

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con RUC **00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 31/05/2021 y ampliada por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 09/07/2021, 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 01 a 12/2019 y del IRPC del ejercicio fiscal de 2019 de **NN**; y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de compras y su Libro de Compras lo cual fue cumplido por el contribuyente.

La Fiscalización cuenta como antecedente al Informe DGFT/DPO N° 00/2021, por el cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) informó que detectó operaciones de compras efectuadas por **NN** que no guardan relación con su actividad económica. Por tal motivo se generó la denuncia interna para la apertura de una Fiscalización al contribuyente.

Durante la Fiscalización los auditores de la **SET** constataron que **NN** consignó en sus Declaraciones Juradas del IVA General compras respaldadas con comprobantes que no guardan relación con su actividad económica declarada (Otras actividades profesionales, científicas y técnicas N.C.P.) y otras las respaldó con comprobantes relacionados a operaciones comerciales que no pudieron haberse efectuado con los supuestos proveedores XX y XX, pues estos no contaban con la capacidad operativa para efectuar las ventas de la envergadura que **NN** declaró que efectuó de los mismos, en infracción a lo dispuesto en el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013 en concordancia con los Arts. 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) actualizados por la Ley 2421/2004. Debido a ello, los auditores de la **SET** procedieron a impugnarlos y realizaron el ajuste fiscal a favor del Fisco.

Con relación IRPC, los auditores observaron que las facturas cuestionadas también fueron declaradas para la liquidación del mencionado impuesto por parte de **NN** por lo que procedieron de acuerdo con lo establecido en el Art. 7° del Decreto N° 8593/2006 y el Art. 43 de la Ley, aplicando la renta neta presunta del 30% sobre los ingresos declarados por el contribuyente, a fin de determinar la base imponible afectada y realizaron el ajuste fiscal.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado 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 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	M
521 - AJUSTE IVA	ene-19	1.483.215	148.322	SERÁ GR/ LO ESTAB CONFORI PROCEDI LOS ARTS 125/1991
521 - AJUSTE IVA	feb-19	65.408.517	6.540.852	
521 - AJUSTE IVA	mar-19	61.462.884	6.146.288	
521 - AJUSTE IVA	abr-19	25.593.076	2.559.308	
521 - AJUSTE IVA	may-19	2.512.562	251.256	
521 - AJUSTE IVA	jun-19	100.136.714	10.013.671	
521 - AJUSTE IVA	jul-19	21.947.837	2.194.784	
521 - AJUSTE IVA	ago-19	92.692.239	9.269.224	
521 - AJUSTE IVA	sept-19	1.569.020	156.902	
521 - AJUSTE IVA	oct-19	90.738.722	9.073.872	
521 - AJUSTE IVA	nov-19	91.128.593	9.112.859	

521 - AJUSTE IVA	dic-19	112.688.515	11.268.852
IRPC	2019	347.649.856	34.764.986
TOTAL		1.015.011.750	101.501.175

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 09/09/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados por el contribuyente, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver. Con relación a la duración del plazo de la Fiscalización, **NN** refirió: *"...no caben dudas de que la FISCALIZACIÓN PUNTUAL se inició con el "Requerimiento de Documentaciones" DGFT N° 00 del 13/03/2020 y no con la ORDEN DE FISCALIZACIÓN PUNTUAL N° 00, notificada el 31/05/2021, fecha a partir de la cual la Administración pretende comenzar el cómputo del plazo legal previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04... Que de la cronología de los hechos se advierte con toda claridad que desde el inicio de la Fiscalización computado a partir del día siguiente de la notificación de la nota de requerimiento de documentaciones DGFT 00/2020 y hasta la fecha del ACTA FINAL N° 00 (02/08/2021), el plazo legal de duración de las fiscalizaciones puntuales previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04 ha EXCEDIDO largamente" (sic).*

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° 2421/2004 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 u obrantes en poder de la Administración, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, 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 misma se inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 31/05/2021 y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 02/08/2021, transcurrieron exactamente 45 días, cumpliendo estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004.

NN adujo además que: *"Otro hecho RELEVANTE que dejamos constancia de su incumplimiento es que, de acuerdo a los actos reglamentarios dictados con relación a las fiscalizaciones (que la AT está obligada a cumplirlas de acuerdo al párrafo 2do. Del art. 186° de la Ley 125/91), la SET ha omitido un requisito esencial que la designación de los funcionarios designados para llevar a cabo la función inspectora constituyendo esta omisión otro hecho grave de procedimiento que debe respetar la Administración y que de conformidad al artículo 196° de la citada Ley, hace desaparecer la presunción de legitimidad del que gozan los actos de la Administración..." (sic).*

Contrariamente a lo que alega **NN**, la Orden de Fiscalización N° 00 cumple con todos los requisitos legales establecidos en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, pues fue suscripta por el Viceministro de Tributación, donde fueron identificados los periodos fiscales comprendidos, se identificaron a los funcionarios actuantes y ha sido culminada dentro del plazo legal, según el Acta Final N° 00 del 02/08/2021, según se observa a fs. 2 del Expte. N° 00.

Respecto a la cuestión de fondo, sobre declaraciones de compras que no se hallan vinculadas a la actividad económica declarada, **NN** señaló: *"Desconozco la ilicitud de realizar actividades -no prohibidas por las leyes- y que la utilización del crédito fiscal que ingresó a las arcas fiscales implique una utilización indebida del mismo. **El artículo 85°.- Documentaciones**, cita los requisitos para su validez, estos no han sido cuestionados por los fiscalizadores y el **artículo 86° Liquidación del impuesto** determina las condiciones para la configuración del crédito fiscal, artículos de la Ley 125/91 TA, que no prescriben que la realización de actividades lícitas no declaradas (no dice dónde); pero sí informadas a través de las correspondientes declaraciones juradas; constituyan actos irregulares que no den origen al crédito fiscal. Insisto en que desconozco la norma que prohíba o penalice que una actividad lícita, COMPRAR y VENDER algún bien, sea castigada por el solo argumento que el contribuyente no se dedique de manera habitual a tal o cual actividad"* (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** recordó a **NN** lo dispuesto en el Art. 85 de la Ley que en su párrafo 4 dispone: *"La Administración establecerá las demás formalidades y condiciones que deberán reunir los comprobantes de ventas y demás documentos de ingreso o egreso, para admitirse la deducción del crédito fiscal, la participación en la lotería fiscal, o para permitir un mejor control del impuesto"* y en el Art. 86 de la misma, en el párrafo 4 se establece: *"La deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto"*.

El **DSR2** resaltó que **NN** declaró en sus formularios del IVA General e IRPC compras respaldadas con comprobantes que no guardan relación al rubro comercial al cual se dedica el contribuyente, entre las que se citan compras de alimentos, medicamentos, artículos y enseres personales, servicios, entre otros, que se encuentran detalladas a fs. 35/42 del Expte. N° 00, los cuales por la naturaleza de la actividad económica del contribuyente no se consideran vinculadas a la misma (Otras actividades profesionales, científicas y técnicas N.C.P.).

En tal sentido, el **DSR2** concluyó que tales compras no se encuentran afectadas a los mencionados impuestos a los cuales **NN** se halla obligado y consecuentemente no dan derecho a su deducción, por lo que corresponde confirmar la denuncia efectuada por los auditores de la **SET**.

Asimismo, **NN** adujo: *"...Controles efectuados, del Informe Final trae un confuso y poco entendible relato sobre "ciertas diligencias sobre determinados proveedores" para luego concluir que "de las diligencia realizadas y demás elementos de convicción recogidos, esta auditoría considera que las facturas que se citan - cuadro 2. Facturaciones con operaciones simuladas - son de contenido falso... ¿En qué se basan los funcionarios para afirmar que las facturas son de contenido falso y que las operaciones son simuladas?. Todos los comprobantes reúnen los requisitos legales -han pasado por el riguroso procedimiento establecido por la SET para su emisión y validación- no han sido redargüidos de falsos y no están visiblemente adulterados... El contribuyente no es responsable -no tiene facultades de policía- de las documentaciones de compras de sus proveedores"* (sic).

Analizados los antecedentes obrantes, las informaciones y documentos recabados durante la Fiscalización, así como los argumentos manifestados por **NN** durante el Sumario Administrativo, el **DSR2** indicó que el contribuyente utilizó en sus Declaraciones Juradas, facturas referentes a operaciones materialmente imposible de haberse llevado a cabo, relacionadas a las firmas XX y XX que no pudieron proveer los bienes consignados en las facturas cuestionadas por los montos expuestos en las mismas.

El **DSR2** llegó a esta conclusión debido a que no existen evidencias de compras significativas por parte de estas firmas para la posterior venta de tal envergadura a **NN**, pues no cuentan con materiales ni activos para proveer los bienes y servicios contenidos en las facturas impugnadas, por lo que corresponde la desafectación de estos comprobantes, debido a que se trata de compras simuladas entre los proveedores y el contribuyente sumariado.

Ante lo expuesto, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de estos comprobantes declarados por **NN**, en atención a dispuesto en el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, concordante con los Arts. 85 y 86 de la Ley, que disponen que las operaciones gravadas por el IVA General deberán estar respaldadas con sus respectivos comprobantes de ventas y solamente de la fe que estos merecieran, resultará el valor probatorio de dichas operaciones; en este caso se comprobó que el contenido de tales facturas se refieren a operaciones y montos inexistentes, por lo que no representan una erogación real y no cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles, por tanto, al registrarlas el contribuyente obtuvo un beneficio indebido pues con ello logró reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco. Con relación al IRPC, el **DSR2** aseveró que corresponde proceder en virtud con lo establecido en el Art. 7° del Decreto N° 8593/2006 y el Art. 43 de la Ley N° 125/1991 de la Ley.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** adujo: *“Ambos extremos: la intención y el perjuicio fiscal no está demostrado. Todas las facturas originales están declaradas por el emisor y el receptor... Se sostiene en calificada doctrina, que el ilícito “Defraudación”, tal como está configurado en la ley, es un delito de resultado, que exige para su consumación, la efectiva producción de una lesión en el patrimonio del fisco; y así lo establece el propio texto legal al referirse al perjuicio ocasionado al fisco, como uno de los elementos constitutivos de la infracción. También cabe mencionar que no ha existido perjuicio patrimonial que afectara al fisco., pues mi representada ha abonado sus impuestos ingresando las sumas de dinero que correspondían a las arcas del Estado, en beneficio del fisco, y no en perjuicio suyo. Queda demostrada, la inexistencia del perjuicio, pues se han abonado los impuestos y las cargas punitivas correspondientes. Que, de las normas legales, se desprende que debe existir un impuesto defraudado (hecho inexistente en este procedimiento)”* (sic).

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. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incluyó en sus Declaraciones Juradas datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los numerales 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que **NN** realizó actos que condujeron a la disminución del pago de los tributos, al haber consignado en sus Declaraciones Juradas compras que no reúnen los requisitos de validez para ser deducibles de impuestos y otras se refieren a operaciones comerciales inexistentes obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, el cual está representado por los tributos que no ingresó por valor de **G 101.501.175**. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, quedó plenamente comprobado que se cumplen todos los presupuestos legales 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 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 las actividades comerciales 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 y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1, 2, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y la continuidad de la comisión de la infracción, pues esta conducta se constató en distintos periodos fiscales de un ejercicio fiscal; igualmente consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configuran por las compras impugnadas cuyo monto imponible asciende a G **1.015.011.750**, así como la conducta asumida por **NN**, pues proveyó todos los documentos que le fueron requeridos. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar la multa del 140% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y la aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en 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	01/2019	148.322	207.651	355.973
521 - AJUSTE IVA	02/2019	6.540.852	9.157.193	15.698.045
521 - AJUSTE IVA	03/2019	6.146.288	8.604.803	14.751.091
521 - AJUSTE IVA	04/2019	2.559.308	3.583.031	6.142.339
521 - AJUSTE IVA	05/2019	251.256	351.758	603.014
521 - AJUSTE IVA	06/2019	10.013.671	14.019.139	24.032.810
521 - AJUSTE IVA	07/2019	2.194.784	3.072.698	5.267.482
521 - AJUSTE IVA	08/2019	9.269.224	12.976.914	22.246.138
521 - AJUSTE IVA	09/2019	156.902	219.663	376.565
521 - AJUSTE IVA	10/2019	9.073.872	12.703.421	21.777.293
521 - AJUSTE IVA	11/2019	9.112.859	12.758.003	21.870.862
521 - AJUSTE IVA	12/2019	11.268.852	15.776.393	27.045.245

514 - AJUSTE OTROS RENTA	2019	34.764.986	48.670.980	83.435.966
Totales		101.501.176	142.101.647	243.602.823

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 140% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al 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