardid, engaño… pues la firma se ha abocado al pago de sus impuestos… tampoco ha ocultado sus movimientos comerciales… ellos se encuentran respaldados por documentos genuinos… si bien la empresa no presentó las facturas legales solicitadas por los Auditores actuantes, esto se debió a que las mismas no fueron localizadas por la transición del profesional contable…".*

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de ingresar al Fisco, por haber incluido en sus registros operaciones inexistentes, para respaldar sus créditos fiscales en las DDJJ del IVA y del IRACIS, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos falsos y de este modo suministró información inexacta (Numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de 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, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación. Con respecto a la graduación de la sanción, el DSR1 confirmó que corresponde la aplicación de la

multa del 100% sobre el monto del tributo defraudado para el IVA y el IRACIS.

Finalmente, el **DSR1** señaló que corresponde excluir la responsabilidad subsidiaria de la representante legal de la firma, la Sra. XX con RUC 00, considerando que no se probó la participación directa de la misma en los hechos denunciados y no se reunieron los elementos para determinar que existió dolo, por lo que no se dan los presupuestos establecidos en el Art. 182 de la Ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

**POR TANTO,** en uso de las facultades legales conferidas por la RG N° 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:

| Obligación | Periodo | Impuesto | Multa | Total |
|---|---|---|---|---|
| 521 - AJUSTE IVA | 01/2015 | 0 | 20.871.546 | 20.871.546 |
| 521 - AJUSTE IVA | 02/2015 | 0 | 9.524.093 | 9.524.093 |
| 521 - AJUSTE IVA | 03/2015 | 0 | 15.900.000 | 15.900.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 04/2015 | 0 | 1.351.708 | 1.351.708 |
| 521 - AJUSTE IVA | 05/2015 | 0 | 11.636.364 | 11.636.364 |
| 521 - AJUSTE IVA | 06/2015 | 0 | 16.181.818 | 16.181.818 |
| 521 - AJUSTE IVA | 07/2015 | 0 | 16.181.819 | 16.181.819 |
| 521 - AJUSTE IVA | 08/2015 | 0 | 16.181.818 | 16.181.818 |
| 521 - AJUSTE IVA | 09/2015 | 0 | 13.500.000 | 13.500.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 10/2015 | 0 | 35.500.000 | 35.500.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 11/2015 | 0 | 7.257.735 | 7.257.735 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2015 | 0 | 30.500.000 | 30.500.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 01/2016 | 0 | 44.954.545 | 44.954.545 |
| 521 - AJUSTE IVA | 04/2016 | 0 | 16.500.000 | 16.500.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 07/2016 | 0 | 18.259.091 | 18.259.091 |
| 521 - AJUSTE IVA | 08/2016 | 0 | 12.454.546 | 12.454.546 |
| 521 - AJUSTE IVA | 09/2016 | 0 | 18.000.000 | 18.000.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2016 | 0 | 30.000.000 | 30.000.000 |
| 521 - AJUSTE IVA | 01/2017 | 0 | 15.775.413 | 15.775.413 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2015 | 0 | 211.453.363 | 211.453.363 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2016 | 0 | 140.168.182 | 140.168.182 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2017 | 0 | 21.213.711 | 21.213.711 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Totales | **0** | **723.365.752** | **723.365.752** |

**ART. 2: CALIFICAR** la conducta de la firma de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los impuestos defraudados.

**ART. 3: NOTIFICAR** a la firma conforme al artículo 27 de la R.G. Nº 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a las multas aplicadas.

**ART. 4: COMUNICAR** a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, para su conocimiento.

**ART. 5: CUMPLIDO** archivar.

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