

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario instruido a la firma contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 01/03/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General y del IRACIS General de **NN**, de los periodos y ejercicios fiscales de 2014 al 2016, con relación a los siguientes proveedores: 1) XX RUC 00; 2) XX RUC 00; 3) XX RUC 00; 4) XX RUC 00; 5) XX RUC; 6) XX RUC 00; 7) XX RUC 00; 8) XX RUC 00; 9) XX RUC 00; 10) XX RUC 00; 11) XX RUC 00; 12) XX RUC 00; 13) XX RUC 00; 14) XX RUC 00; 15) XX RUC 00; 16) XX RUC 00; 17) XX RUC 00; 18) XX RUC 00; 19) XX RUC 00; 20) XX RUC 00; 21) XX RUC 00; 22) XX RUC 00; 23) XX RUC 00; 24) XX RUC 00; 25) XX RUC 00; 26) XX RUC 00; 27) XX RUC 00; 28) XX RUC 00; 29) XX RUC 00; 30) XX RUC 00; 31) XX RUC 00; 32) XX RUC 00; 33) XX RUC 00; 34) XX RUC 00; 35) XX RUC 00; 36) XX RUC 00;

Posteriormente, la SET amplió la Fiscalización incluyendo la verificación del ejercicio fiscal 2017 mediante la Resolución Particular N° 00 notificada el 26/04/2018, para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, los comprobantes que respaldan sus registros, así como la aclaración de la forma de pago de los mismos, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, entre otras informaciones, lo cual fue cumplido parcialmente.

El control tuvo como antecedente los trabajos de investigación realizados por la **SET**, a través del informe del Departamento de Planeamiento Operativo, Nota DPO DGGC N° 00/2017, a través del cual presentó el análisis realizado al contribuyente **XX** con **RUC 00**, en la misma se individualizó a varios proveedores en situación irregular, entre ellos a **XX** con **RUC 00**, quién al ser consultada sobre las operaciones manifestó que desconocía tales operaciones, por lo que se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**), las compras informadas por otros supuestos clientes y 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 del 04/12/2017, informó sobre 48 proveedores con irregularidades con relación a las operaciones declaradas y manifestó que los mismos tienen como contadora a **XX y XX**. Entre los clientes que utilizaron facturas de presunto contenido falso se encuentra **NN**, por lo que el 24/11/2017 a través de la Nota DPO DGGC N° 00/2017, se solicitó al contribuyente que presente de las facturas de los supuestos proveedores investigados, forma de pago y Libros IVA Compras, Ventas de los períodos fiscales 01/2013 a 12/2014 y posteriormente se sugirió realizar una fiscalización.

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 ANDE, una persona les facilitaba una fotocopia de la factura correspondiente a otro domicilio distinto, 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, constatándose que no poseen inventario ni la infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías o 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 de 2014 al 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, 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 de los ejercicios mencionados al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, al igual que en los Libros 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° 125/91 (en adelante la Ley) y la

aplicación de la multa del 300% sobre el tributo defraudado, 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, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/ PERIODOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 300% S/ IMPUESTO DEFRAUDADO	TOTAL A INGRESAR G
511 - AJUSTE IRACIS	2014	370.134.914	3.701.349.144	370.134.914	1.110.404.743	1.480.539.657
511 - AJUSTE IRACIS	2015	204.965.313	2.054.768.547	205.476.855	616.430.564	821.395.877
511 - AJUSTE IRACIS	2016	259.789.069	2.592.775.273	259.277.527	777.832.582	1.037.621.651
511 - AJUSTE IRACIS	2017	237.703.958	2.372.727.273	237.272.727	711.818.182	949.522.140
521 - AJUSTE IVA	feb-14	23.881.044	388.185.872	38.818.587	116.455.762	140.336.806
521 - AJUSTE IVA	mar-14	26.521.731	136.363.637	13.636.364	40.909.091	67.430.822
521 - AJUSTE IVA	abr-14	59.687.150	633.067.560	63.306.756	189.920.268	249.607.418
521 - AJUSTE IVA	may-14	75.124.202	981.818.182	98.181.818	294.545.455	369.669.657
521 - AJUSTE IVA	jun-14	35.077.123	352.272.728	35.227.273	105.681.818	140.758.941
521 - AJUSTE IVA	jul-14	18.899.217	188.527.090	18.852.709	56.558.127	75.457.344
521 - AJUSTE IVA	ago-14	14.321.447	143.636.363	14.363.636	43.090.909	57.412.356
521 - AJUSTE IVA	sept-14	71.499.547	725.454.363	72.545.436	217.636.309	289.135.856
521 - AJUSTE IVA	nov-14	12.534.023	144.090.909	14.409.091	43.227.273	55.761.296
521 - AJUSTE IVA	dic-14	95.122	1.000.000	100.000	300.000	395.122
521 - AJUSTE IVA	ene-15	18.364.949	210.000.000	21.000.000	63.000.000	81.364.949
521 - AJUSTE IVA	feb-15	40.236.340	227.272.728	22.727.273	68.181.818	108.418.158
521 - AJUSTE IVA	mar-15	32.206.273	177.272.728	17.727.273	53.181.818	85.388.091
521 - AJUSTE IVA	abr-15	26.036.064	272.727.364	27.272.736	81.818.209	107.854.273
521 - AJUSTE IVA	may-15	21.633.966	236.586.637	23.658.664	70.975.991	92.609.957
521 - AJUSTE IVA	jun-15	18.646.756	159.090.908	15.909.091	47.727.272	66.374.028
521 - AJUSTE IVA	jul-15	30.709.125	300.000.000	30.000.000	90.000.000	120.709.125
521 - AJUSTE IVA	ago-15	31.011.236	294.545.455	29.454.546	88.363.637	119.374.873
521 - AJUSTE IVA	sept-15	16.944.157	177.272.727	17.727.273	53.181.818	70.125.975
521 - AJUSTE IVA	ene-16	0	45.454.546	4.545.455	13.636.364	13.636.364
521 - AJUSTE IVA	feb-16	16.683.670	372.727.273	37.272.727	111.818.182	128.501.852
521 - AJUSTE IVA	mar-16	26.623.560	0	0	0	26.623.560
521 - AJUSTE IVA	abr-16	54.608.231	647.000.001	64.700.000	194.100.000	248.708.231
521 - AJUSTE IVA	may-16	23.910.859	236.363.637	23.636.364	70.909.091	94.819.950
521 - AJUSTE IVA	jun-16	32.309.189	229.596.273	22.959.627	68.878.882	101.188.071
521 - AJUSTE IVA	jul-16	12.585.907	121.726.090	12.172.609	36.517.827	49.103.734
521 - AJUSTE IVA	ago-16	1.086.090	121.725.636	12.172.564	36.517.691	37.603.781
521 - AJUSTE IVA	sept-16	7.823.001	0	0	0	7.823.001
521 - AJUSTE IVA	oct-16	3.317.887	0	0	0	3.317.887
521 - AJUSTE IVA	dic-16	81.818.181	818.181.817	81.818.182	245.454.545	327.272.726
521 - AJUSTE IVA	ene-17	4.579.604	63.636.364	6.363.636	19.090.909	23.670.513
521 - AJUSTE IVA	feb-17	14.985.582	218.181.819	21.818.182	65.454.546	80.440.128
521 - AJUSTE IVA	mar-17	12.618.621	77.272.727	7.727.273	23.181.818	35.800.439
521 - AJUSTE IVA	abr-17	28.366.621	400.000.000	40.000.000	120.000.000	148.366.621

521 - AJUSTE IVA	may-17	5.384.149	54.545.455	5.454.546	16.363.637	21.747.786
521 - AJUSTE IVA	jun-17	9.432.399	54.545.455	5.454.546	16.363.637	25.796.036
521 - AJUSTE IVA	jul-17	34.089.605	336.363.636	33.636.364	100.909.091	134.998.696
521 - AJUSTE IVA	ago-17	26.944.611	281.818.182	28.181.818	84.545.455	111.490.066
521 - AJUSTE IVA	sept-17	58.621.977	577.272.726	57.727.273	173.181.818	231.803.795
521 - AJUSTE IVA	oct-17	32.051.502	309.090.909	30.909.091	92.727.273	124.778.775
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	29/2/2016	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	29/4/2016	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/8/2016	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/1/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/3/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	28/4/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/5/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/7/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	31/8/2017	0	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	7/3/2018	0	0	0	0	1.321.000
TOTAL			21.436.308.034	2.143.630.803	6.430.892.410	8.577.966.382

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 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 "...Del contenido del propio Acta Final e Informe Final se pueden observar la inclusión de TRES (3) PROCEDIMIENTOS previos y regulados en las Leyes 125/91 y 2421/04, así como en la Resolución RG N° 4/08 y 25/14, POR LA QUE SE REGLAMENTAN LOS ARTS. 31 y 32 de la Ley N° 2421/04... se evidencia que previamente se ha realizado un proceso de investigación inaudita parte, sin dar participación a NN., con RUC 00 a la hora de entrevistar "supuestos testigos", tornando de esta manera ineficaz las mencionadas entrevistas como medios de prueba ya que fueron obtenidas en detrimento de los artículos 16 y 17 de la constitución nacional... los auditores se basan en una tal XX, pero en ninguna parte establecen la relación de NN con la tal XX ni con ningún otro personaje de esta cuasi tragicomedia plateada por la SET... extemporaneidad en la elaboración del Informe Final de Auditoría (Fiscalización Puntual), ya que el Acta Final fue elaborada el 10/05/2018 y el Informe Final el 15/06/2018, habiéndose agotado hartamente los 10 días hábiles que tenían los fiscalizadores para la elaboración y presentación... TAMBIÉN contiene un procedimiento de DETERMINACIÓN TRIBUTARIA, el cual está expresamente previsto y regulado en el Art. 212 de la Ley 125/91..., el tal INFORME FINAL DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL, en su notificación el 15/06/2018, no acompañó una sola hoja de trabajo, siguiendo con la tendencia maliciosa por parte de los fiscalizadores y funcionarios de la SET de impedir y coartar sistemáticamente al contribuyente el ejercicio de su constitucional derecho a defensa en proceso".

Al respecto, el **DSR2** señaló que dentro de las funciones otorgadas por la Ley N° 109/1991 "QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990, "QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA", en el Art. 12 establece que la SET tiene como competencia "...la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización..."; igualmente, la Ley N° 125/1991 en

su Art. 189 dispone: "*La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control...*"; imperativamente la Ley exige a la SET realizar los controles a los efectos de constatar el efectivo cumplimiento de las normas tributarias así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias imponibles declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes contribuyan en forma equitativa con la carga pública impuesta por ley.

En este sentido, la SET a través de sus dependencias realiza controles de los documentos y/o informes que los contribuyentes están obligados a proporcionar, la dependencia de la SET que constató la inconsistencia está obligada a informar el hecho a fin de realizar el seguimiento del mismo, hecho ocurrido en el caso analizado, motivo por el cual se mencionan como antecedentes de la fiscalización a **NN**, por Notas DGGC N° 00/2017 y SET/IT N° 00/2017, los Departamentos de Planeamiento Operativo y de Investigación Tributaria informan ciertas inconsistencias detectadas con relación a una supuesta proveedora XX y sugieren realizar otros controles más acabados, el resultado se expone en la Nota DPO DGGC N° 00/2018 y en ella se identifica a más proveedores en situación irregular; además, se identificó a la profesional contable XX y a XX, que de alguna u otra forma estaban vinculados a los supuestos proveedores. Entonces, en el Informe Final de Auditoría se invoca el nombre de XX al sólo efecto de señalar que a partir de su declaración se realizaron controles más exhaustivos y se constató a más proveedores inconsistentes además de un gran número de empresas y contribuyentes unipersonales que declararon como proveedores a estas mismas personas.

El **DSR2** recalcó que no realizó la notificación a **NN** ya que estos controles son de rutina y se realizan a todos los contribuyentes y éstos constituyeron indicios para ordenar la fiscalización puntual que sí fue debidamente notificada a **NN** y a su representante legal (01/03/2018), porque del seguimiento de las DDJJ Informativas del módulo Hechauka que presentó **NN** se constató que 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.

El **DSR2** prosiguió señalando que durante el proceso de Control se tomó entrevistas a los proveedores inconsistentes, éstos fueron realizados en el marco de lo dispuesto en el in fine del numeral 3) del Art. 189 de la Ley, no son testigos son los supuestos proveedores de **NN**, quienes manifestaron que fueron inscriptos bajo engaños, negaron poseer empresas que pudieran realizar los servicios descritos en los comprobantes presentados por la sumariada y de las evidencias colectadas concluyó que materialmente resulta imposible que hayan prestado los servicios o proveído los bienes, el resultado de los pedidos de informes obran en expediente N° 00, en esta etapa no se da la bilateralidad que **NN** reclama al mencionar los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional, porque es una etapa de constatación, de coleccionar los indicios del incumplimiento de la norma tributaria; en consecuencia, no se ha incumplido ningún derecho de rango constitucional.

El **DSR2** resaltó que lo argüido por **NN** son meras formalidades como el tiempo transcurrido entre la firma del Acta Final que realmente ocurrió el 09/05/2018 y la emisión del Informe Final de Auditoría del 15/06/2018, con este hecho la SET no causó ni causa perjuicio alguno a la firma; es más, recalcó que **NN** no cumplió con ningún requerimiento realizado por la Administración Tributaria en el marco de la Fiscalización Puntual, la que fue notificada el 01/03/2018 y en la Orden de Fiscalización se detalló los documentos a ser presentados, atendiendo que **NN** no los presentó se emitió la Nota de Emplazamiento N° 00 del 07/03/2018, pero tampoco los presentó por lo que se redactó el Acta Inicial y el 12/03/2018 se procedió al Bloqueo del RUC; luego, 07/05/2018 se remitió a la firma la Nota de Comparecencia a los efectos de que la firma concurre en sede administrativa con el fin de tomar conocimiento del resultado de la fiscalización, **NN** tampoco concurre.

En cuanto a la determinación tributaria alegada por **NN**, el **DSR2** refirió que el Acta e Informe Final no contienen determinación tributaria, en los mismos se insertan el resultado de la verificación realizada y los auditores intervinientes están compelidos a cumplir con lo dispuesto en el Art. 31 de la Resolución N° 04/2008, que establece las funciones de los actuantes: determinar la existencia y la cuantía de la materia imponible, establecer la base documental y realizar una propuesta de calificación; por tanto, la exposición inserta en el Acta e Informe Final no constituye una determinación tributaria.

Por otra parte, **NN** argumentó que "*...en el marco de la supuesta FISCALIZACIÓN PUNTUAL se ha incumplido igualmente el artículo 31 de la Ley 2421/2421 en cuanto al plazo máximo previsto en este tipo de tareas... el Acta Final del 10/05/2018 e INFORME FINAL DEL 15/06/2018 conlleva implícitamente*

la APLICACIÓN de dichas sanciones identificadas, entonces nos lleva a que la misma se ha realizado en abierta violación del Art. 225 de la Ley 125/91, por lo que una más atenta contra el debido proceso y el principio del ejercicio del derecho a la defensa, consagrados en la Constitución Nacional...Me pregunto en qué momento he podido ejercer mi legítimo y constitucional derecho a la defensa en proceso... la administración tributaria me cercenó el derecho solicitar una reverificación, habida cuenta de que en el momento de notificarme el Acta Final de Fiscalización Puntual, no se me ha entregado documento alguno del cual pueda la empresa que represento ejercer mínimamente una reverificación...".

Sobre el plazo de la fiscalización, el **DSR2** refirió que el cómputo se inició el día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización acaecido el 02/03/2018 y culminó con la firma del Acta Final el 09/05/2018 por los auditores intervinientes, transcurrieron exactamente 43 días hábiles, por lo que no es cierto lo alegado por **NN**.

En cuanto al Acta Final, contiene ésta un relato circunstanciado de los hechos constatados así como la mención de los documentos que sirvieron de base a la conclusión arribada, las hojas de trabajo, así como los informes recepcionados sirven de respaldo al Acta y son entregados a pedido de parte, conforme a las constancias de autos no se observó ningún pedido de copia de estos, la apoderada al momento de suscribir el Acta Final no manifestó su intención de acceder a los antecedentes a los efectos de analizar y solicitar posteriormente la reverificación.

Además, el **DSR2** señaló que a los efectos de que **NN** ejerza su Derecho a la Defensa, así como la más amplia libertad probatoria, se instruyó sumario a través del módulo virtual a la empresa y a su representante legal, **NN** solicitó prórroga para la presentación del escrito de descargo, la que fue concedida y luego, en atención a que manifestó que no tuvo acceso al legajo íntegro de la fiscalización, se le intimó a que se presente a retirar a su costa la copia del expediente, derecho que no ejerció.

Al respecto, el **DSR2** arguyó que el numeral 3) de los artículos 212 y 225 de la Ley citados disponen cuanto sigue: "*La Administración Tributaria dará traslado de las actuaciones al administrado por el término de diez (10) días, permitiéndole el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso...*", "*La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez (10) días, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el libre acceso a todas las actuaciones administrativas y antecedentes referentes al caso*" (subrayado es nuestro). Las normas transcriptas en concordancia con lo establecido en el Art. 191 de la Ley, disponen que se permita al contribuyente sumariado el acceso a los antecedentes no así que de oficio se remitan todos los antecedentes y en este caso, **NN** realizó el reclamo de los antecedentes faltando un día para el vencimiento del plazo para la presentación de escrito de descargo y al sólo efecto de dilatar el proceso sumarial.

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 ofreció ni 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 de contenido falso se limitó a señalar que los indicios colectados durante el control fueron nulos además de formular manifestaciones inconducentes en su escrito de descargo.

Debido a ello, el **DSR2** y con los antecedentes del control más los registros del Sistema Marangatu concluyó que los sindicados 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.

El **DSR2** destacó que no es cierto lo formulado por la sumariada en su escrito de descargo de que se hayan utilizado elementos probatorios en violación de los Principios del Debido Proceso y Defensa, ya que en todo momento otorgó la oportunidad a **NN** para que diligencie las pruebas tendientes a desvirtuar los hechos denunciados y llegar así a la verdad de los hechos acontecidos; sin embargo, la sumariada no presentó una sola prueba, antes bien, presentó escritos con el único objetivo de dilatar el proceso sumarial. Por tanto, el hecho de que no haya podido desvirtuar los hechos ejerciendo correctamente su defensa -a pesar de que la SET en todo momento veló por ello- no es atribuible a la Administración Tributaria.

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, corresponde la impugnación de las referidas facturas, así como la reliquidación del IVA General efectuada por los auditores de la **SET**.

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 reliquidar este tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, y determinar el tributo 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 sumariado, correspondiente a los ejercicios fiscales de 2014 asciende a 18,5%, del 2015 a 17,2%, del 2016 a 16,2% y el del 2017 a 15,7% y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - R#)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2014	3.701.349.144	18,5%	684.749.592	81,5%	840.183.548	84.018.355
IRACIS GENERAL	2015	2.054.768.547	17,2%	353.420.190	82,8%	426.835.978	42.683.598
IRACIS GENERAL	2016	2.592.775.273	16,2%	420.029.594	83,8%	501.228.633	50.122.863
IRACIS GENERAL	2017	2.372.727.273	15,7%	372.518.182	84,3%	441.895.827	44.189.583
TOTAL		10.721.620.237	-	1.830.717.558	-	2.210.143.986	221.014.399

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, 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** con **CIC N° 00**, por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS y el IVA General.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** señaló que "... es necesario precisar que existen dos momentos o actos diferentes. Siendo el primero lo relacionado con la IDENTIFICACIÓN O DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN aplicable, regulado en el Art. 175 de la Ley 125/91; y, como segundo punto, su correspondiente procedimiento para la APLICACIÓN DE SANCIONES POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS, regulado en el Art. 25 de la Ley 125/91... es necesario y requiero igualmente que la Administración Tributaria disponga la invalidez tanto de la identificación de la sanción aplicable así como

de su aplicación... disponga el inicio del procedimiento para la aplicación de sanciones por infracciones tributarias...".

El **DSR2** señaló que con la apertura del sumario administrativo se dio inicio a lo prescrito en los artículos 212 y 225 de la Ley, así como la Resolución General N° 114/2014, debido a ello el argumento esgrimido por **NN** resulta ambiguo. No obstante, 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 el monto que dejó de percibir en concepto del IRACIS General y del IVA General, con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto debido.

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 parte de los documentos que le fueron requeridos. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 220% 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 Resolución General 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.

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

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2014	84.018.355	184.840.381	268.858.736
511 - AJUSTE IRACIS	2015	42.683.598	93.903.915	136.587.513
511 - AJUSTE IRACIS	2016	50.122.863	110.270.299	160.393.162
511 - AJUSTE IRACIS	2017	44.189.583	97.217.082	141.406.665
521 - AJUSTE IVA	02/2014	23.881.044	85.400.892	109.281.936
521 - AJUSTE IVA	03/2014	26.521.731	30.000.000	56.521.731
521 - AJUSTE IVA	04/2014	59.687.150	139.274.863	198.962.013
521 - AJUSTE IVA	05/2014	75.124.202	216.000.000	291.124.202
521 - AJUSTE IVA	06/2014	35.077.123	77.500.000	112.577.123
521 - AJUSTE IVA	07/2014	18.899.217	41.475.960	60.375.177

521 - AJUSTE IVA	08/2014	14.321.447	31.600.000	45.921.447
521 - AJUSTE IVA	09/2014	71.499.547	159.599.960	231.099.507
521 - AJUSTE IVA	11/2014	12.534.023	31.700.000	44.234.023
521 - AJUSTE IVA	12/2014	95.122	220.000	315.122
521 - AJUSTE IVA	01/2015	18.364.949	46.200.000	64.564.949
521 - AJUSTE IVA	02/2015	40.236.340	50.000.000	90.236.340
521 - AJUSTE IVA	03/2015	32.206.273	39.000.000	71.206.273
521 - AJUSTE IVA	04/2015	26.036.064	60.000.000	86.036.064
521 - AJUSTE IVA	05/2015	21.633.966	52.049.060	73.683.026
521 - AJUSTE IVA	06/2015	18.646.756	35.000.000	53.646.756
521 - AJUSTE IVA	07/2015	30.709.125	66.000.000	96.709.125
521 - AJUSTE IVA	08/2015	31.011.236	64.800.000	95.811.236
521 - AJUSTE IVA	09/2015	16.944.157	39.000.000	55.944.157
521 - AJUSTE IVA	01/2016	0	10.000.000	10.000.000
521 - AJUSTE IVA	02/2016	16.683.670	82.000.000	98.683.670
521 - AJUSTE IVA	03/2016	26.623.560	0	26.623.560
521 - AJUSTE IVA	04/2016	54.608.231	142.340.000	196.948.231
521 - AJUSTE IVA	05/2016	23.910.859	52.000.000	75.910.859
521 - AJUSTE IVA	06/2016	32.309.189	50.511.180	82.820.369
521 - AJUSTE IVA	07/2016	12.585.907	26.779.740	39.365.647
521 - AJUSTE IVA	08/2016	1.086.090	26.779.740	27.865.830
521 - AJUSTE IVA	09/2016	7.823.001	0	7.823.001
521 - AJUSTE IVA	10/2016	3.317.887	0	3.317.887
521 - AJUSTE IVA	12/2016	81.818.181	180.000.000	261.818.181
521 - AJUSTE IVA	01/2017	4.579.604	14.000.000	18.579.604
521 - AJUSTE IVA	02/2017	14.985.582	48.000.000	62.985.582
521 - AJUSTE IVA	03/2017	12.618.621	17.000.000	29.618.621
521 - AJUSTE IVA	04/2017	28.366.621	88.000.000	116.366.621
521 - AJUSTE IVA	05/2017	5.384.149	12.000.000	17.384.149
521 - AJUSTE IVA	06/2017	9.432.399	12.000.000	21.432.399
521 - AJUSTE IVA	07/2017	34.089.605	74.000.000	108.089.605
521 - AJUSTE IVA	08/2017	26.944.611	62.000.000	88.944.611
521 - AJUSTE IVA	09/2017	58.621.977	127.000.000	185.621.977
521 - AJUSTE IVA	10/2017	32.051.502	68.000.000	100.051.502
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/02/2016	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/04/2016	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2016	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/01/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/03/2017	0	300.000	300.000
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	31/07/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2017	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/03/2018	0	300.000	300.000
Totales		1.282.285.117	2.846.463.072	4.128.748.189

*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 220% sobre el tributo defraudado, 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 **CIC 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.

ABG. ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN