VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Nº 00 notificada el 03/04/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 03 a 08 y 10 a 12/2012, 01, 02, 06 y 07/2013 y el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2012 y 2013 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras del proveedor XX como así también se le solicitó aclarar la forma de pago, el registro de las referidas compras y el tipo de afectación contable, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en el Informe SET/IT Nº 00 del 19/02/2014, mediante el cual el Departamento de Investigación Tributaria informó que detectó inconsistencias entre los montos de las compras declaradas por **NN** respecto a su proveedor XX y las facturas emitidas por este.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA y costos en el IRACIS respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones con el supuesto proveedor XX, debido a que en la entrevista informativa efectuada por la SET, éste negó haberlas emitido ni haber efectuado transacción comercial con la firma, pues no contaba con la infraestructura necesaria para la provisión de los bienes descriptos en las facturas cuestionadas. Además, mediante la pericia caligráfica ordenada por la SET a las firmas obrantes en las solicitudes de inscripción en el RUC y de timbrado, se concluyó que las mismas no pertenecen al Sr. XX. Asimismo, los propietarios y por otra parte los propietarios de la imprenta donde se confeccionaron las facturas cuestionadas informaron a la SET que las solicitudes de impresión de timbrados no fueron gestionadas por XX.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET reliquidaron los tributos de la cual surgieron saldos a favor del Fisco y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991 (la Ley) y la aplicación de la multa del 300% sobre el monto de los tributos defraudados, más las multas por contravención conforme a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, por haber declarado datos inexactos en sus declaraciones juradas informativas de los periodos y ejercicios fiscales controlados, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/ PERIODOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO 10% S/ FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 300% S/ LOS IMPUESTOS DEFRAUDADOS	TOTAL A INGRESAR G
IVA General	03/2012	0	19.000.000	1.900.000	5.700.000	5.700.000
IVA General	04/2012	0	60.872.729	6.087.273	18.261.819	18.261.819
IVA General	05/2012	6.550.000	27.409.091	2.740.909	8.222.727	14.772.727
IVA General	06/2012	5.140.909	51.409.091	5.140.909	15.422.727	20.563.636
IVA General	07/2012	3.090.909	30.909.090	3.090.909	9.272.727	12.363.636
IVA General	08/2012	1.727.273	17.272.727	1.727.273	5.181.818	6.909.091
IVA General	10/2012	727.273	7.272.727	727.273	2.181.818	2.909.091
IVA General	12/2012	3.613.637	36.136.365	3.613.637	10.840.910	14.454.547
IVA General	01/2013	1.409.091	14.090.909	1.409.091	4.227.273	5.636.364
IVA General	02/2013	1.163.636	11.636.364	1.163.636	3.490.909	4.654.545
IVA General	06/2013	1.181.818	11.818.182	1.181.818	3.545.455	4.727.273
IVA General	07/2013	2.454.545	24.545.454	2.454.545	7.363.636	9.818.181
IRACIS	2012	25.028.182	250.281.820	25.028.182	75.084.546	100.112.728
IRACIS	2013	6.209.091	62.090.909	6.209.091	18.627.273	24.836.364
CONTRAVENCIÓN (9 periodos fiscales)	08/06/2018	0	0	0	0	5.600.000
Total		**58.296.364**	**624.745.458**	**62.474.546**	**187.423.637**	**251.320.002**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución Nº 00 del 04/07/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma y a su representante legal XX, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

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

NN solicitó se declare la prescripción de las obligaciones del 2012 y señaló: "…*el tributo reclamado correspondiente al periodo 2012, por lo tanto el plazo para la prescripción de la acción de reclamo empieza a computarse a partir del 1 de enero del año 2013 y hasta el 31 de diciembre del año 2017, plazo en el cual se cumplieron los cinco años que la ley otorga para la exigencia de pago del tributo como así también de las sanciones por defraudación que supuestamente la SET atribuye a la firma NN*" (sic).

