



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

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 la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 19/03/2018, ampliada mediante la Resolución Particular N° 00 notificada el 07/05/2018, 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 2014 y 2015, y del IVA General de los periodos fiscales de 03/2014, 04/2014, 10/2014, 12/2014 y 02/2015 a 12/2015 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.

El control tuvo su origen en el informe DGFT/DPO N° 00 del 22/02/2018, según el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que en el marco del control puntual efectuado al contribuyente **XX** con RUC 00, detectó la existencia de proveedores en situación irregular, quienes en su mayoría negaron haberse inscripto en el RUC y haber realizado venta alguna, entre cuyos supuestos clientes se encuentra **NN**.

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, XX, XX, XX, XX, XX**, porque dichas facturas fueron registradas por la firma en sus Libros de Compras del IVA y en su Libro Diario, además, en las entrevistas que los auditores de la SET realizaron a estos proveedores, algunos mencionaron que no se inscribieron en el RUC, 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 300% sobre los tributos defraudados, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR	BASE IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS 10%	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADOS 10%	BASE IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS 5%	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADOS 5%	MULTA 300% S/ EL IMPUESTO DECLARADO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	TOTAL A INGRESAR G
IVA General	Mar-14	0	16.363.636	1.636.364	0	0	4.909.092	4.909.092
IVA General	Abr-14	0	22.727.273	2.272.727	0	0	6.818.181	6.818.181
IVA General	Oct-14	0	45.454.545	4.545.455	0	0	13.636.365	13.636.365
IVA General	Dic-14	16.242.675	0	0	761.910.857	38.095.543	114.286.629	130.529.304
IVA General	Feb-15	0	0	0	228.626.667	11.431.333	34.294.000	34.294.000
IVA General	Mar-15	0	90.909.091	9.090.909	333.353.143	16.667.657	77.275.698	77.275.698
IVA General	Abr-15	5.923.463	0	0	571.440.000	28.572.000	85.716.000	91.639.463
IVA General	May-15	10.162.694	181.818.182	18.181.818	380.955.429	19.047.771	111.688.767	121.851.461
IVA General	Jun-15	19.325.452	90.909.091	9.090.909	476.194.286	23.809.714	98.701.869	118.027.321
IVA General	Jul-15	29.720.330	0	0	666.137.619	33.306.881	99.920.643	129.640.973
IVA General	Ago-15	0	0	0	286.512.000	14.325.600	42.976.800	42.976.800
IVA General	Sep-15	9.556.270	0	0	478.107.429	23.905.371	71.716.113	81.272.383
IVA General	Oct-15	12.384.425	0	0	381.312.000	19.065.600	57.196.800	69.581.225

IVA General	Nov-15	34.190.663	0	0	481.145.905	24.057.295	72.171.885	106.362.548
IVA General	Dic-15	28.185.460	0	0	530.413.714	26.520.686	79.562.058	107.747.518
IRACIS General	2014	41.299.250	846.456.311	84.645.631	0	0	253.936.893	295.236.143
IRACIS General	2015	436.117.194	5.268.743.645	526.874.365	0	0	1.580.623.094	2.016.740.288
TOTAL		643.107.876	6.563.381.774	656.338.177	5.576.109.049	278.805.452	2.805.430.887	3.448.538.763

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 18/09/2018, 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 RUC 00 y XX con RUC 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 11/12/2018 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, 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 2014 y 2015, asciende a 18,10% y 22,10% respectivamente y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	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	41.299.250	846.456.311	18,10%	153.208.592	81,90%	187.067.878	18.706.788
IRACIS General	2015	436.117.194	5.268.743.645	22,10%	1.164.392.346	77,90%	1.494.727.016	149.472.702
TOTAL		436.117.194	5.268.743.645	-	-	-	1.681.794.894	168.179.489

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 **RUC 00** y **XX** con **RUC 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 2014 y 2015 y el IVA General de los periodos fiscales de

12/2014, 04,05,06,07,09,10,11,12/2015, 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, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales impugnados 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. Asimismo, en cuanto al pedido de facilidades de pago de las obligaciones determinadas en el presente caso, corresponderá que el área competente resuelva sobre el particular, para lo cual será analizado globalmente y por cuerda separada.

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
521 - AJUSTE IVA	03/2014	0	1.636.364	1.636.364
521 - AJUSTE IVA	04/2014	0	2.272.727	2.272.727
521 - AJUSTE IVA	10/2014	0	4.545.455	4.545.455
521 - AJUSTE IVA	12/2014	16.242.675	38.095.543	54.338.218

521 - AJUSTE IVA	02/2015	0	11.431.333	11.431.333
521 - AJUSTE IVA	03/2015	0	25.758.566	25.758.566
521 - AJUSTE IVA	04/2015	5.923.463	28.572.000	34.495.463
521 - AJUSTE IVA	05/2015	10.162.694	37.229.590	47.392.284
521 - AJUSTE IVA	06/2015	19.325.452	32.900.623	52.226.075
521 - AJUSTE IVA	07/2015	29.720.330	33.306.881	63.027.211
521 - AJUSTE IVA	08/2015	0	14.325.600	14.325.600
521 - AJUSTE IVA	09/2015	9.556.270	23.905.371	33.461.641
521 - AJUSTE IVA	10/2015	12.384.425	19.065.600	31.450.025
521 - AJUSTE IVA	11/2015	34.190.663	24.057.295	58.247.958
521 - AJUSTE IVA	12/2015	28.185.460	26.520.686	54.706.146
511 - AJUSTE IRACIS	2014	18.706.788	18.706.788	37.413.576
511 - AJUSTE IRACIS	2015	149.472.702	149.472.702	298.945.404
Totales		333.870.922	491.803.124	825.674.046

**Sobre el tributo deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al 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 defraudados, según lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley y el Decreto N° 313/2018.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus representantes legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 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 Fiscalización Tributaria, 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.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA