

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"**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 01/11/2021, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 de **"NN"**, específicamente sobre el rubro Ingresos y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de ingresos, sus comprobantes de Notas de Débito, su Libro de Ventas del IVA y su Libro Diario, todos los cuales fueron presentados por la firma.

La Fiscalización tiene como antecedente a los controles efectuados por el Departamento de Auditoría FT3 (**DAFT3**) mediante el análisis de documentaciones proveídas por **"NN"** relacionadas a gastos de publicidad y propaganda; en cuyo marco dicha dependencia constató indicios relacionados a ingresos no declarados en el ejercicio fiscal 2019 por parte de la misma. En consecuencia, mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2021, 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 **SET** comprobaron que **"NN"** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IRACIS General en su DJ correspondiente al ejercicio fiscal de 2019 pues, verificaron sus Comprobantes de Ventas y Notas de Débitos, y una vez totalizados los compararon con sus DD.JJ. del IVA General sin encontrar diferencias que representen ventas no declaradas. Posteriormente, a las sumas totalizadas del cálculo precedente, descontaron las Notas de Créditos declaradas en los Form. N° 120, para obtener los ingresos netos gravados y este resultado compararon con lo consignado por la firma en su DJ del Form. N° 101, detectando diferencias que se constituyen en ingresos no declarados que afectaron la base imponible del IRACIS General.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste fiscal, surgiendo saldos a favor del Fisco y sugirieron calificar la conducta de **"NN"** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE AFECTADO	MONTO IMPUESTO A INGRESAR	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.240.489.878	124.048.988	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.

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 03/03/2022, 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 **RUC 00** y **"XX"** con **RUC 00** conforme lo disponen los Arts. 181, 212 y 225

de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones, respectivamente.

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.

"NN" adujo que la **SET** se ha excedido en el plazo de la Fiscalización y expresó: *"En efecto, habiendo sido notificado el Requerimiento de Documentación D.G.F.T. N° 00/2021 en fecha 02/03/2021, el plazo de 45 días para culminar la fiscalización venció en fecha 06/05/2021. Resulta fehacientemente demostrado que la fiscalización culminó totalmente fuera del plazo pues el Acta Final, documento con el cual se concluyó la fiscalización, es de fecha 21/12/2021, es decir, culminó 161 días después de vencido el plazo legal, teniendo una duración efectiva de casi 7 meses, lo cual torna nulo de nulidad absoluta al presente proceso"* (sic).

Señaló además que: *"Por tanto, la fiscalización practicada a mi representada e iniciada con el **Requerimiento de Documentaciones D.G.F.T. N° 00/2021**, fue llevada a cabo incumpliendo nuevamente la ley, correspondiendo que se declare la nulidad del Acta Final que fue su consecuencia... En el presente caso, se ha desvirtuado plenamente la referida presunción pues hemos demostrado que: a) La fiscalización **NO** fue ordenada por el Viceministro de Tributación, sino por un funcionario sin competencia para ordenarla, b) No existió ningún hecho objetivo en base al cual surgieron sospechas e irregularidades tributarias, c) La fiscalización se inició con el **Requerimiento de Documentación D.G.F.T. N° 00/2021**, el cual no contiene los requisitos mínimos establecidos por la R.G. N° 04/2008, d) En el **Requerimiento de Documentación D.G.F.T. N° 00/2021** no se identificaron a los funcionarios que realizarían la fiscalización, e) La fiscalización tuvo una duración efectiva de más de 9 MESES y culminó casi 7 MESES después de vencido el plazo legal..."* (sic).

Sobre el punto, cabe resaltar que la **SET** 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 subordinarán 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 **SET** 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 N° 2421/2004; en la cual mencionan la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Arts. 31 y 32, de manera a mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes impositivas vigentes.

Por lo tanto, la **SET** 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 Administración Tributaria 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 Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino el deber de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos incididos, 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 **SET**, 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 **SET** 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 Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dispone 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"*.

Sobre el punto, 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 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR2** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 01/11/2021, luego mediante Expediente N° 00 de la misma fecha "**NN**" solicitó a la Administración Tributaria prórroga para la presentación de las documentaciones requeridas, que le fuera concedida por un plazo de 7 (siete) días hábiles. Al respecto, el **DSR2** resaltó lo establecido por la RG N° 04/2008 y su modificatoria la RG N° 25/2014, que dice: *"La prórroga será concedida, por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización"*.

Por lo tanto, el **DSR2** destacó que para el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización debe considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, y la prórroga otorgada, transcurriendo de tal manera un total de 27 (veintisiete) días hábiles, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 21/12/2021. De esta manera considera 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.

Contrariamente a lo que alega "**NN**", el documento que motivó la Fiscalización es la Orden de Fiscalización N° 00 notificada 01/11/2021 desde la cual comienza el cómputo del plazo de Fiscalización y no el del Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2021 como pretende la firma y cumple con todos los requisitos legales establecidos en el Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, pues fue suscripta por el Viceministro de Tributación, fue identificado el ejercicio fiscal comprendido, así como los funcionarios actuantes y la Fiscalización Puntual ha sido culminada dentro del plazo legal, según el Acta Final N° 00 del 21/12/2021.

Finalmente, el **DSR2** señaló que las tareas de la Fiscalización, desde el punto de vista estrictamente formal, se adecuan a lo establecido en el Art. 196 de la Ley que dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen) gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso; por tanto, el **DSR2** ratificó que las mismas son plenamente válidas.

En cuanto a la cuestión de fondo "**NN**" adujo que: *"Cabe señalar que, los fiscalizadores no debían revisar el IVA de los periodos 2019, en atención a que, en la Orden de Fiscalización queda claro que el alcance de la misma es solamente con relación al IRACIS 2019... según los fiscalizadores de la SET, la supuesta diferencia entre los declarado en el Formulario 101 del IRACIS por mi representada y la reliquidación de los auditores, es una base imponible no declarada de G. 1.240.489.787 (Guaraníes mil doscientos cuarenta millones cuatrocientos ochenta y nueve mil*

setecientos ochenta y siete), que arroja un ajuste fiscal de IRACIS 2019 de G. 124.048.988 (Guaraníes ciento veinticuatro millones cuarenta y ocho mil novecientos ochenta y ocho)" (sic).

Expresó además: "...En efecto mi representada en fecha 18/03/2021 según Expediente N° 00 presentó a la AT en tiempo y forma las copias autenticadas de las boletas de ventas correspondientes al ejercicio 2019 emitidas por XX en concepto de muestras médicas, las cuales constituyen GASTOS con relación a la liquidación del IRACIS y no ingresos omitidos en la DDJJ de IRACIS tal como lo pretende instaurar la auditoría fiscal. Cabe señalar desde ya que XX consideró cada boleta de venta emitida en concepto de muestra médica como gravada por IVA, por tanto, fue incluido en las DDJJ de IVA su correspondiente débito fiscal... Es fácil constatar que los gastos por muestras médicas que ascienden a G. 1.237.352.396 constituyen un hecho real y que la AT a través de sus fiscalizadores lo han obviado. Recalamos que constan en el expediente administrativo (Expediente N° 00) el respaldo documental de los mismos y no deben formar parte de los ingresos, sino que constituyen gastos deducibles en la liquidación del impuesto... En la DDJJ del IRACIS, la suma de G. 1.237.352.396 en concepto de muestras médicas gratis fue registrada en la casilla 50 - Otros gastos (no señalados en los ítems anteriores)" (sic).

Finalmente señaló: "...hemos probado que la Administración Tributaria actuó arbitrariamente alegando una supuesta diferencia de ingresos omitida por mi representada, donde supuestamente por las mismas se obtiene una ganancia y tiene como consecuencia directa que mi representada deba calcular y abonar el impuesto a la renta (IRACIS), es absolutamente irreal, es decir, **si se validara el razonamiento utilizado por la AT, estaríamos ante una ganancia ficticia, no real e inexistente y en consecuencia, se estaría violando la capacidad contributiva de mi representada.** Por lo cual sin lugar a dudas ha quedado probado que, esa supuesta diferencia está respaldada en Boletas de Ventas en concepto de muestras médicas que no deben ser computadas como una venta propiamente sino como gastos deducibles, tal como lo hizo mi representada. Por lo cual, mi representada NO HA DISMINUIDO LA BASE IMPONIBLE DEL IRACIS, siendo que la misma únicamente ha computado de manera correcta la entrega de muestras médicas, pues reiteramos, no es posible abonar el impuesto a la renta sobre una ganancia inexistente. Por lo tanto, la AT desconoció los hechos debidamente probados por mi representada para tomar su decisión y ello acarrea la nulidad del Acta Final, del Informe Final de Auditoría y, por ende, del injusto ajuste del IRACIS de G. 124.044.988, así como la calificación de defraudación" (sic).

Al respecto, el **DSR2** aclaró con relación al IVA General que, si bien no se encontraba dentro del alcance de la Fiscalización, lo que los auditores de la **SET** verificaron fueron los comprobantes de ventas y notas de débitos y los compararon con lo consignado en sus DD.JJ. contrastando los montos resultantes con los ingresos declarados en el IRACIS General, debido a su incidencia. Luego de verificar el total de los ingresos gravados para este impuesto, procedieron a descontar las notas de créditos declaradas en los Form. N° 120 del IVA General.

Posteriormente, el **DSR2** expresó que, una vez obtenido el total de ingresos para el IRACIS General se procedió a comparar con los montos consignados por "**NN**" en sus Form. N° 101 del ejercicio fiscal 2019 y se constató diferencias de ingresos no declarados que afectaron a la base imponible del referido impuesto.

En tal sentido, el **DSR2** expresó que "**NN**" no registró ni declaró la totalidad de sus ingresos en el IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y consecuentemente no ingresó al Fisco el impuesto debido, por lo que concluyó que corresponde el reclamo efectuado por los auditores de la **SET**.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales 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 no haber declarado todos sus ingresos, los Sres. **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, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de **XX** y **XX** por las obligaciones que su representada "**NN**" no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado oportunamente el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Con relación a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, "**NN**" expresó: *"Habiéndose demostrado fehacientemente que mi representada en ningún momento ha disminuido la base imponible del tributo, corresponde igualmente que, se revoque la calificación de defraudación y multa al respecto de dicha infracción pretendida por los fiscalizadores... En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mi representada, pues recalamos, no se puede abonar un impuesto sobre una renta inexistente, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final"* (sic).

El **DSR2** resaltó 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. 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**" incluyó en sus Declaraciones Juradas datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los numerales 1), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que existe contradicción evidente entre sus comprobantes y los datos surgidos de las DD.JJ., omitiendo declarar todos sus ingresos, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, el cual está representado por el tributo que no ingresó oportunamente. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, quedó plenamente comprobado 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 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 **SET** 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 previstas en los numerales 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configura por la declaración incompleta de ingresos que se ha dado en un solo ejercicio fiscal. Además, se consideró la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, pues "**NN**" presentó las documentaciones que le fueron solicitadas por la **SET**.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 150% sobre el tributo defraudado, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

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° 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
511 - AJUSTE IRACIS	2019	124.048.988	186.073.482	310.122.470
Totales		124.048.988	186.073.482	310.122.470

**Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la 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 150% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **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 sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, modificado 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.

**ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**