



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00, 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 31/10/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2017 y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2017 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 origen en el informe DGFT/DPO N° 00/2018, según el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó inconsistencias entre las compras que NN informó que adquirió de tres proveedores, y lo que éstos declararon que vendieron.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN declaró costos y gastos en el IRACIS General 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. Debido a que mediante la verificación de las documentaciones (archivo tributario) remitidas por estos proveedores, los auditores de la SET constataron que las facturas declaradas por NN no coinciden con las de los proveedores. Por ello, los auditores de la SET impugnaron los montos de las compras inexistentes en el IRACIS, pues respecto al IVA, ya desafectó los montos cuestionados.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal del IRACIS General, calificar la conducta del contribuyente conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley), graduar la multa del 100% a 300% sobre el IRACIS defraudado y aplicar una multa del 100% sobre el IVA incluido en los comprobantes impugnados, todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS DESAFECTADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS DESAFECTADAS	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL G. (IMPUESTO + MULTA)
511 - AJUSTE IRACIS	2017	706.800.000	70.680.000	706.800.000	70.680.000	0	70.680.000
521 - AJUSTE IVA	ene-17	31.805.000	3.180.500	0	0	3.180.500	3.180.500
521 - AJUSTE IVA	feb-17	42.385.000	4.238.500	0	0	4.238.500	4.238.500
521 - AJUSTE IVA	mar-17	151.130.000	15.113.000	0	0	15.113.000	15.113.000
521 - AJUSTE IVA	may-17	132.960.000	13.296.000	0	0	13.296.000	13.296.000
521 - AJUSTE IVA	jun-17	4.350.000	435.000	0	0	435.000	435.000
521 - AJUSTE IVA	jul-17	54.840.000	5.484.000	0	0	5.484.000	5.484.000
521 - AJUSTE IVA	ago-17	20.080.000	2.008.000	0	0	2.008.000	2.008.000
521 - AJUSTE IVA	sep-17	117.460.000	11.746.000	0	0	11.746.000	11.746.000
521 - AJUSTE IVA	oct-17	24.740.000	2.474.000	0	0	2.474.000	2.474.000
521 - AJUSTE IVA	nov-17	118.810.000	11.881.000	0	0	11.881.000	11.881.000
521 - AJUSTE IVA	dic-17	8.240.000	824.000	0	0	824.000	824.000
TOTAL		1.413.600.000	141.360.000	706.800.000	70.680.000	70.680.000	141.360.000

*Con relación a la multa, en lo que respecta al IRACIS, la misma deberá calculada según las circunstancias que ocurriesen pudiendo ser de 1 a 3 veces del tributo dejado de ingresar conforme a la norma vigente. Por tal motivo, en el cuadro anterior la exposición de la multa muestra 0 (cero). Sin embargo en razón de la presentación de las rectificativas presentadas del IVA, se procede al cálculo de 1 vez del monto dejado de ingresar, en concepto de multa.

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 24/01/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma contribuyente y a sus representantes legales XX con CI N° 00 y XX con CI N° 00, conforme lo disponen los

artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales así como los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Cabe señalar, que el 27/02/2019 **NN** expresó su allanamiento a la determinación de los tributos y solicitó el cambio de calificación de la conducta a omisión de pago.

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, pues los comprobantes que declaró de los contribuyentes **XX**, **XX**, **XX**, **XX**, no coinciden con los documentos que estos presentaron ante la SET, ya que mediante la verificación de los duplicados de las facturas originales (archivo tributario) y los libros IVA Ventas de sus supuestos proveedores se constató que dichos comprobantes no fueron emitidos al sumariado.

Todos estos hechos quedaron plenamente confirmados, pues la propia **NN**, durante el control, procedió a rectificar sus declaraciones juradas del IVA General. En cuanto al IRACIS General, si bien rectificó su DDJJ, no desafectó los montos cuestionados, por lo cual el **DSR2** consideró que no corresponde validar estos valores como deducibles. No obstante, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), 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 la firma contribuyente.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) el referido índice, 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 2017 asciende a 21,40%, y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	COSTO ESTIMADO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR G
IRACIS GENERAL	2017	70.680.000	706.800.000	151.255.200	78,60%	192.436.641	19.243.664
TOTAL		70.680.000	706.800.000	151.255.200	-	192.436.641	19.243.664

Igualmente, el **DSR2** señaló que **NN** en la referida rectificativa, aumentó significativamente el monto declarado en el campo *"Retenciones y precepciones computables a favor del contribuyente"*, que no está incluido dentro del alcance de la Fiscalización, por lo que estos montos deberán ser verificados en un futuro control.

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** costos y gastos que no son reales, defraudando con ello al Fisco, los Sres. **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, y no desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debió 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 de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2017, 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 la firma contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los créditos fiscales 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 sus DD.JJ. con datos falsos; suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que 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 ello, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, ya que las declaraciones juradas rectificativas de fecha 09/08/2018 y 17/09/2018 las presentó luego de que la SET haya iniciado los controles y conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, ello no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, tal como lo señala el numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago de los tributos resultantes, no se reputan espontáneos ya que fueron motivados por la actuación de la SET y que de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. Por tanto, corresponde confirmar la calificación de la conducta conforme a lo dispuesto 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 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 consideró el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, las infracciones fueron cometidas en 1 ejercicio fiscal; además el monto de los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje mínimamente 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 el IRACIS 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.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó aceptar el allanamiento de **NN** respecto de los hechos denunciados por los auditores de la SET, confirmar la calificación de la conducta y graduar 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
511 - AJUSTE IRACIS	2017	19.243.664	19.243.664	38.487.328
521 - AJUSTE IVA	01/2017	0	3.180.500	3.180.500
521 - AJUSTE IVA	02/2017	0	4.238.500	4.238.500
521 - AJUSTE IVA	03/2017	0	15.113.000	15.113.000
521 - AJUSTE IVA	05/2017	0	13.296.000	13.296.000
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	435.000	435.000
521 - AJUSTE IVA	07/2017	0	5.484.000	5.484.000
521 - AJUSTE IVA	08/2017	0	2.008.000	2.008.000

521 - AJUSTE IVA	09/2017	0	11.746.000	11.746.000
521 - AJUSTE IVA	10/2017	0	2.474.000	2.474.000
521 - AJUSTE IVA	11/2017	0	11.881.000	11.881.000
521 - AJUSTE IVA	12/2017	0	824.000	824.000
Totales			19.243.664	89.923.664
				109.167.328

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre sobre el impuesto relacionado a las compras que declaró y que no son reales.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus representantes legales **XX** con **CI N° 00** y **XX** con **CI N° 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente 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°: COMUNICAR lo resuelto 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.

ABG. ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA