

**RESOLUCION PARTICULAR****VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **00**, en adelante **NN**, conjuntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 16/09/2022, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019; y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 de **NN**, con relación a las transacciones comerciales efectuadas con su proveedor **XX**; para tal efecto le requirió que presente las Facturas originales y Notas de Créditos emitidas por el proveedor citado, Libro IVA Compras - Ventas, Libro Diario, Mayor e Inventario en soporte magnético, aclarar la forma de pago de las compras realizadas y la hoja de la última rubricación del Libro Diario, lo cual fue cumplido parcialmente por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente las investigaciones realizadas a las compras realizadas por contribuyentes que declaran como actividad económica "*COMERCIO AL POR MENOR DE XX PARA XX EN COMERCIOS ESPECIALIZADOS*", basadas en el control del Inventario de mercaderías exentas, tomando como base los montos de las Facturas y notas de crédito emitidas por las distribuidoras según lo informado en el Módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria (**SGTM**), y lo declarado por los contribuyentes en sus EE.FF., Formularios N° 101 y N° 500. De las informaciones obtenidas, se detectaron diferencias entre lo declarado por **NN** como existencia final de mercaderías y lo calculado por los auditores de la **SET** en los ejercicios fiscales de 2018 a 2021, registrándose una posible omisión de compras/ventas; por lo que mediante la Providencia DPO/DGGC N° 00/2022 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC**, se sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de Fiscalización, los auditores de la **SET** verificaron las Facturas emitidas por COPETROL a **NN** así como los registros de los Informados Ventas obrantes en el Módulo Hechauka del **SGTM**, las cuales fueron cotejadas con sus respectivos Libros Diario y Mayor y lo consignado por la firma en sus Formularios N° 101 del IRACIS General y N° 500 del IRE General de los ejercicios fiscalizados, de cuyo resultado observaron que **NN** declaró costos por montos inferiores a los totales registrados e informados por su proveedora, obteniendo en consecuencia un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible de los mencionados impuestos infringiendo con su actuar lo dispuesto en los Arts. 7° y 207 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y el Art. 8 de la Ley N° 6380/2019.

Por tanto, debido a que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta, los auditores de la **SET** consideraron necesario establecer el ingreso total obtenido por la firma a los efectos de realizar los ajustes fiscales pertinentes determinando la obligación tributaria sobre base mixta conforme a lo establecido en el Numeral 3) del Art. 211 de la Ley, para lo cual aplicaron porcentajes de rentabilidad con relación a los ingresos brutos gravados del mismo sector económico al de la firma conforme a los índices proveídos por el Departamento de Asesoría Económica surgiendo de la siguiente manera: año 2018: 12,4%, año 2019: 13,5%, año 2020: 14,3% y año 2022: 12,7%.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste a favor del Fisco; asimismo, concluyeron que la firma incurrió en lo prescrito en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, todo ello según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS General	2018	410.327.508	41.032.751	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 N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS General	2019	450.134.373	45.013.437	
800 - AJUSTE IRE General	2020	393.777.748	39.377.775	
800 - AJUSTE IRE General	2021	441.457.138	44.145.714	
<b>TOTALES</b>		<b>1.695.696.767</b>	<b>169.569.677</b>	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 16/01/2023, 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 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.

Transcurrido el plazo para la presentación de los Descargos sin que **NN** haya ejercido su defensa, se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 16/02/2023; en esta etapa la sumariada presentó su escrito de Descargo mediante el Form. N° 00 del 22/02/2023 y cumplido los plazos pertinentes no habiendo pruebas pendientes de diligenciamiento, se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 21/03/2023 de conformidad a lo establecido en el art. 13 de la RG N° 114/2017. Vencido el plazo, la firma no presentó sus Alegatos por lo que el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

**NN** en su defensa alegó: *"En primer lugar debemos poner de relieve que la auditoría realizada ha tomado como parámetro los datos correspondientes al sujeto llamado "XX" cuando que el "sujeto fiscalizado" es NN Propiamente, el INFORME DE AUDITORÍA de referencia menciona haber realizado un cálculo sin haber fiscalizado ni realizado ningún acto de verificación/Inventario de las mercaderías del sujeto fiscalizado, con lo cual dicha auditoría no ha logrado establecer el stock de mercadería determinada (bienes de capital/activos) NO VENDIDOS, NO ENAJENADOS, cuales en ese estado no genera obligación tributaria. Como también el cálculo tomado por los auditores no registra los gastos relacionados a la empresa fiscalizada, ejemplo: Salarios, Remuneraciones, Aporte en el IPS, como otros gastos (Servicios Básicos etc). Arrojando así claramente una pérdida en los ejercicios 2018 al 2021, sumándole 2 años de pandemia" (sic).*

Señaló además que: *"Conforme al INFORME FINAL DE AUDITORÍA las ventas que han realizado el sujeto contribuyente "XX." fueron computadas a mi parte como hechos generadores de la obligación tributaria IRACIS e IRE, en sumas que jamás han sido abonadas por mi parte y mucho menos he recibido tal cantidad de combustibles para la venta o distribución de los derivados de petróleo. Las DECLARACIONES JURADAS que ha presentado mi parte (ante S.E.T.) correspondientes a las liquidaciones de los impuestos, se encuentran respaldadas con las Facturas emitidas cuales fueron presentadas a los respectivos auditores... Si tomamos como parámetros las informaciones de las que se han servido el Informe de Auditoría, proveídas por la XX tenemos que califican como COMPRAS atribuidas a mi parte, NO VENTAS como lo exige la normativa, pues dichos datos corresponden a las VENTAS DE XX mas no son ventas de mi parte, siendo en consecuencia información de tercero que no califica en el concepto requerido por la normativa" (sic).*

En primer término, el **DSR2** aclaró que la Fiscalización Puntual efectuada a **NN** derivó de indicios de omisión de compras/ventas resultantes de investigaciones efectuadas por la **SET** a las compras realizadas por contribuyentes que declaran actividad económica "COMERCIO AL POR MENOR DE XX PARA XX AUTOMOTORES EN COMERCIOS ESPECIALIZADOS", dentro de las facultades conferidas por el Art. 186 de la Ley, las cuales estuvieron basadas en el control del Inventario de mercaderías exentas y el informado ventas del Módulo Hechauka del **SGTM**, de las que resultaron diferencias entre lo declarado por la firma como existencia final de mercaderías y lo calculado por la auditoría.

Que, a través de la Orden de Fiscalización debidamente notificada a **NN** se solicitó a la misma que presente las Facturas originales y Notas de Créditos emitidas por su proveedor XX, Libro IVA Compras - Ventas, Libro Diario, Mayor e Inventario en soporte magnético, aclarar la forma de pago de las compras realizadas al mencionado proveedor. Sin embargo, cumplido el plazo establecido, previa prórroga concedida, la firma presentó parcialmente las documentaciones requeridas por la **SET** donde proporcionó copias de las Facturas físicas solicitadas, correspondientes a los ejercicios fiscales 2020 y 2021, en tanto que para los ejercicios fiscales 2018 y 2019 proporcionó copia de la Denuncia Policial donde consta que dichos documentos fueron destruidos por motivos climáticos.

El **DSR2** constató que **NN** no proporcionó a la **SET** durante la Fiscalización ni en el Sumario Administrativo las Facturas de compras de los años 2018 y 2019 relacionadas a su proveedor XX, y aclaró que por tal razón fue solicitado a esta los comprobantes de ventas físicos emitidos a nombre de la sumariada, los cuales fueron verificados conjuntamente con el informado ventas del módulo Hechauka del **SGTM** y cotejados con lo registrado por la firma en sus Libros Diario y Mayor observándose que no registró todas las compras efectuadas con el proveedor señalado. Por otro lado, resaltó que al comparar las compras efectuadas del mencionado proveedor con los montos declarados en sus Formularios N° 101 del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y N° 500 del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 visualizó que la firma sumariada declaró costos por montos inferiores a las compras que efectivamente realizó de su proveedor, hecho que afectó a la base imponible para la determinación de los tributos antes mencionados.

Consecuentemente, considerando que la firma proveyó informaciones irreales sobre los costos, las ventas, el resultado contable, resultado final y los saldos a favor del Fisco, el **DSR2** concluyó que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables que respalden sus Declaraciones Juradas y obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IRACIS General e IRE General, mediante la maniobra de no registrar la totalidad de sus compras y por ende sus ventas, mecanismos con los cuales ha pretendido hacer valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados declarando en los ejercicios fiscales 2018 al 2021, una rentabilidad contable muy por debajo de las realmente obtenidas por los contribuyentes que realizan la actividad de venta de combustibles (Estaciones de Servicios).

En tal sentido, el **DSR2** indicó que atendiendo a que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo con la realidad económica (Art. 247 de la Ley); y considerando que no resulta posible la liquidación del tributo sobre base cierta, indicó que corresponde la reliquidación del IRACIS General y del IRE General, efectuada por los auditores de la **SET** conforme a lo dispuesto en el Numeral 3) del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica del sector según su actividad.

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 registrado y declarado la totalidad de sus compras y ventas, el Sr. **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló 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** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019, y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 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** adujo: *"Propiamente, vemos que mi persona, **NN** no puede haber incurrido en ningún tipo de Defraudación al Fisco. No existe perjuicio fiscal, por cuanto la base imponible que fue tomada por los auditores como referencia... En cuanto a la SANCIÓN IMPUESTA en concepto de MULTA de 180% (ciento ochenta por ciento), lo cual a todas luces es absolutamente inconstitucional, ello por la simple razón de lo que establece nuestra Constitución Nacional..."* (sic).

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 en este caso está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN** ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó sus DD.JJ. con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones, al no declarar la totalidad de sus operaciones por la compra y venta de combustibles, causando con ello un perjuicio al Fisco. Por lo expuesto, el **DSR2** resaltó que 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, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

En cuanto a la graduación de la multa, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los Numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y la continuidad, así como la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por la omisión de declaración de sus compras y ventas; a su vez se consideró el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, basado en que por el volumen de sus operaciones tenía la obligación de mantener una registración contable ordenada, y a su vez durante los ejercicios fiscalizados contaba con la obligación de presentar sus Estados Financieros. Por otra parte, también se tuvo en cuenta la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** no proveyó todos los documentos que le fueron requeridos por la **SET**, por lo que el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 200% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar la multa 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
511 - AJUSTE IRACIS	2018	41.032.751	82.065.502	123.098.253
511 - AJUSTE IRACIS	2019	45.013.437	90.026.874	135.040.311
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	39.377.775	78.755.550	118.133.325
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	44.145.714	88.291.428	132.437.142
Totales		<b>169.569.677</b>	<b>339.139.354</b>	<b>508.709.031</b>

*\*Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 200% sobre los tributos no ingresados oportunamente, conforme a lo expuesto 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 proceda 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**