

RESOLUCION PARTICULAR

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 05/02/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la fiscalización de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios 2015 y 2016 y del IVA General de los periodos fiscales de 01/2015 a 12/2016 de **NN**, con relación a los siguientes proveedores: **1) XX RUC:00; 2) XX RUC: 00; 3) XX RUC: 00; 4) XX RUC 00; 5) XX RUC 00; 6) XX RUC: 00; 7) XX RUC: 00; 8) XX RUC: 00; 9) XX RUC: 00; 10) XX RUC: 00; 11) XX RUC: 00; 12) XX RUC: 00; 13) XX RUC: 00; 14) XX RUC: 00; 15) XX RUC: 00; 16) XX RUC: 00; 17) XX RUC: 00; 18) XX RUC: 00**. Posteriormente se amplió el alcance de la fiscalización mediante Resolución Particular notificada el 17/03/2020 y se incluyó a **19) XX RUC: 00 y ; 20) XX RUC: 00** afectados en los periodos fiscales de 11/2015 y 12/2015; para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, los comprobantes que respaldan sus registros, así como la aclaración de la forma de pago de los mismos, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, entre otras informaciones, lo cual fue cumplido parcialmente.

El control tuvo como antecedente los trabajos de investigación realizados por la SET, a través de los cuales, el Departamento de Planeamiento Operativo, informó que detectó inconsistencias que permitieron concluir que **NN** estaría utilizando facturas relacionadas a operaciones inexistentes.

Durante el control, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA, así como costos en el IRACIS respaldados con comprobantes emitidos supuestamente por **1) XX; 2) XX; 3) XX; 4) XX; 5) XX; 6) XX; 7) XX; 8) XX; 9) XX; 10) XX; 11) XX; 12) XX; 13) XX; 14) XX; 15) XX; 16) XX; 17) XX y 18) XX; 19) XX 20) XX** además, **NN** consignó estos comprobantes en sus Libros de Compras del IVA, pues los supuestos proveedores informaron a través del módulo Hechauka, que las operaciones fueron realizadas con otras personas, en otros conceptos y por montos muy inferiores a los que **NN** hizo valer ante la SET.

De acuerdo a estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal y calificar la conducta de **NN** de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley porque **NN** no presentó todos los documentos requeridos durante la fiscalización; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	Monto Imponible	Impuesto 10%	TOTAL
521 - AJUSTE IVA	feb-15	157.263.636	15.726.364	15.726.364
521 - AJUSTE IVA	mar-15	336.171.228	33.617.123	33.617.123
521 - AJUSTE IVA	abr-15	210.474.090	21.047.409	21.047.409
521 - AJUSTE IVA	may-15	748.359.091	74.835.909	74.835.909
521 - AJUSTE IVA	jun-15	829.904.544	82.990.454	82.990.454
521 - AJUSTE IVA	jul-15	606.656.364	60.665.636	60.665.636
521 - AJUSTE IVA	ago-15	268.018.182	26.801.818	26.801.818
521 - AJUSTE IVA	sep-15	834.101.819	83.410.182	83.410.182
521 - AJUSTE IVA	oct-15	174.649.319	17.464.932	17.464.932

521 - AJUSTE IVA	nov-15	578.799.448	57.879.945	57.879.945
521 - AJUSTE IVA	dic-15	1.732.831.183	173.283.118	173.283.118
521 - AJUSTE IVA	ene-16	598.409.091	59.840.909	59.840.909
521 - AJUSTE IVA	abr-16	110.909	11.091	11.091
511 - AJUSTE IRACIS	2015	6.477.228.904	647.722.890	647.722.890
511 - AJUSTE IRACIS	2016	598.520.000	59.852.000	59.852.000
551 - OTRAS CONTRAVENCIONES	13/04/2020	0	0	300.000
TOTAL		14.151.497.808	1.415.149.781	1.415.449.781

* Se aclara que en el Informe Final de Auditoría no se expuso el monto de la multa a aplicar pues la misma será determinada de acuerdo a las circunstancias agravantes y atenuantes del Art. 175 de la Ley.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 25/05/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, para la responsabilidad subsidiaria y para la aplicación de sanciones.

En su descargo presentado el 05/08/2020, **NN** manifestó su intención de allanarse a la denuncia formulada expresando que *" sin entrar a discutir las razones de fondo que llevaron al acto determinativo por parte de la Dirección de Fiscalización, los cuales, en muchos aspectos de hecho y de derecho no compartimos pero, con la intención de no controvertir más el presente caso y de no entrar en un desgaste que a la larga podría perjudicar aún más nuestra delicada situación, atendiendo al terrible escenario económico actual que atraviesa el país como consecuencia de los efectos de la pandemia, es por ello que el presente allanamiento se realiza con el objeto de dar cumplimiento a nuestras obligaciones tributarias y para que el mismo pueda ser efectivo solicito la reliquidación de los impuestos atendiendo a los principios de la realidad económica..."* Agregó que *" en ese sentido solicito en lo relacionado al IRACIS, que se aplique el índice de rentabilidad que corresponde al área comercial en el que se desempeña nuestra empresa y de igual forma, considerando que hemos tenido erogaciones reales y absolutamente necesarias para la prestación de nuestros servicios los cuales quedaron sin respaldo con la desafectación de las facturas por parte de los Fiscalizadores, es por ello que solicitamos la aplicación de un coeficiente para el IVA que permita una justicia tributaria y de igual manera evitar mayores perjuicios a nuestra empresa"*.

Siendo así, el allanamiento implica el reconocimiento del derecho material invocado y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión del actor, conforme al numeral 6) de los artículos 212 y 225 de la Ley, que señala que si el contribuyente manifestare su conformidad con las impugnaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto de determinación. Posteriormente, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

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, pues los mismos informaron a través del módulo Hechauka, que las operaciones fueron realizadas con otras personas, en otros conceptos y por montos muy inferiores a los que **NN** hizo valer ante la SET; por ello, los auditores consideraron que las operaciones entre **NN** y estos supuestos proveedores no existieron.

En relación al IVA, el **DSR2** sostuvo que, teniendo en cuenta los antecedentes obrantes en el expediente, resulta que efectivamente las operaciones existieron, si bien con deficiencias en la documentación, por lo que corresponde aplicar un porcentaje de rentabilidad del 30% sobre el valor total contenido en las facturas impugnadas, considerando lo dispuesto en el Art. 82, en concordancia con el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, que no distingue tributos al momento de establecer la figura de la determinación sobre base mixta, y teniendo en cuenta que fue comprobada la existencia real de **NN**, su constitución formal y su gran envergadura, asimismo, que durante el control realizado no se impugnaron los ingresos provenientes de las operaciones de venta cuyas compras fueron respaldadas con las facturas mencionadas; todo ello sin perjuicio de las demás obligaciones reliquidadas en su oportunidad por la auditoría fiscal.

Por tanto, teniendo en cuenta los referidos porcentajes, el **DSR2** efectuó la reliquidación del IVA, conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN FISCAL	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	BASE DENUNCIA	PORCENTAJE DE RENTABILIDAD 30%	IMPUESTO 10%
521 - AJUSTE IVA	feb-15	157.263.636	47.179.091	4.717.909
521 - AJUSTE IVA	mar-15	336.171.228	100.851.368	10.085.137
521 - AJUSTE IVA	abr-15	210.474.090	63.142.227	6.314.223
521 - AJUSTE IVA	may-15	748.359.091	224.507.727	22.450.773
521 - AJUSTE IVA	jun-15	829.904.544	248.971.363	24.897.136
521 - AJUSTE IVA	jul-15	606.656.364	181.996.909	18.199.691
521 - AJUSTE IVA	ago-15	268.018.182	80.405.455	8.040.545
521 - AJUSTE IVA	sep-15	834.101.819	250.230.546	25.023.055
521 - AJUSTE IVA	oct-15	174.649.319	52.394.796	5.239.480
521 - AJUSTE IVA	nov-15	578.799.448	173.639.834	17.363.983
521 - AJUSTE IVA	dic-15	1.732.831.183	519.849.355	51.984.935
521 - AJUSTE IVA	ene-16	598.409.091	179.522.727	17.952.273
521 - AJUSTE IVA	abr-16	110.909	33.273	3.327
TOTAL		7.075.748.904	2.122.724.671	212.272.467

En cuanto al IRACIS General, el **DSR2** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo corresponde reliquidar el tributo sobre base mixta conforme a lo dispuesto en el núm. 3 del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica de la firma según su actividad y zona geográfica.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) los referidos índices, el cual informó que la rentabilidad promedio de los contribuyentes del mismo sector económico que el sumariado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2015 asciende a 12,6%, y con ello reliquidó el IRACIS General, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR s/ DENUNCIA	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - RB)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS	2015	647.722.890	6.477.228.904	12,6%	816.130.842	87,4%	933.788.149	93.378.815
TOTAL	TOTAL	647.722.890	6.477.228.904	-	816.130.842	-	933.788.149	93.378.815

Con relación a la responsabilidad de los representantes legales, el Art. 182 de la Ley establece que estos 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, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó al Fisco en su oportunidad los montos correspondientes a los impuestos señalados precedentemente, y además declaró créditos fiscales y costos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando con ello a la SET, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **RUC 00**, ya que el mismo no actuó diligentemente en su 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.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX con RUC 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 02 a 12/2015, 01 y 04/2016 y el IRACIS General 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 no solo por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por los créditos fiscales que indebidamente declaró y arrastró a su favor con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras (numeral 3 y 5 del art. 173 de la ley), y que además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del art. 174 de la misma 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, 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 las 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 de la firma en particular, y consideró el hecho que **NN**, puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones con las que contaba, y que las facturas cuestionadas fueron utilizadas en algunos periodos de 2 ejercicios fiscales, todo esto sumado al hecho de que 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 General, 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.

Igualmente, corresponde la aplicación de la multa por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley con los alcances de la RG N° 13/2019, ya que **NN** no presentó la totalidad de los documentos que le fueron requeridos.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento de **NN** respecto de los tributos y aplicar la multa.

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
521 - AJUSTE IVA	02/2015	4.717.909	4.717.909	9.435.818
521 - AJUSTE IVA	03/2015	10.085.137	10.085.137	20.170.274
521 - AJUSTE IVA	04/2015	6.314.223	6.314.223	12.628.446
521 - AJUSTE IVA	05/2015	22.450.773	22.450.773	44.901.546
521 - AJUSTE IVA	06/2015	24.897.136	24.897.136	49.794.272

521 - AJUSTE IVA	07/2015	18.199.691	18.199.691	36.399.382
521 - AJUSTE IVA	08/2015	8.040.545	8.040.545	16.081.090
521 - AJUSTE IVA	09/2015	25.023.055	25.023.055	50.046.110
521 - AJUSTE IVA	10/2015	5.239.480	5.239.480	10.478.960
521 - AJUSTE IVA	11/2015	17.363.983	17.363.983	34.727.966
521 - AJUSTE IVA	12/2015	51.984.935	51.984.935	103.969.870
521 - AJUSTE IVA	01/2016	17.952.273	17.952.273	35.904.546
521 - AJUSTE IVA	04/2016	3.327	3.327	6.654
511 - AJUSTE IRACIS	2015	93.378.815	93.378.815	186.757.630
511 - AJUSTE IRACIS	2016	0	0	0
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	13/04/2020	0	300.000	300.000
Totales		305.651.282	305.951.282	611.602.564

Observación: Los accesorios legales serán calculados hasta la fecha de allanamiento, ocurrido el 05/08/2020.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00**, 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** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre los tributos no ingresados, más la multa por contravención.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles.

Art. 5°: INFORMAR 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN