



FORM.727-2

SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE
TRIBUTACIÓN

NÚMERO

FECHA

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el Exp. N° 00 y otros del sumario administrativo instruido al contribuyente NN con RUC 00, en adelante NN, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 14/02/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso el control de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2014, 2015 y del 2016 y el IVA General de los periodos fiscales de 01/2014 a 12/2016 de NN, específicamente respecto a sus ingresos y sus costos, para lo cual le requirió que presente sus libros contables e impositivos, así como los comprobantes que los respaldan, lo cual no fue cumplido.

La verificación tuvo su origen en el Informe SET/IT N° 00/2017, según el cual el Departamento de Investigación Tributaria denunció que NN no declaró la totalidad de las importaciones que fueron informadas por la Dirección Nacional de Aduanas (DNA).

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que NN no declaró la totalidad de sus costos en el Form. N° 101 del IRACIS General, al no haber declarado la totalidad de las importaciones que fueron reportadas por la DNA. Debido a ello, y atendiendo que dichos costos omitidos representan las mercaderías que fueron vendidas y no declaradas, los auditores de la SET concluyeron que dichas omisiones están relacionadas a las ventas que NN tampoco declaró. Igualmente, constataron que la firma declaró notas de crédito que no cuentan con respaldo documental, pues no presentó los documentos que le fueron requeridos y porque en el periodo que abarcó el control la misma no solicitó el timbrado de notas de crédito, en tanto que ningún contribuyente informó haberle emitido las respectivas notas de débito. A fin de determinar el monto de ingresos no declarados, los auditores de la SET liquidaron el tributo sobre base mixta, para lo cual aplicaron al monto de los costos el porcentaje de la rentabilidad bruta del mismo sector económico que corresponde a la firma, el cual fue proporcionado por el Departamento de Asesoría Económica, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Asimismo, una vez determinado el valor de ingresos no declarados, los auditores de la SET comprobaron que NN tampoco declaró la totalidad de las ventas gravadas por el IVA General, por lo que para la liquidación de este tributo, realizaron el respectivo prorrateo de sus ingresos gravados y exentos, en razón de que la empresa se encuentra amparada con los beneficios del Régimen de Turismo. De esta liquidación también surgieron saldos a favor del Fisco, los cuales fueron imputados en los periodos fiscales de diciembre de cada año controlado, en razón de que NN no proveyó documento alguno que pueda determinar con precisión los periodos a los que corresponden los referidos ingresos no declarados.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET realizaron el ajuste fiscal y recomendaron calificar la conducta de NN como defraudación, de conformidad a lo expuesto en el Art. 172

de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de una multa del 200% sobre los tributos no ingresados; igualmente, sugirieron la aplicación de las multas por contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, por no haber presentado los documentos que le fueron requeridos y por haber presentado su declaración jurada informativa del periodo fiscal de 09/2014 con datos inexactos; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 200%	TOTAL A INGRESAR G
511 - AJUSTE IRACIS	2014	80.279.085	8.027.909	16.055.817	24.083.726
511 - AJUSTE IRACIS	2015	783.932.780	78.393.278	156.786.556	235.179.834
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.500.648.650	150.064.865	300.129.730	450.194.595
521 - AJUSTE IVA	dic-14	213.705.890	21.370.589	42.741.178	64.111.767
521 - AJUSTE IVA	dic-15	1.031.811.720	103.181.172	206.362.344	309.543.516
521 - AJUSTE IVA	ene-16	81.818.180	8.181.818	16.363.636	24.545.454
521 - AJUSTE IVA	feb-16	96.736.720	9.673.672	19.347.344	29.021.016
521 - AJUSTE IVA	mar-16	25.898.260	2.589.826	5.179.652	7.769.478
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	24/4/2018	0	0	0	1.321.000
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	30/9/2014	0	0	0	600.000
TOTAL		3.814.831.285	381.483.129	762.966.257	1.146.370.386

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), por medio de la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 del 17/07/2018, instruyó el sumario administrativo a la contribuyente y a su representante legal, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para establecer la responsabilidad subsidiaria, para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado las diligencias para el esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

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** alegó que “Hemos procedido a la búsqueda minuciosa en nuestros depósitos de archivos documentarios y respaldatorios del contribuyente intervenido, en la que se hallaron 2 biblioratos de archivos conteniendo todos los despachos de importación, los invoice y otras facturas respetivas de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, motivo por el cual no fueron analizados en su momento de la intervención”.*

Debido a ello, y como medida para mejor proveer, los antecedentes fueron remitidos a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, la que mediante la Nota DAFT1 N° 00/2019 informó que “... procedió a analizar y verificar la totalidad de las documentaciones contenidos en los expedientes **00, 00, 00, 00** y **00**, corroborándose que las documentaciones fueron tenidas en cuenta en la elaboración del Acta Final **00**, que de acuerdo al detalle de

documentos reflejó las determinaciones según las hojas de trabajo de la auditoría, los cuales coinciden con las documentaciones presentadas”.

De dicho informe se corrió traslado a la sumariada, la que en su nota del 01/04/2019 se ratificó en que estos documentos no fueron considerados por los auditores de la SET.

Del cruce de informaciones realizadas entre los costos que fueron declarados por **NN** en sus Form. N° 101, las compras por importación que consignó en sus declaraciones juradas informativas del Hechauka y el detalle de los despachos de importación que fueron proveídos por la **DNA**, el **DSR2** concluyó que en definitiva, **NN** no declaró todas las compras por importación que realizó, las cuales están relacionadas a las mercaderías que vendió y que lógicamente tampoco declaró en el IRACIS, ocultando con ello el flujo de ingresos originados a partir de esas ventas no declaradas. Este hecho se confirma, porque en los saldos finales de inventario tampoco se refleja la cantidad real de las mercaderías comercializadas, de acuerdo a las verificaciones efectuadas por los auditores de la SET.

El **DSR2** comprobó también, que **NN** tampoco declaró la totalidad de sus ventas gravadas por el IVA General, pues al comparar los montos que consignó en sus Form. N° 120, estos son muy inferiores al total de ventas determinado por la auditoría.

Igualmente, el **DSR2** refirió que con los documentos que **NN** presentó durante el sumario administrativo, no pudo desvirtuar el hecho de no haber declarado todas sus compras ni sus ventas, además se limitó a proporcionar solamente los mismos documentos que ya fueron controlados por los auditores durante la fiscalización y porque las diferencias más relevantes se refieren a los despachos que la misma no consignó en sus declaraciones juradas, todo ello conforme a las hojas de trabajo obrantes a fojas 15/36 del Exp. N° 00.

Respecto a las notas de crédito que **NN** declaró a su favor, el **DSR2** concluyó que corresponde su impugnación, pues la empresa no proveyó los documentos que los respaldan, sumado al hecho de que la misma no solicitó el timbrado de este tipo de documentos, y porque según los datos del Sistema Marangatu, ningún contribuyente informó a la SET haberle expedido las respectivas notas de débito.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar la determinación sobre base mixta efectuada por los auditores de la SET del IVA General y del IRACIS, en los términos del inciso 3) del Art. 211 de la Ley, sobre base mixta, por haber infringido **NN** lo dispuesto en los artículos 2°, 7°, 77°, 85 y 86 de la Ley.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el Art. 182 de la Ley establece que estos 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 ni abonado **NN** el IRACIS y el IVA respectivos defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX** con CI N° 00 no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, debido a que no realizaron 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 no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2014, 2015 y de 2016 y el IVA General de los periodos fiscales de 12/2014, 12/2015, 01/2016, 02/2016 y 03/2016, 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 el IVA General y por el IRACIS que NN no declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar el 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 y demás antecedentes y los datos que surjan de las declaraciones juradas, que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades de compras (numerales 1 y 5 del Art. 173 de la Ley), haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), al no haber declarado la totalidad de sus ventas de mercaderías. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que 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 al 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 durante el sumario administrativo puso a disposición de la SET parte de las informaciones con las que contaba y porque las infracciones fueron cometidas en 3 ejercicios fiscales. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 195% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados.

Igualmente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de las multas por contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y lo previsto en la RG N° 13/2019, en razón de que NN no proveyó la totalidad de los documentos que le fueron requeridos y porque presentó su declaración jurada informativa del periodo fiscal de 09/2014 con datos inexactos.

Por las consideraciones de hecho y de derecho realizadas precedentemente, corresponde dictar el acto administrativo y determinar el ajuste fiscal en concepto de los tributos 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	2014	8.027.909	15.654.423	23.682.332
511 - AJUSTE IRACIS	2015	78.393.278	152.866.892	231.260.170
511 - AJUSTE IRACIS	2016	150.064.865	292.626.487	442.691.352
521 - AJUSTE IVA	12/2014	21.370.589	41.672.649	63.043.238
521 - AJUSTE IVA	12/2015	103.181.172	201.203.285	304.384.457
521 - AJUSTE IVA	01/2016	8.181.818	15.954.545	24.136.363
521 - AJUSTE IVA	02/2016	9.673.672	18.863.660	28.537.332
521 - AJUSTE IVA	03/2016	2.589.826	5.050.161	7.639.987
551 - AJUSTE CONTRAVEN	24/04/2018	0	300.000	300.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/09/2014	0	300.000	300.000
Totales		381.483.129	744.492.102	1.125.975.231

Obs.: Sobre el tributo deberá calcularse la mora y los intereses conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2° - CALIFICAR su conducta como Defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa del 195% sobre el monto de los tributos no ingresados, más las multas por contravención conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, según el siguiente detalle:

Art. 3° - ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal XX con CI N° 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 al Art. 200 de la Ley N° 125/1991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los impuestos determinados y a las multas aplicadas.

Art. 5° - REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de lo dispuesto en la presente Resolución y cumplido archivar.

**FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**