



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN** (en adelante **NN**), con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 05/07/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2012 al 2016 exclusivamente respecto a las ventas y costos de ventas provenientes de la comercialización de combustibles adquiridos de la firma XX de XX (**XX**), y para tal efecto requirió a **NN** sus libros contables impresos originales y rubricados y en formato digital de planilla electrónica y en soporte magnético de los ejercicios mencionados (Libro diario, Libro inventario, Libros de compras y Ventas del IVA) y sus Estados Financieros, todo lo cual fue presentado mediante el expediente N° 00 con la salvedad de no disponerlos en formato digital.

Además, por Nota **DGFT N° 00/2017** la **DGFT** solicitó al proveedor de **NN**, **XX**, la presentación del duplicado (archivo tributario) de las facturas que emitió a la firma; el requerimiento fue cumplido mediante el expediente N° 00 del 02/08/2017.

La fiscalización se originó como consecuencia del resultado de las verificaciones realizadas por la **SET** (expuestas en el Informe DGFT/DAFT1 N° 00/2017) en las cuales surgió que distintos contribuyentes seleccionados e inscriptos bajo la actividad de Estaciones de Servicio (y clientes de un solo emblema), no declararon el total de sus ventas en relación a los montos de las compras de combustibles que han adquirido a los costos e inventarios finales declarados.

Los auditores de la **SET** constataron que **NN** no declaró la totalidad de sus operaciones de compras y por ende la totalidad de sus ventas, además no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables que validen sus Estados Financieros y las DDJJ que presentó en los ejercicios fiscales 2012 al 2016.

Ante estas circunstancias, y teniendo en cuenta que fueron impugnados los registros contables de **NN** por proveer informaciones irreales sobre los costos, las ventas, el resultado contable y fiscal, los saldos a favor del Fisco y del flujo financiero, los auditores de la **SET** realizaron la liquidación del IRACIS General correspondiente a los ejercicios fiscales mencionados, conforme lo dispone el núm. 3 del Art. 211 de la Ley N° 125/1991 -en adelante la Ley-, y estimó sus ingresos brutos aplicando los promedios de rentabilidad bruta de la actividad (proporcionada por su proveedor XX) a los costos reales hallados de acuerdo a la ecuación contable (Inventario Inicial (+) Compras de Mercaderías (-) Inventario Final de Mercaderías), a los que se les restó los gastos deducibles declarados por **NN** en el Formulario N° 101 del IRACIS.

Por todo esto calificaron la conducta de **NN** como Defraudación, conforme al Art. 172 de la Ley, puesto que obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que no declaró la totalidad de sus compras y por ende la totalidad

de sus ventas en los ejercicios fiscales 2012 al 2016.

Los auditores además sugirieron la aplicación de una multa equivalente al 200% del tributo defraudado (IRACIS) teniendo en cuenta los numerales 1, 2, 5 y 6 del Art. 175 de la norma legal, todo ello según el siguiente detalle:

| OBLIGACIÓN | EJERCICIO FISCAL | MONTO IMPONIBLE | IMPUESTO A INGRESAR | MULTA (200%) | TOTAL (IMPUESTO + MULTA) |
|------------|------------------|-----------------|---------------------|--------------|--------------------------|
| IRACIS | 2012 | 544.975.390 | 54.497.539 | 108.995.079 | 163.492.618 |
| IRACIS | 2013 | 527.846.120 | 52.784.612 | 105.569.224 | 158.353.836 |
| IRACIS | 2014 | 500.744.400 | 50.074.440 | 100.148.880 | 150.223.320 |
| IRACIS | 2015 | 432.525.720 | 43.252.572 | 86.505.144 | 129.757.716 |
| IRACIS | 2016 | 238.493.440 | 23.849.344 | 47.698.688 | 71.548.032 |
| TOTAL | | | 224.458.507 | 448.917.015 | 673.375.522 |

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la defensa y el debido proceso mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, notificada el 24/11/2017, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo a **NN** y a su Representante Legal, el Señor **XX** con **C.I. N° 00**, conforme los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, y la aplicación de sanciones, como así también de la responsabilidad subsidiaria.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Resolución N° 00 del 21/06/2018 se prosiguió con el proceso del Sumario Administrativo conforme al núm. 8 de los artículos 212 y 225 de la Ley (Autos para resolver)

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR1**, el cual llegó a las siguientes conclusiones:

NN solicitó la nulidad del Acta Final por el incumplimiento del plazo de realización de la fiscalización puntual establecido en el Art. 31 de la Ley, y al respecto señaló que "el ejercicio de su facultad fiscalizadora, se ha iniciado con la Nota DGFT N° 00 notificada en fecha 02/06/2017, mediante la cual se solicita al contribuyente NN. a que remita a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, los libros de Ventas y de Compras del IVA, los cuales posteriormente sustentaron la Denuncia Tributaria, contenida en el Acta Final.". Prosiguió manifestando que "En conclusión: **1) si comenzamos el computo del plazo desde el día 03/06/2017 (día siguiente a la notificación de la Nota de Requerimiento DGFT N° 00) hasta la fecha 13/09/2017 de presentación del Acta Final, sobradamente queda demostrado que el plazo razonable legal de 45 días previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04, ha transcurrido en exceso... 2) si comenzamos el computo del plazo a partir del día 06/07/2017 (día siguiente a la notificación de la Orden de Fiscalización), hasta el 13/09/2017 fecha de presentación del Acta Final,... produciéndose en ambas situaciones la llamada caducidad del procedimiento por vencimiento del plazo legal y en virtud de lo dispuesto por la propia Administración en el Art. 29 de la Resolución General RG N° 04/08, debe disponerse el archivo de las actuaciones". (Sic).**

Respecto a lo argumentado por **NN**, el **DSR1** señaló que mediante la Nota DGFT N° 00 se inició una verificación interna dispuesta en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, así como en lo dispuesto en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04, el cual en su inc. B dispone: "Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos".

Con ello queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la Administración no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente se realizó en este caso.

Por otra parte, el **DSR1** destacó que NO ES CIERTO lo que **NN** respecto a la extralimitación del tiempo de la fiscalización puesto que la misma fue desarrollada dentro de los plazos estipulados en el inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, esto teniendo en cuenta que la misma inició el 05/07/2017 al ser notificada la Orden de Fiscalización N° 00, que ésta fue prorrogada por cinco días hábiles a solicitud de **NN** lo que constituye una causal de suspensión del plazo de acuerdo a lo expuesto en el Art. 17 de la RG N° 25/2014, según consta en el expediente N° 00 fojas 9, por lo que no se puede hablar de nulidad ya que la misma fue realizada en el tiempo correspondiente.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se llevaron a cabo en el marco del inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

NN manifestó que *"...negamos categóricamente que existan OMISIONES DE COMPRAS, no existen documentos que así lo demuestren, y la utilización del nombre de nuestra empresa en la nominación realizada por XX, en sus Informe de Hechauká, constituye una actuación administrativa interna que escapa a nuestro control y conocimiento, por tanto no somos garantes de las actuaciones de otros contribuyentes, y para poder confirmar estas informaciones, la Administración previamente debía de coleccionar otros medios probatorios que certifiquen que **"realmente las compras de combustibles fueron a parar a los tanques de la empresa NN."***" (Sic).

El **DSR1** señaló que NO ES CIERTO lo argumentado por **NN** puesto que confirmó que la firma no registró la totalidad de sus compras y por ende de sus ventas en los ejercicios objeto de control, y que obtuvo así, un beneficio indebido al lograr reducir los montos anuales del IRACIS correspondientes a los ejercicios fiscales 2012 al 2016, con lo cual incidió negativamente en la determinación de la obligación referida.

El **DSR1** constató la situación descrita con la información recabada por los auditores de la **SET** quienes luego de cotejar las diferencias entre las documentaciones y registros (libros contables y estados financieros) proporcionados por **NN** con las Declaraciones Juradas que presentó, las confrontaron con los datos obrantes en el Sistema **HECHAUKA** perteneciente al único proveedor de combustibles de la firma XX lo cual arrojó como resultado que **NN** no declaró la totalidad de las compras de combustibles suministrados por el referido proveedor. Así también, con lo antedicho y teniendo en cuenta los saldos de inventario declarados por **NN** en el Form. N° 101 del IRACIS, el **DSR1** confirmó que los combustibles adquiridos fueron comercializados en su totalidad sin la emisión de los comprobantes de ventas timbrados que corresponden.

NN prosiguió señalando que *"se puede leer en el Acta Final, que la obligación tributaria, se determinó sobre BASE MIXTA, conforme lo establecido en el Art. 211 numeral 3, de la Ley 125/91. Al respecto, no existen fundamentos jurídicos válidos para proceder a una determinación sobre Base Mixta, puesto que la auditoría fiscal, requirió únicamente de mi representada la presentación de los Libros IVA Ventas y Compras, NO ASÍ LOS LIBROS DE CONTABILIDAD Y MUCHO MENOS LOS COMPROBANTES DE COMPRAS Y VENTAS DE LOS PERIODOS FISCALES COMPRENDIOS EN LA FISCALIZACION, por lo tanto no se puede concluir que no proporcionó los elementos de juicios necesarios y confiables para justificar una equivocación procedimental... Que rechazamos in totum la pretendida proyección de determinación de la renta, por no responder a la realidad económica del emprendimiento."*

Respecto a lo argumentado por **NN**, el **DSR1** indicó que dicha afirmación NO se ajusta a la verdad, puesto que el 19/07/2017 por expediente N° 00 la firma presentó 1) Anillado de Libro Compras, 2) Anillado del Libro diario, 3) Anillado del Libro Inventario y 4) Anillado de Estados Financieros, no obstante, al constatarse que los mismos no se encontraban reflejados en las DDJJ que presentó, fueron impugnados y se prescindió de los mismos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante); en consecuencia, el **DSR1** concluyó que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta, por lo que señaló que corresponde la determinación realizada por los auditores de la SET.

En consecuencia, la determinación del impuesto se realizó conforme lo dispone el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, es decir, sobre base mixta, en parte sobre base cierta (los gastos deducibles declarados por **NN** en el Formulario N° 101 del IRACIS) y en parte sobre base presunta, estimando sus ingresos brutos aplicando los promedios de rentabilidad bruta de la actividad (proporcionada por su proveedor XX) a los costos reales hallados de acuerdo a la ecuación contable (Inventario Inicial (+) Compras de Mercaderías(-) Inventario Final de Mercaderías).

Asimismo, el **DSR1** indicó que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, lo cual implica que, detectada la infracción, la Administración pone a conocimiento del contribuyente los hechos denunciados a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que **NN** no presentó pruebas conducentes a desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores.

Respecto a la calificación y la aplicación de sanciones, **NN** indicó que *"...rechazamos, la pretendida calificación de DEFRAUDACIÓN totalmente carente de justificación, ya que no ha existido ni el DOLO, ni el RESULTADO perjudicial al fisco, atendiendo que la ilicitud de DEFRAUDACIÓN requiere de dos elementos constitutivos: LA INTENCION y el RESULTADO (Art. 172 Ley 125/91), esto quiere decir que si se ha aplicado una rentabilidad presuntiva, la misma carece en su esencia del elemento volitivo, puesto que se atribuye al administrado una conducta que en la realidad no existió, y por tanto carente de intencionalidad."* (Sic).

El **DSR1** señaló que, **NN** pese a haber tenido la oportunidad de refutar los hechos denunciados en el sumario administrativo, no lo hizo, sino que solo se limitó a rechazar las faltas detectadas por los fiscalizadores sin arrimar pruebas conducentes al caso, por lo que no desvirtuó la presunción de hecho establecida en el Art. 174 de la Ley.

Además con base en los argumentos expuestos el **DSR1** indicó que la firma incumplió la normativa tributaria, porque comprobó que **NN** hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174), puesto que no declaró la totalidad de sus compras y por ende la totalidad de sus ventas en los ejercicios fiscales 2012 al 2016, y con esta acción provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto en concepto del impuesto que no ingresó.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas en forma parcial, y que el monto respaldado con los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje no relevante del total de sus compras. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 180% sobre el tributo defraudado.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, **NN** indicó que "...la pretendida incorporación, no puede hacerse por voluntad del Departamento de Sumarios sino que por los fundamentos que obren en el Acta Final que se constituye en la Denuncia Tributaria; por tanto y al no hacerse mención en el Acta Final de las causas ni de la norma legal supuestamente infringida, mal puede ejercitar sus derechos de defensa, sobre una situación que desconoce." (Sic).

El **DSR1** señaló que no es cierto lo manifestado **NN** en relación al supuesto desconocimiento del Representante Legal de la denuncia expuesta en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 19/10/2017, dado que el mismo fue notificado y puesto a su vista, conjuntamente con la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 el 24/11/2017 según consta en fs. 97 del expediente N° 00; así también indicó que **NO** es una cuestión antojadiza del **DSR1** establecer la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales puesto que la misma se encuentra establecida en la Ley supeditada a que proceda cuando éstos no actúen con la debida diligencia en sus funciones.

De acuerdo a lo señalado, y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó al Fisco el monto correspondiente al impuesto señalado anteriormente, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del señor **XX** con **C.I. N° 00**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que el mismo no actuó diligentemente en calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal, y sin embargo no lo hizo.

Lo expuesto obedece a lo dispuesto por el Art. 182 de la Ley que dispone que los representantes legales serán responsables subsidiariamente 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.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN 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 | 2012 | 54.497.539 | 98.095.570 | 152.593.109 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2013 | 52.784.612 | 95.012.302 | 147.796.914 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2014 | 50.074.440 | 90.133.992 | 140.208.432 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2015 | 43.252.572 | 77.854.630 | 121.107.202 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2016 | 23.849.344 | 42.928.819 | 66.778.163 |
| Totales | | 224.458.507 | 404.025.313 | 628.483.820 |

*Sobre los tributos deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2º.- CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00** como Defraudación de conformidad 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 180% de los tributos defraudados en el IRACIS.

Art. 3º.- Establecer la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal de la firma **NN** con **RUC 00, XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4º.- NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles ingrese los montos que correspondan a impuestos y multas determinados, igualmente a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5º.- REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la Resolución.

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

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN