



SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE
TRIBUTACIÓN

NÚMERO

FECHA

FORM.727-2

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido al contribuyente NN con RUC 00, en adelante NN, y;

CONSIDERANDO:

Que por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 10/05/2018, ampliada por las Resoluciones Particulares N° 00 del 12/07/2018 y N° 00 del 26/07/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 05, 06, 10 a 12/2014; 01 a 04, 10 a 12/2015; 01, 03, 11/2016; 01, 02, 04 y 07/2017 y del IRACIS General de los ejercicios 2014 al 2016 de NN y para el efecto le requirió que presente las facturas originales emitidas por sus proveedores: 1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC 00, 3) XX con RUC 00, 4) XX con RUC 00, 5) XX con RUC 00, 6) XX con RUC 00, 7) XX con RUC 00, 8) XX con RUC 00, 9) XX con RUC 00, 10) XX con RUC 00, 11) XX con RUC 00, 12) XX con RUC 00, 13) XX con RUC 00, 14) XX con RUC 00, 15) XX con RUC 00, 16) XX con RUC 00, 17) XX con RUC 00, 18) XX con RUC 00, 19) XX con RUC 00, 20) XX con RUC 00, 21) XX con RUC 00, 22) XX con RUC 00, 23) XX CON RUC 00, 24) XX con RUC 00, 25) XX con RUC 00, 26) XX con RUC 00 y 27) XX con RUC 00; la forma de pago a los mismos, documentos relacionados a la operación (pagarés, recibos, N° de cheques), tipo de afectación contable en el IVA, así como sus libros impositivos, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en los informes DPO/DGGC N° 00/2017 y SET/IT N° 00/2017, según los cuales el Departamento de Planeamiento Operativo y el Departamento de Investigación Tributaria informaron que en el marco de la verificación efectuada al contribuyente XX con RUC 00, detectaron la existencia de proveedores y subproveedores en situación irregular, quienes en su mayoría negaron haberse inscripto en el RUC y haber realizado venta alguna, y todos ellos llamativamente se encuentran vinculados a la contadora Lic. XX y al Sr. XX. Entre los supuestos clientes, se encontraba NN.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN declaró en el IVA General y en el IRACIS créditos fiscales, así como costos y gastos relacionados a operaciones inexistentes. En las entrevistas realizadas por los auditores de la SET a los supuestos proveedores, estos negaron ser contribuyentes, otros afirmaron que fueron inscriptos bajo engaños, que no conocen a NN o que hayan emitido facturas, todo ello en infracción a lo dispuesto en los Art. 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (la Ley). Con base en estas diferencias, los auditores de la SET impugnaron los referidos comprobantes y reliquidaron los tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta del contribuyente conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y aplicar la multa del 300% sobre los tributos defraudados, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO S/ LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300% S/ IMPUESTO DEFRAUDADO	TOTAL A INGRESAR
511 - AJUSTE IRACIS	2014	536.373.382	53.637.338	536.373.382	53.637.338	160.912.015	214.549.353

que no se inscribieron en el RUC o que lo hicieron bajo engaños, que no conocen a **NN** y que nunca le emitieron factura alguna. Otros afirmaron ser contribuyentes pero que las facturas puestas a su vista no son las suyas y que fueron emitidas por montos inferiores, en tanto que otros ni siquiera fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 7°, 8°, 85 y 86 de la Ley, por lo que los mismos deberán ser impugnados.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde el reclamo del IVA General de acuerdo a la liquidación efectuada por los auditores de la SET.

Sin embargo, 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 **NN**, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2014, 2015 y 2016, asciende a 7,6%, 11,5% y 11% respectivamente y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR s/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - RB)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2014	53.637.338	536.373.382	7,6%	40.764.377	92,40%	44.117.291	4.411.729
IRACIS GENERAL	2015	87.509.598	875.095.980	11,5%	100.636.038	88,50%	113.713.037	11.371.304
IRACIS GENERAL	2016	78.583.011	785.830.110	11%	86.441.312	89,00%	97.125.070	9.712.507
TOTAL		219.729.947	2.197.299.472		227.841.727		254.955.398	25.495.540

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 el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los créditos fiscales, costos y gastos irreales que **NN** 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 DDJJ 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 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, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al 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 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 **NN** puso a disposición de la SET los documentos e informaciones con los que contaba; todo ello, sumado a que la firma se allanó 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 el IVA incluido en los comprobantes relacionados a operaciones irreales. En cuanto al IRACIS dicha sanción deberá ser aplicada sobre el impuesto 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.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento de **NN** respecto de los tributos, reliquidar el IRACIS y modificar 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
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2014	4.411.729	4.411.729	8.823.458
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2015	11.371.304	11.371.304	22.742.608
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2016	9.712.807	9.712.807	19.425.614
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2014	0	16.108.342	16.108.342
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2014	0	6.030.338	6.030.338
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2014	0	6.215.789	6.215.789
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2014	0	6.308.878	6.308.878
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2014	16.165.935	18.973.991	35.139.926
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2015	43.939.539	6.468.136	50.407.675
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2015	0	1.653.600	1.653.600
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2015	22.976.317	21.322.717	44.299.034
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2015	22.191.693	22.191.693	44.383.386
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2015	0	7.698.485	7.698.485
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2015	7.949.530	12.787.202	20.736.732
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2015	15.690.241	13.067.609	28.757.850
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2016	18.842.596	26.609.307	45.451.903
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2016	54.026.667	36.346.431	90.373.098
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2016	0	15.627.273	15.627.273
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2017	41.881.129	26.253.856	68.134.985
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2017	6.043.636	6.043.636	12.087.272

521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2017	29.201.198	30.396.966	59.598.164
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2017	0	25.289.590	25.289.590
Totales		304.404.321	330.889.679	635.294.000

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

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre los tributos determinados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles.

Art. 4°: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales el contenido de la presente Resolución y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA