



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El expediente N° 00 y otro, el proceso virtual N° 00 del sumario administrativo instruido a la firma **NN CON RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Nota D.A.G.C.2 N° 00, notificada el 10/11/2016, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso el control a **NN** de sus obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01/2012 a 12/2015 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2012 al 2015, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras de los siguientes proveedores: **XX, XX, XX**, como así también se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, todo lo cual fue cumplido por la firma.

El control tuvo su 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 de los periodos y ejercicios fiscales controlados, 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 y en su Libro Diario y Mayor. En las entrevistas que realizaron los auditores de la SET a los proveedores, estos negaron haber efectuado las ventas que **NN** declaró, en tanto que las copias de los cheques de los supuestos pagos que efectuó fueron efectivizadas por los representantes de la propia firma.

Asimismo, constató que **NN** declaró compras respaldadas con comprobantes que no reúnen los requisitos de validez. Por ello, los auditores de la SET procedieron a desafectar las facturas cuestionadas y en virtud a lo dispuesto en los artículos 7 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) 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 100% sobre el impuesto incluido en las facturas de compras que no reúnen los requisitos de validez, y del 300% sobre el impuesto incluido en los comprobantes relacionados a operaciones que no son reales; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACION	PERIODO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 300 % S/ IMPUESTO DEFAUDADO	MONTO IMPONIBLE DE LAS COMPRAS QUE NO REUNEN LOS REQUISITOS DE VALIDEZ	IMPUESTO INCLUIDO EN LOS COMPROBANTES QUE NO REUNEN LOS REQUISITOS DE VALIDEZ	MULTA 100 % S/ IMPUESTO DEFAUDADO	MULTA 300 % S/ IMPUESTO	TOTAL A INGRESAR G
IRACIS	2012	269.444.504	2.694.445.039	269.444.504	808.333.512	0	0	0	808.333.512	1.077.778.016
IRACIS	2013	1.673.013.364	16.651.053.363	1.665.105.336	4.995.316.009	79.080.273	7.908.027	7.908.027	4.995.316.009	6.676.237.408
IRACIS	2014	0	333.565.089	33.356.509	100.069.527	0	0	0	100.069.527	100.069.527
IVA	mar-12	47.595.774	499.489.092	49.948.909	149.846.728	0	0	0	149.846.728	197.442.502
IVA	abr-12	45.101.842	447.363.637	44.736.364	134.209.091	0	0	0	134.209.091	179.310.933
IVA	may-12	30.624.021	286.363.637	28.636.364	85.909.091	0	0	0	85.909.091	116.533.112
IVA	jun-12	74.861.619	839.819.582	83.981.958	251.945.875	0	0	0	251.945.875	326.807.494
IVA	jul-12	9.120.339		0	0	0	0	0	0	9.120.339
IVA	ago-12	62.140.910	621.409.091	62.140.909	186.422.727	0	0	0	186.422.727	248.563.637

IVA	feb-13	0	78.109.091	7.810.909	23.432.727	0	0	23.432.727	23.432.727
IVA	mar-13	7.810.909		0	0			0	7.810.909
IVA	may-13	186.250.000	1.862.500.000	186.250.000	558.750.000	0	0	558.750.000	745.000.000
IVA	jun-13	35.084.564	282.156.818	28.215.682	84.647.045	68.688.818	6.868.882	84.647.045	126.600.491
IVA	jul-13	4.749.961	199.807.060	19.980.706	59.942.118	0	0	59.942.118	64.692.079
IVA	ago-13	593.901.914	5.816.387.431	581.638.743	1.744.916.229	5.941.454	594.146	594.146	1.744.916.229
IVA	sept-13	435.112.452	4.311.057.318	431.105.732	1.293.317.195	4.450.001	445.000	445.000	1.293.317.195
IVA	oct-13	216.087.197	2.299.784.092	229.978.409	689.935.228	0	0	689.935.228	906.022.425
IVA	nov-13	72.973.182	1.728.524.281	172.852.428	518.557.284	0	0	518.557.284	591.530.466
IVA	dic-13	121.043.187	72.727.272	7.272.727	21.818.182	0	0	21.818.182	142.861.369
IVA	feb-14	0	230.138.644	23.013.864	69.041.593	0	0	69.041.593	69.041.593
IVA	jun-14	0	103.426.445	10.342.645	31.027.934	0	0	31.027.934	31.027.934
TOTAL		3.884.915.739	39.358.126.982	3.935.812.698	11.807.438.095	158.160.546	15.816.055	15.816.055	11.807.438.095

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 de 09/07/2018, 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 **CI 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 el 30/11/2018 **NN** expresó su allanamiento a la determinación de los tributos y solicitó la aplicación de una rentabilidad estimada acorde a su sector económico para la reliquidación de los mismos.

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 estos negaron haber realizado dichas operaciones, y además no cuentan con la infraestructura para la provisión de los bienes que **NN** declaró. Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de las referidas facturas, que respaldan los créditos fiscales del IVA General y la reliquidación de este impuesto.

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 16,00% y 18,15%, y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR +/- RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD PROMEDIO ESTIMADA%	% RENTABILIDAD (100% RB - RPE%)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2012	269.444.504	2.694.445.039	431.111.206	84%	513.227.626	51.322.763
IRACIS GENERAL	2013	1.673.013.364	16.651.053.363	3.022.166.185	82%	3.692.322.768	369.232.277
TOTAL		1.942.457.868	19.345.498.402	3.453.277.392	-	4.205.550.394	420.555.039

En consecuencia, el **DSR2** expuso la nueva reliquidación de los tributos conforme al siguiente detalle:

OBLIGACION	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE DE LAS COMPRAS QUE NO CUENTAN CON RESPALDO DOCUMENTAL	IMPUESTO S/ A LAS COMPRAS QUE NO CUENTAN CON RESPALDO DOCUMENTAL	MULTA 100 % S/ IMPUESTO DEFAUDADO	MULTA 100 % S/ IMPUESTO DEFAUDADO	TOTAL A INGRESAR G
IRACIS	2012	513.227.626	51.322.763	0	0	0	0	51.322.763	0	102.645.525
IRACIS	2013	3.692.322.768	369.232.277	0	0	79.080.273	7.908.027	369.232.277	7.908.027	746.372.581
IRACIS	2014	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IVA	mar-12	475.957.740	47.595.774	499.489.092	49.948.909	0	0	49.948.909	0	97.544.683
IVA	abr-12	451.018.420	45.101.842	447.363.637	44.736.364	0	0	44.736.364	0	89.838.206
IVA	may-12	306.240.210	30.624.021	286.363.637	28.636.364	0	0	28.636.364	0	59.260.385
IVA	jun-12	748.616.190	74.861.619	839.819.582	83.981.958	0	0	83.981.958	0	158.843.577
IVA	jul-12	91.203.390	9.120.339	0	0	0	0	0	0	9.120.339
IVA	ago-12	621.409.100	62.140.910	621.409.091	62.140.909	0	0	62.140.909	0	124.281.819
IVA	feb-13	0	0	78.109.091	7.810.909	0	0	7.810.909	0	7.810.909
IVA	mar-13	78.109.090	7.810.909	0	0	0	0	0	0	7.810.909
IVA	may-13	1.862.500.000	186.250.000	1.862.500.000	186.250.000	0	0	186.250.000	0	372.500.000
IVA	jun-13	350.845.640	35.084.564	282.156.818	28.215.682	68.688.818	6.868.882	28.215.682	6.868.882	70.169.128
IVA	jul-13	47.499.610	4.749.961	199.807.060	19.980.706	0	0	19.980.706	0	24.730.667
IVA	ago-13	5.939.019.140	593.901.914	5.816.387.431	581.638.743	5.941.454	594.146	581.638.743	594.146	1.176.134.803
IVA	sept-13	4.351.124.520	435.112.452	4.311.057.318	431.105.732	4.450.001	445.000	431.105.732	445.000	866.663.184
IVA	oct-13	2.160.871.970	216.087.197	2.299.784.092	229.978.409	0	0	229.978.409	0	446.065.606
IVA	nov-13	729.731.820	72.973.182	1.728.524.281	172.852.428	0	0	172.852.428	0	245.825.610
IVA	dic-13	1.210.431.870	121.043.187	72.727.272	7.272.727	0	0	7.272.727	0	128.315.914
IVA	feb-14	0	0	230.138.644	23.013.864	0	0	23.013.864	0	23.013.864
IVA	jun-14	0	0	103.426.445	10.342.645	0	0	10.342.645	0	10.342.645
TOTAL		23.630.129.104	2.363.012.910	19.679.063.491	1.967.906.349	158.160.546	15.816.055	2.388.461.389	15.816.055	4.767.290.354

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 **CI 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 durante el tiempo en que debió hacerlo, de manera transparente, honesta y legal.

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, 04, 05, 06, 07, 08/2012; 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 y 12/2013; 02 y 06/2014, y el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, 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.

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 medianamente relevante del total de sus compras, todo ello, sumado al hecho de que la firma se allanó a la determinación tributaria. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos defraudados.

Respecto a la base para la aplicación de la sanción, el **DSR2** señaló que en cuanto al IVA, la misma debe aplicarse sobre el monto del impuesto incluido en cada comprobante que respalda las operaciones que no son reales, debido a que refleja el monto del tributo defraudado, no así para el IRACIS por el hecho de que el IVA incluido en los comprobantes utilizados no forman parte de la liquidación del IRACIS.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento de **NN** respecto de los tributos y modificar el porcentaje de la multa por Defraudación.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas en 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	03/2012	47.595.774	49.948.909	97.544.683
521 - AJUSTE IVA	04/2012	45.101.842	44.736.364	89.838.206
521 - AJUSTE IVA	05/2012	30.624.021	28.636.364	59.260.385
521 - AJUSTE IVA	06/2012	74.861.619	83.981.958	158.843.577
521 - AJUSTE IVA	07/2012	9.120.339	0	9.120.339
521 - AJUSTE IVA	08/2012	62.140.910	62.140.910	124.281.820
521 - AJUSTE IVA	02/2013	0	7.810.909	7.810.909
521 - AJUSTE IVA	03/2013	7.810.909	0	7.810.909
521 - AJUSTE IVA	05/2013	186.250.000	186.250.000	372.500.000
521 - AJUSTE IVA	06/2013	35.084.564	35.084.564	70.169.128
521 - AJUSTE IVA	07/2013	4.749.961	19.980.706	24.730.667
521 - AJUSTE IVA	08/2013	593.901.914	582.232.889	1.176.134.803
521 - AJUSTE IVA	09/2013	435.112.452	431.550.732	866.663.184
521 - AJUSTE IVA	10/2013	216.087.197	229.978.409	446.065.606
521 - AJUSTE IVA	11/2013	72.973.182	172.852.428	245.825.610
521 - AJUSTE IVA	12/2013	121.043.187	7.272.727	128.315.914
521 - AJUSTE IVA	02/2014	0	23.013.864	23.013.864
521 - AJUSTE IVA	06/2014	0	10.342.645	10.342.645
511 - AJUSTE IRACIS	2012	51.322.763	51.322.763	102.645.526
511 - AJUSTE IRACIS	2013	369.232.277	377.140.304	746.372.581
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2014	0	0	0
Totales		2.363.012.911	2.404.277.445	4.767.290.356

Obs.: Los accesorios legales deberán calcularse según lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

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

Art. 3°- ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CI 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 dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art.4°- 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.5°- REMITIR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente, en los términos de la presente Resolución.

Art.6°- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA