



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 21/11/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2013 a 2015, del IMAGRO General del ejercicio fiscal de 2013, del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, y del IVA General de los periodos fiscales de 03, 06 a 08, 11/2013, 01 a 04, 08, 10, 12/2014, 06 y 09/2015 de NN, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

La fiscalización tuvo su origen en el Informe DPO N° 00/2018, mediante el cual, el Dpto. de Planeamiento Operativo informó que detectó que NN había registrado la utilización de facturas emitidas por supuestas empresas y personas que fueron investigadas por formar parte de esquemas de evasión, y que la SET había denunciado estos hechos al Ministerio Público, lo que motivó la generación de las causas penales N° 9/2016 "Investigación Fiscal s/ Producción de Documentos No Auténticos" (Megaevasión 3) y N° 64/2016 "Personas Innominadas s/ Producción de Documentos No Auténticos y Otros" (Megaevasión 5)

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 en las entrevistas que les realizaron los auditores de la SET, estos negaron haber efectuado las operaciones, afirmaron que no se dedican a las actividades económicas detalladas en los comprobantes, entre tanto que otro ni siquiera reside en el país, asimismo, los auditores desafectaron los montos cuestionados y reliquidaron los tributos, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal del IRACIS General y del IVA General, calificar la conducta del contribuyente conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y aplicar una multa del 135% sobre los tributos relacionados a operaciones que no son reales, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 135%	TOTAL G (IMPUESTOS + MULTA)
511- AJUSTE IRACIS	2013	215.849.661	21.584.966	215.849.661	21.584.966	29.139.704	50.724.670
511- AJUSTE IRACIS	2014	458.091.567	45.809.157	458.091.567	45.809.157	61.842.362	107.651.519
511- AJUSTE IRACIS	2015	219.472.649	21.947.265	219.472.649	21.947.265	29.628.808	51.576.073
521- AJUSTE IVA	mar-13	5.576.909	557.691	5.576.909	557.691	752.883	1.310.574
521- AJUSTE IVA	jun-13	40.325.664	4.032.566	40.325.664	4.032.566	5.443.965	9.476.531
521- AJUSTE IVA	jul-13	72.392.323	7.239.232	72.392.323	7.239.232	9.772.964	17.012.196
521- AJUSTE IVA	ago-13	92.883.978	9.288.398	92.883.978	9.288.398	12.539.337	21.827.735
521- AJUSTE IVA	nov-13	4.670.787	467.079	4.670.787	467.079	630.556	1.097.635
521- AJUSTE IVA	ene-14	20.677.527	2.067.753	20.677.527	2.067.753	2.791.466	4.859.219
521- AJUSTE IVA	feb-14	49.350.032	4.935.003	49.350.032	4.935.003	6.662.254	11.597.257
521- AJUSTE IVA	mar-14	63.488.849	6.348.885	63.488.849	6.348.885	8.570.995	14.919.880
521- AJUSTE IVA	abr-14	56.492.833	5.649.283	56.492.833	5.649.283	7.626.532	13.275.815
521- AJUSTE IVA	ago-14	20.047.727	2.004.773	20.047.727	2.004.773	2.706.443	4.711.216
521- AJUSTE IVA	oct-14	24.928.200	2.492.820	24.928.200	2.492.820	3.365.307	5.858.127
521- AJUSTE IVA	dic-14	223.106.399	22.310.640	223.106.399	22.310.640	30.119.364	52.430.004

521- AJUSTE IVA	jun-15	111.904.141	11.190.414	111.904.141	11.190.414	15.107.059	26.297.473
521- AJUSTE IVA	sep-15	107.568.508	10.756.851	107.568.508	10.756.851	14.521.749	25.278.600
TOTALES		1.786.827.754	178.682.776	1.786.827.754	178.682.776	241.221.748	419.904.524

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 20/03/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal **XX** con **C.I. 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 08/04/2019 **NN** expresó su allanamiento a los hechos, solicitó la determinación del IRACIS General sobre base mixta, la aplicación de la multa mínima y facilidades 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 las compras que declaró de los contribuyentes **XX, XX, XX, XX, XX**, no existieron, aun cuando los comprobantes cumplen con los requisitos formales, pues sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que el sumariado declaró a su favor, ya que estos aseveraron que no realizaron dichas operaciones, no se inscribieron en el RUC, y otros ni siquiera pudieron ser ubicados en los domicilios declarados en el RUC.

Todos estos hechos quedaron plenamente confirmados, porque la propia **NN**, durante el sumario administrativo, procedió a rectificar sus declaraciones juradas del IVA General, desafectando la totalidad de las compras impugnadas, de lo cual no surgen saldos a favor del Fisco, por lo que no corresponde el reclamo de este tributo.

Sin embargo, respecto al IRACIS, atendiendo que **NN** no desafectó los montos cuestionados y 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) el referido índice, el cual informó que la rentabilidad promedio de los contribuyentes del mismo sector económico que el del sumariado, correspondiente a los ejercicios fiscales de 2013, 2014 y 2015, asciende a 10,40%, 10,20% y 12,50% respectivamente, y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA (%)	UTILIDAD ESTIMADA	COSTO ESTIMADO	RENTA O GANANCIA ESTIMADA DEL EJERCICIO	IMPUESTO A INGRESAR
IRACIS GENERAL	2013	21.584.966	215.849.661	10,40%	22.448.365	89,60%	25.053.979	2.505.398
IRACIS GENERAL	2014	45.809.157	458.091.567	10,20%	46.725.340	89,80%	52.032.672	5.203.267
IRACIS GENERAL	2015	21.947.265	219.472.649	12,50%	27.434.081	87,50%	31.353.236	3.135.324
TOTAL		89.341.388	893.413.877	-	96.607.786	-	108.439.887	10.843.989

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria del representante legal, el Art. 182 de la Ley establece que éste será responsable subsidiario en cuanto no proceda 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 hubiera actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber declarado **NN** créditos fiscales, costos y gastos que no son reales, defraudando con ello al Fisco, el Sr **XX** con **C.I. N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

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 el impuesto debido, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2013, 2014 y 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 la firma contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los créditos fiscales, los costos y los 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 DDJJ, 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.

El **DSR2** aclaró, que las declaraciones juradas rectificativas de fecha 12/04/2019 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 firma 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 calificar su 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 algunos periodos de 3 ejercicios fiscales; 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 y rectificó sus DD.JJ. del IVA desafectando los montos cuestionados por la SET.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley sobre el IVA incluido en los comprobantes relacionados a operaciones irreales. En cuanto al IRACIS dicha sanción deberá ser aplicada sobre el impuesto 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, reliquidar el IRACIS General, 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	2013	2.505.398	2.505.398	5.010.796
511 - AJUSTE IRACIS	2014	5.203.267	5.203.267	10.406.534
511 - AJUSTE IRACIS	2015	3.135.324	3.135.324	6.270.648
521 - AJUSTE IVA	03/2013	0	557.691	557.691

521 - AJUSTE IVA	06/2013	0	4.032.566	4.032.566
521 - AJUSTE IVA	07/2013	0	7.239.232	7.239.232
521 - AJUSTE IVA	08/2013	0	9.288.398	9.288.398
521 - AJUSTE IVA	11/2013	0	467.079	467.079
521 - AJUSTE IVA	01/2014	0	2.067.753	2.067.753
521 - AJUSTE IVA	02/2014	0	4.935.003	4.935.003
521 - AJUSTE IVA	03/2014	0	6.348.885	6.348.885
521 - AJUSTE IVA	04/2014	0	5.649.283	5.649.283
521 - AJUSTE IVA	08/2014	0	2.004.773	2.004.773
521 - AJUSTE IVA	10/2014	0	2.492.820	2.492.820
521 - AJUSTE IVA	12/2014	0	22.310.640	22.310.640
521 - AJUSTE IVA	06/2015	0	11.190.414	11.190.414
521 - AJUSTE IVA	09/2015	0	10.756.851	10.756.851
Totales		10.843.989	100.185.377	111.029.366

**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 los tributos defraudados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su representante legal **XX** con **C.I. N° 00**, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su representante legal 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