

**RESOLUCION PARTICULAR**FORM.727-2

VISTO:

El Procedimiento N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente NN (en adelante NN) con RUC 00, y

CONSIDERANDO:

Que por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 21/02/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), dispuso la Fiscalización Puntual del IVA General de los periodos fiscales de 05 a 12/2015; y el IRACIS del ejercicio fiscal del 2015, y para tal efecto requirió a NN que presente los comprobantes originales que respaldan sus compras de varios proveedores; como así también la aclaración de la forma de pago por las compras realizadas, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, la forma de afectación de dichos pagos en los formularios del IVA General, su afectación contable como costo o gasto, los libros contables e impositivos, entre otros, los cuales fueron presentados.

Como antecedente, señalamos que a través de los Informes DPO DGGC N° 00/2018, N° 00/2018, N° 00/2017 y SET/IT N° 00/2017, el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO) sugirió la apertura de una fiscalización puntual a la firma NN, debido a que la misma se encontraba entre las 150 empresas que utilizaron presumiblemente facturas de contenido falso, emitidas por 130 proveedores inconsistentes, por valores significativos, los cuales habían sido irregularmente inscriptos en el RUC y no contaban con una infraestructura mínima adecuada para prestar los servicios o proveer los bienes individualizados en los citados documentos (fs. 1/29, expediente N° 00).

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS de los periodos y ejercicios fiscales controlados, montos en concepto de créditos fiscales, costos y gastos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por los 24 proveedores identificados a fojas 71/74 del expediente N° 00 (Informe Final de Auditoría N 00/2018), en infracción a los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y el Art. 68 del Decreto N° 1.030/2013 ya que no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de que sean consideradas como costos y gastos deducibles para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA.

Dichas situaciones fueron confirmadas por los auditores de la **SET**, con las documentaciones proporcionadas por la firma y por terceros, los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, los procedimientos de constatación de domicilios y las entrevistas informativas efectuadas a los supuestos proveedores; con base a los cuales comprobaron que las supuestas empresas correspondientes a los 24 proveedores identificados en el Informe Final, no existían en las direcciones declaradas en el RUC, ni siquiera eran conocidas por las personas residentes en el lugar. Incluso la mayoría de los mismos manifestaron no ser contribuyentes ni haberse inscrito en el RUC, o siendo contribuyente su actividad difería a la consignada en las facturas, desconociendo todos ellos las supuestas operaciones realizadas con **NN**.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones pues consignó en sus DDJJ créditos, costos y gastos sustentados en facturas provenientes de compras que no se realizaron, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 300% sobre los tributos defraudados, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, teniendo en cuenta, el grado de cultura del infractor así como la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción (numerales 5 y 6 del Art. 175 de la Ley).

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

PERIODOS FISCALES	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	TOTAL MULTA 300% SOBRE EL IMPUESTO DE LAS FACTURAS	TOTAL (IMPUESTO + MULTA) A INGRESAR
2015	IRACIS GRAL.	3.473.399.993	347.339.999	1.042.019.998	1.389.359.997
may-15	IVA GENERAL	1.576.139.423	157.613.942	512.957.972	670.571.914
jul-15	IVA GENERAL	1.036.611.331	103.661.133	299.288.264	402.949.397
oct-15	IVA GENERAL	0	0	77.038.308	77.038.308
dic-15	IVA GENERAL	0	0	152.735.455	152.735.455
TOTALES		6.086.150.747	608.615.074	2.084.039.997	2.692.655.071

Por su parte, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 del 21/06/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones.

El 24/08/2018, la firma presentó sus descargos. Así también ofreció su escrito de pruebas el 26/11/2018 ratificándose en lo presentado en el escrito de descargo. Asimismo, a través del escrito de fecha 29/01/2019 formuló sus alegatos finales.

Una vez cumplidas con todas las etapas del procedimiento, mediante la Providencia N° 00 del 01/04/2019, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizadas por el **DSR1**, conforme se detalla a continuación:

NN, manifestó que: *“Los trabajos se iniciaron en fecha 27 de febrero de 2018, pero culminaron extemporáneamente conforme consta en el Acta Final de fecha 02/05/2018 debiéndose concluir dentro del plazo que se cumplió el día lunes 30 de abril de 2018. Fundado en el retardo de referencia, nuestra parte plantea y solicita se resuelva la caducidad de plazo de la Fiscalización Puntual, amparo del citado Art. 26 de la RG N° 25”*.

Es importante mencionar que la **SET** emitió la Orden de Fiscalización N° 00 del 9/02/2018 cuyo plazo recién comenzó a computarse a partir del día siguiente de la notificación de la citada Orden ocurrida el 21/02/2018 de manera que el cómputo efectuado desde el inicio de la verificación hasta la firma del Acta Final acaecida el 02/05/2018, no excedió el término previsto en la Ley.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia ha sentado jurisprudencia en la cual determina que el plazo de las fiscalizaciones comienza al momento de la notificación de la Orden de Fiscalización, conforme a los Acuerdos y Sentencias N° 00/2015 “XX c/SET”; N° 00 “XX. c/SET; N° 00/2013 “XX c/ SET; N° 00/2014 "XX c/SET; N° 00/2016 “XX. c/ SET”.

Es por ello que el **DSR1** acotó que la Orden de Fiscalización, individualizó a los funcionarios designados para la verificación, indicó el plazo y lugar de presentación de los documentos y fue suscripta por la autoridad competente (Viceministro), cumpliendo de esa forma con todos los requisitos formales indicados en el Art. 7° de la RG N° 04/2008.

De todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que las actuaciones de la **SET** cumplieron con todos los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización (RG N° 04/08 modificada por la RG N° 25/14), y desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas respetaron rigurosamente tales parámetros y por lo tanto, son consideradas válidas. Indicó además, que Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la **SET** (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en esta verificación, de manera que los argumentos expuestos por **NN**, carecen de sustento.

De la misma manera **NN** refirió que *“El Sumario Administrativo, debiendo ser instruido por la Dirección de Planificación y de Técnica Tributaria, a tenor del Art. 4 de la RG N° 114, sin embargo lo hizo la señora instructora de sumarios conforme a la Resolución de Instrucción de Sumarios N° 00 del 21/06/2018, con el agravante que en la misma se autonombra Instructora del Sumario”*.

Asimismo, cabe hacer notar el error conceptual en el que transcurre gran parte de los descargos de la firma sumariada, ya se refiere a la Resolución de Instrucción de Sumarios N° 00 del 21/06/2018, pero obvia mencionar en su descargo, el Art. 2 de la mencionada Resolución, en la cual mencionó que la sumariante fue designada mediante una providencia del 19/06/2018 para llevar a cabo el presente sumario. Sobre el punto,

el **DSR1** concluyó que **NN** pretendió desviar el fondo de la cuestión, atacando aspectos meramente formales, los cuales no son tema de discusión, lo cual denota los rebuscados argumentos que la firma ha presentado. Consecuentemente, el **DSR1** no hizo lugar a la defensa en este punto, por falta de sustento.

De la misma manera **NN** refirió que *“Nuestra parte no puede sino desconocer y negar valor jurídico a las supuestas declaraciones de los emisores de las Facturas investigadas, máxime cuando resulta evidente que con ello se pretende trasladar la responsabilidad de sus consecuencias a nuestro instituyente, que adquirió bienes y servicios documentados en las mismas, confiando en su regularidad, registrando con tales papeles sus operaciones en sus libros y registros”*.

Respecto a la declaración brindada por los proveedores, el **DSR1** recalcó que se trata de un indicio más y de la denuncia interna en contra de **NN**, la que si bien fue obtenida en otra instancia, constituyó una parte de los actos preparatorios para la sustanciación de este sumario administrativo, que es la etapa en la cual **NN** debió presentar todas las pruebas que desvirtúen los cuestionamientos realizados por la Administración Tributaria sobre las facturas relacionadas a operaciones inexistentes, pero no lo hizo, ya que en el escrito de ofrecimiento de pruebas se limitó a ratificarse en lo mencionado en la presentación de sus descargos.

Igualmente el **DSR1** enfatizó que **NN** no aportó argumentos capaces de revertir los hechos denunciados, ya que la firma aclaró que el pago a los supuestos proveedores fue en efectivo, pero no presentó ningún elemento sobre los pagos, el flujo de efectivo, ni como recibió las mercaderías ni en la fiscalización ni durante la sustanciación de sumario administrativo, sino todo lo contrario, se comprobó que los referidos actos de comercio no se materializaron pues simplemente se trató de operaciones simuladas facturadas al solo efecto de declarar de menos los tributos que correspondían, tal como se explicó detalladamente en los puntos precedentes.

Por su parte la **SET** comprobó con base a indicios suficientes que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, emitidos por 24 aparentes proveedores, para respaldar los créditos fiscales declarados en el IVA y los costos y gastos en el IRACIS, ya que las compras **NO** se realizaron. Situación que a su vez fue confirmada porque la firma registró en los Libros Diario y Mayor las supuestas operaciones de compras efectuadas de los referidos proveedores.

En este sentido el **DSR1** agregó que las evidencias obtenidas durante el proceso de control demuestran que las ventas no se realizaron, ya que los proveedores fueron inscriptos irregularmente en el RUC y otros no pudieron ser ubicados en la dirección declarada según la verificación efectuada.

Por ende, en estas condiciones, materialmente es imposible que los supuestos proveedores de **NN** le hayan podido suministrar los bienes consignados en las facturas cuestionadas, debido a que no contaban con las condiciones económicas y la infraestructura necesaria para poder proveerlos.

Por dicha razón, el **DSR1** concluyó que el IVA crédito invocado por **NN**, carece de validez pues no cumplió con los requisitos señalados en el Art. 86 de la Ley, ya que las

facturas que respaldan el crédito no deben ser visiblemente adulteradas o falsas, pues independientemente a que dichas documentaciones de la firma sean válidas desde el punto de vista formal, existen indicios suficientes que llevan a confirmar que la operación no existió por lo tanto, el crédito no es válido.

Sin embargo, respecto al IRACIS, el **DSR1** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo que corresponde reliquidar el tributo sobre base mixta conforme a lo dispuesto en el núm. 3 del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica de la firma según su actividad y zona geográfica.

En consecuencia, teniendo en cuenta todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que corresponde la determinación del impuesto sobre base mixta conforme lo dispone el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, en parte sobre base cierta (el total de los costos impugnados y que habían sido ingresos declarados por **NN** en el Form. N° 101 del IRACIS) y en parte sobre base presunta, corresponde reliquidar el IRACIS y determinar el tributo de acuerdo a la rentabilidad promedio del sector, la cual, según el Dpto. de Asesoría Económica, asciende a 23,1% en el ejercicio fiscal 2015. Conforme a lo expuesto, el **DSR1** realizó la determinación del IRACIS General conforme a lo dispuesto en el núm. 3) del Art. 211 de la Ley, según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	% rentabilidad	Rentabilidad promedio	Porcentaje de costo	Gasto respaldados c/ facturas impugnadas	Monto imponible	Impuesto a ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E	F:(C/D)+E	G:(F*10%)
IRACIS General	2015	2.833428.202	23,10%	851.133.829	76,90%	639.971.791	1.491.105.620	149.110.562

Por todo lo expuesto, el **DSR1** señaló que la firma incurrió en Defraudación Fiscal según lo establecido en el Art. 172 de la Ley, porque confirmó las presunciones previstas en el numeral 3 del Art. 173, ya que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos; y en el numeral 5 del mismo artículo, pues **NN** suministró informaciones inexactas. Además, se cumplió la presunción prevista en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley -Presunciones de Defraudación: "...Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos: ...Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados...", porque la recurrente declaró créditos fiscales y costos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, los cuales trajeron aparejados la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose **NN** en la misma medida.

En vista de todo lo señalado, el **DSR1** concluyó que las pruebas obtenidas por la **SET** de los diversos procedimientos efectuados sustentan razonablemente las conclusiones arribadas a través de la presente resolución y por ende, confirman la inexistencia de las operaciones de compra, por lo que ante esta situación, más bien correspondía a **NN** refutar con argumentos y pruebas consistentes los hechos denunciados, pero así no lo hizo.

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 la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas y la infracción fue cometida en pocos periodos fiscales. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 145% sobre el tributo defraudado, que para el IVA consistió en el crédito fiscal declarado indebidamente.

El **DSR1** recomendó que en el IRACIS la base para la aplicación de la sanción se limite a la suma del tributo defraudado, que en esta situación es el monto no ingresado al Fisco. Esto tomando en cuenta – igualmente – que el IVA incluido en los comprobantes que respaldaron operaciones inexistentes no afecta a la determinación del IRACIS, por no constituir costo ni gasto.

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 otorgadas por La Ley,

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 al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2015	149.110.562	216.210.315	365.320.877
521 - AJUSTE IVA	05/2015	157.613.942	228.540.216	386.154.158
521 - AJUSTE IVA	07/2015	103.661.133	150.308.643	253.969.776
521 - AJUSTE IVA	10/2015	0	37.235.182	37.235.182
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	73.822.136	73.822.136
Totales		410.385.637	706.116.492	1.116.502.129

Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

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 145% sobre los impuestos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991 en concordancia con los artículos 26 y 27 de la Resolución General N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar el seguimiento a la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN