



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00, y otros del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00 instruido al contribuyente NN (en adelante NN) con RUC 00, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 10/04/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales 12/2013; y 01 a 12/2014 de NN y, para tal efecto le requirió los comprobantes que respaldan la adquisición de bienes y servicios; y Libro de Compras IVA, documentación que fue arrimada parcialmente por el contribuyente.

La verificación tuvo origen a raíz de los controles realizados a los proveedores de contribuyentes solicitantes de créditos fiscales, entre ellos NN, y considerando los antecedentes de clonación de facturas del mismo, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales (DCFF) le solicitó los documentos que respaldan los ingresos y las compras declaradas encontrando que registra igualmente proveedores inconsistentes. En consecuencia, el Departamento de Planeamiento Operativo FT (DPO) emitió la Denuncia Interna.

Los auditores de la SET, analizaron las documentaciones presentadas y las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu y verificaron la deducibilidad de las compras registradas, encontrándose que la mayor parte de los registros no tienen sustento documental y, en cuanto a las facturas presentadas, no guardan relación con la actividad realizada, según el detalle de las facturas emitidas, en contravención al Art. 86 "Liquidación del Impuesto" de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia al Art. 13 del Decreto 6806/2005 y el Art. 68 del Decreto 1030/2013.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET concluyeron que NN abultó compras en los periodos fiscales de 12/2013 a 12/2014, con lo que obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA en perjuicio del Fisco.

Por lo expuesto, los auditores de la SET concluyeron que el contribuyente, incrementó sus egresos sin el debido respaldo documental, lo que implicó el no ingreso al Fisco del IVA, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y de este modo el suministró información inexacta sobre sus operaciones comerciales. Por lo expuesto, se configuró la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley. Igualmente, al confirmar la

irregularidad en la declaración de compras, se configuró la presunción de defraudación establecida en el numeral 12 del Art. 174 de la Ley, modificado por la Ley N° 170/1993. Todo ello, en concordancia con el Art. 172 de la Ley.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto Liquidado o Recuperado	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	dic-13	233.693.498	23.334.217	233.693.498	23.334.217
521 - AJUSTE IVA	ene-14	246.117.325	24.610.975	246.117.325	24.610.975
521 - AJUSTE IVA	feb-14	139.000.000	13.900.000	139.000.000	13.900.000
521 - AJUSTE IVA	mar-14	23.269.546	2.326.955	23.269.546	2.326.955
521 - AJUSTE IVA	abr-14	176.147.274	17.614.727	176.147.274	17.614.727
521 - AJUSTE IVA	may-14	177.056.360	17.705.636	177.056.360	17.705.636
521 - AJUSTE IVA	jun-14	377.852.143	37.785.214	377.852.143	37.785.214
521 - AJUSTE IVA	jul-14	154.950.670	15.495.067	154.950.670	15.495.067
521 - AJUSTE IVA	ago-14	151.737.435	15.173.744	151.737.435	15.173.744
521 - AJUSTE IVA	sep-14	161.099.487	16.105.582	161.099.487	16.105.582
521 - AJUSTE IVA	oct-14	200.000.000	20.000.000	200.000.000	20.000.000
521 - AJUSTE IVA	nov-14	162.645.511	16.264.551	162.645.511	16.264.551
521 - AJUSTE IVA	dic-14	2.087.999	208.800	2.087.999	208.800
Total		2.205.657.248	220.525.468	2.205.657.248	220.525.468

*La multa por Defraudación será calculada según las circunstancias que pudieran darse en el marco del proceso de determinación tributaria y aplicación de sanciones, pudiendo ser de 1 a 3 veces del tributo dejado de ingresar.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificado el 02/08/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo disponen 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 descargo fue presentado en tiempo y forma, y notificado el contribuyente de la Apertura del Periodo Probatorio; presentó escrito por el cual ofreció pruebas. Culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, se declaró el cierre

del periodo probatorio y en fecha 15/07/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por NN, así como todos los antecedentes fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), según se expone a continuación:

NN manifestó: *“LA DENUNCIA DE LOS INSPECTORES ACTUANTES CABEZA DE SUMARIO... Dentro del plazo de fiscalización el contribuyente presento una nota mediante el expediente 00 en el que se comunicó que parte de la documentación solicitada por el Fisco se encuentra en poder de la Administración Tributaria y la parte faltante que se encontraba traspapelada se remitiría después y en caso que no encontrase se pediría copia a los proveedores correspondientes. Con posterioridad el contribuyente acompañó toda la documentación que no pudieron ser presentadas anteriormente”. “... en primer término, debemos dejar sentado que el contribuyente acompañó toda la documentación de respaldo que fuera solicitada por la fiscalización puntual, en base al cual se ha realizado la fiscalización”. “Luego de la verificación realizada, los auditores actuantes han concluido que: 1. La mayor parte de los registros (compras) no tienen sustento. 2. Algunas facturas presentadas no guardan relación con la actividad realizada según el detalle de las facturas emitidas”. “Con relación al punto 1., existe una contradicción entre lo afirmado en el Informe Final al principio que dice que parte de la documentación ya obraba en poder de la Administración Tributaria y la otra parte fue adjuntado posteriormente, por lo que la afirmación que la mayor parte de los registros no tienen sustento documental no responde a la realidad de los hechos reconocidos en el propio Informe Final. Respecto del punto 2., en el que el INFORME FINAL DE AUDITORIA expresa textualmente que algunas (compras) no guardan relación con la actividad realizada según el detalle de las facturas emitidas” – En este sentido, es menester señalar que el Informe Final no identifica las facturas objetadas ni el concepto facturado para poder identificar su procedencia, o relación con la actividad gravada.” (Sic). NN agregó: “Pero ocurre que en realidad las facturas objetadas por el Fisco y las que no respaldan el registro de compras realizadas, existen y además son deducibles y generan crédito fiscal válido para su utilización en la DD JJ del IVA. En efecto, todos los proveedores eran a la fecha de las facturas que nos emitieron, empresas en funcionamiento, con casa de negocio abierta y con domicilio cierto...”. “OBLIGACIÓN DEL COMPRADOR... 1. EXIGIR LA DOCUMENTACIÓN RESPECTIVA QUE JUSTIFIQUE EL EGRESO. 2. VERIFICAR QUE DICHA DOCUMENTACIÓN CUMPLA VISUALMENTE CON LOS REQUISITOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS. 3. CONSERVAR LA DOCUMENTACIÓN POR EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN... Como puede apreciarse el Comprador; es decir, NN ha cumplido con todas las obligaciones a su cargo, documento legalmente su egreso o compra de servicios, exigió documentación legal, verifiqué su correspondencia con los requisitos legales y reglamentaciones establecidos y consulto con el sistema de gestión tributaria para determinar la vigencia del timbrado, y finalmente conservo la documentación dentro del plazo de prescripción.” “Puede también apreciarse con meridiana claridad que en el caso de las facturas objetadas los comprobantes cumplen con todos los requisitos legales y reglamentarios, con timbrado vigente a la fecha de su expedición y recepción, sin ninguna adulteración externa ni de contenido falso visible, y por el contrario, los servicios fueron prestados a cabalidad y a satisfacción del comprador, los mismos están afectados directamente a*

las operaciones gravadas y no constituye ninguna adquisición de auto vehículos.” (sic). Finalmente, NN adjuntó comprobantes de compras y ofreció pruebas documentales y periciales.

En primer lugar, el **DSR1** confirmó que el sumariado abultó compras en los periodos fiscales verificados, con los cuales obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA, causando un perjuicio al Fisco. Al respecto, constató que NN incrementó sus egresos sin el debido respaldo documental, hecho sobre el cual se basa la denuncia.

Respecto de los documentos presentados durante la fiscalización, y el análisis cuestionado, el **DSR1** procedió a verificar los mismos y constató, en cuanto a la deducibilidad, que efectivamente la mayor parte de las compras carecen de respaldo documental. Por otra parte, referente a las facturas presentadas, confirmó que no están relacionadas con la actividad realizada por el sumariado, en contravención al Art. 86 “Liquidación del Impuesto” de la Ley, que prevé que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios; condicionando a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto.

Dicho esto, el **DSR1** analizó la documentación arrojada por NN durante la fiscalización y manifestó que en muchas de ellas se registran compras de artículos personales para dama, accesorios para criaturas, artículos para el hogar, servicios de peluquería, anillos, pulseras y otros, las cuales no están relacionadas directamente ni indirectamente con su actividad principal “Actividades de los despachantes” o la actividad secundaria registrada: “cría de ganado vacuno con destino a la producción de carne”.

Al respecto, resaltó que el detalle del análisis obra a Fs. 8 (ocho) del Expediente 00, al cual el sumariado, a través de sus apoderados tuvo acceso, tanto al retirar copias del expediente, como también por el hecho de que en todo momento estuvo a disposición en la sede del Departamento de Sumarios y Recursos 1.

Por otro lado, en relación con los comprobantes de compras presentados durante el sumario instruido; así como el Dictamen Pericial presentado por el perito propuesto en esta instancia; al igual que los demás documentos obrantes en el expediente, el **DSR1** procedió al análisis de los mismos; y concluyó igualmente que las facturas presentadas como respaldo de sus egresos, en su mayoría, no cumplen con lo expresamente exigido por la Ley, que establece: *“la deducción del crédito está condicionada a que el mismo provenga de bienes y servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto”* (Art. 86 de la Ley) en concordancia con lo previsto en el Art. 19 del N° Decreto 1030/2013.

