

RESOLUCION PARTICULAR

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 15/10/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de 01 a 12/2014 y del IRACIS General del ejercicio 2013 de **NN**, específicamente respecto a sus ingresos y egresos, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido fuera de plazo.

El control tuvo como antecedente los trabajos de investigación realizados por la SET, a través de los cuales, el Departamento de Planeamiento Operativo, informó que detectó inconsistencias que permitieron concluir que **NN** estaría utilizando facturas relacionadas con operaciones inexistentes.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET verificaron las DDJJ del IVA General del contribuyente y las confrontaron con los comprobantes de ingresos y con el Libro de Ventas del IVA que presentó a la SET y mediante ello detectaron que, en los periodos de 01, 03 y 09/2014 la firma contribuyente no declaró la totalidad de sus ventas.

Así también, verificaron las facturas de compras presentadas por la firma y constataron por una parte, que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General sin el debido respaldado documental y por otro lado, declaró créditos fiscales respaldados con comprobantes emitidos supuestamente por **XX** y **XX**, quienes en realidad emitieron esos números de comprobantes a otras personas y por montos inferiores, por lo que los auditores consideraron que estas operaciones no existieron.

Por estos motivos y de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 77 y 86 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) ajustaron el tributo, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Respecto al IRACIS, los auditores verificaron y totalizaron las facturas de ventas en forma anual, y las compararon con el Formulario N° 101 del ejercicio 2013, constatando que **NN** presentó su DDJJ sin movimiento, por lo que también ajustaron este tributo, de lo cual surgió un saldo a favor del Fisco.

De acuerdo con estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal y sugirieron calificar la conducta de **NN** de conformidad con lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por

contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley porque NN presentó fuera de plazo los documentos requeridos durante la fiscalización; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	Monto Imponible	Impuesto 10%	Base para la multa
521 - AJUSTE IVA	ene-14	61.332.460	6.133.246	6.133.246
521 - AJUSTE IVA	feb-14	523.222.374	52.322.237	52.322.237
521 - AJUSTE IVA	mar-14	194.651.549	19.465.155	19.465.155
521 - AJUSTE IVA	jul-14	11.077.098	1.107.710	1.107.710
521 - AJUSTE IVA	ago-14	9.776.306	977.631	977.631
521 - AJUSTE IVA	sep-14	31.443.527	3.144.353	3.144.353
521 - AJUSTE IVA	oct-14	11.056.773	1.105.677	1.105.677
521 - AJUSTE IVA	nov-14	14.028.250	1.402.825	1.402.825
511 - AJUSTE IRACIS	2013	268.685.293	26.868.529	26.868.529
551- OTRAS CONTRAVENCIONES	29/11/2019	0	0	300.000
TOTAL		1.125.273.630	112.527.363	112.827.363

* Se aclara que en el Informe Final de Auditoría no se expuso el monto de la multa a aplicar, pues la misma será determinada de acuerdo con las circunstancias agravantes y atenuantes del Art. 175 de la Ley.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 08/01/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo al contribuyente y a su Representante Legal, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley para la presentación de los descargos, la sumariada ni su Representante Legal se presentaron a formularlos ni a ofrecer pruebas, a pesar de haber sido notificados en sus domicilios declarados en el RUC, según la cédula de notificación N° 00, que se encuentra agregada al expediente físico. Recién durante la etapa de Alegatos, NN presentó su escrito en el cual se limitó a solicitar la prescripción de las deudas.

Igualmente, todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la prescripción para el cobro de los tributos, argumentando que “... *las supuestas deudas e infracciones tributarias referentes al IRACIS General e IVA General datan del año 2014*”.

Al respecto, el **DSR2** señaló que nuestra legislación nacional es clara en materia de prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia, por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia C.S.J N° 00/2016 por el que se había resuelto que “... *las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de computo el 1° de enero de 2005,*

siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos”.

Igualmente, el **DSR2** resaltó que el Art. 165 de la Ley establece que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), que en este caso particular fue firmada el 27/11/2019 por XX representante Legal de NN, consecuentemente, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo un nuevo cómputo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN							
OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	2014	2015	2016	2017	2018	2019
IVA General	01 a 03, 07 a 11/2014	Presentación de las DDJJ	Inicio del cómputo, pues las obligaciones debieron cumplirse en el año 2014	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 27/11/2019
IRACIS General	2013	Presentación de la DDJJ	Inicio del cómputo del plazo - 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 27/11/2019

Consecuentemente, las deudas del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 03, 07 a 11/2014, así como del IRACIS del ejercicio fiscal de 2013, no se encuentran prescritas; por tanto, corresponde su reclamo.

En cuanto al fondo de la cuestión, el **DSR2** constató que NN no declaró la totalidad de sus ventas gravadas por el IVA General en los periodos fiscales de 01, 03 y 09/2014, en infracción a lo establecido por el Art. 77 de la Ley, pues comprobó que ésta consignó en sus declaraciones juradas importes menores a los de las ventas gravadas que efectivamente realizó según los comprobantes que la propia firma proveyó a la SET.

Por otro lado, el **DSR2** señaló que NN, en los periodos de 01 a 03 y 07 a 11/2014, declaró créditos fiscales en el IVA que no cuentan con el debido respaldo documental en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley, en concordancia con el Art. 68 del Decreto N° 1.030/2013, pues a pesar de haber sido debidamente requerido, proveyó solo una parte de los documentos que respaldan las compras que declaró.

Así también, el **DSR2** aclaró que, si bien los comprobantes impugnados reúnen absolutamente todos los requisitos de validez, conforme se puede constatar a fs. 13/15 del expediente N° 00, conforme a las constancias de autos, las personas individualizadas por la firma como sus proveedoras de bienes y que además están registrados en sus libros contables e impositivos, negaron categóricamente haber prestado los servicios descriptos en los comprobantes que NN utilizó.

Asimismo, el **DSR2** constató que los comprobantes presentados por NN que fueron emitidos por los supuestos proveedores XX y XX, no pudieron ser emitidos a la firma NN ya que éstos contribuyente adjuntaron sus copias de archivo tributario, constatándose que los mismos en realidad emitieron sus facturas a otros contribuyentes, y por montos mucho menores a los que la sumariada pretendió hacer valer ante la SET, conforme se puede constatar a fs. 16/18 del expediente N° 00.

Todas estas pruebas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones con **XX y XX** que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales.

En cuanto al IRACIS, el **DSR2** confirmó también que **NN** no declaró sus ingresos gravados, pues la propia firma proveyó sus registros en los que consignó ingresos que no declaró en su Form. N° 101 del IRACIS, el que fue presentado sin movimiento, en infracción a lo dispuesto por el Art. 2° de la Ley.

Pero sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no pudo desvirtuar las denuncias en su contra, pues a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo, no presentó un solo documento que pueda rebatir las evidencias agregadas al expediente durante la etapa de la fiscalización, pues simplemente se limitó a alegar la prescripción de las deudas e incluso a solicitar el cierre del periodo probatorio.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar el ajuste efectuado por los auditores de la SET en ambos tributos.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el Art. 182 de la Ley establece que éstos 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 **NN** al no haber declarado la totalidad de sus ventas y declarar créditos fiscales respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no son reales y otros sin respaldo documental, defraudando con ello al Fisco, el Señor **XX** con **RUC 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, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del Señor **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 de 01 a 03, 07 a 11/2014; y el IRACIS General del ejercicio 2013.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 IRACIS General y del IVA General sino además por los créditos fiscales que indebidamente trasladó a los siguientes periodos fiscales, con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto debido.

Que, 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 la contradicción evidente entre documentos y registros con las DDJJ de **NN**, las que contienen datos falsos; asimismo, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras y ventas (numerales 1, 3, 4 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), al no haber declarado la totalidad de las ventas que efectuó según sus propios registros y que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron y a pesar de ello incluyó dichos valores en sus DDJJ con el fin de no abonar el impuesto debido, perjudicando al Fisco al haber disminuido, a su favor, los montos que debió ingresar a las arcas del Estado.

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 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 en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN**, puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones con las que contaba. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 145% sobre el tributo defraudado.

Igualmente, el **DSR2** señaló que corresponde confirmar la aplicación de la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la actualización dada por la RG N° 13/2019, porque **NN** presentó fuera de plazo los documentos requeridos durante la fiscalización.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de tributos y aplicar la multa.

POR TANTO, en virtud 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
521 - AJUSTE IVA	01/2014	6.133.246	8.893.207	15.026.453
521 - AJUSTE IVA	02/2014	52.322.237	75.867.244	128.189.481
521 - AJUSTE IVA	03/2014	19.465.155	28.224.475	47.689.630
521 - AJUSTE IVA	07/2014	1.107.710	1.606.179	2.713.889
521 - AJUSTE IVA	08/2014	977.631	1.417.564	2.395.195
521 - AJUSTE IVA	09/2014	3.144.353	4.559.311	7.703.664
521 - AJUSTE IVA	10/2014	1.105.677	1.603.232	2.708.909
521 - AJUSTE IVA	11/2014	1.402.825	2.034.096	3.436.921
511 - AJUSTE IRACIS	2013	26.868.529	38.959.367	65.827.896
551 - AJUSTE CONTRAVEN	29/11/2019	0	300.000	300.000
Totales		112.527.363	163.464.675	275.992.038

*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente NN con **RUC 00** como defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 145% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: DETERMINAR la responsabilidad subsidiaria de su representante legal XX con **RUC 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma 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°: 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