

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 costos 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 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 al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, declarando costos 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 calificar la conducta de NN como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 300% sobre los tributos defraudados, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, así como la multa por Contravención dispuesto en el Art. 176 de la Ley por la presentación de sus Declaraciones Juradas Informativas con datos inexactos y por no presentar la totalidad de las documentaciones solicitadas, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE FACTURAS DESAFECTADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 300%	TOTAL IMPUESTO + MULTA A INGRESAR
511 - AJUSTE IRACIS	2017	5.862.761.090	586.276.109	547.440.023	1.758.828.327	2.306.268.350
521 - AJUSTE IVA	jun-17	454.545.455	45.454.546	0	136.363.637	136.363.637
521 - AJUSTE IVA	jul-17	868.217.635	86.821.764	0	260.465.291	260.465.291
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	abr-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	may-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	jun-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	jul-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	ago-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	sep-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	oct-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	nov-17	0	0	0	0	1.434.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	dic-17	0	0	0	0	1.434.000
TOTAL		7.185.524.180	718.552.418	547.440.023	2.155.657.254	2.716.003.277

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo a la firma y a su representante legal XX con CI N° 00, por medio de la Resolución N° 00 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.

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

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados al sumario, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN alegó que “... Empresa de Transporte XX, fue objeto de una fiscalización puntual totalmente irregular, pues la misma se inició, meses antes de la notificación formal de la orden de fiscalización... en fecha 08/02/2018, XX recibió la NOTA DPO/DGGC N° 00/18 a través de la cual se le requirió la presentación de documentaciones e informes relacionados con las compras realizadas... en fecha 01/03/2018 recibimos la Orden de Fiscalización N° 00, a través de la cual se requiere la presentación de los mismos documentos e informaciones ya requeridos a través de la NOTA DPO/DGGC N° 00/18 solo que con relación a menor cantidad de periodos, pues las irregularidades ya fueron individualizadas con anterioridad por los fiscalizadores... no obstante lo expuesto, la ilegítima fiscalización culminó recién en fecha 24/05/2018, es decir, más de un mes después de vencido el plazo legal, teniendo una duración efectiva de más de 4 meses... además manifiesta que no se han designado los funcionarios a cargo de la fiscalización en la NOTA DPO/DGGC N°00/2018... la fiscalización solamente puede abarcar los impuestos, periodos o ejercicios fiscales, cuentas, registros y documentaciones identificadas en la Orden de Fiscalización, no pudiendo extenderse a impuestos o periodos no incluidos en la referida orden... la Resolución Particular N° 00, a través de la cual se resolvió ampliar el objeto de la fiscalización, no fue notificada al domicilio especial que en cumplimiento de las disposiciones legales hemos constituido... la fiscalización NO fue ordenada por el Viceministro de Tributación sino por un funcionario sin competencia para ordenarlo...”

El **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la SET puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones proporcionadas por la empresa en esa oportunidad, sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuesta: *“cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos”*.

El **DSR2** aclaró, que los documentos solicitados en la Fiscalización Puntual no fueron los mismos a los requeridos durante el control previo, ya que en la primera se solicitó las facturas de compra y la forma de pago respecto de 7 proveedores y conforme a los hallazgos previos se dio apertura a la fiscalización mediante la Orden de Fiscalización en la que se requirió datos respecto a otros 9 proveedores más, además del requerimiento de los libros contables e impositivos, que no habían sido solicitados durante el control previo.

En cuanto a los documentos solicitados a **NN**, cabe recordar que la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración Tributaria, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización; por lo que se concluye que la NOTA DPO/DGGC N° 00/2018 no dio inicio al control como lo menciona la firma, sino que fue la Orden de Fiscalización N° 00, que cumple con todos los requisitos exigidos por la Ley, pues en la misma fueron identificadas las obligaciones, periodos, ejercicios, auditores actuantes y fue suscripta por la máxima autoridad de la SET (Fojas 1 del expediente 00)

El **DSR2** destacó que la SET no se extralimitó en el control realizado, ya que mediante RP N° 00 dispuso la ampliación del alcance de la fiscalización puntual a la obligación IRACIS del ejercicio fiscal 2017, conforme a las facultades otorgadas por el Art. 186 de la Ley y específica y claramente según lo dispone el Art. 19 R.G. N° 4/2008 *“Si dentro del plazo previsto para la culminación de las tareas de fiscalización, estas no pudiesen ser concluidas, los fiscalizadores al menos 10 días antes de su vencimiento, elevaran un informe señalando los motivos por los cuales solicitan la ampliación del plazo, para la culminación de los trabajos, correspondiendo al titular de la Subsecretaría de Estado de Tributación, resolver sobre el particular”*. Consecuentemente, la nulidad argumentada por **NN** carece totalmente de sustento.

Respecto a la ampliación de la fiscalización que supuestamente no le fue notificada, el **DSR2** verificó todos los antecedentes y en cuanto a la R.P. N° 00 fue debidamente notificada el 02/04/2018 y con base en dicha notificación la firma presentó lo requerido mediante el Exp. 00, por lo que la notificación definitivamente cumplió su cometido, tal y como lo dispone el último párrafo del Art. 200 *“...Existirá notificación tácita cuando la persona a quien ha debido notificarse una actuación, efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento...”*

Además, no es cierto que la SET se haya excedido en el plazo, pues el cómputo del plazo de la Fiscalización Puntual se inició desde el día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 01/03/2018, la que contiene todos los requerimientos previstos en la RG N° 4/2008.

Teniendo en cuenta la RP mencionada dispuso la ampliación del plazo, hasta la fecha de la suscripción del Acta Final ocurrida el 24/05/2018, transcurrieron exactamente 90 días. Por tanto, no es procedente lo argumentado por **NN**.

Por otro lado, solicito la perención de instancia manifestando que *“... los alegatos fueron presentados en fecha 22/05/2019, con lo cual, el plazo para dictar resolución venció el*

05/06/2019... ante dicha situación, resulta aplicable la perención de la instancia conforme lo dispone la Ley N° 4679/2012... ”

Por último, el **DSR2** concluyó que durante el sumario administrativo no operó la perención alegada porque, como bien se señala el Art. 6° de la Ley N° 4.679/2012 (13/09/2016) ya que no han pasado los 6 meses invocados por la referida norma en ninguna de las etapas procesales.

En cuanto a la cuestión de fondo **NN** alegó que “...*los fiscalizadores argumentan que las facturas que respaldan las compras realizadas por mi representada de diferentes proveedores, son de contenido falso... mi representada desafectó las facturas de sus DD.JJ y a abonó los importes determinados, ahora bien, la AT ha realizado determinaciones en base al importe detallado en las facturas de presunto contenido falso... hemos demostrado que los pagos fueron efectivamente realizados, asentándose en la contabilidad, hecho este que, al no existir impugnación de los registros contables, demuestra la veracidad de las operaciones... los fiscalizadores califican de falsas a las facturas emitidas por los proveedores en cuestión... los fiscalizadores exponen irregularidades que nada tienen que ver con nuestra empresa... se limitaron a exponer incumplimientos de terceras personas (no fueron ellas las que retiraron las facturas o imprentas que imprimieron facturas y no controlaron la entrega de las mismas) e incluso negligencia de la propia AT... mi representada adquirió bienes de contribuyentes habilitados como tal por la propia AT, no pudiendo conocer la situación interna de los mismos... ”*

Sobre el fondo de la cuestión, que quedó demostrado que **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**, negaron categóricamente haber realizado operaciones comerciales con **NN**, haberse inscripto en el RUC o realizar la venta de los productos descriptos en las facturas (Fs. 10 al 38, 57 al 79 del Exp. N° 00).

En cuanto a **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**, los mismos no fueron encontrados en la dirección declarada en el RUC y en la mayoría de los casos los vecinos negaron que en el lugar haya operado ninguna empresa (Fs. 39 al 56, 82 del Exp. N° 00).

Otro elemento que el **DSR2** consideró para llegar a esta conclusión, fueron los informes solicitados a la Dirección Nacional de Aduanas, ya que de acuerdo a sus registros, ninguna de estas personas registra operaciones de despachos de importación de mercaderías (fs. 26/32 del Exp. N° 00). Además, verificados los datos del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, se constató que estas personas tampoco realizaron adquisiciones locales de mercaderías (fs. 111/113 del Exp. N° 00).

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones de estos supuestos proveedores, que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales, motivo por el cual no pueden ser considerados como respaldo de los créditos fiscales del IVA.

El **DSR2** constató que **NN** declaró compras de determinados proveedores quienes vendían servicios o mercaderías por montos elevados y no presentaban sus **DDJJ** determinativas o las presentaban con montos inferiores, ello basado en las entrevistas a los proveedores inconsistentes, que fueron realizados en el marco de lo dispuesto en el in fine del numeral 3) del Art. 189 de la Ley, quienes son los supuestos proveedores de **NN**, los mismos manifestaron que fueron inscriptos bajo engaños, negaron poseer empresas que pudieran realizar los servicios descriptos en los comprobantes presentados por la sumariada. De las evidencias colectadas, el **DSR2** concluyó que materialmente resulta imposible que hayan prestado los servicios o proveído los bienes, el resultado de los pedidos de informes obran de fojas 07 a 84 en el 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 diligenció pruebas.

Asimismo, el **DSR2** señaló que sobre el fondo de la cuestión **NN** en su escrito de descargo no ofreció pruebas conducentes a dilucidar la cuestión analizada utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes.

Debido a ello, el **DSR2** y con los antecedentes del control más los registros del Sistema Marangatu concluyó que los sindicatos por **NN** como proveedores no pudieron haber realizado los servicios o provisto los bienes descriptos en los comprobantes porque materialmente no contaban con infraestructura (camiones) así como tampoco cuentan con la capacidad económica necesaria para realizar las ventas ni los servicios de fletes y lo más relevante que incluso negaron haber operado incluso con la firma sumariada.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de estos proveedores o que ellos realizaron los servicios de flete, 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, orden de compra, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma.

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 de estas facturas no son deducibles del IVA General y del IRACIS General.

Respecto al IVA del **DSR2** verificó que **NN** ya rectificó y desafectó las facturas cuestionadas. En cuanto al IRACIS, si bien la firma rectificó su **DDJJ** no desafectó los

montos reclamados por la SET, sino que solo trasladó parte de los mismos como costos relacionados a ingresos de fuente extranjera no gravados.

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 ajustar este tributo conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, y determinar el IRACIS General de acuerdo con la rentabilidad económica del mismo sector al que pertenece el contribuyente.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (DAE) el referido índice, el cual informó la rentabilidad promedio de los contribuyentes del mismo sector económico que el de la firma, correspondiente al ejercicio fiscal de 2017 asciende a 12,2% y con ello ajustó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD FISCAL ESTIMADA	MONTO IMPONIBLE S/ % COSTO ESTIMADO	IMPUE 10%
IRACIS GENERAL	2017	5.862.761.090	717.015.681	12,2%	816.925.694	81.65

En cuanto a la Responsabilidad del Representante legal manifestó que: “... *el Sr. XX en el presente sumario administrativo instruido como consecuencia de una fiscalización de la cual fue objeto y cuyos resultados no le fueron notificados, resulta totalmente ilegítima y arbitraria...*”

El **DSR2** concluyó que 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 y costos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no son reales, defraudando con ello al Fisco, la Sra. **XX** con **CIC N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, pues no desarrolló 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 la Señora **XX**, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IVA General de los periodos fiscales 06, 07/2017 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017.

Sobre la calificación de la conducta alegó que: “... *la Administración Tributaria, en todos y cada uno de los casos, realiza una aplicación mecánica de la sanción por defraudación*

sin tener en cuenta los elementos que deben concurrir en forma simultánea para la configuración de este ilícito tributario...”

Al respecto, 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, el cual está representado no solo por el monto que dejó de percibir en concepto del IVA y del IRACIS General, sino además por los créditos fiscales inexistentes que trasladó en distintos periodos, con el objeto 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 de la firma fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** 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, 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 los documentos que le fueron requeridos y que la infracción fue realizada solo en un ejercicio fiscal y el monto cuestionado es mínimamente relevante respecto del total de las compras que declaró. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 125% 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 del IRACIS.

Igualmente, corresponde aplicar la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley actualizada por la R.G. N° 13/2019, por haber presentado sus DDJJ Informativas con datos inexactos.

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 otorgadas por la Ley N° 125/1991,

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	2017	81.692.569	102.115.712	183.808.281
551 - AJUSTE CONTRAVEN	28/04/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/05/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/06/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	28/07/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/09/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/10/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/11/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/12/2017	0	300.000	300.000
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	56.818.182	56.818.182
521 - AJUSTE IVA	07/2017	0	108.527.204	108.527.204
Totales		81.692.569	270.161.098	351.853.667

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 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 125% sobre el tributo defraudado más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal XX con CI N° 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente y a su representante legal 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN