

**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 contribuyente NN con RUC N° 00, en adelante NN, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 27/02/2018 a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso el control de las obligaciones del IRACIS del ejercicio fiscal de 2012 y del IVA General del periodo fiscal 12/2012 de NN y a ese efecto le solicitó que presente sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, lo cual fue cumplido parcialmente.

La verificación tuvo su origen en el Informe DGFT/DPO N° 00/2018 del 08/01/2018, donde el DPO realiza un seguimiento a los controles de obligaciones y actuaciones realizadas a XX (XX); y mencionan incumplimientos relacionados a la contribuyente NN (sub proveedor en el esquema XX)

Durante la fiscalización, los auditores de la SET concluyeron que NN declaró compras sin respaldo documental por lo que las mismas no son válidas para el respaldo de sus costos, gastos ni sus créditos fiscales conforme a lo dispuesto en el Art. 22° de la Ley N° 125/1991 (La Ley), debido a ello, los auditores de la SET los impugnaron dichos valores y reliquidaron ambos tributos de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de NN como defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 la Ley y sugirieron la aplicación de una multa del 300% sobre el tributo defraudado, y una multa por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley debido a que la firma no ha dado cumplimiento a lo solicitado por la Administración Tributaria, y porque la firma no actualizó su domicilio, todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO Y/O PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO 10%	MULTA 300%	TOTAL DE IMPUESTO MÁS MULTA A INGRESAR
211 - IVA General	12/2012	2.716.358.420	271.635.842	814.907.526	1.086.543.368
111 - IRACIS General	2012	2.794.470.630	279.447.063	838.341.189	1.117.788.252
551 - AJUSTE CONTRAVENCION	07/05/2018	-	-	-	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCION	07/05/2018	-	-	-	1.321.000
TOTAL		5.510.829.050	551.082.905	1.653.248.715	2.206.973.620

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2), por medio de la Resolución de

Instrucción de Sumario N° 00 del 17/07/2018, instruyó el sumario administrativo a la firma y a sus Representantes Legales XX con CI N° 00 y XX con CI N° 00, conforme lo disponen los artículos 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.

NN presentó su escrito de descargo en tiempo y forma, por lo que habiendo practicado las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

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

En cuanto a las cuestiones formales NN manifestó que: *“... en ninguna parte, previene que los auditores tienen las potestades y facultades para calificar la conducta del contribuyente, ni mucho menos, determinar o graduar las multas al realizar las fiscalizaciones, por lo tanto se ha extralimitado en sus facultades en expresa violación del Principio de Legalidad que rige el Derecho administrativo...”*

El **DSR2** señaló que por imperio de la Ley, el Acta Final por sí sola no causa gravamen alguno a la firma, ya que en ella solo se recogen las irregularidades que fueron constatadas durante el proceso de la fiscalización.

Asimismo, el **DSR2** aclaró que la determinación tributaria incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de fiscalización mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados, la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado así como la propuesta de la calificación de la sanción, en tanto que en la instancia del sumario administrativo, estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta de la firma, y recién luego de ello, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los artículos 212 y 225 de la Ley. Por tanto, el informe de los auditores de la SET no es vinculante al momento de resolver la cuestión. Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 189 de la Ley, la Administración Tributaria podrá rechazar o confirmar total o parcialmente las denuncias formuladas por los funcionarios actuantes en la fiscalización, con base en los extremos probados durante el sumario administrativo.

A pesar de ello, NN alegó que *“... Esta representación se allana a la liquidación del Acta Final con relación al impuesto al valor agregado propiamente dicho y solicita la aplicación de una multa mínima en el orden del 100%... en cuanto a la rentabilidad del IRACIS correspondiente al ejercicio 2012, solicitamos que la determinación del impuesto sea practicada sobre base presunta y no sobre los datos obtenidos del sistema Marangatú... lo que solicitamos a la Administración Tributaria es en apretadas síntesis es el cálculo del IMPUESTO A LA RENTA sea realizado tomando como base a una RENTA REAL (UTILIDAD REAL) y no sobre una renta bruta total como se lo toma aquí por carencia de dicha documentación ya que le dispara por las nubes la base a ser utilizada para la determinación impositiva del IRACIS... por lo que nos allanamos al Acta a pesar de que no estamos de acuerdo con los términos del Acta debido a que no se ajusta a nuestra realidad económica. En su defecto, PROCEDER a la liquidación del*

IVA correspondiente a Diciembre/12, conforme al Acta Final de fecha 07/05/2018 y aplicar una multa mínima en el orden del 100% (Cien por ciento). Aplicar en Base a la rentabilidad real del IRACIS correspondiente al ejercicio 2012, conforme a los datos estadísticos que posee la SET, mediante los datos obrantes en la misma o al Departamento al que corresponde...”

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 la pretensión del actor, 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** consignó a su favor créditos fiscales, costos y gastos que no poseen respaldo documental en infracción a los artículos 7°, 8° y 86° de la Ley. 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 al ejercicio fiscal de 2012, asciende a 17,1% respectivamente, y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	EGRESO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - RB)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2012	279.447.063	2.794.470.630	17,1%	477.854.478	82,9%	576.422.772	57.642.277

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR2** refirió 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 no haber declarado **NN** egresos que no están debidamente respaldados defraudando con ello al Fisco, el **Sr. XX con CI N° 00** y **XX con CI N° 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron 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 y XX**, por las obligaciones que su representada **NN**

no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IVA General del periodo fiscal de 12/2012 y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2012, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones mencionó: “... *los auditores actuantes han demostrado una notable contradicción a la Ley, al momento de labrar el acta final... actitud totalmente negligente y sesgada al fijar una multa en el orden de 300% de los tributos así determinados...*”

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 impuestos que no ingresó, por los créditos fiscales, costos y gastos que indebidamente 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 sus 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 declaró operaciones en la liquidación y declaración de sus impuestos que no se hallan debidamente documentadas. 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 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 del contribuyente en particular, y el hecho de que **NN** cometió la infracción en un periodo y ejercicio fiscal y los montos representan un porcentaje mínimamente relevante del total de sus compras y se allanó parcialmente a la determinación tributaria.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima dispuesta en el Art. 175 de la Ley, sobre los impuestos defraudados.

El **DSR2** señaló también, que corresponde confirmar la aplicación de las multas por Contravención conforme al Art. 176 de la Ley, considerando el monto previsto en el Decreto N° 313/2.018.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó

aceptar el allanamiento de NN respecto al IVA General, reliquidar el IRACIS General y modificar el porcentaje de la multas.

POR TANTO, en uso de las facultades 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	12/2012	271.635.842	271.635.842	543.271.684
511 - AJUSTE IRACIS	2012	57.642.277	57.642.277	115.284.554
551 - AJUSTE CONTRAVEN	25/05/2018	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	25/05/2018	0	50.000	50.000
Totales		329.278.119	329.628.119	658.906.238

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991, hasta la fecha del allanamiento ocurrida el 27/09/2018.*

Art. 1°- DETERMINAR la obligación tributaria del IRACIS General y del IVA General de la firma NN con RUC N° 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución; **CALIFICAR** su conducta como Defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa del 100% sobre el tributo defraudado.

Art. 2°- ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su representante legal el Sr. XX con CI N° 00 y XX con CI N° 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1.991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en el Art. 1° de esta Resolución.

Art. 3°- NOTIFICAR al contribuyente y a sus Representantes Legales Sr. XX con CI N° 00 y XX con CI N° 00, 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. 4°- REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA