

RESOLUCION PARTICULAR

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**), juntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 20/04/2023 y ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 26/06/2023, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante (**GGII**) dispuso el control del cumplimiento de la obligación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2022 de **NN**, respecto a sus ventas y compras, y para tal efecto le requirió que presente sus Libros de Ventas y Compras del IVA impresos y en soporte digital así como sus Libros Diario y Mayor en medio magnético, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente al Informe CITGR/DIT N° 00/2023 relacionado a las investigaciones efectuadas por el Departamento de Investigación Tributaria, en el cual se expone que, mediante los cruces de información entre lo reportado en el módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las Declaraciones Juradas del IVA General de **NN**, así como las documentaciones proveídas por la firma y sus clientes; dicha dependencia constató indicios relacionados a omisión de ventas en los periodos fiscales de 01 a 12/2022 por parte de la misma. En consecuencia, mediante el Informe DPO DGGC N° 00/2023, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) realizó la Denuncia Interna recomendando la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** verificaron las documentaciones presentadas por **NN** y sus proveedores, así como las informaciones obrantes en el módulo Hechauka del **SGTM**; y una vez cuantificados los montos de sus compras, ventas y retenciones efectuadas, los compararon con lo consignado en sus Declaraciones Juradas del IVA General, comprobando diferencias con el saldo técnico y financiero a favor del Fisco; en tal sentido, constataron que la firma no declaró la totalidad de sus ventas y compras gravados por el mencionado impuesto en los periodos fiscales de 01 a 12/2022, ocasionando con su actuar un perjuicio al Fisco al no ingresar el impuesto correspondiente, en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 6380/2019.

Posterior al inicio de la Fiscalización, verificaron que **NN** procedió a rectificar sus Declaraciones Juradas del IVA General correspondientes a los periodos controlados. En tal sentido, los auditores consideraron aquellas operaciones que se encontraban registradas en los Libros del IVA de la firma, así como las que contaban con respaldo documental y efectuaron la determinación resultando igualmente saldos a ingresar a favor del Fisco en el periodo fiscal de 01/2022.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, también recomendaron la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
521 - AJUSTE IVA	01/2022	1.833.431.800	183.343.180	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.
TOTALES		1.833.431.800	183.343.180	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 03/11/2023, 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 **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria, respectivamente.

La firma sumariada presentó su Descargo el 12/12/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 19/12/2023; posteriormente, fue ampliado el plazo del Sumario Administrativo mediante la Resolución RPP DPTT N° 00 del 13/02/2024, teniendo en cuenta que el proceso fue reasignado a una nueva sumariante. Posteriormente, transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 04/03/2024 y **NN** presentó sus Alegatos; por lo que, culminada las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, **NN** adujo que se ha excedido en los plazos procesales y señaló: *"Es extremadamente fácil determinar el tiempo en que el **NN** ha estado sometido al control fiscal, pues desde el 19 de diciembre de 2022, mediante Nota SET CITGR N° 00/2022 de fecha 19/diciembre/2022, en que se solicita la provisión de los documentos, que luego fueron reiterados en la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, hasta llegar al ACTA FINAL N° 00 de fecha 30/08/2023, se puede visualizar que han transcurrido de forma ininterrumpida aproximadamente doscientos cincuenta y cinco días (255) que resultan en aproximadamente ocho meses y medio (8,5) que ha durado entre el "Control Interno" y la "Fiscalización Puntual", lo cual sobrepasa todos los límites fijados en las distintas normativas, inclusive a los de una fiscalización integral. La Resolución N° 25/14 de manera expresa ha incluido plazos que deben ser respetados, los que sumados en ambos casos (45 días más su prórroga de otros 45 días para una puntual) dan como máximo noventa (90) días que puede durar un control de fiscalización puntual, contra los ocho meses y medio de duración que se tuvo en el presente caso que representan aproximadamente doscientos cincuenta y cinco días (255). Este simple cálculo aritmético arroja como resultado que el **NN** estuvo sometido a control más que el máximo de duración previsto en la ley para las dos fiscalizaciones con sus respectivas prórrogas..."* (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** resaltó que la Administración Tributaria (**AT**) se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinaran a las leyes y reglamentos, y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En uso de tal potestad, la **GGII** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley, y su modificatoria Ley 2421/2004; en la cual menciona la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Arts. 31 y 32 de la Ley, de manera a mejorar la eficiencia de la **AT** y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributarias vigentes.

Por lo tanto, la **GGII** en uso de sus facultades, ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos

de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la **AT** para reputarse legítimos, conforme lo establece el Art. 196 de la Ley.

En ese orden, el **DSR2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la **AT** en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **GGII**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DSR2** resaltó que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; e indicó además que las informaciones proporcionadas por la sumariada en esa oportunidad, sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que establece que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"...cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos"*.

Además, el **DSR2** señaló que la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Por lo tanto, el **DSR2** destacó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 20/04/2023 y dicho plazo fue ampliado por cuarenta y cinco (45) días por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 26/06/2023; en tal sentido, resaltó que hasta la firma del Acta Final ocurrida el 30/08/2023, transcurrieron exactamente noventa días (90) días. De esta manera, concluyó que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por la Ley y sus reglamentaciones.

En cuanto a la cuestión de fondo **NN** expresó cuanto sigue: *"...no se puede dejar de mencionar que esta operación disfrazada de "Fiscalización Puntual" llevada a cabo contra el **NN** fue de una absoluta mala fe, ya que la Administración Tributaria estaba en pleno conocimiento de las falencias y problemas que existían con el **NN**, ya que las diferencias eran conocidas a través de las declaraciones juradas del Hechauka y los problemas de público conocimiento. No solamente el Estado sabía de esta situación, sino que el **NN** presentó las declaraciones juradas señalando que debía pagar el impuesto, para lo cual a posteriori se presentó y solicitó una financiación... y tal cual reconoce la propia Administración Tributaria en el Acta Final, mi representado ha procedido a la rectificación correspondiente en su momento, dando ingreso de esta manera al impuesto que correspondía. Y si no existe impuesto adeudado, impuesto que es la base imponible del pago de la multa, la consecuencia directa es que no podría existir multa que abonar. Pero en el peor de los casos, la multa solo se podría calcular sobre la base del impuesto realmente adeudado, no del impuesto ya ingresado"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** mencionó que analizó todas las evidencias recabadas durante la Fiscalización y en esta etapa sumarial; efectuó los cruces y análisis de las informaciones obtenidas del **SGTM**, las documentaciones proveídas por **NN**, así como las de sus proveedores; una vez cuantificado los montos de sus compras, ventas y retenciones efectuadas, efectuó la comparación con lo consignado en sus Declaraciones Juradas del IVA General de los periodos fiscalizados y

comprobó diferencias a favor del Fisco en el saldo técnico y financiero. Asimismo, verificó que posterior a los inicios de la Fiscalización, **NN** procedió a rectificar sus Declaraciones Juradas del IVA General de los periodos controlados, realizando los ajustes correspondientes, pero no así en lo que respecta al periodo fiscal de 01/2022 dado que nuevamente resultaron saldos a ingresar a favor del Fisco. En tal sentido, el **DSR2** destacó que las rectificativas presentadas representan un reconocimiento tácito de los hechos denunciados en su contra y que además la sumariada no pudo refutarlos en forma alguna.

En lo que respecta a las rectificativas mencionadas por **NN** en su escrito de Descargo, el **DSR2** aclaró que conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de estas luego del inicio de los controles por parte de la **GGII** 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, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este sentido, mencionó que la rectificación de las Declaraciones Juradas no se reputan espontáneas ya que, evidentemente fue motivada por la actuación de la **GGII** y de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que **NN** omitió declarar la totalidad de sus ventas y compras gravadas por el IVA General, ocasionando con su actuar un perjuicio al Fisco al no ingresar el impuesto correspondiente, en infracción a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 6380/2019, razón por la cual corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII** y reclamar el pago del tributo resultante conforme al Informe Final de Auditoría.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** manifestó 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 ingresar en concepto del IVA General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto correspondiente. 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 la firma 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 operaciones (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 Ley), puesto que existe contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes y los datos surgidos de sus Declaraciones Juradas. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, consideró que quedó plenamente comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta como Defraudación.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, **NN** adujo: *"La Administración Tributaria nunca se realizó investigación alguna sobre la supuesta negligencia del Representante Legal del **NN**, **XX**... La Fiscalización Puntual se ciñó a investigar solamente al **NN**, no así a su representante legal. La administración no diligenció pruebas sobre la "supuesta" negligencia de mi representado **XX**. No ha demostrado lo establecido en el art. 182 de la Ley 125/91, que expresamente condiciona la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales solo en el caso de ser negligentes, inclusive el art. 185 excluye la responsabilidad en el caso de error excusable, de hecho o derecho, en base al cual se haya considerado lícita la acción u omisión. Y en esta ocasión las acciones realizadas son totalmente lícitas y permitidas en las disposiciones legales. Es más, la apertura de un sumario contra el **XX** como representante legal del **NN** fue inoportuna y por ende arbitraria..."* (sic).

El **DSR2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo al Representante Legal fue realizada en virtud del Art. 182 de la Ley Tributaria que establece que los Representantes Legales 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 ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN**

omitió declarar la totalidad de sus ventas y compras gravadas por el IVA General que afectaron a la base imponible para la determinación del tributo.

Igualmente, destacó que por imperio del Art. 206 de la Ley Tributaria, el deber de iniciativa hace caer el peso de la obligación a los contribuyentes y responsables, de modo que, al momento de configurarse el hecho generador previsto en la norma legal, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria está obligado a impulsar los mecanismos pertinentes a los efectos de dar cumplimiento al mandato de la Ley. Además, conforme a lo establecido en el Art. 207 de la Ley las declaraciones son presentadas por los contribuyentes con carácter de juradas. En este sentido, el **DSR2** señaló que la presentación de las Declaraciones Juradas implica una serie de actos preparatorios para su presentación, entre ellos el cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Art. 192 de la Ley como ser llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones, en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones y presentarlas cuando correspondan. Asimismo, el Art. 193 del mismo cuerpo legal dispone que en el caso de personas jurídicas, los deberes formales deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales.

Por tanto, analizados los argumentos expuestos y los antecedentes del caso, el **DSR2** señaló que queda claro que, al no haber **NN** declarado la totalidad de sus ventas y compras que afectaron a la base imponible para la determinación del IVA General, el **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni 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 del mismo por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar el impuesto debido, específicamente el IVA General del periodo fiscal 01/2022 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, 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 comerciales del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar sus Estados Financieros y Auditoría Externa Impositiva durante los periodos fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por la omisión de declarar la totalidad de sus compras y sus ventas; y finalmente por la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** presentó todos los documentos que le fueron requeridos y rectificó sus Declaraciones Juradas, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 180% sobre el tributo defraudado.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
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	01/2022	183.343.180	330.017.724	513.360.904
Totales		183.343.180	330.017.724	513.360.904

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente NN con RUC 00 conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 180% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

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, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR 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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS