



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

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 19/11/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 11/2015, 03/2016 a 02/2017 y 05 a 08/2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 al 2017 de **NN**; y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de compras y su Libro de Compras, lo cual no fue cumplido.

El control cuenta como antecedente al Informe SET/IT N° 00, por el cual el Departamento de Investigación Tributaria informó que detectó inconsistencias en las compras efectuadas por **NN**.

Durante la Fiscalización los auditores de la **SET** constataron que **NN** consignó en sus Declaraciones Juradas del IVA General e IRACIS General créditos fiscales, costos y gastos que no cuentan con respaldo documental. Cabe señalar que, a pesar de **NN** ha sido debidamente requerida, no presentó los respectivos comprobantes y además en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no se informaron compras efectuadas de **NN**; debido a ello, los auditores de la **SET** procedieron a impugnar los créditos fiscales y realizaron el ajuste fiscal a favor del Fisco.

Teniendo en cuenta que dichas inconsistencias inciden en el IRACIS General y que **NN** no proveyó los documentos que respaldan sus egresos, los auditores de la **SET** reliquidaron el tributo sobre base mixta y consideraron una utilidad resultante de la diferencia entre la rentabilidad del sector económico al que pertenece la contribuyente y el porcentaje de rentabilidad no declarada en el Form. N° 101, de cuyo resultado también surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron el ajuste fiscal y calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (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. Asimismo, sugirieron la aplicación de una multa por Contravención, de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, por no presentar las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria, con la excepción prevista en el Decreto N° 3740/2020; todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN
AJUSTE IRACIS	2015	34.565.751	3.456.575	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
AJUSTE IRACIS	2016	2.798.100	279.810	
AJUSTE IRACIS	2017	105.104.227	10.510.423	
AJUSTE IVA	ene-15	1.000.000	100.000	
AJUSTE IVA	feb-15	51.000.000	5.100.000	
AJUSTE IVA	mar-15	218.910.453	21.891.045	
AJUSTE IVA	abr-15	52.210.000	5.221.000	

AJUSTE IVA	may-15	18.181.818	1.818.182
AJUSTE IVA	jun-15	49.181.818	4.918.182
AJUSTE IVA	jul-15	17.363.636	1.736.364
AJUSTE IVA	ago-15	27.363.636	2.736.364
AJUSTE IVA	sept-15	300.000.000	30.000.000
AJUSTE IVA	oct-15	210.854.000	21.085.400
AJUSTE IVA	nov-15	506.627.273	50.662.727
AJUSTE IVA	mar-16	51.909.091	5.190.909
AJUSTE IVA	abr-16	4.956.364	495.636
AJUSTE IVA	may-16	108.909.090	10.890.909
AJUSTE IVA	jun-16	59.569.750	5.956.975
AJUSTE IVA	jul-16	70.068.904	7.006.890
AJUSTE IVA	ago-16	231.854.546	23.185.455
AJUSTE IVA	sept-16	123.500.000	12.350.000
AJUSTE IVA	oct-16	123.406.091	12.340.609
AJUSTE IVA	nov-16	159.813.511	15.981.351
AJUSTE IVA	dic-16	123.173.626	12.317.363
AJUSTE IVA	ene-17	160.909.091	16.090.909
AJUSTE IVA	feb-17	96.235.978	9.623.598
AJUSTE IVA	may-17	447.909.091	44.790.909
AJUSTE IVA	jun-17	300.000.000	30.000.000
AJUSTE IVA	jul-17	70.000.000	7.000.000
AJUSTE IVA	ago-17	200.000.000	20.000.000
TOTALES		3.927.375.845	392.737.584

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 24/02/2021, el *Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2)* dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, y a sus Representantes Legales **XX**, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados por la firma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

NN adujo en relación con la cuestión de fondo: *"Que, en el presente sumario administrativo se le imputa a la firma NN supuestas irregularidades correspondientes al ejercicio fiscal del 2015 al 2017, de las obligaciones de IRACIS e IVA GENERAL, respectivamente, en concepto de compras sin respaldo documental. En ese sentido, a los efectos de presentar oportunamente todas las documentaciones que se encuentran en poder de la contadora interviniente, mi parte solicita una prórroga de NOVENTA días a fin de arrimar todos los recaudos, pues, hemos dejado de tener contacto con la referida contadora, de ahí la imperiosa necesidad que nos otorgue un tiempo prudencial para poder ubicarla, habida cuenta que la misma es la principal responsable del objeto del sumario"* (Sic).

En atención a lo señalado por la firma, cabe mencionar que durante el Sumario Administrativo se abrió el Periodo Probatorio el cual fue notificado a **NN** el 14/04/2021, así como el cierre del mencionado periodo cuya notificación fue efectuada el 03/08/2021, habiendo transcurrido suficiente tiempo para que **NN** presente las documentaciones aludidas en su escrito de descargo, sin embargo, no lo hizo, pues no arrimó los documentos respaldatorios de sus compras a pesar de haber tenido la oportunidad para ello, por lo que los hechos denunciados no fueron desvirtuados por la firma sumariada.

En consecuencia, el **DSR2** confirmó que **NN** declaró indebidamente créditos fiscales, costos y gastos que no cuentan con respaldo documental, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7º, 8º y 86 de la Ley. A esta conclusión llegó porque **NN** no proveyó sus comprobantes de compras correspondientes a los ejercicios fiscales de 2015 al 2017 ni durante el control ni durante el Sumario Administrativo.

El **DSR2** también señaló que, el hecho además se comprueba teniendo en cuenta que en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no fueron informadas compras de **NN** por parte de los

Agentes de Información en los periodos fiscalizados (fs. 23 vto. del Expte. N° 00). Por tanto, el **DSR2** concluyó que procede la determinación de ambos tributos según la reliquidación efectuada por los auditores de la **SET**, conforme lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, los Sres. **XX** manifestaron por su parte: *“Que, fuimos accionistas de la firma NN hasta el 06 de abril de 2015, conforme se justifica con la copia autenticada del Depósito de Acciones y Registro de Asistencia a Asambleas Generales que adjuntamos con esta presentación. De acuerdo con el referido documento, en esa fecha participamos por última vez como accionistas en la asamblea ordinaria de la firma NN pues hemos vendido nuestras acciones a los Señores XX y XX, respectivamente... Que, en virtud del contrato de compra venta de acciones de Sociedad Anónima, en fecha 12 de mayo de 2015, vendimos nuestras acciones que nos pertenecía en la firma NN, al señor XX como nuevo socio... con los documentos que estamos presentando está debidamente probada que ya no formábamos parte, como socios accionistas, en la firma NN desde la fecha en que vendimos nuestras acciones, en consecuencia no tenemos nada que ver con las supuestas irregularidades cometidas durante el ejercicio y periodo fiscal del 2015 al 2017...”* (Sic).

Sobre el punto, verificados los antecedentes del caso, el **DSR2** constató que los Sres. **XX** vendieron sus respectivas acciones el 12 de mayo de 2015, conforme al Contrato de Compraventa presentado así como las Actas de Asambleas de la firma **NN** del año 2016 en adelante. Además, mediante la declaración testifical prestada ante el **DSR2** durante el Periodo Probatorio del Sumario Administrativo por el Sr. **XX**, quien se desempeñaba como Síndico Titular de **NN**, éste afirmó entre otras cosas que los Sres. **XX** fueron accionistas de **NN** hasta el 06 de abril de 2015 y que desde ese entonces ambos se apartaron de la empresa, tras la venta de sus acciones (fs. 28 del Expte. N° 00).

En consecuencia, teniendo en cuenta que estas personas han demostrado su desvinculación fáctica de la firma sumariada, pues se comprobó que ya no formaban parte de la firma sumariada durante los ejercicios fiscales en los que se cometieron las infracciones tributarias, teniendo en cuenta el Principio de Anualidad de los ejercicios fiscales, no existen elementos para que subsista el reclamo a **XX** por las infracciones fiscales de **NN**.

Asimismo, cabe resaltar que nuestro Sistema Tributario es Declarativo y si bien ha quedado demostrada la desvinculación de Sres. **XX** como Representantes Legales de la firma sumariada desde la venta de sus respectivas acciones ocurrida el 12 de mayo de 2015, en los registros del RUC figura como fecha de desvinculación de estas personas el 02 de mayo de 2016. En tal sentido, el **DSR2** resaltó que la responsabilidad de mantener actualizado los datos del RUC corresponde a **NN**, conforme al Art. 192 de la Ley y la RG N° 77/2016 en concordancia con la RG N° 99/2016.

Por otra parte, 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 haber declarado compras sin los documentos que los respalde, los Sres. **XX** 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, pues además de ello tampoco procedieron a rectificar las Declaraciones Juradas desafectando los montos de las compras consignadas indebidamente.

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 no haber abonado oportunamente los impuestos debidos, específicamente el IVA General de los periodos fiscales de 01 a 11/2015, 03/2016 a 02/2017 y 05 a 08/2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 al 2017, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la

presente

Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, 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 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 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que **NN** consignó en sus Declaraciones Juradas créditos fiscales, costos y gastos que no cuentan con respaldo documental, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, el cual está representado por los tributos que no ingresó por valor de G 392.737.585. 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 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 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 circunstancias previstas en los numerales 1, 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y la continuidad de la comisión de la infracción, pues esta conducta se constató en distintos periodos fiscales de tres ejercicios fiscales; el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, teniendo en cuenta que la firma contaba con la obligación de presentar sus EEFF, igualmente consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configuran por las compras sin respaldo documental cuyo monto imponible asciende a G 3.927.375.845, así como la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** no proveyó un solo documento de respaldo de las operaciones que declaró.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Con relación a la multa por Contravención sugerida por los auditores de la **SET**, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, porque **NN** no presentó las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria, el **DSR2** resaltó que, corresponde la aplicación del Art. 3 in fine del Decreto N° 3740/2020, el cual dispone: *"...Hasta dicha fecha no será aplicable la sanción por incumplimiento de deberes formales establecidos en el Artículo 176 de la Ley N° 125/1991 en concepto de Contravención incluidas las dispuestas en la Resolución General N° 13/2019, para aquellos contribuyentes que cumplan con sus obligaciones tributarias de manera tardía"*.

No obstante, el **DSR2** señaló que corresponde la aplicación de la multa por Contravención, por el incumplimiento de sus deberes formales, teniendo en cuenta que **NN** no actualizó en tiempo oportuno los datos de su RUC en cuanto a los Representantes Legales, conforme al Art. 4° del Decreto N° 3740/2020.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos 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 XX, 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	2015	3.456.575	7.950.123	11.406.698
511 - AJUSTE IRACIS	2016	279.810	643.563	923.373
511 - AJUSTE IRACIS	2017	10.510.423	24.173.973	34.684.396
521 - AJUSTE IVA	01/2015	100.000	230.000	330.000
521 - AJUSTE IVA	02/2015	5.100.000	11.730.000	16.830.000
521 - AJUSTE IVA	03/2015	21.891.045	50.349.404	72.240.449
521 - AJUSTE IVA	04/2015	5.221.000	12.008.300	17.229.300
521 - AJUSTE IVA	05/2015	1.818.182	4.181.819	6.000.001
521 - AJUSTE IVA	06/2015	4.918.182	11.311.819	16.230.001
521 - AJUSTE IVA	07/2015	1.736.364	3.993.637	5.730.001
521 - AJUSTE IVA	08/2015	2.736.364	6.293.637	9.030.001
521 - AJUSTE IVA	09/2015	30.000.000	69.000.000	99.000.000
521 - AJUSTE IVA	10/2015	21.085.400	48.496.420	69.581.820
521 - AJUSTE IVA	11/2015	50.662.727	116.524.272	167.186.999
521 - AJUSTE IVA	03/2016	5.190.909	11.939.091	17.130.000
521 - AJUSTE IVA	04/2016	495.636	1.139.963	1.635.599
521 - AJUSTE IVA	05/2016	10.890.909	25.049.091	35.940.000
521 - AJUSTE IVA	06/2016	5.956.975	13.701.043	19.658.018
521 - AJUSTE IVA	07/2016	7.006.890	16.115.847	23.122.737
521 - AJUSTE IVA	08/2016	23.185.455	53.326.547	76.512.002
521 - AJUSTE IVA	09/2016	12.350.000	28.405.000	40.755.000
521 - AJUSTE IVA	10/2016	12.340.609	28.383.401	40.724.010
521 - AJUSTE IVA	11/2016	15.981.351	36.757.107	52.738.458
521 - AJUSTE IVA	12/2016	12.317.363	28.329.935	40.647.298
521 - AJUSTE IVA	01/2017	16.090.909	37.009.091	53.100.000
521 - AJUSTE IVA	02/2017	9.623.598	22.134.275	31.757.873
521 - AJUSTE IVA	05/2017	44.790.909	103.019.091	147.810.000
521 - AJUSTE IVA	06/2017	30.000.000	69.000.000	99.000.000

521 - AJUSTE IVA	07/2017	7.000.000	16.100.000	23.100.000
521 - AJUSTE IVA	08/2017	20.000.000	46.000.000	66.000.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	28/12/2020	0	50.000	50.000
Totales		392.737.585	903.346.449	1.296.084.034

**Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

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 230% sobre los tributos defraudados más la multa por Contravención, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX**, 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 y **DESVINCULAR** a los Sres. **XX**.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, 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