



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, 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 Fiscalización N° 00 notificada el 03/12/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2014 de **NN**; y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de ventas, así como su Libro de Ventas y su Libro Diario, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización tuvo su origen a raíz de los controles efectuados por el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales (**DCFF**) a **NN**, en cuyo marco informó sobre inconsistencias en los ingresos declarados por esta; por tal motivo el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) requirió a la firma sus comprobantes de ventas y luego de un análisis del caso constató que la misma declaró la totalidad de sus ingresos en el IVA General de los periodos fiscales de 11 y 12/2014, sin embargo, no lo hizo así en el IRACIS General de ese ejercicio fiscal.

Durante la Fiscalización los auditores de la **SET** detectaron que **NN** no declaró la totalidad de sus ventas en el IRACIS General, pues consignó en su Form. N° 101 ingresos por valores inferiores a los registrados en los comprobantes de ventas que la propia firma proveyó a la **SET**. Debido a ello realizaron el ajuste fiscal y surgió saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** sugirieron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTOS IMPONIBLES	IMPUESTO A INGRESAR	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN
IRACIS GENERAL	2014	4.545.454.545	454.545.455	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
TOTALES		4.545.454.545	454.545.455	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 24/02/2021, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX**, 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 de tributos y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados por la firma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

NN adujo en relación con la cuestión de fondo: "El resultado de la auditoría de Fiscalización Puntual concluye que nuestra empresa no ha declarado ingresos gravados en el ejercicio 2014 la totalidad de los montos facturados, declarados en los formularios 120 IVA Régimen General, y que en consecuencia no se han ingresado la totalidad del impuesto a los ingresos que corresponde

al ejercicio citado. El origen de la facturación, determinados por la Fiscalización Puntual como no declaradas en el IRACIS están relacionadas al Contrato N° 00 firmado por nuestra empresa con XX originados en una Licitación Pública. En dicho contrato se establece que una vez firmado el mismo será abonado un anticipo del 30% y posteriormente dentro del mismo ejercicio un anticipo del 37%, cuyas facturaciones en forma que dice la ley fue realizado en el ejercicio 2014...” (sic).

Prosiguió señalando que: *“...El concepto de dichas facturaciones así como se registra en las facturas es de anticipos para la ejecución y provisión de los servicios y bienes determinados en el contrato mencionado con XX y por lo tanto las percepciones de dichas facturas fueron registradas en el pasivo como ingresos diferidos a ser afectado a resultado al momento de la culminación o ejecución total del contrato según lo establecen las Normas de Información Financieras (NIF). Al cierre del 2014 el servicio de provisión de bienes no se había concretado, sino que se encontraba en proceso, que se culminó en el 2015 momento en que se afectó a resultado y declarado en el Formulario 101 IRACIS Régimen General periodo 2015 abonando el monto del impuesto correspondiente” (sic).*

Al respecto el **DSR2** comprobó con base en las evidencias recabadas durante la Fiscalización y en la etapa Sumarial, que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IRACIS General, en infracción a lo dispuesto en el Art. 2° de la Ley, pues los importes consignados por la firma contribuyente en sus comprobantes de ventas del ejercicio fiscal del 2014 son superiores a los que registró en su Declaración Jurada del mencionado ejercicio.

El **DSR2** señaló que, contrariamente a lo alegado por **NN**, el hecho generador del tributo se configura al momento de la emisión del comprobante de venta, aun cuando no se hayan recibido pagos ni se hayan entregado los bienes o prestado los servicios pactados, considerando que en el Art. 6° de la Ley se establece que el método de imputación de las rentas y de los gastos será el de lo devengado en el ejercicio fiscal. En el caso planteado, se considera devengada la renta con la emisión de la factura, aunque los servicios no se hayan efectuado ni se hayan registrado pagos (hecho que no ocurrió en este caso pues fueron efectuados los pagos en concepto de anticipo) motivo por el cual, el **DSR2** confirmó que se debe abonar el IRACIS General.

En cuanto a la forma de registración contable de la operación, el **DSR2** resaltó que debe realizarse como si la misma fuera una enajenación a crédito, pues en el caso planteado no existe una venta diferida, sino se genera una diferencia temporaria entre el valor de libros de activos y pasivos y el resultado tributario, en razón de que ya existen ingresos tributarios al haber facturado y además haber recibido anticipos, pero en efecto, no se han prestado los servicios en el ejercicio fiscal 2014.

Así también, el **DSR2** mencionó que la NIF N° 20 señala que una de las categorías principales de diferencias temporarias, causadas por hechos que resultan en diferencias entre el valor de libros de activos y pasivos y el valor que se les asigna al determinar el resultado tributario, es la siguiente: *“c) Ingresos o ganancias contabilizados en un ejercicio pero que fueron considerados como ingresos tributarios en un ejercicio anterior, los cuales dan origen a un pasivo contable y no tributario por el ingreso recibido anticipadamente en el ejercicio anterior. Un ejemplo de esto son los ingresos por servicios facturados y no prestados, que son un ingreso tributario al momento de la facturación y un ingreso contable al momento de la prestación del servicio”.*

Por todo lo señalado anteriormente, el **DSR2** concluyó que la firma sumariada no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IRACIS General, por lo que en consecuencia, corresponde el reclamo efectuado por los auditores de la **SET**.

En lo que refiere a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios 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, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber declarado la totalidad de sus ingresos

gravados por el IRACIS General, el Sr. **NN** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de **NN** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado oportunamente el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2014, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló: *"Tal como ha quedado demostrado en el caso en cuestión no existe fundamento alguno para la aplicación de la sanción tipificada en los términos del Art. 172, 173 y 174 de la Ley 125/91, por lo que solicitamos las conclusiones formuladas a la firma sean revocadas por su notoria improcedencia"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** resaltó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el tributo que no ingresó al Fisco. 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 la contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de ventas (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la ley), y que además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 y 14 del Art. 174 de la misma ley), ya que no declaró todas sus ventas. 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 como Defraudación.

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 las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1 y 6 del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración de la comisión de la infracción, pues esta conducta se constató en distintos periodos fiscales de un ejercicio fiscal; igualmente consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, que se configuran por la no declaración del total de sus ingresos que asciende a la suma de G 454.545.455, así como la conducta asumida por la firma en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** no proveyó todos los documentos de respaldo de las operaciones que declaró.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 130% sobre el tributo defraudado, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y aplicar 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 con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2014	454.545.455	590.909.092	1.045.454.547
Totales		454.545.455	590.909.092	1.045.454.547

**Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a 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 130% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que procedan 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