

RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO: El Proceso Virtual N° 00, 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 según Acta de fecha 25/01/2021, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de **NN**, sobre la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2015, y a ese efecto, le requirió la presentación de los comprobantes que respalden la adquisición de bienes y servicios del ejercicio fiscal citado, sus Libros Diario y Mayor, y sus Libros de Compras del IVA originales en formato impreso y digital, a lo que el fiscalizado contestó por Expediente N° 00 que los documentos requeridos se encuentran extraviados adjuntando la denuncia realizada ante la Policía Nacional.

La Fiscalización tiene como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2021 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), proceso que surge de trabajos de investigación realizados donde se detectó inconsistencias en los egresos declarados por el contribuyente, ante la falta de presentación de los documentos solicitados y visto que el contribuyente era agente de información, se consultaron los Libros Hechauka Compras y se verificó que no registró detalle alguno de compras que respalden los egresos declarados, presumiéndose así la existencia de abultamiento y/o compras sin respaldo documental con incidencia en el IRACIS General del ejercicio fiscal 2015, motivo por el que se registró Denuncia Interna y generó el proceso para la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** realizó deducciones consignando en el IRACIS General montos que carecen de respaldo documental, obteniendo así un beneficio indebido al no ingresar el impuesto correspondiente, debido a que no presentó los respaldos documentales de los importes consignados en las Declaraciones Juradas del IRACIS (F101), irregularidad que no otorga el derecho a las deducciones de los costos y gastos en infracción de los Arts. 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y Art. 26 num. 3) del Decreto N° 6359/2005. En atención a la incidencia cuantitativa que tiene para el IRACIS General la impugnación total de sus egresos del ejercicio 2015, resultó necesario, el reconocimiento de una rentabilidad neta presunta, por lo que se utilizó por analogía el porcentaje presunto del 30% previsto en la Ley, conforme al cálculo expuesto en el siguiente cuadro:

EJERCICIO FISCAL	INGRESOS SEGÚN D.J.	RENTA NETA IMPONIBLE PRESUNTA	RENTA NETA IMPONIBLE SEGÚN D.J.	RENTA NETA IMPONIBLE NO DECLARADA
	A	$B = A \times 30\%$	C	D=B-C

2015	4.216.952.006	1.265.085.602	84.314.176	1.180.771.426
------	---------------	---------------	------------	---------------

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste fiscal y sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley; y en consecuencia recomendaron la aplicación de la multa que será graduada conforme a lo establecido en el Art. 175 de la Ley, así como también la aplicación de la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley por la no presentación de las documentaciones requeridas, de acuerdo al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA
511 - AJUSTE IRACIS	2015	1.180.771.426	118.077.143	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
TOTALES		1.180.771.426	118.077.143	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 29/05/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, y la RG N° 114/2017 que prevén los procedimientos para la determinación de tributos 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: "...un primer computo de plazo que da más de 2 AÑOS y 8 MESES en los que ya se obligó a participar de manera activa en los procedimientos de fiscalización, que por sí solo ya superan los 45 días hábiles que establece la Ley N° 2421/04, por lo tanto, con este simple y primer cómputo ya se tiene operada la CADUCIDAD de la fiscalización...//...tenemos que lo que la Administración Fiscal pretende hacer creer que **inicialmente** se trata de un simple CONTROL INTERNO, cuando que en realidad y desde el momento en que procede a EXIGIR participación activa a los sujetos pasivos, citándolos y requiriéndoles información documentaria y hasta obligándoles mediante la aplicación de medidas coercitivas no previstas en la ley como los bloqueos y la imposición de sanciones por contravenciones sin que se aplique el procedimiento previsto en el art. 225° que no puede omitirse sin que resulte ilegal e ilegítimo, se tiene que estamos ante un proceso de fiscalización puntual y no de un simple control interno y también así ya lo ha resuelto el Tribunal de Cuentas, que en tales circunstancias se trata de una **fiscalización puntual** conforme lo tiene dicho el Excmo. Tribunal de Cuentas...//...el periodo de prescripción es de CINCO AÑOS contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, es decir, la configuración se produce al cierre del ejercicio fiscal, fecha desde el cual nace y se materializa el hecho imponible y para el caso concreto de autos la obligación del año 2015, se deben computar desde el 1° de enero de 2016 en adelante, por lo que no habiéndose mediado suspensión ni interrupción de ninguna naturaleza, indefectiblemente prescriben total y absolutamente el 1 de enero del año 2020 (2015 al*

2020), por lo que aún si se pretendieran forzar los plazos legales, ambas notificaciones fueron realizadas **estando plena y legalmente prescriptas la obligación del periodo fiscal pretendido...**” (sic).

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 durante la etapa investigativa sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización realizada a **NN**, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, 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 deber de ella; 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 o requerir los documentos que no haya presentado, tal como concretamente ocurrió en este caso.

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la misma se inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 25/01/2021 y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 29/03/2021, transcurrieron exactamente 44 días, cumpliendo estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004.

Por otro lado, respecto a la Prescripción alegada por **NN**, el **DSR2** señaló que nuestra legislación nacional es clara en materia de prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 de la Ley que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1 de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia (**CSJ**), por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia **CSJ N° 734/2016** por el que había resuelto que “...las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos”.

En este sentido, el **DSR2** resaltó que el Art. 165 de la Ley establece que el curso de la Prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), y en este caso en particular, la firma del Acta Final N° 00 fue realizada el 29/03/2021, por lo que, en consecuencia, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo uno nuevo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	2016	2017	2018	2019	2020	2021
IRACIS General	2015	Presentación de la D.J.	Inicio del cómputo del	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la

			plazo - 1 de enero				suscripción del Acta Final el 29/03/2021.
--	--	--	-----------------------	--	--	--	--

Consecuentemente, las deudas del IRACIS General del ejercicio fiscal 2015 de NN, no se encuentran prescriptas, a raíz de que el cómputo de los años se realiza a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió cumplirse. Y para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal. Por lo que, conforme al cuadro expuesto, tenemos que el plazo de la Prescripción fue interrumpido en el año cuarto del plazo establecido.

Por otra parte, el **DSR2** resaltó que, durante el proceso de Fiscalización y la substanciación del Sumario Administrativo, NN no aportó pruebas tendientes a desvirtuar la denuncia del Informe Final de Auditoría, pues no presentó prueba alguna que respalde lo contrario, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa en todo momento, lo cual demuestra su falta de interés por el esclarecimiento de los hechos que le son atribuidos. Únicamente trató de argumentar la caducidad de la fiscalización y la prescripción de la obligación, las cuales no son procedentes conforme se expuso en los párrafos precedentes.

Así también, el **DSR2** destacó lo establecido por la RG N° 86/2012, la cual dispone que: “En los casos de robos, deterioro o pérdida de los libros o documentaciones que respalden registros contables, el contribuyente afectado deberá reconstituir su contabilidad”, sin embargo NN no procedió de esa forma. Es más, ante el requerimiento de los documentos que respaldan sus registros, el sumariado no presentó los documentos solicitados, sino que se limitó a presentar una constancia de la denuncia policial de extravío de documentos con fecha posterior al requerimiento de documentaciones realizado por la Autoridad Tributaria. En estas condiciones, el **DSR2** concluyó que, en definitiva, los egresos declarados sin respaldo documental no son deducibles y en consecuencia, corresponde el ajuste fiscal efectuado por los auditores de la SET.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** comprobó con base en las evidencias recabadas, que NN ha realizado deducciones que no corresponden consignando para el IRACIS General del ejercicio fiscal 2015 montos que carecen de respaldo documental, obteniendo así un beneficio indebido al no ingresar el impuesto correspondiente, en perjuicio del Fisco, en infracción de los Arts. 22, 85 y 86 de la Ley y Art. 26 num. 3) del Decreto N° 6359/2005. Así también confirmó que en virtud del Art. 211 numeral 2) de la Ley, corresponde la aplicación de la rentabilidad presunta conforme al cálculo realizado por los auditores de la SET.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** resaltó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por las deducciones que consignó en el IRACIS General sin respaldo

documental, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes.

Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la citada normativa se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** declaró deducciones que carecen de respaldo documental, hecho que implicó el no ingreso del IRACIS General correspondiente, la presentación de Declaración Jurada con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose así la intención de defraudar al Fisco, (numerales 1, 2, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numerales 2, 12 y 14 del Art. 174 de la misma Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, el **DSR2** confirmó que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el 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 misma, es preciso considerar su finalidad, 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 comerciales 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 los diferentes elementos y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso, especialmente las previstas en el numeral 6 y 7 del Art. 175 de la Ley; y por tanto, recomendó aplicar la multa del 220% sobre el tributo defraudado.

Con relación a la multa por Contravención sugerida por los auditores de la **SET**, porque **NN** no presentó las documentaciones requeridas durante la Fiscalización en el plazo previsto en la Ley, el **DSR2** resaltó que, corresponde confirmar la aplicación de la multa por Contravención de conformidad a lo establecido en el Art. 176 de la Ley, con la actualización de la RG N° 13/2019.

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	2015	118.077.143	259.769.715	377.846.858

551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	29/03/2021	0	300.000	300.000
Totales		118.077.143	260.069.715	378.146.858

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 220% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando 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°: 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