

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Trabajo DGFT N° 00/2019 notificada el 02/08/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de **NN** respecto de la obligación IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018, en relación con sus ingresos; y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

El control tuvo como antecedente a la intervención del Departamento Jeroviaha mediante el cual se constató que **NN** no entregaba comprobantes de ventas, el procedimiento quedó registrado en el Acta N° 00 del 13/06/2018.

En atención a que la denuncia radicaba en la falta de entrega de comprobantes de venta, el objetivo fue determinar la cuantía de los ingresos totales, entre los comprobantes de gastos presentados por **NN**, los auditores constataron el comprobante emitido por la empresa gráfica "Imprenta XX" del contribuyente XX con RUC 00, en concepto de impresión de comprobantes de ventas timbrados y talonarios de presupuesto.

En consecuencia, la SET emitió la Orden de Trabajo N° 00/2019, una vez constituidos en el domicilio fiscal de la imprenta fueron atendidos por el Sr. XX quien manifestó que los talonarios de presupuesto fueron impresos en su local con 50 hojas en duplicado y a solicitud de la empresa controlada según necesidad. Igualmente, entregó los modelos de las impresiones realizadas en los ejercicios fiscales 2017 y 2018, las cuales obran a fs. 00/14 del expediente N° 00.

Por su parte, la representante legal de **NN** manifestó que las boletas de presupuesto eran utilizadas para hacer cierres por los servicios prestados en las habitaciones, al momento en que el cliente solicitaba la cancelación de su cuenta y comunicaba su consumición, en el mismo se registraba en borrador el presupuesto y posteriormente al confirmarse la cuenta, la misma se registraba en la factura timbrada, aclaró que las boletas de presupuesto no fueron archivados por lo que no pudieron ser proveídos a los auditores.

Con base en lo dispuesto por el Art. 211 numeral 2) de la Ley, el equipo auditor de la SET realizó un cálculo de los ingresos no declarados a partir de la cantidad de las boletas de presupuesto impresas, aplicando un criterio a favor de **NN** al considerar el precio mínimo del servicio por hora por de habitación G. 35.000 y asignando un margen de error del 10% por boletas no utilizadas, anuladas, etc., y mediante dicho cálculo, al comparar los ingresos resultantes con las consignadas en su declaración jurada, se constató que **NN** no declaró la totalidad de sus ventas gravadas por el IRACIS.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta del contribuyente de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, ya que se constató la no emisión de comprobantes de venta, con lo cual se materializó la falta de declaración del total de sus ingresos, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos, el suministro de informaciones inexactos sobre operaciones comerciales presupuestos éstos dispuestos en los numerales 3), 4) y 5) del Art. 173, así como el numeral 12 del Art. 174 de la Ley y sugiriendo que con estos presupuestos la multa sea graduada conforme a lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley de acuerdo al siguiente detalle:

Ejercicio Fiscal	Obligación	Monto Imponible según Reliquidación	Impuesto a Ingresar	Base para la aplicación de la multa
2017	111 - IRACIS GRAL.	1.225.909.998	122.591.000	122.591.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 20/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la firma contribuyente y a sus representantes legales, conforme lo disponen los artículos 181, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma en formato físico que luego fue levantado por el **DSR2** como documento adjunto, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver. Posterior al llamado de autos se presentó la representante legal de **NN** a formular manifestación respecto de la falta de notificación del cierre del periodo probatorio y el llamado a alegatos; sin embargo, al verificar la base de datos del Sistema Marangatu, se constató que la notificación de la Resolución N° 00 del 21/02/2020, sí fue notificada al correo declarado en el RUC y que fue abierto ese mismo día viernes 21/02/2020, así como a los correos de los representantes legales y convencionales.

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

Con relación al Informe Final **NN** refirió: "... el Art. 21 de la RG N° 04/2008 establece que "Del Informe Final... el citado informe deberá expresar las razones y fundamentos que sustentan las conclusiones arribadas como consecuencia del procedimiento de fiscalización, de acuerdo a las condiciones requeridas por los artículos 212 y 225 de la Ley 125/91, como puede apreciarse tanto la ley como la reglamentación obliga al auditor o fiscalizador a fundar pormenorizada y debidamente el Informe Final de Auditoría, esto debe ser así, pues el Informe Final de Auditoría constituye la cabeza del proceso del sumario administrativo que pudiera instruirse al contribuyente..." (sic).

El **DSR2** manifestó que el artículo 21 de la Resolución General N° 04/2008 invocado por **NN** fue modificado por el Art. 1 de la RG N° 25/2014, que dicta cuanto sigue: "... DEL INFORME FINAL: Transcurrido el plazo señalado en el capítulo anterior, los fiscalizadores elaborarán un informe sobre los trabajos realizados en el que deberán expresar las razones y fundamentos que sustentan las conclusiones arribadas como consecuencia del procedimiento de fiscalización" (sic). No es cierto lo manifestado por **NN**, pues con la lectura del Informe de Verificación DGFT N° 00/2019 se constata que este reúne todos los requisitos exigidos en el numeral 1 de los artículos 212 y 225 de la Ley, así como el Art. 1 de la RG N° 25/2014, ya que realiza un recuento circunstanciado de lo acontecido desde la intervención del Departamento Jeroviaha, hasta la constatación de la impresión de las boletas de presupuesto y su posterior cálculo para la determinación del tributo.

Sobre el fondo de la cuestión, y en particular el cálculo realizado para la determinación de tributo **NN** arguyó: "... no se adecuan a la realidad económica o al giro comercial de nuestro negocio, ante la determinación de una supuesta omisión de Ingresos por la cantidad de talonarios de presupuestos impresos, el mismo, representa una total arbitrariedad de la auditoría puesto que las NOTAS DE PRESUPUESTOS NO SON COMPROBANTES VÁLIDOS habilitados (Facturas, Boletas de Ventas) por la Administración Tributaria, de conformidad a lo estipulado en el Art. 2° del Decreto N° 10797/13; sino más bien, son documentos de uso interno de control del negocio sin valor legal ni contable... los cálculos de los auditores se basaron en meras especulaciones y suposiciones, en atención a que no han realizado ningún juzgamiento a las documentaciones contables arribadas, basando su determinación en el Art. 211 Núm. 2 de la Ley 125/91 TA, suposiciones que carecen de validez jurídica pues al existir documentaciones no se puede realizar una determinación en forma presuntiva de conformidad a lo establecido en el Art. 212 de la Ley 125/91 TA... el IRACIS grava las utilidades y no los ingresos brutos, como supuso la auditoría, determinando omisiones de ingresos sin considerar

la realidad económica de cualquier negocio en marcha, de contar con costos y gastos para la obtención de una renta bruta, la liquidación adolece de un error de fondo, ya que no fueron prorrateados los costos y gastos en la misma proporción... no se objeta y queda demostrado que la Empresa tiene una contabilidad donde: 1. Las operaciones de las sociedad se han registrado en los libros contables habilitados legalmente; 2. Que sus documentaciones se hallan respaldadas por comprobantes legales; 3. Que todas las operaciones de ventas están documentadas por comprobantes legales y asentadas en sus libros contables; 4. Que el balance general y cuadro de resultados, y las declaraciones juradas, tanto del Impuesto a las Ventas como el Impuesto a la Renta surgen de los libros contables precedentemente mencionados; 5. Que finalmente no ha existido ninguna omisión de ingresos, ventas y/o gastos, como pretendieran los funcionarios de la administración unilateral... en fecha 30/10/2019, por medio del expediente N° 00, presentamos en las oficinas de la DGFT los documentos de presupuesto sin utilizar, cuyos detalles obran en la Escritura Pública, LA CUAL NO FUE IMPUGNADA, POR TANTO, tiene el valor de un Instrumento Público, donde se evidencia la constatación in situ de la Escribana XX, de modo a demostrar que los mismos no representan nuestros ingresos" (sic).

El **DSR2** señaló que el cálculo para la determinación del tributo se ajusta a las normas tributarias vigentes ya que el Art. 210 inc. d) dispone que procede la determinación: *"...Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud..."*, concordante con este artículo el Art. 211 numeral 2) dicta *"...Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión con el hecho generador de la obligación tributaria permitan inducir o presumir la existencia y cuantía de la obligación. Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta indicios o presunciones que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas, ingresos, utilidades u otros factores referentes a explotaciones o actividades del mismo género..."* y finalmente el Art. 212 numeral 1) de la Ley.

El **DSR2** concluyó que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IRACIS, correspondiente al ejercicio fiscal 2017, en infracción a lo dispuesto en el Art. 2° de la Ley, pues del cálculo efectuado por los auditores de la SET, surgen diferencias con los valores declarados en el Form. N° 101. El **DSR2** llegó a esta conclusión con base en los hechos que se detallan a continuación:

El **DSR2** señaló que el proceso de control a **NN** surgió de la infracción constatada por una dependencia de la SET en el marco de los controles persuasivos, mediante el cual detectó la *"no entrega de comprobantes por servicios prestados"*, razón por la cual, los documentos contables e impositivos presentados por la contribuyente ofrecen dudas respecto a su exactitud, razón por la cual la SET, en el marco de las facultades conferidas en el Art. 186 de la Ley, tuvo que recurrir a la búsqueda de otros elementos ciertos para realizar la determinación tributaria.

En el caso particular, atendiendo lo manifestado por la representante legal en la entrevista con los auditores *"... anteriormente eran utilizadas para hacer los cierres de los servicios prestados en las habitaciones, en el momento en el que el cliente solicita la cancelación de la cuenta conforme a lo que comunica de consumición se registra en borrador el presupuesto y posteriormente confirmada la cuenta se registra la factura ya que los clientes no comunicaban la totalidad de su consumición de los productos que se encuentran en la habitación..."*, se requirió a la imprenta XX, en donde se confeccionaron las boletas de presupuesto, el detalle de los talonarios que fueron solicitados por **NN**, con el fin de obtener la cantidad de operaciones de ventas efectuadas por la misma.

Verificadas las facturas emitidas por **NN** de XX, se observa que **NN** solicitó la impresión de talonarios de boletas de presupuesto en todos los periodos fiscales del ejercicio 2017, incluso en algunos meses, solicitó varias veces la impresión de dichas boletas, como es el caso de los periodos de enero, marzo y abril, con lo que la sumariada adquirió los 1.530 talonarios. La misma situación se observa en 7 periodos del ejercicio 2018.

De ello, lógicamente se desprende que debido a la demanda de los servicios ofrecidos y de la necesidad de registrar los servicios vendidos, tal y como la propia representante legal informó a la SET, **NN** solicitó la impresión de las boletas de presupuesto. Además, el propietario de la imprenta XX, en donde se confeccionaron las boletas de presupuesto, el Sr. XX, informó a la SET que las mismas fueron solicitadas conforme al uso de la empresa. Por ello, resulta evidente que las cantidades de talonarios de boletas de presupuesto utilizadas por los auditores en la determinación de los ingresos sí corresponden con las cantidades efectivamente utilizadas por la sumariada.

Por ello, se concluye que las 1.530 boletas de presupuesto (llamativamente todas en blanco) que fueron presentadas por **NN** recién en fecha 30/10/2019 mediante el Exp. N° 00 -posterior a la firma del Acta Final suscripta el 17/10/2019- indudablemente no corresponden a las que fueron informadas inicialmente por **NN** de XX.

Cabe señalar que respecto a la presentación posterior de estas otras boletas de presupuesto, se observan diferencias entre estas y las muestras que fueron proveídas por la imprenta en su oportunidad, y no solo respecto a las observaciones de los auditores sobre las discrepancias en la descripción de los productos detallados en las boletas, las diferentes grafías, numeración y tamaño del documento, las que por cierto son verificables a simple vista sin necesidad de conocimientos muy técnicos, sino sobre todo por las contradicciones en las que cayó la representante legal de la empresa, quien al momento de ser requeridos los comprobantes de ventas y las boletas de presupuesto, aseveró a los funcionarios de la SET que "... estos documentos de presupuesto no fueron archivados en su contabilidad por lo que no pudieron ser archivados" (fs. 55 del Exp. N° 00); sin embargo, posteriormente presentó las 1.530 boletas todas en blanco supuestamente sin haber sido utilizadas. Es más, llamativa y contrariamente a lo manifestado por la contribuyente en su escrito de descargo sobre la operativa del registro de la prestación de sus servicios, en los periodos de 2018 siguió solicitando la confección de otros 714 talonarios boletas de presupuesto, lo que resulta en un total contrasentido.

Asimismo, el **DSR2** consideró el hecho de lo manifestado por el perito Lic. XX, prueba testifical ofrecida por la sumariada, de que "... Ninguna persona puede saber la antigüedad del papel sin ningún estudio específico, ni la antigüedad del papel ni de la tinta, nadie puede decir esto se hizo en el 2015, 2016, no hay estudio científico que determine con precisión absoluta no solo del papel sino también de la tinta..." (sic), pues si bien sería imposible determinar si las boletas de presupuesto informadas por la imprenta al inicio del control corresponden a las presentadas posteriormente por **NN**, ello tampoco demuestra que sean las mismas, sobre todo porque no resulta razonable haber solicitado la impresión de boletas en todos los meses del año 2017 al solo efecto de guardarlos, y a pesar de ello continuar solicitándolas en el año 2018, como pretende **NN** hacer entender.

De acuerdo a este cúmulo de evidencias diligenciadas por la SET tanto durante el control como en la etapa sumarial y de inconsistencias, incongruencias y contradicciones de la defensa, el **DSR2** concluyó que, las 1.530 boletas de venta que fueron presentadas por **NN** luego de la suscripción del Acta Final, en definitiva no corresponde a las 1.530 boletas de presupuesto que fueron confeccionadas por **NN** de XX y las muestras de la matriz que fueron proveídas por este último a la SET.

Respecto al cálculo de los ingresos y a la realidad económica alegada por la firma, el **DSR2** verificó que los auditores ya han considerado criterios favorables a la empresa, ya que según el Acta Probatoria N° 00 cuya copia autenticada obra a fs. 06/07 del expediente N° 00, el costo por el servicio de hospedaje percibido por **NN** es de G. 55.000 y para realizar el cálculo de los ingresos el equipo auditor utilizó un valor menor de G. 35.000; además, asignó un margen de error del 10% sobre el total de las boletas de presupuesto y dedujo el ingreso total declarado en el Formulario 101 Campo N° 11, por lo que el cálculo realizado por el equipo auditor de la SET resulta razonable.

En cuanto a la falta de consideración o asignación de costos o gastos en la determinación del tributo, el **DSR2** aclaró que la determinación del tributo fue realizada sobre base mixta; es decir, se determinó el ingreso a partir de la cantidad de las boletas de presupuesto que fueron confeccionadas (base presunta) y lo que la firma ya declaró como ingreso en el Form. N° 101, que es el dato cierto. Entonces, todos los egresos en los que la firma incurrió y que se encuentran registradas en su contabilidad, ya fueron considerados por **NN**, de acuerdo a los comprobantes que la misma proveyó a la SET durante el proceso de control, razón por la cual, ya no corresponde considerar ningún costo ni gasto adicional. Consecuentemente, no fue necesaria la impugnación de su contabilidad, como pretende hacer entender la sumariada.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que la determinación realizada sobre base mixta, conforme lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley corresponde, así como los valores determinados son coherentes y se ajustan a la realidad económica de la empresa sumariada.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, el **DSR2** refirió Art. 182 de la Ley establece que éstos serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto de 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 haber declarado **NN** la totalidad de sus ingresos, los Señores **XX** con **CIC 00**; **XX** con **CIC 00** y **XX** con **CIC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron acciones concretas para lograr el cumplimiento de la obligación de su representada de manera transparente.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX**, **XX** y **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido; específicamente el IRACIS del ejercicio fiscal del 2017.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** arguyó: *"... inferimos que la reliquidación realizada al IRACIS GENERAL no fue realizada correctamente, adolecen de muchos errores de índole de interpretación de las normas, no encontrándose ajustadas a las disposiciones tributarias vigentes. La conducta del contribuyente auditado fue calificada como defraudación y se pretende el cobreo de 1 (una) vez el tributo defraudado como lo establece el Art. 172, concordante con el Art. 175 de la Ley 125/91; mal podría pretenderse esto..."* (sic).

Por su parte el **DSR2** se ratificó en que el ajuste realizado en la determinación del IRACIS se ajusta a las normas tributarias vigentes y respecto a la calificación de la conducta de la firma 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 impuesto que no pagó oportunamente. 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó su declaración jurada del IRACIS con datos falsos y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en el numeral 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del artículo 174 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 esta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la firma 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 en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que la firma haya puesto a disposición todos los documentos que le fueron requeridos, la infracción fue constatada en un ejercicio fiscal y los montos no declarados representan un porcentaje medianamente relevante del total de sus ingresos. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar una multa del 115% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo no ingresado oportunamente.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo reclamando el ajuste fiscal y aplicando la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

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 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2017	122.591.000	140.979.650	263.570.650
Totales		122.591.000	140.979.650	263.570.650

**Sobre el tributo deberán adicionarse los accesorios legales que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de multas equivalentes al 115% sobre el tributo determinado.

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

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus representantes legales 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. 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