

VISTO:

El proceso 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 08/11/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la realización de una fiscalización puntual de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2015 y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2015 de **NN**, específicamente respecto a sus compras, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual no fue cumplido.

La fiscalización tiene como antecedente los procesos de control efectuados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) en el marco de los cuales se le requirió a **NN** que presente las documentaciones que respaldan sus egresos, lo que no fue cumplido por el contribuyente, quien alegó el extravío de las mismas.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA General sin el debido respaldado documental. Por esta razón y conforme a lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) recomendaron ajustar el tributo, de acuerdo con la diferencia detectada, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Respecto al IRACIS, teniendo en cuenta la falta de presentación de los documentos que respaldan sus egresos, los auditores de la SET reliquidaron este tributo sobre base mixta, para lo cual aplicaron al monto de los ingresos declarados el porcentaje de la rentabilidad neta del sector económico al que pertenece el contribuyente, dato que fue proveído por el Departamento de Asesoría Económica, de lo cual surgió un saldo a favor del Fisco.

De acuerdo a estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley por no proporcionar en tiempo y forma las documentaciones requeridas mediante la Orden de Fiscalización; todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	Periodo / Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	ene-15	3.849.258.042	196.628.975	196.628.975
521 - AJUSTE IVA	feb-15	3.533.086.120	189.928.701	189.928.701
521 - AJUSTE IVA	mar-15	3.089.163.226	160.641.960	160.641.960
521 - AJUSTE IVA	abr-15	3.304.133.658	169.583.999	169.583.999
521 - AJUSTE IVA	may-15	1.122.317.498	63.854.303	63.854.303
521 - AJUSTE IVA	jun-15	7.833.917.052	404.469.769	404.469.769
521 - AJUSTE IVA	jul-15	4.172.471.623	223.417.246	223.417.246
521 - AJUSTE IVA	ago-15	4.169.736.595	223.596.208	223.596.208
521 - AJUSTE IVA	sep-15	2.055.098.152	107.132.399	107.132.399
521 - AJUSTE IVA	oct-15	3.121.928.716	169.370.802	169.370.802
521 - AJUSTE IVA	nov-15	1.982.465.858	120.909.942	120.909.942
521 - AJUSTE IVA	dic-15	1.944.984.583	106.676.546	106.676.546
511 - AJUSTE IRACIS	2015	1.392.162.960	139.216.296	139.216.296
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	11/12/2018	0	0	50.000
TOTAL		41.570.724.083	2.275.427.146	2.275.477.146

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 04/02/2019 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el Sumario Administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/17, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

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

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

NN alegó que " ... Por tanto y ante tales evidencias, la fiscalización ha excedido el plazo razonable de la Ley y como tal debe ser invalidada, pues el finiquito con la suscripción del Acta Final, si se asume la fecha de notificación de la nota de requerimiento de documentaciones DGFT N° 00, transcurrieron 389 días hábiles, sobrepasando los 45 días prescripto en la Ley... agregó que ... "se puede advertir que el inicio de la fiscalización, debe ser computado a partir del día 6 de junio de 2017, día siguiente de la notificación de la

Nota de requerimiento de documentos DGFT N° 00/17; hasta el día 21 de diciembre de 2018, fecha de la suscripción del Acta Final, y de forma a simplificar nuestra apreciación se toma en consideración donde se puede constatar que el plazo legal de duración de las Fiscalizaciones Puntuales previsto en el Art. 31 de la Ley 2421/04, ha sido superado en exceso, tomando en consideración de forma a simplificar nuestra apreciación, la nota de requerimiento de documentos DGFT N° 18/18, de la fecha de notificación a la fecha de la suscripción del Acta Final transcurrieron 84 días.

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados 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° 2.421/04 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"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 alguna sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la fiscalización puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización de las informaciones recabadas resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

Igualmente, el **DSR2** aclaró que mediante la referida Nota N° 00/2018, durante las verificaciones previas, la SET le requirió la presentación de los comprobantes y libros que respaldan sus ventas, en tanto que la fiscalización puntual se inició porque el contribuyente no había proveído sus libros de compras del IVA ni las planillas de sus costos y sus gastos, lo que fue requerido mediante la Nota N° 00/2018, a lo que por cierto, el contribuyente ni siquiera dio cumplimiento. Debido a esta situación, y ante los serios indicios de la declaración de compras que no tienen respaldo, fue que la SET consideró oportuno la apertura de la fiscalización puntual y en esta oportunidad, le requirió la presentación de sus comprobantes de compras.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 09/11/2018 con la notificación de la Orden, y el Acta Final fue firmada el 21/12/2018, es decir exactamente a los 31 días, por lo que en definitiva no se dio el exceso alegado del plazo legal de la fiscalización, ya que la misma fue realizada estrictamente en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04.

NN alegó además que se ha abocado al pago de sus impuestos y que *"Por otro lado, la firma tampoco ha ocultado sus movimientos comerciales, pues todos y cada uno de ellos se encuentran respaldados por documentos genuinos y asentados en sus respectivos libros, si bien en el proceso de fiscalización, la empresa no presentó las facturas legales solicitadas por los auditores actuantes, esto se debió a que las mismas no fueron localizadas por cambio de las instalaciones de la empresa, y que las mismas serán presentadas una vez diligenciados los documentos solicitados, argumentos que fueron expresados en tiempo y forma por medio del expediente N° 00 de fecha 16/11/18, esto demuestra que no ha existido animo alguno de ocultar datos a la administración."*

NN agregó como pruebas documentales copias de comprobantes de egresos de los meses 05, 08, y 09/2015, por lo que, con los nuevos elementos aportados por la sumariada, el **DSR2** procedió a la verificación de los comprobantes de compras presentados y validó aquellos que cumplen con los requisitos legales conforme a lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley, concordante con el artículo 68 del Decreto N° 1030/2013 según detalle obrante a fs. 80/87 del expediente N° 00. De acuerdo a ello, se procedió a ajustar el IVA a ingresar de acuerdo a la diferencia final constatada, conforme al siguiente cuadro:

PERIODOS FISCALES	BASE IMPONIBLE IVA 10% (A)	BASE IMPONIBLE AL 5% (B)	TOTAL, BASE IMPONIBLE (C)	TOTAL, IVA S/ DGFT (D)	IVA 10% RECONOCIDO P/ DSR2 (E)	IVA 5% RECONOCIDO P/ DSR2 (F)	SALDO DE IVA A RECLAMAR G= (D-E-F)
ene-15	83.321.466	3.765.936.576	3.849.258.042	196.628.975	-	-	196.628.975
feb-15	265.487.903	3.267.598.217	3.533.086.120	189.928.701	-	-	189.928.701
mar-15	123.675.983	2.965.487.243	3.089.163.226	160.641.960	-	-	160.641.960
abr-15	87.546.329	3.216.587.329	3.304.133.658	169.583.999	-	-	169.583.999
may-15	154.768.564	967.548.934	1.122.317.498	63.854.303	3.239.860	36.812.048	23.802.396
jun-15	255.478.328	7.578.438.724	7.833.917.052	404.469.769	-	-	404.469.769
jul-15	295.873.298	3.876.598.325	4.172.471.623	223.417.246	-	-	223.417.246
ago-15	302.187.563	3.867.549.032	4.169.736.595	223.596.208	4.368.511	53.048.388	166.179.309
sep-15	87.549.823	1.967.548.329	2.055.098.152	107.132.399	3.289.669	46.123.836	57.718.895
oct-15	265.487.329	2.856.441.387	3.121.928.716	169.370.802	-	-	169.370.802
nov-15	435.732.982	1.546.732.876	1.982.465.858	120.909.942	-	-	120.909.942
dic-15	188.546.329	1.756.438.254	1.944.984.583	106.676.546	-	-	106.676.546
TOTALES	2.545.655.897	37.632.905.226	40.178.561.123	2.136.210.850	10.898.039	135.984.271	1.989.328.540

Por todos estos hechos, el **DSR2** confirmó que **NN** declaró créditos, costos y gastos que no cuentan con el debido respaldo documental en infracción a lo dispuesto en los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley, pues en esta etapa proveyó solo una parte de los comprobantes que respaldan las compras que consignó en sus declaraciones juradas. Además, verificados los datos de su cuenta corriente, el **DSR2** destacó que, si bien el contribuyente alegó el pago regular de sus impuestos, jamás realizó pago alguno, pues desde el año 2011

inclusive registra saldos a su favor. Igualmente, refirió que resulta llamativo el hecho de que, habiendo supuestamente extraviado sus documentos, luego de que la SET haya iniciado con controles previos, en algunos periodos fiscales rectificó y disminuyó el monto de sus ingresos.

Por lo expuesto, el **DSR2** confirmó que los gastos que no cuentan con el debido respaldo documental no pueden ser considerados deducibles, consecuentemente corresponde ajustar el tributo conforme a las compras que se encuentran debidamente respaldadas, según el cuadro expuesto precedentemente.

Respecto al IRACIS, atendiendo que **NN** no cuenta con todos los comprobantes que respaldan sus egresos y considerando que la finalidad de todo proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), corresponde confirmar la determinación realizada de acuerdo a la rentabilidad del sector económico del contribuyente, conforme a la liquidación expuesta en el Informe Final de Auditoría.

Con relación a la calificación de la conducta y a la aplicación de sanciones, **NN** manifestó que *"... en ningún momento se ha pretendido simular, ocultar o de alguna manera crear maniobras que puedan ser entendidas como un perjuicio para el fisco pues, es importante destacar que la firma **NN** en toda ocasión para la adquisición de bienes o la prestación de servicios, requiere a los proveedores las facturas de ventas con el objeto de justificar o respaldar el origen de los mismos"*.

Al respecto, 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, que este caso está representado por los impuestos que no ingresó, con el objeto de procurarse un beneficio indebido. Al respecto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la misma, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en este caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus DDJJ con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 3 y 5 del art. 173 de la Ley), con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del art. 174 de la misma Ley), al haber consignado créditos fiscales, costos y gastos que no le corresponden. Por tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta como defraudación 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 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 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 en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** presentó durante el sumario una parte de sus documentos y las infracciones fueron cometidas en periodos de un ejercicio fiscal.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 205%, sobre los impuestos no ingresados.

Igualmente, el **DSR2** señaló que corresponde confirmar la aplicación de la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la actualización dada por la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó los documentos requeridos durante la fiscalización.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	01/2015	196.628.975	403.089.399	599.718.374
521 - AJUSTE IVA	02/2015	189.928.701	389.353.837	579.282.538
521 - AJUSTE IVA	03/2015	160.641.960	329.316.018	489.957.978
521 - AJUSTE IVA	04/2015	169.583.999	347.647.198	517.231.197

521 - AJUSTE IVA	05/2015	23.802.395	48.794.910	72.597.305
521 - AJUSTE IVA	06/2015	404.469.769	829.163.026	1.233.632.795
521 - AJUSTE IVA	07/2015	223.417.246	458.005.354	681.422.600
521 - AJUSTE IVA	08/2015	166.179.309	340.667.583	506.846.892
521 - AJUSTE IVA	09/2015	57.718.895	118.323.735	176.042.630
521 - AJUSTE IVA	10/2015	169.370.802	347.210.144	516.580.946
521 - AJUSTE IVA	11/2015	120.909.942	247.865.381	368.775.323
521 - AJUSTE IVA	12/2015	106.676.546	218.686.919	325.363.465
511 - AJUSTE IRACIS	2015	139.216.296	285.393.407	424.609.703
551 - AJUSTE CONTRAVEN	11/12/2018	0	300.000	300.000
Totales		2.128.544.835	4.363.816.911	6.492.361.746

**Obs.: Los accesorios legales deberán calcularse conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **XX** con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 205% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme 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. 4°: COMUNICAR al sumariado que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

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.

ABG. ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN