

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 09/04/2021, ampliada respecto a su alcance por Resolución Particular N° 00, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, la **SET** inició una fiscalización de las obligaciones IVA de los periodos fiscales 01/2018 a 12/2019, IRACIS General e IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y de los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido parcialmente.

La fiscalización tuvo su origen en los controles tributarios realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO), del análisis del perfil tributario del contribuyente **NN**, detectó indicios de posible declaración de compras sin respaldo documental.

Durante la fiscalización **NN** presentó el expediente N° 00 y manifestó que no posee los documentos físicos requeridos, ni en formato digital, a excepción de los comprobantes de compras presentados, el equipo auditor analizó éstos y comparó con sus DD.JJ. del IVA de los periodos fiscalizados, con lo cual constató que **NN** registró y declaró compras que no cuentan con el respaldo documental, en infracción al Art. 68 del Decreto N° 1030/2013, las mismas fueron impugnadas por la auditoría en atención a lo dispuesto en los Art. 85 y 86 de la Ley N° 125/1991(en adelante la Ley).

Respecto a los egresos declarados en el IRP, realizó la verificación de las facturas presentadas por el fiscalizado y los registros del Libro Egresos, constató que los comprobantes presentados no fueron asentados en el libro, el cual coincide con lo declarado en el Rubro Egresos del Formulario N° 104; por tanto, procedió a impugnar los montos declarados indebidamente de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 2421/2004, modificada con la Ley N° 4673/2012 en concordancia con el Art. 19 Inc. b) y c) del Decreto N° 9371/2012.

Finalmente, como la irregularidad detectada en el IVA también impacta en el IRACIS conforme lo dispone el Art. 22 de la Ley, el equipo auditor consideró razonable aplicar el mecanismo de determinación establecido en el "Num. 3" del Art. 211 de la Ley, atendiendo a que los montos de costos y gastos a ser impugnados en el IRACIS por la falta de respaldo documental hubiera significado un margen de rentabilidad muy superior al del promedio del sector comercial del fiscalizado; en consecuencia, recomendó adoptar el criterio favorable al contribuyente y recurrir al principio de la realidad económica y se obtuvo un porcentaje de renta neta fiscal promedio acorde a los indicadores del mercado.

En conclusión, el equipo auditor de la SET constató que **NN** obtuvo un beneficio indebido al declarar créditos y egresos sin respaldo documental logró reducir la base imponible del impuesto en perjuicio del Fisco; además, con dicha presentación se configuró la intención de defraudar prevista en el Art. 173 numerales 1, 3 y 5 de la Ley y los numerales 10) y 12) del Art. 174 de la Ley.

Dadas estas circunstancias, el equipo auditor de la **SET** recomendó calificar la conducta de **NN** como Defraudación, de conformidad a lo expuesto en el Art. 172 de la Ley, con relación a la graduación de la multa, dejó constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, todo ello según el siguiente detalle:

ERIODOS Y EJERCICIOS FISCALES	OBLIGACIÓN FISCAL	MONTO IMPONIBLE AFECTADO AL 10%	MONTO IMPONIBLE AFECTADO AL 5%	IMPUESTO AFECTADO 10%	IMPUESTO AFECTADO 5%	MONTO DE IMPUESTO AFECTADO	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACION (se aplica sobre col. E)
		A	B	C=Ax10%	D=Bx5%	E=(C+D)	
ene-18	AJUSTE IVA	1.923.636	0	192.364	0	192.364	(*) SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART. 212 Y 225 DE LA LEY 125/91.
mar-18	AJUSTE IVA	14.082.495	0	1.408.250	0	1.408.250	
abr-18	AJUSTE IVA	17.130.000	0	1.713.000	0	1.713.000	
may-18	AJUSTE IVA	1.200.909	0	120.091	0	120.091	
jun-18	AJUSTE IVA	23.894.893	0	2.389.489	0	2.389.489	
jul-18	AJUSTE IVA	18.483.591	0	1.848.359	0	1.848.359	
ago-18	AJUSTE IVA	18.409.273	5.000.000	1.840.927	250.000	2.090.927	
sep-18	AJUSTE IVA	14.333.089	0	1.433.309	0	1.433.309	
oct-18	AJUSTE IVA	19.110.455	5.000.000	1.911.046	250.000	2.161.046	
nov-18	AJUSTE IVA	14.110.908	0	1.411.091	0	1.411.091	
dic-18	AJUSTE IVA	21.398.266	0	2.139.827	0	2.139.827	
ene-19	AJUSTE IVA	54.226.162	5.000.000	5.422.616	250.000	5.672.616	
feb-19	AJUSTE IVA	75.844.264	5.000.000	7.584.426	250.000	7.834.426	
mar-19	AJUSTE IVA	67.515.367	5.000.000	6.751.537	250.000	7.001.537	
abr-19	AJUSTE IVA	53.235.454	5.000.000	5.323.545	250.000	5.573.545	
may-19	AJUSTE IVA	78.404.545	5.200.000	7.840.455	260.000	8.100.455	
jun-19	AJUSTE IVA	81.818.182	0	8.181.818	0	8.181.818	
jul-19	AJUSTE IVA	68.181.819	0	6.818.182	0	6.818.182	
ago-19	AJUSTE IVA	148.750.000	0	14.875.000	0	14.875.000	
sep-19	AJUSTE IVA	142.670.909	5.200.000	14.267.091	260.000	14.527.091	
oct-19	AJUSTE IVA	27.272.727	0	2.727.273	0	2.727.273	
nov-19	AJUSTE IVA	43.719.989	5.200.000	4.371.999	260.000	4.631.999	
dic-19	AJUSTE IVA	57.273	0	5.727	0	5.727	
2018	AJUSTE IRP	199.455.875	0	15.956.470	0	15.956.470	
2019	AJUSTE IRP	213.779.350	0	17.102.348	0	17.102.348	
2019	AJUSTE IRACIS	107.026.390	0	10.702.639	0	10.702.639	
TOTALES		1.526.035.821	45.600.000	144.338.878	2.280.000	146.618.878	

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 19/07/2021, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

El descargo fue presentado, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR1**, conforme se expone a continuación:

En primer término, **NN** formuló agravios señalando "...niego categóricamente todos y cada uno de los hechos y derechos en que pretende fundarse el INFORME FINAL DE AUDITORÍA N° 00 del 25/06/2021... por razones ajenas a la voluntad de mi mandante en el proceso de fiscalización en la DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA no fue posible proporcionar todas las documentaciones que respaldan los egresos de los distintos periodos de los ejercicios: 2018 y 2019... corresponde designar auditores ajenos al proceso de fiscalización discutido en el presente sumario, a fin de analizar las documentaciones descriptas en el archivo acompañado, ...una vez analizadas las documentaciones y los guarismos señalados en el informe citado, conforme al

procedimiento de estilo y las normas que rigen en la materia, esta representación no se opondrá a un ajuste de las aludidas obligaciones o rectificar las declaraciones juradas originales...” (sic).

Durante el periodo probatorio **NN** a través de su representante convencional presentó 3 biblioratos que contienen facturas de compras originales foliados de 01 al 875; además, en el módulo de Sumarios adjuntó un archivo en formato Excel con el registro del Libro de Egresos de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, así como el Libro IVA Compras de los ejercicios 2018 y 2019.

El **DSR1** constató que a pesar de los 875 comprobantes adjuntados la irregularidad de Compras sin respaldo documental en algunos periodos controlados todavía persiste, de acuerdo al siguiente cuadro:

OBLIGACIÓN	PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE DENUNCIADO	IVA 10%	TOTAL DE COMPRAS JUSTIFICADAS	IVA 10%	DIFERENCIA	IVA A RECLAMAR
		A	B	C	D	E= A-C	F
AJUSTE IVA	ene-18	1.923.636	192.364	1.283.636	128.364	640.000	64.000
AJUSTE IVA	mar-18	14.082.495	1.408.250	13.847.065	1.384.707	235.430	23.543
AJUSTE IVA	abr-18	17.130.000	1.713.000	6.164.091	616.409	10.965.909	1.096.591
AJUSTE IVA	may-18	1.200.909	120.091	280.000	28.000	920.909	92.091
AJUSTE IVA	jun-18	23.894.893	2.389.489	378.895	37.889	23.515.998	2.351.600
AJUSTE IVA	jul-18	18.483.591	1.848.359	242.687	24.269	18.240.904	1.824.090
AJUSTE IVA	ago-18	23.409.273	2.340.927	0	0	23.409.273	2.340.927
AJUSTE IVA	sept-18	14.333.089	1.433.309	9.787.636	978.764	4.545.453	454.545
AJUSTE IVA	oct-18	24.110.455	2.411.046	19.110.455	1.911.045	5.000.000	500.000
AJUSTE IVA	nov-18	14.110.908	1.411.091	11.117.273	1.111.727	2.993.635	299.364
AJUSTE IVA	dic-18	21.398.266	2.139.827	21.233.455	2.123.345	164.811	16.481
AJUSTE IVA	ene-19	54.226.162	5.422.616	54.226.150	5.422.615	0	0
AJUSTE IVA	feb-19	75.844.264	7.584.426	75.844.270	7.584.427	0	0
AJUSTE IVA	mar-19	67.515.367	6.751.537	67.515.330	6.751.533	0	0
AJUSTE IVA	abr-19	53.245.454	5.324.545	53.235.460	5.323.546	9.994	999
AJUSTE IVA	may-19	78.404.545	7.840.455	78.404.550	7.840.455	0	0
AJUSTE IVA	jun-19	81.818.182	8.181.818	36.348.450	3.634.845	45.469.732	4.546.973
AJUSTE IVA	jul-19	68.181.819	6.818.182	23.403.290	2.340.329	44.778.529	4.477.853
AJUSTE IVA	ago-19	148.750.000	14.875.000	41.870.250	4.187.025	106.879.750	10.687.975
AJUSTE IVA	sept-19	142.670.909	14.267.091	142.670.910	14.267.091	0	0
AJUSTE IVA	oct-19	27.272.727	2.727.273	9.038.100	903.810	18.234.627	1.823.463
AJUSTE IVA	nov-19	43.719.989	4.371.999	43.719.970	4.371.997	0	0
AJUSTE IVA	dic-19	57.273	5.727	57.273	5.727	0	0
TOTALES		1.015.784.206	101.578.422	709.779.196	70.977.919	306.004.954	30.600.495

Respecto al IRACIS del ejercicio fiscal 2019, el equipo auditor aplicó lo dispuesto en el “Num. 3” del Art. 211 de la Ley para determinar este tributo; sin embargo, con la presentación de los comprobantes originales en la etapa sumarial, es criterio del **DSR1** que la determinación se realice de acuerdo a lo dispuesto en el núm. 1) del mencionado artículo; es decir, sobre base cierta.

En este sentido, al verificar los montos declarados en concepto de costos y gastos del Formulario N° 101 resultó igualmente superior a los comprobantes que respaldan estos montos que fueron presentados durante el Sumario Administrativo, motivo por el cual la diferencia no justificada

constituye monto imponible sobre el que se aplicará la tasa del tributo, conforme al siguiente detalle:

IRACIS	COSTOS Y GASTOS DECLARADOS	COSTOS Y GASTOS RESPALDADOS CON DOCUMENTOS	DIFERENCIA ENTRE LO DECLARADO Y LO RESPALDADO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO
2019	887.623.787	712.925.930	174.697.857	174.697.857	17.469.786

En cuanto a los montos del IVA con la tasa del 5% reclamados en el Informe Final de Auditoría el **DSR1** constató que se encuentran respaldados con los respectivos comprobantes de compras, así como los montos en concepto de egresos declarados en el IRP de los ejercicios fiscales 2018 y 2019. y los del IRACIS del ejercicio fiscal 2019.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** señaló: "...De surgir, una multa de la reliquidación de los impuestos correspondería la aplicación al mínimo establecido en la Ley Tributaria, en atención, a que los errores son producto de mal asesoramiento técnico contable en su oportunidad..." (sic).

El **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el impuesto que no pagó oportunamente. 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IVA, con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 1), 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) y 14) del artículo 174 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias atenuantes y agravantes destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de esta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones.

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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que durante la fiscalización **NN** manifestó no contar con los documentos físicos requeridos, ni en formato digital; sin embargo, los comprobantes originales y los Libros Impositivos en formato de planilla Excel fueron presentados durante la sustanciación del Sumario Administrativo; además que a pesar de la presentación de todos los comprobantes algunos periodos fiscales siguen con inconsistencias; es decir no cuentan con el debido respaldo documental. Por tanto, recomendó aplicar una multa del 200% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo no ingresado.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

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 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2018	64.000	128.000	192.000
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2018	23.543	47.086	70.629
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2018	1.096.591	2.193.182	3.289.773
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	05/2018	92.091	184.182	276.273
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2018	2.351.600	4.703.200	7.054.800
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2018	1.824.090	3.648.180	5.472.270
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2018	2.340.927	4.681.854	7.022.781
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	09/2018	454.545	909.090	1.363.635
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2018	500.000	1.000.000	1.500.000
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	11/2018	299.364	598.728	898.092
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2018	16.481	32.962	49.443
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2019	999	1.998	2.997
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2019	4.546.973	9.093.946	13.640.919
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2019	4.477.853	8.955.706	13.433.559
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	08/2019	10.687.975	21.375.950	32.063.925
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	10/2019	1.823.463	3.646.926	5.470.389
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2019	17.469.786	34.939.571	52.409.357
Totales		48.070.281	96.140.561	144.210.842

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 200% sobre el tributo no ingresado oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: 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.

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

