



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que a través de la Nota N° 00 del 02/07/2018 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del **IMAGRO** Reg. General ejercicio 2013, **IRAGRO** Reg. Contable del 2014 al 2016 y del **IVA** de 01/2013 a 12/2015, y para tal efecto le requirió que presente los documentos que respaldan las transacciones comerciales con sus proveedores **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, todo lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en los trabajos de investigación realizados por la **SET**, en especial la Nota **DPO/DGGC N°00/2018** a través del cual el Departamento Operativo de la **DGGC** informó como complemento de las inconsistencias detectadas por el Departamento de Investigación Tributaria, que ha constatado a varios que contribuyentes, en su mayoría domiciliados en la frontera, conforman un aparente esquema delictivo consistente en la utilización de documentos relacionados a operaciones inexistentes, por lo que realizaron un operativo con el fin de ubicar a los proveedores, los que en la mayoría de los casos, los domicilios declarados en el **RUC** no fueron ubicados y en los casos afirmativos los vecinos desconocieron a las personas o las supuestas firmas; además, uno de los supuestos proveedores había fallecido en el año 2016.

Durante el control, los auditores de la **SET** realizaron tareas tendientes a entrevistar a los supuestos proveedores **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**. Solo uno pudo ser ubicado, y este quien negó haber mantenido relación comercial con **NN**. Los demás no fueron ubicados en el domicilio declarado en el **RUC**, por lo que solicitó al Servicio Nacional de Calidad y Sanidad Vegetal (**SENAVE**) y a la Dirección Nacional de Aduanas (**DNA**), que informen con relación a si los citados precedentemente están registrados como fabricantes o comercializadores de productos agroquímicos, semillas y otros; y en el caso del **DNA** si son importadores habituales u ocasionales, ambas entidades informaron que las personas citadas no cuentan con ningún registro.

Además, los auditores de la **SET** solicitaron a las entidades bancarias la copia de los cheques librados por **NN** supuestamente librados a nombre de los proveedores; sin embargo, constataron que los cheques fueron librados a favor de otras personas o al portador.

Debido a ello, los auditores de la SET concluyeron que NN incluyó en sus declaraciones juradas del IMAGRO Reg. Gral. del ejercicio fiscal 2013, del IRAGRO Reg. Contable de los ejercicios fiscales de 2014 y de 2015 y del IVA General de los periodos fiscales 02, 05, 06, 09, 12/2014 y 01/2015 créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron, en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 y el Art. 32 de la Ley N° 5.061/2013; en consecuencia, los auditores de la SET desafectaron las facturas cuestionadas y reliquidaron ambos tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco en el IRACIS, no así en el IVA ya que contaba con saldos a su favor.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de NN como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 140% sobre los tributos defraudados, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE FACTURAS APÓCRIFAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	AJUSTE DE IMPUESTO	MULTA 140%	TOTAL IMPUESTO + MULTA
131-IMAGRO REG. GRAL.	2013	12.386.995	1.238.700			2.972.879
134 - IRAGRO REG. CONT	2014	267.111.137	26.711.114	1.238.700	1.734.179	64.106.673
134 - IRAGRO REG. CONT	2015	129.023.548	12.902.355	26.711.114	37.395.559	30.965.652
211- IVA GENERAL	feb-14	20.236.364	2.023.636	12.902.355	18.063.297	4.856.727
211- IVA GENERAL	may-14	219.795.000	21.979.500	2.023.636	2.833.091	52.750.800
211- IVA GENERAL	jun-14	27.079.773	2.707.977	21.979.500	30.771.300	6.499.146
211- IVA GENERAL	sept-14	56.323.730	5.632.373	2.707.977	3.791.168	13.517.695
211- IVA GENERAL	dic-14	71.726.182	7.172.618	5.632.373	7.885.322	17.214.284
211- IVA GENERAL	ene-15	973.636	97.364	7.172.618	10.041.665	233.673
Totales		804.656.365	80.465.637	80.465.637	112.651.891	193.117.528

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución N° 00 del 06/03/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2) instruyó el sumario administrativo a la firma y a sus representantes legales XX con RUC 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén la responsabilidad subsidiaria del representante legal, y los procedimientos de determinación tributaria y de aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por el contribuyente, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el DSR2, conforme se expone a continuación:

NN manifestó "...alláname al Informe de Verificación N° 00 de 06 de febrero de 2019 según Cédula de Notificación de fecha 06 de marzo de 2019...".

Al respecto, el **DSR2** señaló que el allanamiento importa el reconocimiento del derecho material invocado en la demanda 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 señalan que, si el contribuyente manifestare su conformidad con las impugnaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto de determinación.

El **DSR2** concluyó que se confirma que las operaciones que NN pretendió hacer valer ante la SET no existen, 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, ya que estos aseveraron que no realizaron dichas operaciones, y otros ni siquiera pudieron ser ubicados en los domicilios declarados en el RUC. Por tanto, corresponde confirmar la desafectación de las compras respaldadas con los comprobantes de operaciones que no son reales y la reliquidación del IVA General efectuada por los auditores de la SET.

Sin embargo, respecto al IMAGRO REG. GRAL del ejercicio fiscal 2013 y del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2014 y de 2015, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo con 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 sector económico; en tal sentido el DAE proveyó los referidos índices el cual informó que la rentabilidad promedio de las empresas del mismo sector asciende al 22,30%, 21,80% y 23,70%, y con ello reliquidó el tributo, conforme al siguiente detalle:

IMPUESTO A INGRESAR s/ RELIQUIDACIÓN	COSTO IMPUGNADO	RENTABILIDAD ESTIMADA	% RENTABILIDAD BRECHA	% RENTABILIDAD (100% - PROMEDIO RN - RB)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
1.238.700	12.386.995	22,30%	2.762.300	77,70%	3.555.084	355.508
26.711.114	267.111.137	21,80%	58.230.228	78,20%	74.463.207	7.446.321
12.902.355	129.023.548	23,70%	30.578.581	76,30%	40.076.777	4.007.678
40.852.168	408.521.680	-	91.571.109	0	118.095.068	11.809.507

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 créditos fiscales y gastos que no son reales defraudando con ello al Fisco, los Sres. XX RUC 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrolló

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 con RUC 00; XX con RUC 00 y XX con RUC 00 por las obligaciones que su representada NN no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 02, 05, 06, 09, 12/2014 y 01/2015 y el IMAGRO REG. GRAL del ejercicio fiscal 2013 y del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2014 y 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 NN solicitó “...A su vez solicito la aplicación de la rentabilidad y el ajuste de la multa al 100%...”.

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 monto que dejó de percibir en concepto de tributos, con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto debido.

Que, 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 del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que NN presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus ventas (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 misma ley), al haber declarado compras que no le corresponden.

Por tanto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el 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 consideró el hecho de que NN, en todo momento puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas y que la infracción fue cometida solo en algunos periodos fiscales; además, de su allanamiento a los hechos denunciados.

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 IMAGRO y al IRAGRO, 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.

Por las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de sus 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	02/2014	2.023.636	2.023.636	4.047.272
521 - AJUSTE IVA	05/2014	21.979.500	21.979.500	43.959.000
521 - AJUSTE IVA	06/2014	2.707.977	2.707.977	5.415.954
521 - AJUSTE IVA	09/2014	5.632.373	5.632.373	11.264.746
521 - AJUSTE IVA	12/2014	7.172.618	7.172.618	14.345.236
521 - AJUSTE IVA	01/2015	97.364	97.364	194.728
513 - AJUSTE IMAGRO	2013	355.508	355.508	711.016
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	7.446.321	7.446.321	14.892.642
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	4.007.678	4.007.678	8.015.356
Totales		51.422.975	51.422.975	102.845.950

Art. 2°: **CALIFICAR** su conducta como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, conforme quedó consignado en el Art. 1.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales XX con RUC 00; XX con RUC 00; XX con RUC 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/91, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en el Art. 1° de esta Resolución.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a sus representantes legales 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 corresponden al impuesto determinado y a la multa aplicada.

Art. 5°: COMUNICAR a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y luego archivar.

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA