

**RESOLUCION PARTICULAR**FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00 del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**) referente al control practicado a sus obligaciones del IVA General de los periodos fiscales del 04/2015 a 12/2017 y el IRACIS de los ejercicios fiscales a 2015, 2016 y 2017, y,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 28/09/2018, la SET dispuso la realización de una fiscalización puntual a **NN**, referente a sus obligaciones del IVA General y el IRACIS de los ejercicios y los periodos fiscales mencionados, y en el marco del mismo le solicitó las documentaciones contables a los efectos de la determinación del hecho gravado, a la cual la firma contribuyente no dio cumplimiento, por lo que se le bloqueó el RUC.

Como antecedente, señalamos que a través de los Informes DPO DGGC 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 empresas que utilizaron presumiblemente facturas de contenido falso, emitidas por los 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. 1/4, 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 17 proveedores identificados a fojas 101/114 del expediente N° 00 (Informe Final de Auditoria 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 17 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 225% 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:

EJERCICIOS / PERIODOS FISCALES	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE FACTURAS DESAFECTADAS	IMPUESTO 10%	TOTAL MULTA 225% SOBRE EL IMPUESTO DE LAS FACTURAS DESAFECTADAS	TOTAL IMPUESTO + MULTA A INGRESAR
2016	111- IRACIS General	362.074.003	36.207.400	81.466.650	117.674.050
jun-16	211- IVA General	75.454.546	7.545.455	16.977.274	24.522.729
jul-16	211- IVA General	73.786.364	7.378.636	16.601.931	23.980.567
ago-16	211- IVA General	77.272.728	7.727.273	17.386.364	25.113.637
sep-16	211- IVA General	43.830.909	4.383.091	9.861.955	14.245.046
oct-16	211- IVA General	44.322.728	4.432.273	9.972.614	14.404.887
nov-16	211- IVA General	38.365.455	3.836.546	8.632.229	12.468.775
dic-16	211- IVA General	9.041.273	904.127	2.034.286	2.938.413
ene-17	211- IVA General	112.251.647	11.225.165	25.256.621	36.481.786
mar-17	211- IVA General	27.272.727	2.727.273	6.136.364	8.863.637
abr-17	211- IVA General	82.768.084	8.276.808	18.622.818	26.899.626
jul-17	211- IVA General	28.987.272	2.898.727	6.522.136	9.420.863
ago-17	211- IVA General	109.146.818	10.914.682	24.558.035	35.472.717
sep-17	211 IVA General	58.186.363	5.818.636	13.091.931	18.910.567
nov-18	551-Ajuste por Contravención	0	0	0	150.000
TOTALES		1.142.760.917	114.276.092	257.121.208	371.547.300

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por J.I. N° 00, notificado por edicto el 13/03/2019 al 17/03/2019, 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.

Habiendo transcurrido en exceso el plazo señalado en la ley sin que **NN** se haya presentado a interiorizarse de los hechos denunciados, a formular descargos y ofrecer pruebas, por J.I. N° 00 del 10/05/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) llamó a autos para resolver.

Las conclusiones de los auditores de la SET, así como todos los antecedentes agregados durante la fiscalización fueron analizadas por el **DSR1**, conforme se detalla a continuación:

NN ha utilizado facturas relacionadas a operaciones inexistentes, correspondientes a los proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, las cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, ha obtenido un beneficio indebido que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los comprobantes incluidos en las declaraciones juradas de las obligaciones IVA e IRACIS de los periodos y ejercicios fiscalizados.

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 correspondía a **NN** refutar con argumentos y pruebas consistentes los hechos denunciados, pero así no lo hizo.

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** sostuvo que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios que validen sus declaraciones juradas por esta razón concluyó que **NN** ha obtenido un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA y del IRACIS en perjuicio del Fisco, mediante la maniobra de aumentar su créditos fiscales con facturas que carecen de validez pues no cumplió con los requisitos señalados en el Art. 86 de la Ley, ya que las facturas que respaldan el crédito son falsas, pues existen indicios suficientes que llevan a confirmar que la operación no existió por lo tanto, el crédito no es válido, mecanismo con el cual ha pretendido hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados.

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 21.8% en el ejercicio fiscal 2016. 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	2016	362.074.003	21,80%	78.932.133	78,20%	100.936.231	10.093.623	10.093.623

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, confirmó 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 **NN** no se presentó durante la fiscalización así como tampoco durante el sumario.

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. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 225% 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.

En cuanto a la responsabilidad de los representantes legales de la firma, en los periodos 2016 y 2017 el **DSR1** expresó de conformidad a los artículos 180 y 182 de la Ley, que los representantes legales son responsables en cuanto no proceden con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que la misma se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, dado que fue comprobado que **NN** no ingresó los montos correspondientes a los impuestos mencionados anteriormente defraudando con ello al Fisco por tanto, **XX** corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del mismo, en relación a la percepción de los tributos confirmados.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde **HACER LUGAR** a la denuncia efectuada por el Departamento de Auditoría FT1 en el Informe Final N° 00 del 20/12/2018.

POR TANTO, en uso de las facultades otorgadas por 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2016	10.093.623	22.710.652	32.804.275
521 - AJUSTE IVA	06/2016	7.545.455	16.977.274	24.522.729
521 - AJUSTE IVA	07/2016	7.378.636	16.601.931	23.980.567
521 - AJUSTE IVA	08/2016	7.727.273	17.386.364	25.113.637
521 - AJUSTE IVA	09/2016	4.383.091	9.861.955	14.245.046
521 - AJUSTE IVA	10/2016	4.432.273	9.972.614	14.404.887
521 - AJUSTE IVA	11/2016	3.836.546	8.632.229	12.468.775
521 - AJUSTE IVA	12/2016	904.127	2.034.286	2.938.413
521 - AJUSTE IVA	01/2017	11.225.165	25.256.621	36.481.786
521 - AJUSTE IVA	03/2017	2.727.273	6.136.364	8.863.637
521 - AJUSTE IVA	04/2017	8.276.808	18.622.818	26.899.626
521 - AJUSTE IVA	07/2017	2.898.727	6.522.136	9.420.863
521 - AJUSTE IVA	08/2017	10.914.682	24.558.035	35.472.717
521 - AJUSTE IVA	09/2017	5.818.636	13.091.931	18.910.567
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/11/2018	0	150.000	150.000
Totales		88.162.315	198.515.210	286.677.525

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma 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 225% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: 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.

Art. 4°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I N° 00** conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 5°: COMUNICAR a la firma contribuyente 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