



VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante las Notas D.A.G.C.2 N° 00 y N° 00, notificadas los días 25/06/2015 y 07/07/2015, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso el control a NN de sus obligaciones del IVA General y del IRACIS General, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldan sus compras de los siguientes proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX**, como así también se le solicitó que aclare la forma de pago y el registro de las referidas compras, todo lo cual fue cumplido por la firma.

El control tuvo origen en la verificación de la situación impositiva de la contribuyente **XX** (esposa de **XX**) y **XX** (hermano de **XX**), quienes según las verificaciones realizadas por la SET no contaban con una infraestructura mínima adecuada para prestar los servicios o proveer los bienes individualizados en las facturas, entre cuyos clientes se encontraba NN.

Durante el control, los auditores de la SET detectaron que NN declaró en sus formularios del IVA General y del IRACIS créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones comerciales que no existieron, ya que comprobaron que la misma los consignó en sus Libros de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu y porque la propia empresa proveyó las facturas cuestionadas. Asimismo, en las entrevistas que realizaron los auditores de la SET a los proveedores, éstos negaron haber efectuado las ventas que NN declaró, no cuentan con la capacidad operativa para ello, en tanto que otros ni siquiera se presentaron a la SET. Durante el control, NN procedió a rectificar sus declaraciones juradas del IVA desafectando parcialmente los créditos fiscales impugnados. Cabe señalar, que la firma no solo desafectó esos montos sino que además excluyó otros créditos fiscales, por lo que los auditores de la SET concluyeron que dichos valores corresponden a créditos fiscales declarados indebidamente. Por ello, en virtud a lo dispuesto en los artículos 7 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), los auditores de la SET procedieron a desafectar los montos que no fueron rectificadas por la empresa y reliquidaron los tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron la calificación de la conducta de NN conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa del 300% sobre el impuesto incluido en las facturas cuestionadas que no fueron desafectadas; del 150% sobre el impuesto incluido en las facturas cuestionadas que fueron desafectadas por NN; y del 100% sobre los créditos fiscales que indebidamente consignó en sus Form. N° 120; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODOS/ EJERCICIOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 300%/S/ FACTURAS IMPUGNADAS NO RECTIFICADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS DESAFECTADAS	MULTA 150%/S/ FACTURAS IMPUGNADAS	CRÉDITOS FISCALES INDEBIDOS	MULTA 100%/S/ FACTURAS DESAFECTADAS (P/IVA)	TOTAL A INGRESAR G
IVA GENERAL	feb-13	0	6.226.431	18.679.293	1.747.574	2.621.362	0	0	21.300.655
IVA GENERAL	oct-14	0	0	0	6.590.909	9.886.364	9.079.599	9.079.599	18.965.963
IVA GENERAL	nov-14	0	4.391.460	13.174.380	1.972.176	2.958.265	0	0	16.132.645
IVA GENERAL	dic-14	0	0	0	13.636.364	20.454.545	10.689.531	10.689.531	31.144.076
IVA GENERAL	ago-15	6.795.025	45.407.513	136.222.538	0	0	0	0	143.017.563
IVA GENERAL	set-15	53.509.608	43.153.104	129.459.312	0	0	0	0	182.968.920
IVA GENERAL	dic-16	40.000.000	40.000.000	120.000.000	0	0	0	0	160.000.000
IRACIS GENERAL	2013	7.974.005	7.974.006	23.922.017	0	0	0	0	31.896.022
IRACIS GENERAL	2014	56.590.910	56.590.909	169.772.727	0	0	0	0	226.363.637
IRACIS GENERAL	2015	74.802.292	88.560.617	265.681.850	0	0	0	0	340.484.142
IRACIS GENERAL	2016	22.918.533	40.000.000	120.000.000	0	0	0	0	142.918.533
TOTAL		262.590.373	332.304.039	996.912.117	23.947.024	35.920.535	19.769.130	19.769.130	1.315.192.155

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 de 16/07/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma y a su Representante Legal, el Sr. XX con C.I N° 00, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados por la firma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Cabe señalar, que si bien NN presentó su descargo, en fecha 20/12/2018 por Exp. N° 00 solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 313/2018, ratificó su allanamiento a la determinación de los tributos el 13/05/2019, y solicitó la aplicación de una rentabilidad estimada acorde a su sector económico para la reliquidación del IRACIS.

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 las operaciones que NN pretendió hacer valer ante la SET no existieron, aun cuando los comprobantes cumplen con los requisitos formales, pues sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que la sumariada declaró a su favor, pues negaron haber realizado dichas operaciones, y además no cuentan con la infraestructura para la provisión de los bienes que NN declaró. En consecuencia, el **DSR2** concluyó que no corresponde considerar como créditos fiscales ni como costos los montos de dichas facturas, razón por la cual procede la impugnación de los montos que no fueron rectificadas por la sumariada, así como la reliquidación del IVA General efectuada por los auditores de la SET.

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 promedio estimada 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 asciende al 30% y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD FISCAL ESTIMADA	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2013	79.740.055	23.922.017	70,00%	34.174.309	3.417.431
IRACIS GENERAL	2014	565.909.091	169.772.727	70,00%	242.532.468	24.253.247
IRACIS GENERAL	2015	885.606.167	265.681.850	70,00%	379.545.500	37.954.550
IRACIS GENERAL	2016	399.999.999	120.000.000	70,00%	171.428.571	17.142.857
TOTAL		1.931.255.312	579.376.594	-	827.680.848	82.768.085

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 costos 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 08 y 09/2015, 12/2016 y el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2013 al 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 el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los costos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto.

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 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 Ley), ya que las operaciones consignadas en los

comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de su impuesto 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 al 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 consideró el hecho de que **NN** puso a disposición de la SET las informaciones con las que contaba; además, el monto de los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje mínimamente relevante del total de sus compras, todo ello, sumado al hecho de 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 los créditos fiscales cuestionados 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.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, el **DSR2** señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% 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, circunstancia que se adecua al presente caso, siempre y cuando sea formalizado el pago dentro de los 10 días hábiles de notificada la presente Resolución. Asimismo, por Dictamen N° 00 del 24/01/2019 el Dpto. de Aplicación de Normas Tributarias (**DANT**), dependiente de la DPTT, concedió a la firma los beneficios señalados en el Dto. N° 313/2018.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento de **NN**, reliquidar el IRACIS y modificar el porcentaje de la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas en la RG N° 40/2012,

**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 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2013	0	7.974.006	7.974.006
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2014	0	15.670.508	15.670.508
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2014	0	6.363.636	6.363.636
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2014	0	24.325.895	24.325.895
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2015	6.795.025	45.407.513	52.202.538
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2015	53.509.608	43.153.104	96.662.712
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2016	40.000.000	40.000.000	80.000.000

511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2013	3.417.431	3.417.431	6.834.862
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2014	24.253.247	24.253.247	48.506.494
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2015	37.954.550	37.954.550	75.909.100
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2016	17.142.857	17.142.857	34.285.714
Totales		183.072.718	265.662.747	448.735.465

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

Art. 2°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no de cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma y 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 correspondan a las multas aplicadas.

Art. 4°: PROCEDER a aplicar los beneficios del Dto. N° 313/2018, de conformidad al Dictamen DANT N° 00 del 24/01/2019

Art. 5°: 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