

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 25/04/2018, ampliada mediante las Resoluciones Particulares N° 00 y 00, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la fiscalización puntual de la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2014, del IVA General de los periodos fiscales de 09 y 10/204, y del IRP del ejercicio fiscal de 2014, de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

La fiscalización tiene como antecedente a la Nota SET/IT N° 00/2015, mediante la cual el Departamento de Investigación Tributaria informó que detectó inconsistencias en la liquidación de los impuestos de **NN**.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró indebidamente créditos fiscales en el IVA General sin respaldo documental así como otros que no reúnen los requisitos de legalidad, a fin de disminuir el monto imponible generado por la venta ocasional de un inmueble; asimismo, los auditores de la SET constataron que la contribuyente presentaba sus DDJJ sin movimientos y que la renta proveniente de la venta del inmueble referido, no está gravada por el IRACIS General sino que constituye un ingreso personal, por lo que luego de sumar sus ingresos, constataron que **NN** quedó incidiendo por el IRP el 24/10/2014, por lo que solicitaron el alta de oficio de la obligación. Por ello, los auditores de la SET desafectaron los egresos, reliquidaron el IVA General y liquidaron el IRP sobre base cierta, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco en el IVA General, pues en el IRP cuenta con saldos a su favor.

De acuerdo a estas circunstancias, los auditores recomendaron calificar la conducta **NN** como Defraudación, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y la aplicación de una multa del 100% sobre el impuesto defraudado, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 100% S/ IMPUESTO NO INGRESADO	TOTAL A INGRESAR G (IMPUESTO + MULTA)
521 - AJUSTE IVA	oct-14	473.225.728	47.322.573	47.322.573	94.645.146

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 04/12/2018 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/17, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

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

NN alegó el exceso en el plazo de la fiscalización, manifestando: "... no se puede sostener la posición de que únicamente la orden de fiscalización es la que marca el inicio del cómputo del plazo legal y que por el proceso de control interno o de verificación y control, requerimiento de documentaciones no se encuentre sometido al rigor del plazo establecido en el Art. 31° de la Ley... de que atendiendo todas las características contenidas en la Nota DPO/DGFT N° 00/2017 no surgen dudas acerca de su naturaleza fiscalizadora y más aun tomando en consideración que la RG N° 25/2014 distingue entre Fiscalización Puntual, Fiscalización Integral, Controles Internos y Controles Preventivos; descartándose que sea un control preventivo o masivo, resta únicamente considerar que es un control interno, pero resulta notoria su improcedencia justamente porque en este tipo de control el contribuyente no participa de las actuaciones ya que la Administración contrasta informaciones previamente suministradas... Agregó que "En conclusión, se puede advertir que el inicio de la fiscalización debe ser computado a partir del día 28/09/2017, al día hábil siguiente a la notificación de la Nota DPO/DGFT N° 00/2017 y hasta el 05/09/2018 fecha del Acta Final...". Manifestó además que presentó a la SET sus comprobantes y libros originales aun reconociendo que no le asiste el derecho de desapoderarse de los mismos ya que forman parte de su patrimonio documental.

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; y que el Art. 192 de la misma Ley, preceptúa que los contribuyentes están obligados a "Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisición de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas".

Con base en los artículos mencionados, la SET emitió la RG N° 04/08, la cual en su Art. 27 dispuso expresamente que los documentos *"deberán ser presentados por el contribuyente, representante legal u otra persona debidamente autorizada, en el plazo señalado en el requerimiento..."*, disposición que resulta de observancia obligatoria para todos los contribuyentes, conforme a lo previsto en el Art. 186 de la Ley, por lo que la SET está legalmente facultada a exigir a los contribuyentes la presentación de los documentos relacionados a sus actividades gravadas por los tributos que administra y están obligados a remitirlos a la Administración Tributaria de manera a facilitar las tareas de control, hecho que no implica desapoderamiento alguno.

El **DSR2** indicó también, que las informaciones relevadas 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° 2.421/04 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"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"*.

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, 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, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización de las informaciones recabadas resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 25/04/2018 con la notificación de la Orden firmada por la entonces Viceministra de Tributación y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 05/09/2018, considerando también la RP N° 00 de ampliación del plazo, transcurrieron exactamente 90 días, cumpliéndose estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04 y la RG N° 4/08.

Respecto a la cuestión de fondo **NN** arguyó: *"... utilizo este medio para informar a la Administración Tributaria que he adquirido un inmueble para oficina nueva, con el fin de realizar actividades profesionales conjuntamente con mis hijos, y he solicitado una prórroga que me corresponde en derecho para la entrega de lo solicitado en la Resolución Particular N° 00, ya que por cuestiones de salud me encontraba en estricto reposo médico por haber sido sometida a una intervención quirúrgica."*

Asimismo, **NN** manifestó: *"... Tal como manifestáramos anteriormente, nuestro sistema tributario utiliza como método de aplicación del impuesto al valor agregado y conocido como impuesto contra impuesto, que consiste en aplicar la tasa correspondiente al impuesto sobre el monto total de la venta efectuadas en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes. Este importe dará lugar a un débito fiscal contra el cual el contribuyente podrá imputar las sumas de igual concepto que le hubiesen sido recargadas al adquirir las mercaderías o insumos correspondientes. De esta manera solamente el impuesto a pagar será la diferencia entre el impuesto que genera la venta y los pagados a la efectuar las compras..."*

Igualmente agregó: *"... Siguiendo la validez de las facturas impugnadas, destaco que las facturas descartadas como crédito fiscal se ciernen exclusivamente en la compra del inmueble que utilizaré como oficina, compra de un vehículo para mi desplazamiento como profesional; mejoras edilicias y mobiliarios para el desarrollo apropiado de mis actividades profesionales y atención a proveedores y clientes que recurrirán a mi nuevo local... Dejamos constancia que se aplicó la regla 70% exenta y 30% gravado para la venta y el mismo método para la compra..."*.

En ese sentido, **NN** alegó que conforme al Art. 19 del Decreto N° 1030/2013 las personas físicas prestadoras de servicios profesionales o personales podrán deducir el crédito fiscal correspondiente a la adquisición de bienes y servicios siempre y cuando los mismos se encuentren afectados directa o indirectamente a sus servicios gravados; además refirió que según el Art. 86 de la misma Ley quienes presten servicios personales podrán deducir el crédito fiscal correspondiente a la adquisición de un autovehículo, hasta un valor de G. 100.000.000 cada cinco años. Asimismo, arguyó que todas las facturas impugnadas por la Administración Tributaria cumplen con los requisitos legales previstos en el Art. 85 de la Ley 125/1991, modificado por la Ley N° 5061/2013.

El **DSR2** señaló que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General respaldados con comprobantes que no reúnen los requisitos legales y otros sin el debido respaldo documental, en infracción a lo establecido en el Art. 86 de la Ley, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto N° 1030/2013, porque comprobó que:

Respecto a los créditos fiscales respaldados con comprobantes que no reúnen los requisitos legales mínimos, el **DSR2** constató que varias de las facturas presentadas a la SET no guardan relación con las actividades económicas declaradas por la contribuyente (fs. 13/15 del Exp. N° 00), en tanto que otros no cuentan con respaldo documental.

Asimismo, el **DSR2** comprobó que si bien **NN** se inscribió como contribuyente del IVA como prestadora de servicios personales, en realidad, nunca realizó dicha actividad, ya que de acuerdo a las DDJJ que la propia contribuyente presentó a la SET, la misma no facturó ni siquiera una venta relacionada a ella desde su inscripción en el RUC, y en ese sentido, la adquisición del inmueble, que supuestamente iba a ser utilizado como oficina, no reúne los requisitos legales para constituir crédito fiscal, debido a que, al no realizar **NN** servicios personales gravados, tampoco puede existir alguna erogación relacionada directa o indirectamente a la actividad, tal como dispone el Art. 86 de la Ley como requisito esencial para su la deducibilidad de las compras en el concepto estudiado (subrayado es nuestro).

El **DSR2** señaló, que la contribuyente declaró éstos créditos fiscales cuestionados, únicamente al efecto de disminuir la base imponible del IVA generado por la enajenación ocasional de un bien inmueble, que inclusive, fue la única operación que **NN** facturó -la cual no es una actividad de servicio personal-, pues no declaró un solo ingreso proveniente de sus supuestas actividades declaradas de "compra venta, alquiler y explotación de bienes inmuebles propios o arrendados", "alquiler de inmuebles" o "servicios técnicos de ingeniería, calculista, agrónomo"; todo lo cual comprobó, mediante la verificación de los documentos y libros que la propia contribuyente presentó mediante los expedientes N° 00, 00, 00 y 00.

Por ello, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley) que establece: "... Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.", el **DSR2** remarcó que **NN** en realidad no realiza actividades personales gravadas por el IVA, siendo su única actividad económica la de funcionaria pública, lo que constató mediante el informe remitido por la **SENAVE** (fs. 01 del Exp. N° 00) y las DDJJ que la propia contribuyente presentó sin movimientos, así como las planillas de su libro de ventas que no registran operaciones, que también fueron presentadas por la sumariada.

Pero, sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que se dedique a la prestación de servicios personales, pues no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, tal como facturas de ventas, cheques, contratos, recibos de dinero, orden de pago, nota de presupuesto u otros documentos legales u operativos que prueben el ejercicio de su profesión. Es más, conforme a los registros del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM), el **DSR2** observó que la sumariada, desde su inscripción en el RUC, solicitó solamente un talonario de facturas de venta con Timbrado con N° 00, del cual fue utilizado solamente el comprobante N° 001-001-0000XXX, el cual de acuerdo con los antecedentes obrantes en el expediente, fue utilizado justamente para respaldar la venta ocasional del inmueble, hecho que generó el débito en el IVA; posteriormente, todos los demás comprobantes fueron dados de baja por la propia contribuyente, según Constancia N° 00 del 25/04/2018.

En cuanto al IRP, el **DSR2** señaló que efectivamente las actividades de la contribuyente son de carácter personal (funcionaria pública), no así comercial, por lo cual no están gravadas por el IRACIS. Asimismo, atendiendo a que con la venta del inmueble, realizada en el periodo fiscal de 10/2014 **NN** alcanzó el rango incidido por el IRP, corresponde el alta de dicha obligación de oficio tal como lo efectuaron los auditores de la SET.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que **NN** debió haber ingresado íntegramente el monto del IVA que gravó la venta del inmueble que realizó y en ese sentido corresponde confirmar la reliquidación del tributo efectuada por los auditores de la SET y reclamar el ajuste fiscal del IVA General, ya que de la reliquidación del IRP no surgen saldos a favor del Fisco.

Con relación a la calificación de la conducta y a la aplicación de sanciones **NN** alegó: "... El Acta Final no se ajusta al requisito establecido en los Artículos 212 y 225 de la Ley 125/1991, que exige un informe pormenorizado y fundado, pues no consta de fundamentación o tipificación legal, sino meras conjeturas vagas y ambiguas basadas en interpretaciones antojadizas, que no pueden ser de ninguna manera considerada como elemento de juicio par la impugnación de comprobantes que respaldan créditos fiscales, costos y gastos, presumiendo que los mismos no son deducibles, presumir por presumir es nulo... la conducta fue calificada como Defraudación y se pretende el cobro de uno (1) y medio (1/2) y tres (3) veces el tributo defraudado como lo establece el Art. 172, concordante con el Art. 175 de la Ley 125/191; mal podría pretenderse esto, con una liquidación realizada de esta manera lleno de conjeturas vagas y ambiguas y con tan pobre sustento legal...".

El **DSR2** aclaró que las infracciones denunciadas por los auditores de la SET se encuentran debidamente fundamentadas en las evidencias que fueron colectadas durante el control, las que al igual que la liquidación, se hallan detalladas en el Acta e Informe Final de Auditoría, antecedentes a los cuales la contribuyente siempre tuvo acceso, pues suscribió el Acta Final (fs. 28 del Exp. N° 00); recibió personalmente con la cédula de notificación de la instrucción del sumario la copia del Informe Final (fs. 40 del Exp. N° 00) y retiró la copia íntegra de todos los antecedentes en fecha 09/01/2019 (fs. 41 del Exp. N° 00). Por tanto, lo manifestado por la sumariada falta a la verdad.

Así también, 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 en este caso está representado por el impuesto que no ingresó de G. 47.322.573, con el objeto 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular de **NN** ha quedado plenamente demostrado que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 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 utilizó indebidamente créditos fiscales en sus DDJJ del IVA General. Por tanto, el **DSR2** concluyó que están dados todos los presupuestos para calificar su conducta como Defraudación y que corresponde aplicar la multa del 100% sobre el tributo defraudado.

Finalmente, con relación al pedido realizado por **NN** el 28/12/2019, mediante el cual solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 313/2018, una vez que los tributos fueran determinados, el **DSR2** indicó que en vista que en esa fecha el Decreto aún se encontraba vigente, corresponde conceder la solicitud de la contribuyente en este punto. Siempre que el pago sea efectuado dentro del plazo de 10 días de haberse notificado la presente Resolución.

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
521 - AJUSTE IVA	10/2014	47.322.573	47.322.573	94.645.146
Totales		47.322.573	47.322.573	94.645.146

*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme a los términos del Decreto N° 313/2018.

Art. 2: CALIFICAR su conducta como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado.

Art. 3: NOTIFICAR a la contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan al tributo determinado y a las multas aplicadas.

Art. 4: REMITIR los antecedentes 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