



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente 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 25/10/2017 a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01/2013 a 12/2015 y del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2013 al 2015 de NN y a ese efecto le solicitó sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros (Exp. N° 00, N° 00 y N° 00), lo cual fue cumplido parcialmente.

La verificación tuvo su origen en el Informe DAGC 2 N° 00/2017, según el cual el Departamento de Auditoría GC2 informó que en el marco del control interno realizado a la firma XX con RUC 00, detectó inconsistencias entre los montos de las compras que esta utilizó y las ventas que NN declaró.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN no declaró la totalidad de sus ventas gravadas por el IVA General y por el IRACIS General, pues este consignó en sus formularios N° 120 montos inferiores a los que fueron informados por sus clientes a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu. Para la reliquidación del IVA, atendiendo que el contribuyente no proveyó la totalidad de los documentos que le fueron requeridos, los auditores de la SET consideraron los valores expuestos en los libros de compras, de ventas y de retenciones proveídos por los informantes del módulo Hechauka; debido a esta situación, reliquidaron el IRACIS sobre base mixta conforme a lo dispuesto en el Art. 211 de la Ley N° 125/1991 (la Ley), para lo cual al monto de las ventas aplicaron la tasa del 30%. De dicha reliquidación, surgieron saldos a favor del Fisco.

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100% S/ TRIBUTO DEFRAUDADO	TOTAL A INGRESAR G (impuesto + multa)
521 - AJUSTE IVA	ene-13	18.968.246	1.896.825	1.896.825	3.793.650
521 - AJUSTE IVA	feb-13	31.180.244	3.118.024	3.118.024	6.236.048
521 - AJUSTE IVA	mar-13	43.327.500	4.332.750	4.332.750	8.665.500

521 - AJUSTE IVA	abr-13	39.348.018	3.934.802	3.934.802	7.869.604
521 - AJUSTE IVA	may-13	26.923.321	2.692.332	2.692.332	5.384.664
521 - AJUSTE IVA	jun-13	630.760.450	63.076.045	63.076.045	126.152.090
521 - AJUSTE IVA	jul-13	693.901.369	69.390.137	69.390.137	138.780.274
521 - AJUSTE IVA	oct-13	331.258.002	33.125.800	33.125.800	66.251.600
521 - AJUSTE IVA	dic-13	43.525.260	4.352.526	4.352.526	8.705.052
521 - AJUSTE IVA	ene-14	132.689.405	13.268.941	13.268.941	26.537.882
521 - AJUSTE IVA	feb-14	175.326.798	17.532.680	17.532.680	35.065.360
521 - AJUSTE IVA	mar-14	160.963.723	16.096.372	16.096.372	32.192.744
521 - AJUSTE IVA	abr-14	298.845.595	29.884.560	29.884.560	59.769.120
521 - AJUSTE IVA	sept-14	87.629.876	8.762.988	8.762.988	17.525.976
521 - AJUSTE IVA	oct-14	601.563.435	60.156.344	60.156.344	120.312.688
521 - AJUSTE IVA	nov-14	335.682.597	33.568.260	33.568.260	67.136.520
521 - AJUSTE IVA	dic-14	152.068.099	15.206.810	15.206.810	30.413.620
521 - AJUSTE IVA	mar-15	183.040.719	18.304.072	18.304.072	36.608.144
521 - AJUSTE IVA	abr-15	57.074.910	5.707.491	5.707.491	11.414.982

521 - AJUSTE IVA	may-15	71.270.857	7.127.086	7.127.086	14.254.172
521 - AJUSTE IVA	jun-15	39.546.030	3.954.603	3.954.603	7.909.206
521 - AJUSTE IVA	jul-15	179.597.493	17.959.749	17.959.749	35.919.498
511 - AJUSTE IRACIS	2013	875.622.453	87.562.245	87.562.245	175.124.490
511 - AJUSTE IRACIS	2014	1.132.195.380	113.219.538	113.219.538	226.439.076
511 - AJUSTE IRACIS	2015	602.416.517	60.241.652	60.241.652	120.483.304
TOTAL		6.944.726.297	694.472.632	694.472.632	1.388.945.264

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 13/02/2018, instruyó el sumario administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos 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 todas los antecedentes agregados en el sumario, fueron analizados por el DSR2, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de la fiscalización argumentando que el control “...*fue materializado en fecha 21/04/2018 con la notificación de la Administración Tributaria en fecha 21/04/2017 de la Nota SET-CITGR N° 00, en la cual se le solicitó varias documentaciones a la firma unipersonal hoy sumariada, por lo tanto los plazos deben correr desde el día siguiente al expresado recientemente, por ende, a la fecha de la firma del Acta Final (12/12/2017) ya se cumplieron 162 días de la fiscalización o control, superando ampliamente los 90 días establecidos en la Ley 2421/04*”.

El **DSR2** señaló, que los requerimientos realizados a **NN** con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la SET puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán efectuadas: “*cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos*”.

Con ello, queda claro que previo a la orden de fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa, resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

Consecuentemente, señaló que no existió el exceso alegado por NN, pues la fiscalización se inició el 25/10/2017 con la notificación de la Orden, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 13/12/2017, transcurrieron exactamente 34 días, cumpliendo estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04.

Respecto a la determinación del IVA General, NN alegó que *“En el Informe Final de Auditoría no existe el informe pormenorizado y debidamente fundado, para respaldar la reliquidación del IVA punto 5.1 del Informe citado, y menos aún, para el cálculo aritmético los guarismos para establecer la diferencia entre crédito y débito del IVA...”*.

Con relación al IRACIS, NN cuestionó también la liquidación, argumentando que *“...conforme a antecedentes sumariales de la Administración Tributaria debe y debió realizar su liquidación del IRACIS con índices y coeficientes de empresas similares a la sumariada y no aplicar alegremente un 30% de rentabilidad..., surgiendo una diferencia en la liquidación del IRACIS que no coincide con la realidad económica nacional...”*.

Al respecto, el **DSR2** señaló que comprobó que NN no declaró en el IVA General ni en el IRACIS la totalidad de las ventas gravadas que efectuó en los periodos fiscales de los años 2013, 2014 y 2015, en infracción a lo dispuesto en los artículos 2° y 77 de la Ley. Este hecho quedó confirmado porque el contribuyente consignó en sus declaraciones juradas, montos inferiores a los que fueron informados por sus clientes a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu.

Además, NN no pudo rebatir la denuncia en su contra, pues no aportó un solo elemento que pueda demostrar que el mismo haya declarado la totalidad de sus ingresos, a pesar de haber tenido la oportunidad para ello, pues justamente con ese fin la SET le instruyó el sumario administrativo.

El **DSR2** aclaró, que la determinación practicada por la SET fue efectuada justamente porque el contribuyente no presentó la totalidad de sus comprobantes, por lo que a fin de determinar la cuantía del IVA, recurrió a los datos registrados en el Sistema Marangatú respecto a las ventas, las compras y las retenciones computables (fs. 85/93 del Exp. N° 00), y con ello reliquidaron el tributo conforme lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley, en tanto que para el IRACIS, a fin de establecer y reconocer un costo, recurrieron a la presunción legal de la renta neta presunta.

El **DSR2** destacó también, que la liquidación efectuada por los auditores de la SET se encuentra debidamente detallada en los cuadros expuestos en el Acta e Informe Final de Auditoría, antecedentes a los cuales el contribuyente siempre tuvo acceso, por medio de la persona autorizada de su apoderado, retiró la copia íntegra de los mismos (fs. 80 del Exp. N° 00). Por tanto, corresponde la reliquidación del IVA efectuada por los auditores de la SET.

No obstante, respecto al IRACIS, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), el **DSR2** consideró que corresponde reliquidar este tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, y determinar el tributo de acuerdo a la rentabilidad económica del mismo sector al que pertenece el contribuyente.

con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) los referidos índices, el cual informó que la rentabilidad promedio de las empresas del mismo sector económico que el de la firma sumariada, asciende a 21,7%; 23,7% y 20,9% para los ejercicios fiscales 2013, 2014 y 2015 respectivamente y con ello reliquidó el IRACIS, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	VENTAS S/AUDITORÍA	RENTABILIDAD PROMEDIO DEL SECTOR	RENTA NETA IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR G
IRACIS GENERAL	2013	2.918.741.510	21,70%	633.366.908	63.336.691
IRACIS GENERAL	2014	3.773.984.601	23,70%	894.434.350	89.443.435
IRACIS GENERAL	2015	2.008.055.055	20,90%	419.683.506	41.968.351
TOTAL		8.700.781.166	-	1.947.484.765	194.748.476

respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** expresó que “...las liquidaciones se realizaron incorrectamente y apartándose de lo dispuesto en la Ley 125/91..., por dicho motivo no puede existir una multa”.

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 costos irreales que 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 demostrado que **NN** presentó DDJJ con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras y sus ventas (numerales 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 operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de su impuesto no existieron. 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. Consecuentemente, corresponde la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos defraudados.

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
521 - AJUSTE IVA	01/2013	1.896.825	1.896.825	3.793.650
521 - AJUSTE IVA	02/2013	3.118.024	3.118.024	6.236.048
521 - AJUSTE IVA	03/2013	4.332.750	4.332.750	8.665.500
521 - AJUSTE IVA	04/2013	3.934.802	3.934.802	7.869.604
521 - AJUSTE IVA	05/2013	2.692.332	2.692.332	5.384.664
521 - AJUSTE IVA	06/2013	63.176.045	63.176.045	126.352.090
521 - AJUSTE IVA	07/2013	69.390.137	69.390.137	138.780.274
521 - AJUSTE IVA	10/2013	33.125.800	33.125.800	66.251.600
521 - AJUSTE IVA	12/2013	4.352.526	4.352.526	8.705.052
521 - AJUSTE IVA	01/2014	13.268.941	13.268.941	26.537.882
521 - AJUSTE IVA	02/2014	17.532.680	17.532.680	35.065.360
521 - AJUSTE IVA	03/2014	16.096.372	16.096.372	32.192.744
521 - AJUSTE IVA	04/2014	29.884.560	29.884.560	59.769.120
521 - AJUSTE IVA	09/2014	8.762.988	8.762.988	17.525.976
521 - AJUSTE IVA	10/2014	60.156.344	60.156.344	120.312.688
521 - AJUSTE IVA	11/2014	33.568.260	33.568.260	67.136.520
521 - AJUSTE IVA	12/2014	15.206.810	15.206.810	30.413.620
521 - AJUSTE IVA	03/2015	18.304.072	18.304.072	36.608.144
521 - AJUSTE IVA	04/2015	5.707.491	5.707.491	11.414.982
521 - AJUSTE IVA	05/2015	7.127.086	7.127.086	14.254.172
521 - AJUSTE IVA	06/2015	3.954.603	3.954.603	7.909.206
521 - AJUSTE IVA	07/2015	17.959.749	17.959.749	35.919.498
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2013	63.336.691	63.336.691	126.673.382
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2014	89.443.435	89.443.435	178.886.870
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2015	41.968.351	41.968.351	83.936.702
Totales		628.297.674	628.297.674	1.256.595.348

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

Art. 2°: NOTIFICAR al contribuyente 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. 3°: REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a registrar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente, en los términos de la presente Resolución.

Art. 4°: COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN