



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00 del 19/02/2019, 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 02/08/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, y del IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2016 de NN, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que respaldan sus ingresos y egresos, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en el informe DPO/DGFT N° 00/2018 y DAFT3 N° 00/2018, según el cual el Departamento de Planeamiento Operativo y el Departamento de Auditoría FT3 informaron que detectaron inconsistencias en las ventas y las compras que NN declaró.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN por una parte, no declaró la totalidad de sus ingresos para el IVA General, pues los montos de las facturas de ventas que la propia empresa proveyó a la SET son superiores a los valores que consignó en su Form. N° 120; por otra declaró gastos 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, XX, así como otros egresos sin el debido respaldo. Debido a que mediante la verificación de las documentaciones (archivo tributario) remitidas tanto por el controlado y sus supuestos proveedores, los auditores de la SET constataron que, los proveedores, negaron haber efectuado las operaciones, otros incluso negaron haberse inscripto en el RUC, desafectaron los montos cuestionados y reliquidaron ambos tributos, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal del IRACIS General y del IVA General, calificar la conducta del contribuyente conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y graduar la multa del 100% a 300% sobre los tributos defraudados según lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley, todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	DIFERENCIA S/ AUDITORÍA	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	TOTAL G (IMPUESTOS + MULTA A GRADUAR)
521 - AJUSTE IVA	feb-15	1.600.000.000	1.600.000.000	160.000.000	160.000.000
521 - AJUSTE IVA	mar-15	11.347.727	11.347.727	1.134.773	1.134.773
521 - AJUSTE IVA	jun-15	5.977.272	5.977.272	597.727	597.727
521 - AJUSTE IVA	jul-15	9.740.909	9.740.909	974.091	974.091
521 - AJUSTE IVA	sep-15	118.465.931	118.465.931	11.846.593	11.846.593
521 - AJUSTE IVA	nov-15	2.090.909	2.090.909	209.091	209.091
521 - AJUSTE IVA	feb-16	327.237.800	327.237.800	32.723.780	32.723.780
521 - AJUSTE IVA	mar-16	49.940.910	49.940.910	4.994.091	4.994.091
521 - AJUSTE IVA	may-16	98.613.089	98.613.089	9.861.309	9.861.309
521 - AJUSTE IVA	nov-16	64.545.460	64.545.460	6.454.546	6.454.546
511 - AJUSTE IRACIS	2015	44.156.818	44.156.818	4.415.682	4.415.682
511 - AJUSTE IRACIS	2016	74.193.354	74.193.354	7.419.335	7.419.335
<b>TOTAL</b>		<b>2.406.310.179</b>	<b>2.406.310.179</b>	<b>240.631.018</b>	<b>240.631.018</b>

\* Se aclara que en el Informe Final de Auditoría no se expuso el monto de la multa a aplicar pues la misma será determinada de acuerdo a las circunstancias agravantes y atenuantes del Art. 175 de la Ley.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 24/01/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal **XX** con **C.I. 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 de los representantes legales así como los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones. El 13/02/2019 **NN** expresó su allanamiento parcial a los hechos denunciados y solicitó la exoneración de la multa y los accesorios legales.

Siendo así, el allanamiento importa al reconocimiento del derecho material invocado en este caso por el sujeto activo de la obligación y consecuentemente la renuncia a oponerse a su pretensión, por lo que corresponde, sin más trámite, dictar el acto de determinación.

Debido a ello, el **DSR2** concluyó que se confirma que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IVA General y que las operaciones de compras que pretendió hacer valer ante la SET de **XX, XX, XX, XX**, pues estos aseveraron en las entrevistas que les realizaron los auditores de la SET, que no realizaron ventas a **NN**, y como prueba de sus dichos presentaron las copias de sus facturas, las cuales fueron emitidas a otras personas y por montos muy inferiores a los que **NN** declaró, e inclusive dos de ellos afirmaron que nunca se inscribieron en el RUC.

El **DSR2** también señaló que el **NN** declaró compras sin el debido respaldo documental, con lo cual afectó la base imponible de sus impuestos, lo que constató mediante la verificación del archivo tributario que la misma sumariada proveyó a la SET y su confrontación con sus DD.JJ.

Cabe señalar que el 20/12/2018, luego del control, **NN** había rectificado sus declaraciones juradas del IVA General incluyendo los ingresos no declarados oportunamente y desafectando parte de los gastos cuestionados y el 13/02/2019 solicitó que dichas rectificativas sean tenidas en cuenta para la graduación de la sanción.

En consecuencia, el **DSR2** como medida de mejor proveer realizó el análisis técnico de lo que **NN** alegó y los campos afectados en sus DD.JJ rectificativas de fecha 20/12/2018, con todo lo cual confirmó, que la sumariada incluyó los ingresos no declarados oportunamente y desafectó la totalidad de las supuestas compras realizadas de los contribuyentes **XX, XX, XX, XX**, del IVA General.

Por otra parte, atendiendo a que el sumariado alegó que las operaciones que efectuó con su supuesto proveedor **XX** son válidas, manifestando que: *“... Con respecto a las facturas emitidas por el proveedor **XX**, cabe señalar que son erogaciones reales a la actividad de servicios publicitarios de la empresa contribuyente **XX**, es decir son materiales de construcción para la preparación de la estructura y montaje de los carteles publicitarios, por tanto dichos gasto realizado se encuentra enmarcado en el criterio del mantenimiento de la fuente productora consagrable por nuestra Ley tributaria...”*.

El **DSR2** señaló que dichos compras no pudieron haber sido realizadas de dicho proveedor, ya que en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, el Sr. **XX**, aseveró no haberse inscripto en el RUC, negó las supuestas operaciones comerciales y remarcó que su actividad económica es la de Profesor de Danza, en el Centro de Apoyo a la Inclusión “**XX**” (fs. 34 a 37 del Expte. N° 00).

Por tanto, el **DSR2** concluyó que no corresponde validar las motos de estas facturas como deducibles de los tributos, en los términos de los Arts. 8° y 86° de la Ley, por lo que corresponde su desafectación y el reclamo de los tributos resultantes conforme al Informe Técnico DSR2 N° 2/2019, cuyo traslado fue corrido a **NN**, según el siguiente cuadro:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ AUDITORIA	IMPUESTO A INGRESAR S/ DGFT	IMPUESTO A INGRESAR S/ DSR2
521 - AJUSTE IVA	feb-15	1.600.000.000	160.000.000	0
522 - AJUSTE IVA	mar-15	11.347.727	1.134.773	1.134.773
523 - AJUSTE IVA	jun-15	5.977.272	597.727	597.727
524 - AJUSTE IVA	jul-15	9.740.909	974.091	974.091
525 - AJUSTE IVA	sep-15	118.465.931	11.846.593	11.846.593
526 - AJUSTE IVA	nov-15	2.090.909	209.091	209.091
527 - AJUSTE IVA	feb-16	327.237.800	32.723.780	0
528 - AJUSTE IVA	mar-16	49.940.910	4.994.091	0
529 - AJUSTE IVA	may-16	98.613.089	9.861.309	0
530 - AJUSTE IVA	nov-16	64.545.460	6.454.546	0

511 - AJUSTE IRACIS	2015	44.156.818	4.415.682	4.415.682
512 - AJUSTE IRACIS	2016	74.193.354	7.419.335	7.419.335
TOTAL		2.406.310.179	240.631.018	26.597.292

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria del representante legal, el Art. 182 de la Ley establece que éste será responsable subsidiario en cuanto no proceda 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 administre o disponga, salvo que hubiera actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber declarado la totalidad de sus ingresos y al haber declarado **NN** costos y gastos que no son reales, defraudando con ello al Fisco, el Sr **XX** con C.I. **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.

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 el impuesto debido, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 03, 06, 07, 09, 11/2015 y el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la firma contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los ingresos que no declaró, así como por los créditos fiscales y los gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus DD.JJ. con datos falsos; suministró informaciones inexactas sobre sus compras y ventas (numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que no declaró la totalidad de sus ingresos gravados y las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no están debidamente documentadas.

El **DSR2** aclaró que atendiendo a que las declaraciones juradas rectificativas de fecha 20/12/2018 las presentó luego de que la SET haya iniciado los controles y conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, ello no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley, y tal como la propia firma reconoció en su escrito. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago de los tributos resultantes, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la SET y que de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. Por tanto, corresponde calificar su conducta conforme a lo dispuesto 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 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, las infracciones fueron cometidas en 2 ejercicios fiscales; además el monto de los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje mínimamente relevante del total de sus compras, todo ello, sumado a que la firma rectificó sus DD.JJ. y se allanó parcialmente a la determinación tributaria.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley sobre los tributos defraudados.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, solicitados en su presentación del 13/02/2019, el **DSR2** señaló que en si bien el referido decreto Art. 1° se dispuso la reducción al 0% de la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, para las

deudas impositivas vencidas al 31/12/2017, dicha circunstancia no se adecua al presente caso, ya que la fecha límite para solicitar los beneficios fue el 31/12/2018, por lo cual corresponde rechazar dicha solicitud por extemporánea.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento parcial de **NN** respecto de los hechos denunciados por los auditores de la SET, reliquidar los tributos, calificar su conducta y graduar el porcentaje de la multa.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades conferidas por la RG N° 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	02/2015	0	160.000.000	160.000.000
521 - AJUSTE IVA	03/2015	1.134.773	1.134.773	2.269.546
521 - AJUSTE IVA	06/2015	597.727	597.727	1.195.454
521 - AJUSTE IVA	07/2015	974.091	974.091	1.948.182
521 - AJUSTE IVA	09/2015	11.846.593	11.846.593	23.693.186
521 - AJUSTE IVA	11/2015	209.091	209.091	418.182
521 - AJUSTE IVA	02/2016	0	32.723.780	32.723.780
521 - AJUSTE IVA	03/2016	0	4.994.091	4.994.091
521 - AJUSTE IVA	05/2016	0	9.861.309	9.861.309
521 - AJUSTE IVA	11/2016	0	6.454.546	6.454.546
511 - AJUSTE IRACIS	2015	4.415.682	4.415.682	8.831.364
511 - AJUSTE IRACIS	2016	7.419.335	7.419.335	14.838.670
Totales		<b>26.597.292</b>	<b>240.631.018</b>	<b>267.228.310</b>

*\*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** su conducta como **DEFRAUDACIÓN** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre los impuestos relacionados a los ingresos que no declaró oportunamente así como a las compras que declaró y que no son reales.

**Art. 3°:** **NO HACER LUGAR** a la aplicación de los beneficios del Decreto N° 313/2018, por los motivos expuestos en el considerando de la presente Resolución.

**Art. 4°:** **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su representante legal **XX** con **C.I. N° 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

**Art. 5°:** **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles.

**Art. 6°:** **COMUNICAR** 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.

**ABG. ANTULIO BOHBOUT**  
**DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**