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° 734/16 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 interrumpió con la firma del Acta Final (numeral 1), que en este caso particular fue firmada el 25/05/2018 por la Sra. XX, representante legal de la firma. Consecuentemente, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo un nuevo cómputo, el cual fue nuevamente interrumpido por la presentación de las declaraciones juradas rectificativas el 17/07/2013, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN								
OBLIGACIÓN	**PERIODO/ EJERCICIO FISCAL**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
IVA General	03 a 08/2012 y 10/2012	Presentación de la DDJJ	Interrupción del plazo con la presentación de la DDJJ rectificativa el 17/07/2013	El cómputo del plazo se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 25/05/2018
IVA General	12/2012	-	Presentación de la DDJJ	El cómputo del plazo se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 25/05/2018

Consecuentemente, el **DSR2** comprobó que definitivamente las deudas determinadas correspondientes al IVA GENERAL de los periodos fiscales de 03 a 08/2012 y 10 y 12/2012 no se encuentran prescriptas; por tanto corresponde su reclamo.

En cuanto a la cuestión de fondo, **NN** arguyó que: "…*en ningún momento ha utilizado facturas de contenido falso ni ha presentado declaración jurada con datos falsos, debido a que las mismas siempre han sido producto de las operaciones comerciales realizadas en el marco de la buena fe con el proveedor DISTRIBUIDORA XX de XX… La firma NN ha realizado con el contribuyente XX transacciones comerciales consistente en la compra de azúcar las cuales han sido totalmente asentadas en su libro de compras, y por ende registradas en el movimiento de salidas, transacciones plenamente respaldadas con los instrumentos de pagos emitidos por la firma a favor del proveedor*"… Expresó además que: "…*la sola expedición de comprobantes (FACTURAS) con los requisitos formales habilita al comprador NN. al uso del crédito fiscal, incluido en las mismas… la firma NN. no tiene responsabilidad solidaria en caso que quien haya emitido no cumpla con sus obligaciones tributarias, cuya responsabilidad es única y exclusiva de los contribuyentes vendedores*" (sic).

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas los comprobantes emitidos por el supuesto proveedor XX, dado que comprobó que los mismos fueron incluidos en sus Libros de Compras del IVA y Libro Diario que el propio contribuyente proveyó a la SET durante el control, conforme consta a fojas 33/103 del Exp. N° 00 y asimismo admitió en su descargo haberlos registrado.

El **DSR2** señaló también, que en los comprobantes utilizados por **NN** se consignaron operaciones inexistentes, porque resulta materialmente imposible que el supuesto proveedor XX, haya suministrado los bienes descritos en estas facturas, ya que éste no

posee la infraestructura necesaria para la provisión de las mercaderías descriptas en las facturas que **NN** hizo valer ante la SET.

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

En la entrevista que le realizaron los auditores de la SET al Sr XX, este afirmó que en los años 2012 al 2014 no realizó ninguna actividad comercial y negó haber efectuado transacción comercial alguna con NN (fs. 17 vto. del Exp. N° 00). Asimismo, mediante la pericia caligráfica efectuada a las firmas dubitadas de la solicitud de inscripción en el RUC y las solicitudes de impresión de timbrado, el perito del Ministerio de Hacienda, Lic. XX, concluyó: "*Que las firmas dubitadas, dudosas o cuestionadas estampadas en las autorizaciones y timbrados de impresos, solicitudes de impresión de documentos timbrados, autorización y timbrado de preimpresos, reporte entrega de documentos preimpresos, autorización de impresión de timbrado, no pertenecen al puño y letra del Sr. XX, es decir son todas falsas*" (fs. 11/17 del Exp. Nº 00).

Por otra parte, mediante la entrevista informativa efectuada por la SET a los propietarios de la imprenta "XX", Sr. XX y XX, informaron a la SET que las gestiones de solicitud de impresión de timbrado fueron gestionadas por la contadora XX (Fs. 18 y 21 del Exp. Nº 00).

Por otra parte, fueron librados oficios por parte de la SET a los Bancos autorizados, quienes remitieron copias del anverso y reverso de los cheques librados por **NN** a favor de su proveedor XX, con lo que se pudo comprobar que ninguno de ellos fue efectivizado por el supuesto proveedor sino por terceras personas, lo que aún más refuerza el hecho de que XX en todo momento aseveró no haber efectuado transacciones con **NN**. Incluso algunos cheques fueron expedidos por montos inferiores al de las facturas emitidas y fueron emitidos con fecha anterior al de la emisión de las facturas (fs. 56 al 73 del Exp. Nº 00).

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones con la firma 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 corresponde la impugnación de las referidas facturas y la desafectación de los créditos fiscales del IVA y los costos del IRACIS respaldados con los comprobantes de operaciones que no son reales.

Respecto al IRACIS, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a 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 a la rentabilidad económica del mismo sector al que pertenece el contribuyente.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) los referidos índices, el cual informó que la rentabilidad promedio de las empresas del mismo sector económico que el de la firma sumariada, correspondiente a los ejercicios fiscales de 2012

y 2013, asciende a 11,4% y 11,5% respectivamente, y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD FISCAL ESTIMADA	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2012	250.281.820	28.532.127	88,6%	32.203.304	3.220.330
IRACIS GENERAL	2013	62.090.909	7.140.455	88,5%	8.068.310	806.831
TOTAL		**312.372.729**	**35.672.582**	-	**40.271.614**	**4.027.161**

Respecto a la responsabilidad subsidiaria, el **DSR2** refirió 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 para el IVA General y costos en el IRACIS, respaldados con comprobantes en donde se consignan operaciones inexistentes, la Sra. **XX** con **C.I.C. Nº 00** no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera trasparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado oportunamente los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 05 a 08/2012, 10 y 12/2012, 01 y 02/2013, 06 y 07/2013 y el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que: "*…los fiscalizadores pretenden trasladar la responsabilidad del proveedor a la parte compradora… hasta orillaría la ilegalidad pretender sancionar a mi representada, cuando el que verdaderamente incumplió la norma y con ello se aprovechó de la buena fe de mi representada es el Sr. XX…*" (sic).

El **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley no condiciona la existencia de la Defraudación a que exista una determinación (deuda), sino 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 los créditos fiscales y costos inexistentes que **NN** utilizó y trasladó en distintos periodos con el fin de no pagar impuestos, obteniendo así un beneficio indebido.

Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse algunas de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el actuar de **NN** fue con intención pues la misma presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades (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 Ley). Por tanto, para el **DSR2** se comprobó nuevamente que se cumplen todos los presupuestos para confirmar la calificación de su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

En cuanto a 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 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, **NN** puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que se hallaban en su poder; además, las compras impugnadas fueron utilizadas solamente en algunos periodos de dos ejercicios fiscales, sumado al hecho que el monto de las facturas cuestionas representan un porcentaje medianamente irrelevante del total de sus compras.

Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de una multa del 125% sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA, en tanto que para el IRACIS corresponde aplicar la multa sobre el tributo determinado, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto. Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de la multa.

El **DSR2** refirió también, que corresponde la aplicación de las multas por Contravención, conforme a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley con los alcances de la RG Nº 13/2019, pues **NN** porque presentó sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos en el Hechauka.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la RG Nº 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	03/2012	0	2.375.000	2.375.000
521 - AJUSTE IVA	04/2012	0	7.609.091	7.609.091
521 - AJUSTE IVA	05/2012	6.550.000	3.426.136	9.976.136
521 - AJUSTE IVA	06/2012	5.140.909	6.426.136	11.567.045

521 - AJUSTE IVA	07/2012	3.090.909	3.863.636	6.954.545
521 - AJUSTE IVA	08/2012	1.727.273	2.159.091	3.886.364
521 - AJUSTE IVA	10/2012	727.273	909.091	1.636.364
521 - AJUSTE IVA	12/2012	3.613.637	4.517.046	8.130.683
521 - AJUSTE IVA	01/2013	1.409.091	1.761.364	3.170.455
521 - AJUSTE IVA	02/2013	1.163.636	1.454.546	2.618.182
521 - AJUSTE IVA	06/2013	1.181.818	1.477.273	2.659.091
521 - AJUSTE IVA	07/2013	2.454.545	3.068.182	5.522.727
511 - AJUSTE IRACIS	2012	3.220.330	4.025.413	7.245.743
511 - AJUSTE IRACIS	2013	806.831	1.008.539	1.815.370
551 - AJUSTE CONTRAVEN	08/06/2018	0	2.700.000	2.700.000
Totales		**31.086.252**	**46.780.544**	**77.866.796**

**Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley Nº 125/1991.*

Art. 2º: DETERMINAR la obligación tributaria del IVA General y del IRACIS de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución; **CALIFICAR** su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 125% sobre los tributos defraudados.

Art. 3º: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I.C. Nº 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/91, en caso de que la firma no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4º: NOTIFICAR a la contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 200 de la Ley Nº 125/1991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingresen los montos que correspondan a los impuestos y a las multas aplicadas.

Art. 5º: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA