



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

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 Puntual N° 00 del 09/02/2018, notificada el 23/02/2018, la SET a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS del ejercicio fiscal 2014 y del IVA del periodo 08/2014 con relación a las compras realizadas a la firma NN con RUC 00, y a ese efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos, los documentos que respaldan sus registros, lo cual fue cumplido.

El control tuvo origen en los trabajos de investigación realizados por la SET, en especial la Nota del Departamento de Auditoría Grandes Contribuyentes DAGC2 N° 00 del 10/07/2017, mediante el cual informó sobre irregularidades detectadas en las DDJJII de proveedores XX y XX; en tanto que, mediante la Nota SET/IT N° 00 del 24/11/2017 del Departamento de Investigación Tributaria (DIT) informó acerca de un proceso penal caratulado “XX y XX el procesado fungía de contador mediante un título de contenido falso, operaba con el nombre de fantasía “XX”. Del análisis realizado por el DIT surgió que el supuesto contador proveía de comprobantes de contenido falso a NN, en nombre de XX con RUC 00, XX con RUC 00 y XX con RUC 00.

En consecuencia, verificado el Módulo Hechauka se constató que NN consignó compras (Formulario 211) realizadas de “XX” de XX en los periodos fiscales 08, 09, 10, 11 y 12/2014 por G 4.524.524.326 y que el 14/06/2017 las desafectó de sus DDJJII y que las DDJJ determinativas Formulario N° 120 ya fueron rectificadas el 28/07/2015, desafectando dichas compras. Asimismo, registró compras de “XX.”, en los periodos fiscales 08/2014 por G 1.351.921.411 y 09/2014 por G 234.873.003, el último monto fue desafectado de su declaración jurada determinativa del IVA el 28/07/2015, no así el periodo fiscal 08/2014.

Por ello, la SET emitió la orden de fiscalización en relación con el proveedor XX, cuyo representante legal es el Sr. XX. Éste informó en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, que se dedica a la constitución y venta de nuevas sociedades, sin movimientos, mencionó que la escritura original fue sustraída por el Sr. XX y que después comprobó que era un nombre falso, informó también que la empresa nunca operó y que el timbrado que solicitó nunca fue utilizado.

Al ser consultado sobre los comprobantes que NN presentó, manifestó que la firma nunca operó desde su constitución, por lo que se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu y se constató que no registra movimientos y en el módulo Hechauka no registra ventas a favor de XX. en el mercado interno; además, los auditores de la SET se constituyeron en el domicilio declarado en el RUC y constataron que no existe ningún salón comercial ni ferretería.

Debido a ello, los auditores de la SET concluyeron que NN incluyó en sus declaraciones juradas del IVA periodo fiscal 08/2014 y del IRACIS del ejercicio fiscal 2014 créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley); en consecuencia, los auditores de la SET desafectaron las facturas cuestionadas y reliquidaron ambos tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

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 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, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE FACTURAS APÓCRIFAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	AJUSTE DE IMPUESTO	MULTA 300%	TOTAL IMPUESTO + MULTA
IRACIS GENERAL	2014	1.464.087.883	146.408.788	146.408.788	439.226.365	585.635.153
IVA GENERAL	08/2014	1.351.921.411	135.192.141	135.192.141	405.576.423	540.635.153
TOTAL		2.816.009.294	281.600.929	281.600.929	844.802.788	1.126.403.717

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución N° 00 del 28/06/2018 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2) instruyó el sumario administrativo a la firma y a su representante legal XX con CIC N° 00, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén la responsabilidad subsidiaria del representante legal, el procedimiento para 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 el contribuyente, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el DSR2, conforme se expone a continuación:

NN manifestó *“los contribuyentes que se encuentran clasificados como Grandes Contribuyentes son fiscalizados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por la Dirección General de Grandes Contribuyentes, ... la Administración Tributaria posee facultades de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, estas facultades NO son arbitrarias, sino regladas, por lo que para la realización de dichos actos de deben cumplir con las disposiciones legales y*

reglamentarias vigentes... ”.

Sobre el punto, el **DSR2** refirió que el Art. 189 de la Ley y el Art. 27 de la Ley N° 2.421/2004 autorizan a la **SET** a fiscalizar y controlar a los contribuyentes sin excepción y sin condicionar que los mismos deban ser fiscalizados por una u otra dependencia específica de la Administración Tributaria. Además, el Art. 3° de la RG N° 40/2014 faculta a la **DGGC** a realizar controles tributarios a contribuyentes relacionados a casos investigados en dicha Dirección, motivo por el cual consideró legítimo el trabajo realizado por esta dependencia. Además, resaltó que el hecho de que el control haya sido realizado por una u otra dependencia, no le causó gravamen irreparable alguno a la firma sumariada, ni le produjo daño o indefensión, por lo que su argumento resulta totalmente improcedente.

Igualmente, **NN** señaló “... *basta con que examine la primera hoja de Orden de Fiscalización N° 00, para que compruebe que la fiscalización se inició con los Requerimientos de Documentaciones D.A.G.C.2 N° 00/2017, la AT menciona taxativamente que a los efectos de la fiscalización se utilizará el Expediente N° 00..., ... queda fehacientemente demostrado que la AT, de hecho y de manera ilegítima practicó una fiscalización a XX desde junio de 2017, y recién cuando determinó la existencia de supuestas irregularidades decidió formalizar la fiscalización a través de la emisión de la Orden de Fiscalización..., el plazo para culminar la fiscalización iniciada de hecho e ilegítimamente en junio de 2017, se hallaba hartamente vencido... ”.*

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 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 su deber, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra alguna sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la fiscalización, por lo que la utilización de las informaciones recabadas resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues la verificación se limitó a las compras declaradas por el contribuyente.

En cuanto a la utilización en la fiscalización del expediente N° 00 presentado por **NN** durante el control, el **DSR2** aclaró que justamente este antecedente fue invocado porque como consecuencia del requerimiento realizado por Nota DAGC2 N° 00 del 08/06/2017, en fecha 14/06/2017 **NN** procedió a rectificar sus DDJJII desafectando de sus Formularios N° 211 “Compras” los comprobantes de “XX” de XX de los periodos fiscales 08, 09, 10, 11 y 12/2014 por valor de G 4.524.524.326 y los de “XX.”, del

periodo fiscal 09/2014 por G 234.873.003.

Atendiendo a que no rectificó la DDJJII del periodo fiscal 08/2014 cuyo monto asciende a G 1.351.921.411 ordenó la fiscalización; por tanto, el **DSR2** ratificó que debido a la persistencia de la irregularidad se ordenó la fiscalización puntual; en consecuencia, ambos procedimientos son plenamente válidos.

Igualmente, **NN** cuestionó que la Nota DAGC2 N° 00/2017 no cumplió con los requisitos del Art. 7 de la Resolución General N° 04/2008 y específicamente alegó la incompetencia del funcionario que ordenó la fiscalización, la falta de designación de funcionarios actuantes, la ilegitimidad de los resultados del Acta Final N° 00 y la falta del hecho objetivo en base al cual surgieron sospechas de irregularidades tributarias.

Al respecto, el **DSR2** señaló que evidentemente la Nota DAGC2 N° 00/2017 no reúne los requisitos exigidos por la RG N° 04/2008 ni está firmada por la máxima autoridad porque no es una Orden de Fiscalización, simplemente es un pedido o requerimiento a los efectos de contrastar la información con la que la SET ya contaba.

Consecuentemente, el **DSR2** señaló que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 23/02/2018 con la notificación de la Orden, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 24/04/2018, transcurrieron exactamente 38 días, cumpliendo estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/2004.

Además, **NN** solicitó se declare la perención de instancia alegando que se cumplieron todas las situaciones previstas en la Ley N° 4679/12 “De trámites administrativos”.

Al respecto, el **DSR2** señaló que el Art. 6° de la Ley N° 4.679/12 habilita la posibilidad de presentar el recurso para la resolución del caso y establece el plazo para el mismo, pero dicha norma no contempla que consecuentemente deba declararse la perención de la instancia por tal incumplimiento; ya que para tal efecto indiscutiblemente debe cumplirse el plazo de 6 meses referido en el Art. 11 de la Ley.

Refirió, que en el presente sumario no existe el abandono de la instancia, puesto que el sumario se instruyó el 28/06/2018, se notificó el 28/07/2018, se abrió la causa a prueba el 07/08/2018; posteriormente, se declaró cerrado el 18/10/2018 y finalmente se llamó a autos para resolver el 19/11/2018, durante el trámite no transcurrió el tiempo establecido en la Ley para que opere la caducidad. Ahora bien, el **DSR2** señaló que igualmente no procede el pedido ingresado ya que el expediente se encontraba en la etapa de “autos para resolver”, de acuerdo con la Providencia de Autos Para Resolver N° 00; es decir, las etapas procesales del sumario ya habían precluido, y tal como lo dispone el Art. 176 del Código Procesal Civil - el cual es aplicable de manera supletoria a la Ley N° 125/91 - claramente prescribe que *“No se producirá la caducidad... c) cuando los procesos estuvieren pendientes de alguna resolución...”*

Asimismo, el **DSR2** destacó también, que es sabido que la Caducidad o Perención está definida como un modo de culminación del proceso, producido por la inactividad de las partes durante el plazo señalado por la Ley, a falta del impulso procesal en una determinada etapa del proceso (XX, Código Procesal Civil Comentado y Concordado-Séptima Edición (2006) Páginas 348-350), es decir puede producirse solamente ante la

ausencia de actividad tendiente a avanzar en el proceso, situación que no se observa en el presente caso. Por tanto, el **DSR2** concluyó que no corresponde la perención alegada.

Sobre el fondo de la cuestión, **NN** manifestó “... *Resulta sumamente llamativo que a los efectos de determinarle obligaciones tributarias a mi representada, los fiscalizadores se basen exclusivamente en las manifestaciones vertidas por el Sr. XX en el acta de entrevista informativa realizada en fecha 08 de marzo de 2018..., ... todo lo manifestado por el representante de XX. simboliza una verdad irrefutable, en tanto que aquello mencionado y presentado por XX. es falso... De los antecedentes administrativos se desprenden contradicciones e incoherencias en las declaraciones vertidas por el representante legal de NN, las cuales pasaron totalmente inadvertidas para los fiscalizadores y éstos, denotando una total falta de interés, negligencia en sus actuaciones y ligereza en sus apreciaciones y hasta complicidad, decidieron tomarlas por ciertas..., el Sr. XX, representante legal de XX. retiró las facturas en fecha 18/08/2014 e inmediatamente ese mismo día utilizó 2 (dos) facturas de dicho talonario... ”.*

El **DSR2** señaló que no es cierto lo argüido por **NN** que la información brindada por el representante legal de la firma **XX**. haya sido tomado como verdad irrefutable; en realidad, solo sirvió como indicio, pues los elementos que consideró son los siguientes: no registra movimientos de compras en el mercado interno según el registro del Hechauka; además, según los registros del Sistema Marangatu no registra movimientos desde su constitución. En el lugar declarado como domicilio del RUC solo funciona un complejo de oficinas y según los registros del Sistema Marangatu no cuenta con depósitos, lo que hace inviable que las mercaderías (cemento, varillas de hierro, ladrillos, piedra bruta, piedra triturada, arena, cal viva, tejas y otros productos) descriptas en los 23 comprobantes hayan sido provistas por **XX**.

El **DSR2** consideró también la siguiente inconsistencia: **NN** informó mediante el expediente N° 00 que los pagos los realizó en efectivo, los montos de las 23 facturas de compras son considerables y oscilan entre los G 30.000.000 a G 77.000.000; sin embargo, según las copias autenticadas de los comprobantes las operaciones fueron a crédito (fs. 04/206 del expediente N° 00). Durante el sumario la sumariada no probó cómo fue que contactó con la supuesta proveedora, no mencionó la ubicación del depósito de materiales de construcción de donde adquirió dichos productos, ni individualizó a la persona a quien realizó los pagos, a pesar de que las supuestas provisiones fueron frecuentes. Simplemente formuló agravios porque las declaraciones del representante legal de su proveedor **XX**. fueron contradictorias e incoherentes ya que este negó toda la operación con la sumariada; respecto al caso, el **DSR2** señaló que la SET ya ha tomado las medidas pertinentes respecto a este contribuyente.

Otro elemento que tuvo en cuenta fueron las inconsistencias entre lo argüido por **NN** y las constancias de autos, pues según el contenido de las facturas de compras (23), los materiales de construcción fueron llevados a la Sucursal N° 8 (De la ciudad de Luque); sin embargo, durante el periodo probatorio adjuntó como prueba 2 comprobantes de pagos de la firma “**XX**”-**XX**, ambos comprobantes totalizan G 958.925.782, con la descripción “Por trabajos de construcción en obras”, con domicilio en la Ciudad del Este, así como el pago realizado ante la Municipalidad de Hernandarias conforme a lo descripto en la “Pre liquidación -Impuesto a la Construcción” la construcción fue

realizada en el Depósito N° 3 de la Avenida Acosta Ñu; entonces, de haber existido la construcción mencionada, no fue en el Departamento Central ni pudo XX, proveer los materiales como pretende hacer valer NN.

En este contexto, el **DSR2** concluyó que XX no pudo haber proveído los materiales de construcción porque esta empresa no operó desde su constitución, y sobre todo porque no registra compras de bienes para su posterior venta por lo que se confirma que las operaciones con XX que NN pretendió hacer valer ante la SET no existieron, aun cuando los comprobantes cumplen con los requisitos formales.

Además, NN no probó que las mercaderías descriptas en los comprobantes impugnados hayan sido efectivamente adquiridas de este proveedor, 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 una sola orden de compra, nota de remisión, ficha de mercaderías u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con su supuesto proveedor, limitándose simplemente a ratificarse de que existió la compra de las mercaderías y que realizó el pago en efectivo. Por tanto, en los términos del Art. 86 de la Ley, corresponde confirmar la desafectación de las compras respaldadas con los comprobantes de operaciones que no son reales y la reliquidación del IVA General, así como la del IRACIS por el aumento patrimonial indebido.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el Art. 182 de la Ley establece que estos 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 gastos que no son reales defraudando con ello al Fisco, el Sr. XX con CIC N° 00, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debió hacerlo, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de 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 IVA General del periodo fiscal de 08/2014 y el IRACIS GRAL. del ejercicio fiscal 2014, 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 manifestó “... existen tres elementos que deben darse en forma conjunta para que la conducta del contribuyente pueda ser calificada como defraudación y son los siguientes: a) Intención del Contribuyente, b) Realización de algún acto, maniobra aserción u omisión, c) Perjuicio al Fisco...”.

El **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley no prevé que los tres elementos deban concurrir conjuntamente para calificar la conducta como defraudación; lo que sí dispone, es que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, en este caso la justificación del gasto realizado mediante comprobantes de contenido falso, el cual está representado por el monto que declaró como compras en el periodo fiscal 08/2014, que asciende a G 1.351.921.411 y de G 1.464.087.883 declarados como activo en el IRACIS, lo que generó un aumento patrimonial indebido; todo ello, con el fin de procurarse un beneficio indebido en perjuicio del Fisco al dejar de percibir los tributos debidos.

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 del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, 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), al haber declarado compras que no le corresponden.

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. 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 esta, 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**, en todo momento puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas y que la infracción fue cometida solo en un periodo y ejercicio fiscal.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 125%, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA. En cuanto al IRACIS, dicha sanción será aplicada 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.

Por las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales conferidas por la Ley 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	08/2014	135.192.141	168.990.176	304.182.317
511 - AJUSTE IRACIS	2014	146.408.788	183.010.985	329.419.773
Totales		281.600.929	352.001.161	633.602.090

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con lo más arriba señalado

Art. 2°: **CALIFICAR** su conducta 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 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, conforme quedó consignado en el Art. 1.

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° 125/91, en caso de que la firma no dé cumplimiento a lo establecido en el Art. 1° de esta Resolución.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que corresponden al impuesto determinado y a la multa aplicada.

Art. 5°: **COMUNICAR** a la Dirección General de Grandes Contribuyentes y luego archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN