

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, 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 N° 00 notificada el 17/10/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 12/2014, 11/2015 y 02/2016, y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2014 a 2016 de **NN**, específicamente con relación a las operaciones realizadas con los siguientes proveedores: **XX, XX, XX y XX**, por lo que le solicitó 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 el Informe del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), Nota DPO DGGC N° 00/2019, en el que fueron expuestos los resultados de los trabajos de investigación realizados por la **SET**, mediante los cuales se detectó que **NN** presenta proveedores irregulares involucrados en esquemas de utilización de documentos de presunto contenido falso investigados en la Causa N° 00/2018 caratulada "XX"; y en la Causa N° 00/2016 denominada "XX". Así también, porque en el marco de las verificaciones de Auditorías Externas Impositivas efectuadas por el Departamento de Auditoría GC3, surgieron proveedores investigados en los diferentes esquemas de utilización de facturas de presunto contenido falso y proveedores llamativos o en situación irregular; entre cuyos clientes que utilizaron facturas de presunto contenido falso se encuentra **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró costos en el IRACIS General y créditos fiscales en el IVA General respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones con los proveedores: **XX, XX, XX y XX**, porque dichas facturas fueron registradas por la contribuyente en sus Libros de Compras del IVA y en su Libro Diario; y la mayoría de los supuestos proveedores ni siquiera fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC en los que no existen locales comerciales, por lo que los auditores desafectaron los montos cuestionados y ajustaron los 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 N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 140% sobre el tributo defraudado, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL IMPUESTO MÁS MULTA
511 - AJUSTE IRACIS	2014	806.698.182	80.669.818	112.937.745	193.607.563
511 - AJUSTE IRACIS	2015	181.818.181	18.181.819	25.454.547	43.636.366
511 - AJUSTE IRACIS	2016	180.352.272	18.035.227	25.249.318	43.284.545
521 - AJUSTE IVA	dic-14	305.818.182	30.581.818	42.814.545	73.396.363
521 - AJUSTE IVA	nov-15	181.818.181	18.181.819	25.454.547	43.636.366
521 - AJUSTE IVA	feb-16	130.352.272	13.035.228	18.249.319	31.284.547
TOTAL		1.786.857.270	178.685.729	250.160.021	428.845.750

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 13/01/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma contribuyente conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y 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 *"...la presente acción sumarial ya se encuentra prescripta respecto a los Impuestos IRACIS General-Ejercicio 2014 e IVA General Diciembre/2014, pues el cobro de los impuestos y de las sanciones pecuniarias por supuestas infracciones tributarias alegadas por la Administración datan del 2014, y procede recién en fecha 13 de enero de 2020 a notificar la apertura del Sumario Administrativo y el traslado del Informe Final de Auditoría N° 00 del 09 de diciembre de 2019..."*. Agregó que *"...no cabe otra conclusión que establecer que a la fecha de la notificación de la resolución que ordenó la apertura del presente sumario, la acción para aplicar alguna sanción respecto a los Impuestos IRACIS General Ejercicio 2014 e IVA General Diciembre/2014, se encontraba más que prescripta; puesto que, en último caso, el inicio del sumario (SET N° 00 del 06/01/2020) es la actuación procesal que podría haber interrumpido el plazo de Prescripción de la acción sancionatoria o punitiva del citado periodo..."* (Sic).

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 de la Ley 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 (CSJ), por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia CSJ N° 00/2016 por el que 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 cómputo 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, ocurrió el 25/11/2019 mediante la comparecencia del Sr. XX, apoderado de **NN**, ante la Administración Tributaria para tomar conocimiento del contenido del Acta Final N° 00; consecuentemente, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo uno nuevo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN						
OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	2015	2016	2017	2018	2019
IVA General	12/2014	Presentación de la DD.JJ.	Inicio del cómputo del plazo - 1° de enero	Año 1	Año 2	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 25/11/2019
IRACIS General	2014	Presentación de la DD.JJ.	Inicio del cómputo del plazo - 1° de enero	Año 1	Año 2	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 25/11/2019

Consecuentemente, las deudas del IVA General de los periodos fiscales de 12/2014, así como del IRACIS del ejercicio fiscal de 2014, no se encuentran prescriptas; por tanto, corresponde su reclamo.

Sobre el fondo de la cuestión, **NN** expresó que "...el alcance de la Fiscalización se limitó a la verificación de las transacciones realizadas por nuestro mandante con 4 proveedores: **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, por los Impuestos de IVA General e IRACIS General, entre los años 2014, 2015 y 2016. Sobre el punto, se debe poner de manifiesto que mi mandante en ningún momento accedió, ni le fueron comunicadas las Notas arriba mencionadas ni tampoco tiene intervención o participación en las causas citadas, los Auditores intervinientes basaron sus conclusiones en meras presunciones, tanto en lo referente a la existencia de documentos de contenido falso como en la comisión de infracciones...". Añadió que "...en la conclusión de los Auditores surge que ni siquiera ellos están seguros sobre si el respaldo documental presentado es o no falso... dichos proveedores presentan documentos originales, expedidos según la reglamentación establecida por la Administración. Además, la documentación presentada por los citados proveedores, fueron expedidas por imprentas habilitadas, poseían timbrado, es decir, a prima facie reunían todos los requisitos regularidad y validez relativos a competencia, forma legal y procedimiento correspondiente". Agregó que "No se puede aplicar al contribuyente una carga que ni siquiera está contenida en Ley ni es consecuencia de ella, como lo sería la verificación de que sus proveedores se han inscripto en debida forma y que observan el cumplimiento de sus obligaciones. Lo que se pretende es un total despropósito, pues traslada al contribuyente la obligación de constituirse en una suerte de investigador privado y/o perito de documentos..." (...) "...Cabe señalar que la obligación del comprador se limita a verificar el cumplimiento de los requisitos formales visibles a simple vista, en concordancia con los formatos que ha establecido la propia Administración Tributaria. Vale decir, no es responsabilidad del contribuyente verificar el cumplimiento de las obligaciones de los proveedores". El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus Declaraciones Juradas del IVA General y del IRACIS General los comprobantes emitidos por los supuestos proveedores **XX**, **XX**, **XX** y **XX**, en los cuales se consignaron operaciones inexistentes, en total infracción a lo dispuesto en el Art. 7º y 86 de la Ley, porque constató que dichas facturas se encuentran registradas en su Libro Compras del IVA, en su Libro Diario y Libro Mayor, los cuales fueron proveídos a la **SET**.

El **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los siguientes hechos:

En cuanto a **XX**, en la entrevista realizada al Sr. **XX**, Representante Legal de la firma, el mismo manifestó que la empresa se dedicaba exclusivamente a la importación y venta de artículos electrónicos, agregó que **XX** no disponía de Local y que las mercaderías importadas (artículos electrónicos) eran vendidas directamente a los clientes.

Por otro lado, en base a los siguientes informes diligenciados durante el Sumario Administrativo, como Medidas para Mejor Proveer, las entidades bancarias: Banco **XX**, Banco **XX**, Banco **XX**, Banco **XX**, Banco **XX**, Banco **XX**, Banco **XX** y Banco **XX**, informaron que los supuestos proveedores de **NN** no poseen cuentas corrientes o cajas de ahorro con estas instituciones.

Debido a ello y con los antecedentes del control más los registros del Sistema Marangatu, el **DSR2** 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, así como tampoco con la capacidad económica necesaria para realizar las ventas de materiales de construcción, de combustibles, ni los servicios de fletes descriptos en los comprobantes.

Asimismo, el **DSR2** aclaró que la investigación y posterior Fiscalización Puntual no versó sobre la veracidad de la inscripción en el RUC de los proveedores de **NN** ni sobre la validez de los timbrados de las facturas cuestionadas; sino más bien, sobre la autenticidad y veracidad de las operaciones de compras consignadas en dichos comprobantes. Además, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de estos

proveedores o que ellos prestaron los servicios, 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, contrato, orden de pago, orden de compra, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores, por lo que pudo 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, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de las referidas facturas, así como el ajuste del IVA General y del IRACIS General efectuado por los auditores de la **SET**.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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 está representado por el monto que **NN** dejó de ingresar 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 su aplicación, 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 contribuyente puso a disposición de la **SET** los documentos que le fueron requeridos y consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 140% sobre el tributo defraudado.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso 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
511 - AJUSTE IRACIS	2014	80.669.818	112.937.745	193.607.563
511 - AJUSTE IRACIS	2015	18.181.819	25.454.547	43.636.366

511 - AJUSTE IRACIS	2016	18.035.227	25.249.318	43.284.545
521 - AJUSTE IVA	12/2014	30.581.818	42.814.545	73.396.363
521 - AJUSTE IVA	11/2015	18.181.819	25.454.547	43.636.366
521 - AJUSTE IVA	02/2016	13.035.228	18.249.319	31.284.547
Totales		178.685.729	250.160.021	428.845.750

**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 firma contribuyente **NN con RUC N° 00** 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 140% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma contribuyente 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. 4°: 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