



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden Fiscalización N° 00, notificada el 20/03/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2016 de **NN**, y a tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido parcialmente.

El control cuenta como antecedente al informe DAFT3 N° 00/2019, según el cual el Departamento de Auditoría FT3 informó que constató inconsistencias entre las existencias de mercaderías expuestas en los Estados Financieros presentados por la firma y su rentabilidad fiscal declarada.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos, hecho que afectó a la base para la liquidación del IRACIS, pues la firma descontó de sus ingresos netos las devoluciones y los descuentos otorgados que ya habían sido descontados; conclusión arribada por los auditores luego de realizar el seguimiento de las cuentas de compras, ventas y descuentos concedidos -contra las notas de crédito que emitió por mercaderías deterioradas o dañadas- registrados en los libros presentados. Debido a ello, elaboraron una propuesta de reliquidación el tributo, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron calificar su conducta como defraudación, asimismo graduar la sanción de acuerdo a las circunstancias previstas en el Art. 175 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y aplicar la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, por no haber presentado la totalidad de los documentos que le fueron requeridos; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN FISCAL	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	MONTO DE IMPUESTO A PAGAR	MONTO DE MULTA POR DEFRAUDACIÓN	TOTAL A PAGAR
511 - AJUSTE IRACIS GENERAL	2016	1,118,231,810	111,823,181	0	111,823,181
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	19-May	0	0	0	300,000
<b>TOTAL</b>		<b>1,118,231,810</b>	<b>111,823,181</b>	<b>0</b>	<b>112,123,181</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 19/07/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo la firma y a sus Representantes Legales **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I. N° 00** conforme lo disponen los artículos 118, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

**NN** rechazó la determinación propuesta por los auditores alegando: "... *Que, las conclusiones a las que arribaron los auditores fiscales; contiene errores conceptuales en cuanto al tratamiento de bonificaciones y los descuentos y su impacto en las ventas gravadas del ejercicio fiscal de 2016. En efecto, lo que no se percataron los fiscalizadores es que la cuenta "Descuentos Concedidos" cuyo Libro Mayor consta a Fs. 162 de los antecedentes administrativos, no forma parte de las ventas gravadas del ejercicio; lo cual si bien es cierto constituye una transgresión al procedimiento de registración contable, no genera ningún perjuicio al Fisco, tal como lo revelamos a continuación ... Que al verificar los importes de las columnas "A" y "B" "Ventas Gravadas s/Diario", tenemos que el importe de la columna "A", de Gs. 2.512.826.817. -se corresponde con el total de Débito del Libro Mayor de la cuenta Ventas Gravadas (fs.*

161); pero el importe consignado en la columna "B", debe ser Gs. 21.643.941.810.-; por otro lado la columna "C", consigna el importe correcto del total del mayor de la cuenta "Descuentos Concedidos", por Gs. 1.233.932.683... Siguiendo con el análisis de la columna "E", revela el total de venta de bienes por Gs. 19.131.114.993, obteniendo del Libro Mayor de la cuenta: "Ventas Gravadas, el cual ya se encuentra neteado, en razón que para llegar a dicho importe se restaron 21.643.941.810 – 2.512.826.817, según el Libro Mayor de la cuenta Ventas Gravadas, siendo este el importe consignado como Venta Neta de Bienes, en el Formulario N° 101. Paradójicamente en la columna "F" bajo el rótulo de "Devoluciones, Bonificaciones y Descuentos Otorgados" se encuentra consignado 1.233.932.683 (cuenta del Mayor: Descuentos Concedidos - Fs. 162), el cual y conforme a los registros del Libro Diario, no fueron contabilizados contra la cuenta Ventas Gravadas sino que se contabilizó contra la cuenta Caja, lo que supone que se le dio tratamiento de Gasto Operativo y no de Gasto de Ventas; por tanto no debe sustraerse del importe neto de las ventas gravadas... Que con esto se revela que los auditores aterraron el importe de Ventas Gravadas, y atendiendo que lo que se discute son las Devoluciones y los Descuentos, no tendría por qué existir diferencias en el total de las ventas gravadas del ejercicio...".

De acuerdo con los antecedentes, el **DSR2** concluyó que **NN** no declaró la totalidad de sus ventas, al efecto de disminuir a su favor la base imponible de su obligación fiscal y por consiguiente pagar menos impuesto, ya que el monto de los descuentos que concedió fue descontado tanto de sus ventas brutas primeramente y luego de sus ventas netas; afectando dos veces sus ingresos gravados.

En ese sentido, el **DSR2** llegó a esta conclusión, mediante el análisis de los montos registrados en las cuentas "525- Descuentos Concedidos" "416- Ventas Gravadas" del Libro Diario, las declaraciones juradas y comprobantes presentados por la firma, y los montos de compras informadas mensualmente por sus clientes; con lo cual el **DSR2** constató la cantidad real de ventas realizadas en cada periodo fiscal del ejercicio controlado (detalle obrante a Foja 54 del Expediente 00), de las cuales, al descontar las notas de crédito emitidas por la firma por las "devoluciones y descuentos concedidos", los costos y gastos deducibles, se arriba a la renta neta imponible recomendada por los auditores de la SET, la cual no coincide con lo declarado por **NN**.

Todo ello, sumado que la propia firma manifestó "... le digo que mi representada no cuenta con los libros de Inventario y de los Balances de Sumas y Saldos de ese periodo; solicito que la SET arbitre mecanismos alternativos de determinación tal y como está previsto en el Art. 211° numeral 2) de la Ley 125/1991..." con lo cual los registros expuestos en sus EE.FF. y Form. 101, carecen de fiabilidad. Debido a ello, el **DSR2** consideró que corresponde la reliquidación realizada por los auditores de la SET, conforme a lo dispuesto en el numeral 1) del Art. 213 de la Ley.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, el **DSR2** señaló que el Art. 182 de la Ley 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 esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubiera actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber declarado **NN** la totalidad de sus ingresos, al efecto de disminuir la base imponible del IRACIS; defraudando con ello al Fisco, los Sres. **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I. N° 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debieron hacerlo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** y **XX**, por la obligación que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el IRACIS debido del ejercicio fiscal 2016; 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** 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 está representado por los ingresos que no declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar su impuesto.

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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrada la contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas, que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus existencias (numerales 1, 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 la Ley), ya que las ventas que declaró no coinciden con la realidad de sus operaciones; lo que impactó en su rentabilidad neta declarada ante la Administración Tributaria. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al 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 actividades 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 consideró el hecho de que **NN** puso a disposición de la SET parte de los documentos que le fueron requeridos; que el monto de las inconsistencias corresponde a un porcentaje mínimamente relevante respecto del total de sus ventas y que las inconsistencias detectadas corresponden a un ejercicio fiscal.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 175%, sobre el ajuste fiscal determinado conforme a lo expuesto en la presente Resolución.

El **DSR2** señaló también, que corresponde aplicar la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó la totalidad de las documentaciones que le fueron requeridas por la SET.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y aplicar las multas.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades legales,

## **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	2016	111.823.181	195.690.567	307.513.748
551 - AJUSTE CONTRAVEN	28/05/2019	0	300.000	300.000
Totales		<b>111.823.181</b>	<b>195.990.567</b>	<b>307.813.748</b>

*\*Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 175% sobre el tributo determinado, más la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la RG. N° 13/2019, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **C.I. N° 00** y **XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

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