

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y 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 N° 00 notificada el 14/06/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 05 y 10/2016, 03 y 12/2017 y del IRACIS General e IRAGRO Rég. Contable de los ejercicios fiscales del 2016 y 2017 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras de los proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX** y **XX**, como así también se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, lo cual fue cumplido.

El control tuvo como antecedente la Nota DPO DGGC N° 00/2017, a través del cual el Departamento de Planeamiento Operativo presentó el análisis realizado al contribuyente **NN**, con **RUC 00**, y se individualizó a varios proveedores en situación irregular, entre ellos a **XX** con **RUC 00**, quién al ser consultada sobre las operaciones manifestó que las desconocía, por lo que se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**), las compras informadas por otros supuestos clientes y se constató que otros contribuyentes declararon compras de la misma contribuyente y 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 los que tienen como contadora a **XX Y 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 la mayoría de los proveedores refirieron que fueron inscriptos bajo engaño, desconocen las operaciones comerciales, así como los conceptos detallados en los comprobantes. Indicaron que cuando se inscribieron, al no llevar sus facturas de la ANDE, una persona les facilitaba una fotocopia de la factura correspondiente a otro domicilio, razón por la cual no se ubicó el domicilio fiscal declarado en el RUC; no obstante, a algunos se ubicó 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 y del IVA General de los periodos y ejercicios fiscales del 2017 créditos fiscales y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron ya que los supuestos proveedores negaron haber realizado transacciones comerciales porque no se inscribieron en el RUC o porque son empleados en empresas y no tienen la capacidad económica para proveer servicios descriptos en los comprobantes. En consecuencia, el equipo auditor concluyó que **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus declaraciones juradas al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatú, declarando créditos fiscales y gastos de forma indebida en los Libros compras del IVA y Libro Diario que proveyó a la **SET** durante el control.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y la aplicación de la multa del 300% sobre el monto de los tributos defraudados, más la multa por Contravención prevista en el Art. 176 de la Ley por no comparecer a suscribir el Acta Inicial, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE S/ LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 215%	TOTAL A INGRESAR G
IRACIS	2016	0	545.454.545	54.545.455	163.636.364	163.636.364
IRACIS	2017	0	545.454.545	54.545.455	163.636.364	163.636.364
IVA GENERAL	05/2016	0	181.818.182	18.181.818	54.545.454	54.545.454
IVA GENERAL	10/2016	0	363.636.365	36.363.635	109.090.905	109.090.905
IVA GENERAL	03/2017	0	363.636.365	36.363.635	109.090.905	109.090.905
IVA GENERAL	12/2017	0	181.818.182	18.181.818	54.545.454	54.545.454
CONTRAVENCIÓN	31/12/2017	0	0	0	0	1.434.000
TOTALES		0	2.181.818.184	218.181.816	654.545.448	655.979.448

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 17/10/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo dispone el artículo 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén el procedimiento para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados por la firma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Respecto al procedimiento llevado a cabo por la SET, **NN** alegó que fue vulnerado su Derecho a la Defensa y señaló: *"...El informe DAGCI N° 00/18 menciona que entre los antecedentes del caso se encuentra el Expediente N° 00 de fecha 27/04/18. El contenido de dicho expediente, el cual de manera EXPRESA es mencionado como antecedente del caso de XX S.A. resulta de total desconocimiento de mi representada... En ese sentido, solicitamos la nulidad del presente sumario administrativo, pues al momento de la presentación del presente descargo, momento oportuno para exponer los argumentos de hecho y de derecho que hacen a mi representada, la AT ha ocultado el Expediente N° 00 de fecha 27/04/18, impidiendo así ejercer efectivamente derecho a la defensa de mi representada, en abierta violación al Art. 17 de la Constitución Nacional"* (sic).

El **DSR2** aclaró que el expediente N° 00 al cual supuestamente **NN** no tuvo acceso, que el mismo se encuentra agregado a los antecedentes y corresponde a la denuncia efectuada por el Departamento de Planeamiento Operativo de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, mediante la cual, en atención a las inconsistencias detectadas, recomendó la fiscalización a la firma. Además, a fin de resguardar su Derecho a la Defensa, dentro del proceso del sumario administrativo, todos estos antecedentes fueron puestos a disposición de **NN** y fueron entregadas las copias el 23/11/2018 al Abog. XX, a solicitud de la Abog. XX, quien es representante convencional de la firma, tal como se observa a fojas 07/08 del Exp. N° 00, por lo que de ninguna manera puede alegar que no tuvo acceso a las actuaciones. Por tanto, el hecho de que la firma no haya ejercido correctamente su defensa no puede ser atribuible a la SET.

Igualmente, cabe señalar que la nulidad del sumario administrativo invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre la nulidad alegada.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** señaló: *"La supuesta falsedad de las facturas emitidas por contribuyentes, se fundamenta única y exclusivamente en declaraciones unilaterales en donde se manifiesta que determinados proveedores no realizaron operaciones con mi representada... señalamos que mi representada contrató a XX, con RUC N° 00 para realizar los servicios de FLETE relacionado a su empresa. Este en ocasiones subcontrató de forma ocasional a transportistas independientes a los efectos de poder cumplir con la demanda de la firma. Al momento de la prestación del servicio, XX solicitó a los subcontratados que emitan la factura correspondiente directamente a nombre de XX, por servicios efectivamente prestados... De forma posterior a la recepción de las facturas se procede a registrarlas contablemente, pues fueron operaciones reales y debidamente documentadas... Mi representada adquirió servicios de contribuyentes habilitados como tal por la propia AT, no pudiendo conocer la situación interna de los mismos... la obligación de la empresa se limita únicamente a verificar si dichos documentos fueron validados por la AT, lo cual fue cumplido a cabalidad"* (sic).

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas del IVA General e IRACIS créditos fiscales y gastos en concepto de servicios de fletes respaldados con comprobantes supuestamente emitidos por los proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**, pues consignó dichos valores en el Libro de Compras del IVA y Libro Diario que la propia firma contribuyente proveyó a la SET durante el control y que además admitió haberlos registrado en su escrito de descargo y alegatos, así como en sus declaraciones juradas informativas del Hechauka.

El **DSR2** señaló, que los créditos fiscales y gastos consignados en sus declaraciones juradas representan operaciones inexistentes, pues es materialmente imposible que estos supuestos proveedores hayan efectuado ventas a **NN**, porque no poseen la infraestructura necesaria para el efecto.

El **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los antecedentes y hechos que se relatan a continuación:

Respecto a los proveedores: **XX, XX y XX**, estos negaron haberse inscripto en el RUC en forma voluntaria y haber efectuado operaciones comerciales con **NN** ni haberle emitido facturas (fs. 31/33, 54/56 y 61/63 del Exp. N° 00). Por su parte **XX**, en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, afirmó que fue inscripta en el RUC bajo engaños por el Sr. XX, y aseveró no haber efectuado servicios a **NN** pues señaló que no cuenta con ningún tipo de negocio (fs. 53 del Exp. N° 00).

Finalmente, en lo que respecta a los demás proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX**, a pesar de todas las diligencias efectuadas por los auditores de la SET, no fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC y los vecinos de dichos lugares no los conocen ni existen locales comerciales ni vehículos que supuestamente tuvieron que ser utilizados para la prestación de los servicios que **NN** hizo valer ante la SET (fs. 19/20, 23, 34/35, 39/40, 42/44 y 57 del Exp. N° 00).

Otro hecho que resulta llamativo es que según el Informe DPO DGGC N° 00/2017, los supuestos proveedores **XX, XX y XX** tienen en común la misma dirección de correo electrónico: XX@gmail.com, que también fue declarado por otros proveedores relacionados al mismo esquema denunciado por la SET.

Por otro lado, como medidas para mejor proveer, fueron diligenciadas las siguientes pruebas que arrojaron los siguientes informes:

Las entidades bancarias: XX, XX, XX y XX así como las entidades financieras XX informaron que la mayoría de los supuestos proveedores de **NN** no poseen cuenta corriente o cajas de ahorro con estas instituciones (fs. 15 del Exp. N° 00). Cabe señalar que el pedido de informe por parte de la SET fue circularizado a todas las entidades bancarias y financieras, y que si bien no todos respondieron a la SET, los informes señalados precedentemente constituyen elementos de prueba que demuestran la falta de capacidad financiera de los supuestos proveedores para operar comercialmente.

Asimismo, el Registro Nacional de Automotores, informó que las personas que figuran como proveedoras de servicios de fletes a **NN**, no registran vehículos a su nombre (fs. 21 del Exp. N° 00). En relación a tal informe, **NN** adujo que: *"...EN NINGÚN MOMENTO se corrió traslado del oficio remitido a la Dirección de Registro de Automotor. Al no formar parte de las diligencias a ser remitidas por la SET, no ponerse a conocimiento de mi representada para que esta pueda formular sus manifestaciones correspondientes, resulta que la misma es inadmisibile dentro de un proceso sumarial"* (sic).

Cabe señalar que tal diligencia fue efectuada a la mencionada entidad durante la etapa probatoria y en el marco de todos los expedientes relacionados a la firma XX como es el caso de **NN**; el informe resultante fue agregado al expediente mediante la providencia N° 00 del 20/08/2019, la cual a su vez puso a disposición de la firma todos los documentos relacionados a las diligencias efectuadas por el **DSR2**, y fue notificada a **NN** en su correo electrónico declarado, a fin de que previo al cierre del periodo probatorio formule sus manifestaciones, hecho que no ocurrió, pues **NN** retiró las copias respectivas el 23/11/2018 (fs. 14 del Exp. N° 00) y recién en su escrito de alegatos hizo mención al respecto.

El **DSR2** destacó que **NN** no presentó documentos que puedan respaldar que fueron efectivamente efectuados los servicios de fletes por parte de estos supuestos proveedores, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo, pues aun habiendo arrimado un contrato de prestación de servicios de flete con el Sr. XX y una declaración por parte de éste de la prestación de tales servicios, pudo desvirtuar los hechos denunciados, los cuales no consisten en el registro de las operaciones, sino en la veracidad de las mismas con los proveedores cuestionados. Por ejemplo, no presentó una nota de presupuesto, recibo de dinero, cheques u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con estos proveedores, limitándose simplemente a alegar que las prestaciones de servicios fueron reales y a impugnar supuestos defectos de forma.

El **DSR2** refirió que, la relación contractual entre **NN** y el Sr. XX no tiene incidencia en los hechos investigados, puesto que lo cuestionado es la capacidad operativa para prestar los servicios de fletes de los supuestos proveedores, quienes fueron los que emitieron las facturas que **NN** hizo valer ante la SET como créditos fiscales y gastos.

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, el **DSR2** concluyó que los montos respaldados con esas facturas que **NN** consignó en sus libros y en sus declaraciones juradas no pueden ser deducibles de impuestos y deberá rectificar sus declaraciones juradas del IVA General e IRACIS a los efectos de exponer correctamente los saldos.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que: *"Los fiscalizadores, habiendo mi representada cumplido con todas sus obligaciones tributarias, pretenden aplicar una multa por defraudación del 300% de un tributo no debido, totalizando el importe de la multa reclamada la multimillonaria suma de G. 655.979.449. Habiéndose demostrado fehacientemente que las compras realizadas por mi representada fueron reales, debidamente documentadas y registradas correctamente en los libros contables y fiscales, corresponde igualmente que se revoque aplicación de la multa pretendida por los fiscalizadores"* (sic).

En este sentido, el **DSR2** remarcó 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, el cual está representado por los créditos fiscales y los costos inexistentes que utilizó a su favor, con la intención de procurarse un beneficio indebido. 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 de **NN** fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 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 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, 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 como 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 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró el hecho de que **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos, los montos cuestionados fueron declarados en algunos periodos de dos ejercicios fiscales y que dichos montos corresponden a un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 125% sobre el tributo defraudado, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA; no así para el IRACIS, debido a que no existe impuesto determinado o reliquidado y, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos.

Igualmente, corresponde la aplicación de una multa por contravención de acuerdo a lo previsto en el Art. 176 de la Ley con la actualización dada por la RG N° 13/2019, debido a que **NN** no concurrió a la SET cuando fue requerida su presencia.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los 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
511 - AJUSTE IRACIS	2016	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2017	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	05/2016	0	22.727.273	22.727.273
521 - AJUSTE IVA	10/2016	0	45.454.544	45.454.544
521 - AJUSTE IVA	03/2017	0	45.454.544	45.454.544
521 - AJUSTE IVA	12/2017	0	22.727.273	22.727.273
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/12/2017	0	300.000	300.000
Totales		0	136.663.634	136.663.634

Art. 2°.- CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme 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 125% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma 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°: COMUNICAR a la firma 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. 5°: 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