



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 28/06/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2016 y 2017, y del IVA General de los periodos fiscales de 03 a 10/2016 y 04 a 11/2017 de **NN**, con relación a las operaciones de compras que efectuó; y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido parcialmente.

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**.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró costos y gastos en el IRACIS y créditos fiscales en el IVA General respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones con los proveedores: **XX, XX, XX**. Debido a que, en las entrevistas que los auditores de la SET realizaron a estos proveedores, algunos mencionaron que no se inscribieron en el RUC, que fueron inscriptos bajo engaños, que desconocen las operaciones comerciales, otros ni siquiera fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC y los vecinos tampoco los identificaron, los auditores de la SET desafectaron los montos cuestionados 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 de la firma conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley), y la aplicación de la multa del 230% sobre los tributos defraudados, además recomendaron la aplicación las multas por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, por haber presentado sus declaraciones juradas informativas con datos inexactos, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 230 % S/ FACTURAS IMPUGNADAS	TOTAL A INGRESAR G.
IRACIS General	2016	1.263.692.910	126.369.291	1.263.692.907	126.369.291	290.649.369	417.018.660
IRACIS General	2017	3.459.826.670	345.982.667	2.813.964.609	281.396.461	647.211.860	993.194.527
IVA General	mar-16	109.321.810	10.932.181	163.001.182	16.300.118	37.490.272	48.422.453
IVA General	abr-16	174.431.870	17.443.187	146.956.000	14.695.600	33.799.880	51.243.067
IVA General	may-16	299.430.780	29.943.078	272.727.271	27.272.727	62.727.272	92.670.350
IVA General	ago-16	0	0	55.553.909	5.555.391	12.777.399	12.777.399
IVA General	sep-16	183.614.810	18.361.481	272.727.273	27.272.727	62.727.273	81.088.754
IVA General	oct-16	203.300.820	20.330.082	272.727.272	27.272.727	62.727.273	83.057.355
IVA General	nov-16	10.134.340	1.013.434	0	0	0	1.013.434
IVA General	dic-16	96.657.010	9.665.701	0	0	0	9.665.701
IVA General	abr-17	249.272.330	24.927.233	918.485.999	91.848.600	211.251.780	236.179.013
IVA General	may-17	379.227.790	37.922.779	0	0	0	37.922.779
IVA General	jun-17	1.133.012.510	113.301.251	804.570.135	80.457.014	185.051.131	298.352.382
IVA General	jul-17	238.871.430	23.887.143	272.727.111	27.272.711	62.727.236	86.614.379

IVA General	oct-17	72.625.410	7.262.541	272.727.271	27.272.727	62.727.272	69.989.813
IVA General	nov-17	774.025.530	77.402.553	545.454.093	54.545.409	125.454.441	202.856.994
Contravención	(12 periodos)	0	0	0	0	0	17.208.000
TOTALES		8.647.446.020	864.744.602	8.075.315.032	807.531.503	1.857.322.457	2.739.275.059

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 16/10/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma y a sus representantes legales, los Sres. **XX** con **C.I. N° 00** y **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.

Cabe señalar, que el 29/11/2018 la firma **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, ya que estos aseveraron que no realizaron dichas operaciones, no se inscribieron en el RUC, fueron inscritos bajo engaños, y otros ni siquiera pudieron ser ubicados en los domicilios declarados en el RUC. Por tanto, corresponde confirmar la impugnación de las facturas de los montos cuestionados y la reliquidación del IVA 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 el de la firma sumariada, correspondiente a los ejercicios fiscales de 2016 y 2017, asciende a 24.00% y 18.90% respectivamente y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD	% VENTAS - % RENTABILIDAD (100% RB - %)	% RENTABILIDAD O GANANCIA ESTIMADA	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2016	126.369.291	1.263.692.907	303.286.298	76,00%	399.060.918	39.906.092
IRACIS GENERAL	2017	345.982.667	2.813.964.609	531.839.311	81,10%	655.782.135	65.578.213
TOTAL		472.351.958	4.077.657.516	835.125.609	-	1.054.843.053	105.484.305

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, costos y gastos que no son reales defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX** con **C.I. N° 00** y la Sra. **XX** con **C.I. N° 00** no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debieron hacerlo, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** y **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2016 y 2017 y el IVA General de los periodos fiscales de 03, 04, 05, 08, 09, 10, 11, 12/2016, 04, 05, 06, 07, 10 y 11/2017, 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 créditos fiscales, costos y 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 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 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 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; además, el monto de los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras, todo ello, sumado a que la firma se allanó a la determinación tributaria. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 120% 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 de este tributo.

El **DSR2** señaló también, que corresponde la aplicación de las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y el Decreto N° 313/2018, porque **NN** presentó sus declaraciones juradas informativas de los periodos 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10/2016 y 04, 06, 07, 10 y 11/2017 con datos inexactos.

Asimismo, **NN** solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 313/2018 en cuanto a los intereses y al fraccionamiento de la deuda, para lo cual deberá abonar su adeudo tributario en concepto del impuesto hasta el 31/12/2018.

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 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 - AJUSTE IRACIS	2016	39.906.092	47.887.310	87.793.402
511 - AJUSTE IRACIS	2017	65.578.213	78.693.856	144.272.069
521 - AJUSTE IVA	03/2016	10.932.181	19.560.142	30.492.323
521 - AJUSTE IVA	04/2016	17.443.187	17.634.720	35.077.907

521 - AJUSTE IVA	05/2016	29.943.078	32.727.273	62.670.351
521 - AJUSTE IVA	08/2016	0	6.666.469	6.666.469
521 - AJUSTE IVA	09/2016	18.361.481	32.727.273	51.088.754
521 - AJUSTE IVA	10/2016	20.330.082	32.727.273	53.057.355
521 - AJUSTE IVA	11/2016	1.013.434	0	1.013.434
521 - AJUSTE IVA	12/2016	9.665.701	0	9.665.701
521 - AJUSTE IVA	04/2017	24.927.233	110.218.320	135.145.553
521 - AJUSTE IVA	05/2017	37.922.779	0	37.922.779
521 - AJUSTE IVA	06/2017	113.301.251	96.548.416	209.849.667
521 - AJUSTE IVA	07/2017	23.887.143	32.727.253	56.614.396
521 - AJUSTE IVA	10/2017	7.262.541	32.727.273	39.989.814
521 - AJUSTE IVA	11/2017	77.402.553	65.454.491	142.857.044
551 - AJUSTE CONTRAVEN	31/08/2018	0	600.000	600.000
Totales		497.876.949	606.900.069	1.104.777.018

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme 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 120% sobre los tributos defraudados, más las multas por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y el Decreto N° 313/2018.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus representantes legales **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I. N° 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma y a sus representantes legales 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. 5° REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, para que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

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

ABG. ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA