

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 09/05/2018 y ampliada por medio de la Resolución N° 00 notificada el 04/07/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 04, 11, 12/2015 y 01/2016 y el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras de los proveedores **XX y XX** como así también se le solicitó aclarar la forma de pago, el registro de las referidas compras y el tipo de afectación contable, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en el Informe DGFT/DPO N° 00 del 16/04/2018, mediante el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó inconsistencias de las compras efectuadas por **NN** respecto de sus proveedores **XX y XX**.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA y costos en el IRACIS respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones con los supuestos proveedores **XX y XX**, debido a que en la entrevista informativa efectuada por la SET, **XX** negó haberlas emitido ni haber efectuado transacción comercial con la firma, en tanto que en relación a **XX**, los auditores de la SET se constituyeron en su domicilio declarado en el RUC, y no lo ubicaron en el lugar. Además, mediante la pericia caligráfica ordenada por la SET a las firmas obrantes en las solicitudes de inscripción en el RUC, de actualización de datos y de timbrado, se concluyó que las mismas no pertenecen al Sr. **XX**.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET reliquidaron los tributos de la cual surgieron saldos a favor del Fisco en el IRACIS, no así en el IVA, debido a que **NN** cuenta con saldos a su favor y recomendaron la calificación de su conducta como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y la aplicación de la multa del 300% sobre el monto de los tributos defraudados, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/ PERIODOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO 10% S/ FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 300% S/ LOS IMPUESTOS DEFRAUDADOS	TOTAL A INGRESAR G
IVA General	04/2015	0	66.363.636	6.636.364	19.909.091	19.909.091
IVA General	11/2015	0	105.370.944	10.537.094	31.611.283	31.611.283
IVA General	12/2015	0	198.990.621	19.899.062	59.697.186	59.697.186
IVA General	01/2016	0	14.764.090	1.476.409	4.429.227	4.429.227
IRACIS	2015	37.072.520	370.725.201	37.072.520	111.217.560	148.290.080
Total		37.072.520	756.214.492	75.621.449	226.864.347	263.936.867

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 10/09/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma y a su representante legal **XX**, 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 de la responsabilidad subsidiaria, la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Transcurrido el plazo señalado en la ley para la presentación de los descargos, y atendiendo que la firma contribuyente no se presentó a formularlos ni a ofrecer pruebas, a pesar de haber sido debidamente notificado en el domicilio declarado en el RUC, mediante cédula diligenciada el 28/09/2018, la que fue recepcionada por Sra. **XX**, recepcionista de **NN** (fs. 36/37 del Exp. N° 00), se llamó a autos para resolver.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

El **DSR2** comprobó, con base en las evidencias recabadas durante la fiscalización, que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas los comprobantes emitidos por los supuestos proveedores **XX y XX**, dado que comprobó que los mismos fueron incluidos en sus Libros de Compras del IVA y en el Libro Diario rubricado que la propia firma proveyó a la SET durante el control, conforme consta a fojas 01/32 del Exp. N° 00.

El **DSR2** señaló también, que en los comprobantes utilizados por **NN** se consignaron operaciones inexistentes, porque resulta materialmente imposible que los supuestos proveedores **XX y XX**, hayan suministrado los bienes descritos en estas facturas, ya que éstos no poseen la infraestructura necesaria para la provisión de las mercaderías descritas en las facturas que **NN** hizo valer ante la SET.

EL **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los antecedentes y hechos que se relatan a continuación:

En la entrevista que le realizaron los auditores de la SET al Sr. **XX**, este afirmó que se inscribió en el RUC para dedicarse a la venta de celulares y negó haber efectuado transacción comercial alguna con **NN** ni haber emitido factura (fs. 7/8 del Exp. N° 00). Por su parte, en lo que respecta a **XX**, los auditores de la SET se constituyeron en su domicilio del RUC y ni siquiera fue ubicado en el lugar; mediante llamada telefónica, el Sr. **XX**, primo de aquel, señaló que el Sr. **XX** viajó hace 6 meses al Brasil por cuestiones laborales. Asimismo, mediante la pericia caligráfica efectuada a las firmas dubitadas de la solicitud de inscripción en el RUC y las solicitudes de impresión de timbrado, el perito del Ministerio de Hacienda, Lic. **XX**, concluyó: "Que las firmas estampadas en la solicitud de inscripción – persona física, nota a la SET, nota la Directora General de Recaudaciones y autorización, no pertenecen al puño y letra de los Sres. **XX**, **XX** y **XX**, es decir son falsas" (fs. 5/6 del Exp. N° 00).

Asimismo, el **DSR2** resaltó que **NN** no pudo desvirtuar la denuncia en su contra, a pesar de haber sido debidamente notificada, ya que ni siquiera se presentó en el sumario a ejercer su defensa, lo que demuestra su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones con la firma que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales. Por todo ello, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de las referidas facturas y la desafectación de los créditos fiscales del IVA respaldados con los comprobantes de operaciones que no son reales.

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 al ejercicio fiscal de 2015, asciende a 11,9% 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	2015	370.725.201	44.116.299	88,1%	50.075.254	5.007.525

Respecto a la responsabilidad subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales 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 para el IVA General y costos en el IRACIS, respaldados con comprobantes en donde se consignan operaciones inexistentes, el Sr. **XX** con **C.I.C. N° 00** no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, 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 oportunamente el impuesto debido, específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal de 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 el tributo que no ingresó al Fisco. 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 la firma fue con intención, pues la misma presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades (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). Por tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley como Defraudación.

En cuanto a 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 a la firma 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 del 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 de la firma en particular, y consideró el hecho de que **NN** puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que se hallaban en su poder; además, las

compras impugnadas fueron utilizadas solamente en algunos periodos de dos ejercicios fiscales, sumado al hecho de que el monto de las facturas cuestionadas representan un porcentaje medianamente irrelevante del total de sus compras.

Consecuentemente, considero que corresponde la aplicación de una multa del 120% sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA, en tanto que para el IRACIS corresponde aplicar la multa sobre el tributo determinado, en atención a que la misma grava las rentas netas 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, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto del impuesto y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades legales 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	04/2015	0	7.963.637	7.963.637
521 - AJUSTE IVA	11/2015	0	12.644.513	12.644.513
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	23.878.874	23.878.874
521 - AJUSTE IVA	01/2016	0	1.771.691	1.771.691
511 - AJUSTE IRACIS	2015	5.007.525	6.009.030	11.016.555
Totales		5.007.525	52.267.745	57.275.270

**Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991*

Art. 2°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I.C. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a 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 al impuesto y a la multa aplicada.

Art. 4°: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA