

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso de Determinación N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 09/09/2020, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016, 2017 y 2018 y del IVA General de los periodos fiscales 01 al 12/2016, 01 al 12/2017 y 01 al 12/2018 de **NN**.

Para tal efecto requirió a **NN** la presentación de las siguientes documentaciones: comprobantes de compras que respalden la adquisición de bienes y servicios durante los ejercicios y periodos fiscales controlados; los libros IVA Compras, Diario e Inventario originales, impresos y rubricados, así como en formato digital (planilla electrónica en soporte magnético).

Por medio del expediente N° 00 (fuera del plazo) la firma contestó los requerimientos realizados por la **SET** en la Orden de Fiscalización y presentó comprobantes originales de compras y los libros de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018, pese a haber declarado en la etapa inicial no contar con las documentaciones de respaldo de sus operaciones.

Cabe resaltar que el control tuvo su origen en un trabajo de investigación relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias realizada por la **SET**, en el cual se constató varias irregularidades en relación a los egresos de **NN**, principalmente porque mediante el expediente N° 00, la firma manifestó que no contaba con los documentos originales de ingresos y egresos teniendo en cuenta que el espacio físico donde se encontraban tuvo filtraciones de agua desde el techo y los mismos fueron destruidos.

Teniendo en cuenta las irregularidades en las operaciones declaradas por **NN** los auditores indagaron sobre determinadas operaciones y solicitaron a dos de sus proveedores de relevancia, sus comprobantes de ventas (XX, XX), como resultado de las diligencias no surgieron puntos que objetar, no obstante en relación a las facturas emitidas por XX se constató que las operaciones en ellas consignadas no guardan relación con la actividad comercial de la firma, así también se analizaron los documentos presentados por **NN** y concluyeron que el mismo declaró montos que no reflejaban la realidad de los hechos económicos gravados y que obtuvo un beneficio indebido, el cual se encuentra cuantificado en el impuesto incluido en los comprobantes que el contribuyente incluyó en sus DDJJ, así como los costos que dedujo indebidamente.

Por otra parte, destacaron que la falta de documentación respaldatoria afectó también a la base imponible del IRACIS y teniendo en cuenta la realidad económica de que no puede haber una venta sin un costo que lo sustente, solicitaron al Departamento de Planeamiento Operativo la cuantía de una renta neta promedio de contribuyentes que tienen la misma actividad económica de la firma controlada; con los cálculos realizados y el cotejo con la DDJJ del IRACIS, concluyeron que la firma declaraba rentabilidades muy por debajo de los promedios, ante esta situación, sobre la diferencia no declarada, se estableció la base imponible afectada en el IRACIS, quedando como sigue:

EJERCICIO FISCAL	% PROMEDIO RENTABILIDAD NETA S/ ESTUDIO ESTADÍSTICO	% RENTABILIDAD NETA (RESULTADO FISCAL/INGRESOS) S/ DJ IRACIS RC F101	DIFERENCIA % RENTABILIDAD NO DECLARADA	INGRESOS S/ DJ F101 IRACIS	RENTA NETA IMPONIBLE NO DECLARADA	IMPUESTO AFECTADO
	A	B	C = A-B	D	E = D x C	F = E x 10%
2016	8%	0,40%	7,60%	4.676.914.848	355.479.281	35.547.928
2017	7%	1,00%	6,00%	1.824.793.799	109.572.884	10.957.288
2018	12%	2,74%	9,26%	961.744.261	89.038.158	8.903.816

En atención a que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que declaró e hizo valer ante la **SET** datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como **Defraudación**, conforme al Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), 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.

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

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	feb-16	681.238.538	55.095.213
521 - AJUSTE IVA	mar-16	2.598.589.427	164.939.063
521 - AJUSTE IVA	dic-16	1.309.934.619	90.071.981
521 - AJUSTE IVA	nov-17	145.468.364	14.546.836
521 - AJUSTE IVA	dic-17	567.186.600	56.718.660
521 - AJUSTE IVA	jun-18	307.368.181	30.736.818
521 - AJUSTE IVA	jul-18	3.237.727	323.772
521 - AJUSTE IVA	ago-18	504.546	50.454
511 - AJUSTE IRACIS	2016	355.479.281	35.547.928
511 - AJUSTE IRACIS	2017	109.572.884	10.957.288
511 - AJUSTE IRACIS	2018	89.038.158	8.903.816
TOTAL		6.167.618.325	467.891.829

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificado el 22/01/2021, 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 02/02/2021, mediante Formulario N° 00, **NN** solicitó prórroga para presentar descargo, la cual fue concedida por Providencia N° 00. Posteriormente, en fecha 10/02/2021 la firma 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 argumentó que el proceso de fiscalización cuyo resultado se expone en el Informe Final N° 00 es ilegítimo porque: "...a) La Fiscalización **NO** fue ordenada por el Viceministro de Tributación, sino por un funcionario sin competencia para ordenarla; b) La fiscalización se inició con el **Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2020**, el que no contiene los requisitos mínimos establecidos por la RG N° 04/2008. c) En el **Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2020** no se identificaron a los funcionarios que realizarían la fiscalización. d) La fiscalización puntual tuvo una duración efectiva **DE MÁS DE CUATRO MESES y CULMINÓ MÁS DE DOS MESES DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO LEGAL.**" (sic).

El **DSR1** confirmó que lo manifestado por **NN** no es cierto, pues el proceso de fiscalización como tal se inició con la Orden de Fiscalización N° 00 suscripta por el Viceministro de Tributación, conjuntamente con el Director General de Fiscalización Tributaria, la cual fue notificada el 09/09/2020, y que el Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2020 al que hace referencia la firma, fue suscripta por el Director General de Fiscalización Tributaria y efectuada como acto preliminar a la fiscalización. Al respecto, cabe recordar que mediante dicho requerimiento se inició un control relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual fue dispuesto 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.

Con ello queda claro que previo a la orden de fiscalización, la Administración no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella controlar y analizar con antelación 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, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por **NN**, el **DSR1** señaló que, con base en los resultados de controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización, pues mediante las investigaciones previas, la Administración constató la existencia de irregularidades sobre sus egresos.

El **DSR1** señaló que la Orden de Fiscalización N° 00, que dio origen a la Fiscalización, reúne todos los requisitos exigidos en el Art. 5 de la R.G. N° 4/2008, tal como puede observarse a fs. 2/3 del expediente 00 con lo cual lo expresado por **NN** no se ajusta a la realidad.

Por último, el **DSR1** concluyó que no existió la extralimitación del plazo indicado por **NN** pues como ya se aclaró en los párrafos precedentes, la fiscalización propiamente dicha se inició con la notificación de la ya mencionada Orden de Fiscalización, ocurrida el 09/09/2020, y concluyó con el Acta Final del 12/11/2016, que incluso fue suscripta por el apoderado de la firma, con lo cual queda claro que el proceso fue concluido en 45 días y no con los "2 meses" de atraso indicados por **NN**.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se llevaron a cabo en el marco del inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/20147, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

Respecto a las facturas impugnadas **NN** argumentó que *"Para justificar las reliquidaciones tributos contenidas en el Acta Final, los fiscalizadores se limitan determinar que las facturas que fueron destruidas por filtraciones de agua, no existen. Al respecto advertimos que las determinaciones practicadas por los fiscalizadores en el Acta Final carecen incluso de lógica y no respetan a la capacidad contributiva."*

El **DSR1** indicó que corresponde la liquidación del IVA de los periodos fiscales 02, 03, 12/2016; 11 y 12/2017 y 06, 07 y 08/2018 realizada por los auditores de la **SET** puesto que **NN** no presentó durante el sumario administrativo los comprobantes que validen la existencia de los créditos fiscales declarados, y no demostró que realizó efectivamente pagos por las compras de bienes o servicios que declaró, limitándose solo a manifestar que los mismos fueron destruidos por filtraciones de agua, tampoco demostró que las compras de distintos artículos consignadas en comprobantes emitidos por XX estén relacionadas a su actividad comercial (babita, portachupetes, mantas, neceser, babero entre otros) esto en concordancia a lo establecido en los artículos 85 y 86 de la Ley y el art. 68 del Decreto N° 1030/2013 que señala: *"Todas las operaciones gravadas por el presente impuesto, e incluso aquellas exoneradas deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes de venta y solamente de la fe que éstos merecieran, resultará el valor probatorio de dichas operaciones"*.

El **DSR1** destacó que la base imponible del IRACIS también fue afectada, esto teniendo en cuenta la falta de documentación respaldatoria de las compras y principalmente porque el contribuyente no presentó los documentos que respaldan los montos declarados ni reconstruyó su contabilidad conforme lo establecido en la RG N° 86/2012, que en su Art. 9 expresa cuanto sigue: *"... En los casos de robos, deterioro o pérdida de los Libros o documentaciones que respaldan registros contables, el contribuyente afectado deberá reconstituir su contabilidad..."*; por lo que según lo establecen los artículos 22 de la Ley y 108 del Decreto N° 6359/2005 corresponde realizar los ajustes fiscales realizado por los auditores, teniendo en cuenta el principio de la realidad económica con una de sus premisas básicas de que no puede haber una venta sin un costo que lo sustente, y porqué ante la impugnación de los montos sin respaldo resultó una rentabilidad muy elevada y por encima de los valores de mercado.

Respecto, a la calificación de la conducta y aplicación de sanciones, **NN** alegó que *"En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mí representada, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final. Tampoco existió intención de ocultar sus actividades o documentaciones al fisco, pues como queda demostrado a través del expediente administrativo, mi representada, ante los requerimientos de documentaciones e informaciones, siempre dio cumplimiento a los mismos. En síntesis, no existió ningún perjuicio fiscal ni intención dolosa de parte de mí representada, por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación contenida en el Acta Final."* (sic).

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 arrió pruebas que pudieren eventualmente, determinar la inexistencia de las obligaciones reclamadas.

Además, con base en los argumentos expuestos el **DSR1** indicó que la firma incumplió la normativa, porque comprobó que las compras declaradas no contaban con el debido respaldo documental que permita acreditar la existencia y la legitimidad de los créditos invocados, según lo dispuesto en los artículos 22 y 86 de la Ley. Estas situaciones originaron el incumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Fisco, confirmándose de esta manera las presunciones establecidas en los numerales 1 y 5 del art. 173 puesto que existió una evidente contradicción entre los libros y documentos y los datos que surgieron de sus DD.JJ. y suministró informaciones

inexactas; y del numeral 12 del art. 174 de la Ley ya que hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

Conforme a lo expuesto anteriormente, el **DSR1** concluyó 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 realizó actos de simulación de operaciones que condujeron **no solo a la falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, sino además a la acumulación indebida de créditos fiscales y costos y gastos**, beneficiándose **NN** en la misma medida. Al respecto el mismo artículo dispone que la defraudación se da incluso cuando ***“con la intención de obtener un beneficio indebido... realizare... simulación... en perjuicio del Fisco”***, situación que se da claramente en el presente caso, mediante la creación “ficticia de créditos y costos y gastos” sin respaldo, lo que conlleva inexorablemente a formar o acumular créditos y costos y gastos que posteriormente (en el mismo periodo o en subsiguientes) conducen a la disminución o eliminación del débito fiscal y de la rentabilidad.

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 la conducta asumida por **NN** no es reincidente, dado que la Administración Tributaria no la ha sancionado por los mismos hechos anteriormente, así también presentó parcialmente la documentación requerida. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 205% sobre el tributo dejado de ingresar, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Con relación a la responsabilidad de la Representante Legal, **NN** argumentó *“La inclusión de XX como sumariada en este proceso es totalmente incorrecta, puesto que ella nunca formó parte de la fiscalización practicada, es decir, este sumario no tiene por objeto determinar la existencia de la responsabilidad de la misma por los supuestos incumplimientos de NN”*

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 concierniere 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 **C.I. 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 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
521 - AJUSTE IVA	02/2016	55.095.213	112.945.187	168.040.400
521 - AJUSTE IVA	03/2016	164.939.063	338.125.079	503.064.142
521 - AJUSTE IVA	12/2016	90.071.981	184.647.561	274.719.542
521 - AJUSTE IVA	11/2017	14.546.836	29.821.014	44.367.850
521 - AJUSTE IVA	12/2017	56.718.660	116.273.253	172.991.913
521 - AJUSTE IVA	06/2018	30.736.818	63.010.477	93.747.295
521 - AJUSTE IVA	07/2018	323.772	663.733	987.505
521 - AJUSTE IVA	08/2018	50.454	103.431	153.885
511 - AJUSTE IRACIS	2016	35.547.928	72.873.252	108.421.180
511 - AJUSTE IRACIS	2017	10.957.288	22.462.440	33.419.728
511 - AJUSTE IRACIS	2018	8.903.816	18.252.823	27.156.639
Totales		467.891.829	959.178.250	1.427.070.079

***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. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 205% sobre los impuestos defraudados conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

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

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017, bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, igualmente a su Representante Legal para su conocimiento.

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