



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El expediente N° 00, y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 11/03/2020, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2013 y 2014. Para tal efecto le requirió a **NN** que presente el original y en formato de planilla electrónica sus Libros Diario, Mayor e IVA ventas, así como también sus Estados Financieros y el balance de sumas y saldo suscriptos; los mismos no fueron presentados.

La verificación tiene como antecedente la detección de exclusión de ventas declaradas por **NN** en sus rectificativas, mediante la ejecución de cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 04/06/2020, los auditores de la **SET** constataron que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables que validen sus declaraciones juradas y que en consecuencia obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos imponible del IRACIS en perjuicio del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que el actuar de **NN** se encuadra en lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), debido a que existió una contradicción evidente entre los libros y documentos con los datos que surgieron de sus declaraciones juradas y puesto que proporcionó a la Administración Tributaria datos que no coinciden con la realidad de los hechos gravados, y con ello obtuvo un beneficio indebido al no ingresar voluntariamente al Fisco los impuestos correspondientes, y en consecuencia recomendaron que su conducta sea sometida a los procedimientos establecidos por los artículos 212 y 225 de la Ley, a fin de que la misma sea sancionada con una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley; así también sugirieron la aplicación de una multa por Contravención de acuerdo con lo establecido por el

Art. 176 de la Ley, teniendo en cuenta el incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente al no presentar la totalidad de las documentaciones solicitadas en la orden de fiscalización, por un monto de G 300.000, en concordancia con lo dispuesto en el inciso b del numeral 6 del Anexo 1 de la RG N° 13/2019.

Los auditores realizaron la siguiente liquidación, según se detalla en el cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Total G
IRACIS	2013	3.671.248.783	367.124.878	367.124.878

IRACIS	2014	1.458.899.609	145.889.961	145.889.961
--------	------	---------------	-------------	-------------

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificado el 26/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El 07/07/2020, mediante Formulario N° 00, **NN** solicitó prórroga para presentar descargo, la cual fue concedida. Posteriormente, el 28/07/2020 la contribuyente presentó su descargo en tiempo y forma, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Los argumentos expuestos por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de la Fiscalización Puntual por una supuesta omisión de la notificación y alegó lo siguiente: *"...tal notificación no cumplió con su cometido, en el sentido de poner a conocimiento de XX la referida "Orden de Fiscalización", en razón de que el local de la empresa se encuentra sin funcionamiento desde el mes de Agosto de 2019, según Resolución N° 00, ACTA N° 00 de fecha 14 de Agosto de 2019 del Banco XX, por la cual revoca la autorización para operar en XX, contra la cual fue promovida la acción contencioso administrativa que a la fecha se encuentra en pleno trámite ante el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala... Ante esta situación, mi mandante por desconocimiento del diligenciamiento de la citada notificación no tuvo la oportunidad de presentar los documentos que le fueron requeridos, y la de ejercer su defensa previa a la suscripción del Acta Inicial y el bloqueo del RUC..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** señaló que no existió tal omisión de la notificación manifestada por la firma teniendo en cuenta que el art. 151 de la Ley establece que el domicilio fiscal de los contribuyentes se considerará subsistente en tanto no fuere comunicado su cambio, así también la RG N° 25/2014 que reglamenta las tareas de fiscalización indica en su art. 16 que la Orden de Fiscalización deberá ser notificada en el domicilio fiscal o en cualquiera de los establecimientos del contribuyente declarados en el RUC y que si el funcionario notificador no pudiese entregarla, deberá fijarla en la puerta de acceso correspondiente a los lugares mencionados, dándose por notificado al contribuyente, situación que se cumplió en el presente caso, teniendo en cuenta que la notificación fue adherida por la puerta de acceso en el domicilio constituido por **NN** en su RUC, por lo que la misma fue debidamente notificada (fojas 2/5 del expediente N° 00).

Con base en lo expuesto, el **DSR1** concluyó que resulta improcedente la solicitud de nulidad pretendida por la firma, ya que la misma debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, porque durante la sustanciación del procedimiento sumarial no aportó elementos que acrediten indefensión, simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento.

La firma solicitó la desestimación de la denuncia contenida en el Informe Final N° 00 del 04/06/2020 y argumentó lo siguiente: *"...tomando en consideración que el presente sumario administrativo por la supuesta comisión de la falta tributaria de "DEFRAUDACIÓN Y CONTRAVENCIÓN" atribuido a nuestra mandante XX según el Acta de Informe Final de Auditoría de la Fiscalización Puntual de fecha 11/03/2020, tiene como argumento principal el hecho consistente en "el error incurrido en la confección de la DECLARACIÓN JURADA DEL I.V.A. correspondiente al ejercicio fiscal de 2013", que a pesar de arrimar todas las*

documentaciones pertinente en su oportunidad a los efectos de justificar que la Entidad cambiaria no facturó Gs. 6.000.000.000.- anual o superior dentro del ejercicio 2013 e inclusive en ningún otro ejercicio, motivo por el cual solicitó en reiteradas ocasiones se le dé de baja de Auditoría Impositiva del ejercicio 2013, luego de siete (7) años de reiterados urgimientos del pronunciamiento al respecto recibe la comunicación "QUE POSTERIOR A TODAS LAS VERIFICACIONES REALIZADAS Y COTEJOS DE DOCUMENTACIONES, QUE FUERON REMITIDAS EN SU MOMENTO, LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA HA CONCEDIDO LA BAJA DE LA OBLIGACION 947, EL CUAL SE ENCUENTRA DADO DE BAJA A LA FECHA 31/12/2013..." (sic).

Al respecto, es importante destacar que el 27/11/2014 **NN** solicitó mediante expediente N° 00 la baja de la obligación 947 – Auditoría impositiva del ejercicio 2013, argumentando que la entidad comercial no reunía el requisito de tener una facturación anual igual o superior a 6.000.000.000 como establece el Art. 33 de la Ley N° 2421/2004, además alegó que constató diferencias entre sus DD.JJ. del IVA presentadas en el ejercicio 2013 y los saldos expuestos en el Balance Diario bajo el rubro de "Ganancias por Servicios y Otras Ganancias Operativas", esas diferencias surgieron como resultado de declarar como ingreso exento el acumulado del mes desde el mes de febrero de 2013; por ejemplo, para el periodo de febrero de 2013 consignaban el ingreso de enero + el ingreso de febrero, para el mes de marzo el ingreso de enero + el ingreso de febrero + el ingreso de marzo, así sucesivamente hasta el mes de diciembre de 2013, y que fue este error en sus DD.JJ. el que hizo generar el alta de la obligación cuya baja solicitó.

En el marco de su solicitud, mediante los expedientes N° 00, N° 00 y N° 00 presentó las facturas originales de operaciones en caja correspondientes a los meses de junio y diciembre del 2013, copia autenticada del Balance Diario al cierre de los ejercicios fiscales 2012 al 2015 y 4 biblioratos que contienen Balance Diario de Operaciones rubricado conforme a las exigencias de la Ley N° 2.794/2005 del ejercicio fiscal 2013 respectivamente.

El 25/11/2019 mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2019 (fojas 56 del expediente N° 00) la Dirección General de Fiscalización Tributaria concluyó *"Verificados los documentos a la vista y conforme se observó en el Balance Diario de operaciones, se constató que el contribuyente declara como ingresos la diferencia positiva entre las operaciones de XX y XX al final del mes, consignando entonces dicho monto en su Form. 120 – IVA General, de esta forma de registración, la sumatoria de sus ingresos en el ejercicio fiscal no alcanzan los G 6.000.000.000, por lo que corresponde la Baja de la Obligación 947 – Auditoría Impositiva Externa". (sic)*

Por lo anteriormente expuesto, el **DSR1** señaló que, si bien la solicitud de baja de la obligación 947 – Auditoría impositiva del ejercicio 2013 por los motivos mencionados fue concedida a **NN**, durante el análisis de la misma no fue verificada la totalidad de comprobantes emitidos por la firma, es más, los comprobantes arrojados por **NN** correspondientes a junio y diciembre del 2013 coinciden con la DJ Original correspondiente a ese ejercicio fiscal, no así con la DJ rectificativa presentada el 30/11/2018, por lo que la exclusión de los montos de sus ventas en dicho ejercicio no se encuentra justificada ni respaldada conducentemente, por ello corresponde la liquidación realizada por los auditores de la **SET**.

Respecto al IRACIS del ejercicio 2014, el **DSR1** mencionó que también corresponde la liquidación realizada por los auditores de la **SET**, teniendo en cuenta que fueron analizados los balances diarios analíticos y los montos consignados en ellos coinciden con los consignados en la DJ Original, no así con los registrados en la rectificativa realizada el 30/11/2018 en la cual **NN** excluyó ingresos declarados inicialmente; y también teniendo en cuenta que aunque se le instruyó el sumario administrativo a **NN**, donde se desarrollaron correcta y regularmente todas las etapas del proceso de sumario administrativo a fin de que la misma ejerza su derecho a la defensa y desvirtúe las irregularidades denunciadas, la contribuyente no presentó otras pruebas conducentes a esclarecerlas.

Respecto, a la calificación de la conducta y aplicación de sanciones, **NN** alegó que "... *mi mandante no incurrido en la infracción tributaria calificada como DEFRAUDACIÓN de la forma descrita en la norma porque en su conducta NO HUBO DOLO con la FINALIDAD DE OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO, de modo que NO SE PRODUJO EL RESULTADO DEL PERJUICIO AL FISCO, porque la situación que diera motivo a toda la investigación desde el 2015 por parte de la SET fue precisamente el error incurrido en las Declaraciones juradas de los años 2013 y 2014 ya mencionado más arriba, a partir de la cual la SET generó la obligación a cargo de la misma exigiéndole el cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 33° de la Ley 2421/04, como la presentación de Auditoria Impositiva Externa.*" (sic)

Analizando los antecedentes obrantes en el expediente, el **DSR1** confirmó que **NN** excluyó montos de sus ventas del ejercicio fiscal 2014 lo que implicó el no ingreso de los impuestos correspondientes.

El **DSR1** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración pone a conocimiento de la firma los hechos denunciados, a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el Sumario Administrativo, no lo hizo, ya que **NN** no presentó pruebas para desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores. La **DSR1** afirmó además que la sumariada no arrojó pruebas que pudieran eventualmente, determinar la inexistencia de las obligaciones reclamadas.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que **NN** incumplió la normativa tributaria, porque comprobó la contradicción entre los datos que surgieron de sus DDJJ, las cuales el contribuyente presentó con datos falsos y suministró informaciones inexactas (numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley), ya que no declaró la totalidad de sus ingresos gravados. Igualmente, dicha dependencia confirmó que se configuró lo dispuesto en el núm. 10 del Art. 174 de la Ley, y que con las acciones descriptas, la firma provocó un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto del impuesto determinado.

En atención a lo expuesto anteriormente, el **DSR1** concluyó además que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de la firma conforme al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, ya que comprobó que **NN** realizó todos los actos conducentes a la falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose en esa misma medida; y en consecuencia, le es aplicable la sanción de multa por Defraudación con relación a los impuestos no ingresados, conforme al Art. 175 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que la contribuyente no es reincidente, dado que la Administración Tributaria no la ha sancionado por los mismos hechos anteriormente y su conducta para esclarecer los hechos ya que presentó parcialmente los documentos requeridos. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 180% sobre el tributo dejado de ingresar, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de la Representante Legal de **NN** por estos hechos confirmados, el **DSR1** señaló que el Art. 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierna los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."*

Por su parte, el Art. 182 del mismo cuerpo legal 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. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados precedentemente, y además declaró créditos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando con ello al Fisco, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX con RUC N° 00**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal, y sin embargo no lo hizo.

Por otra parte, el **DSR1** confirmó la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que la contribuyente no presentó la totalidad de las documentaciones solicitadas en la Orden de la Fiscalización, por un monto de G 300.000, en concordancia con lo dispuesto en el Art. 1 numeral 6 inc. b del Anexo de la RG N° 13/2019.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por ley,

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	2014	145.889.961	262.601.930	408.491.891
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2013	367.124.878	660.824.780	1.027.949.658
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	11/03/2020	0	300.000	300.000
Totales		513.014.839	923.726.710	1.436.741.549

***Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por mora que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley, en los términos de la presente Resolución.**

Art. 2º: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente a 180% de los tributos defraudados y una multa por Contravención conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º.- Establecer la responsabilidad subsidiaria de la Representante Legal de la firma **XX** con **RUC N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4º: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 5º: 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