El **DSR1** llegó a esta conclusión, con base en los datos de las facturas presentadas por NN ya que en muchas de ellas se registran compras de combustible y sin embargo éstas se encuentran exentas del IVA. Asimismo, comprobó que en otras facturas se describen gastos veterinarios (Medicación, corte de uñas y cama fs. 50 carpeta 1, baño mascota chica y collar antipulgas scalibor fs. 250 bibliorato 1 año 2014, entre otros) y otras

varias emitidas por restaurantes. Igualmente, observó compras de artículos para damas y niños, tales como: cambio de juego PS3 (fs. 46 bibliorato 1 año 2014), vestido rojo largo y arreglo (fs. 406 carpeta 1 año 2014), aros de acero (fs. 464 bibliorato 1 año 2014) y otras compras en supermercados, (leche descremada, pan Felipe, etc. Fs. 459 bibliorato 1 año 2014), entre otras, por lo que no quedan dudas de que estos egresos no están relacionados directamente ni indirectamente con su actividad principal “*Actividades de los despachantes*” o la actividad secundaria registrada: “*cría de ganado vacuno con destino a la producción de carne*”.

No obstante, corresponde reconocer aquellas relacionadas con la actividad desarrollada por NN, entre las que se encuentran los pagos realizados por servicios básicos, útiles y equipamiento de oficina, honorarios profesionales, salud personal, vestimenta y gastos de mantenimiento y repuestos de vehículo, conforme lo detallado en el Art. 19 del Decreto 1030/2013. Por lo expuesto, el **DSR1** procedió a la reliquidación de la obligación tributaria, conforme al siguiente detalle:

PERIODO FISCAL	COMPRAS SEGÚN AUDITORÍA		COMPRAS ABULTADAS		COMPRAS RECONOCIDAS (FACTURAS PRESENTADAS. SUMARIO ADMINISTRATIVO)		BASE IMPONIBLE S/ SUMARIO		IMPUESTO A INGRESAR		
			(MONTO IMPONIBLE)		GRAVADAS AL 10%	GRAVADAS AL 5%	GRAVADAS AL 10%	GRAVADAS AL 5%	10%	5%	
	GRAVADAS AL 10%	GRAVADAS AL 5%	GRAVADAS AL 10%	GRAVADAS AL 5%							
	A	B	C	D	E	F					
dic-13	0	0	232.990.846	702.652	0	0	232.990.846	702.652	23.299.085	35.133	
ene-14	0	0	246.102.182	15.143	2.385.966	20.000	243.716.216	0	24.371.622	0	
feb-14	0	0	139.000.000	0	726.364	0	138.273.636	0	13.827.364	0	
mar-14	0	0	23.269.546	0	923.138	0	22.346.408	0	2.234.641	0	
abr-14	0	0	176.147.274	0	2.964.684	97.714	173.182.590	0	17.318.259	0	
may-14	0	0	177.056.360	0	1.221.819	21.333	175.834.541	0	17.583.454	0	
jun-14	0	0	377.852.143	0	1.021.000	0	376.831.143	0	37.683.114	0	
jul-14	0	0	154.950.670	0	991.819	0	153.958.851	0	15.395.885	0	
ago-14	0	0	151.737.435	0	2.692.293	22.953	149.045.142	0	14.904.514	0	
sep-14	0	0	161.012.150	87.337	3.069.848	112.484	157.942.302	0	15.794.230	0	
oct-14	601.819	0	200.000.000	0	2.732.490	359.429	197.267.510	0	19.726.751	0	
nov-14	601.819	0	162.645.511	0	3.569.343	117.774	159.076.168	0	15.907.617	0	
dic-14	46.757.811	74.667	2.087.999	0	867.124	0	1.220.875	0	122.088	0	
TOTAL	47.961.449	74.667	2.204.852.116	805.132	23.165.888	751.687	2.181.686.228	702.652	218.168.623	35.133	

Respecto a la multa por defraudación, el **DSRI** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 monto que dejó de percibir en concepto de IVA, y específicamente con el incremento de sus egresos sin el debido respaldo documental, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular quedó plenamente demostrado la contradicción entre los libros, documentos, antecedentes y los datos que surgieron de las DDJJ (Numeral 1 del Art. 173 de la Ley); además el misma presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 3 del Art. 173 de la Ley), y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Numeral 5 del Art. 173 de la Ley). Además, confirmó la irregularidad en la declaración de compras, por lo que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley).

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, queda confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSRI** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó 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 actividades del infractor.

Al respecto, el **DSRI** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes, entre éstos el grado de cultura del infractor, la reiteración y la característica de la infracción. Igualmente se consideró la importancia del perjuicio fiscal. Por otro lado, consideró el hecho de que el sumariado, puso a disposición de la **SET** las documentaciones de manera parcial e informaciones que le fueron solicitadas.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y multa. Consecuentemente, el **DSRI** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 195%, sobre el tributo defraudado.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga la 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	12/2013	23.334.217	45.501.724	68.835.941
521 - AJUSTE IVA	01/2014	24.371.622	47.524.662	71.896.284
521 - AJUSTE IVA	02/2014	13.827.364	26.963.359	40.790.723
521 - AJUSTE IVA	03/2014	2.234.641	4.357.550	6.592.191
521 - AJUSTE IVA	04/2014	17.318.259	33.770.605	51.088.864
521 - AJUSTE IVA	05/2014	17.583.454	34.287.735	51.871.189
521 - AJUSTE IVA	06/2014	37.683.114	73.482.073	111.165.187
521 - AJUSTE IVA	07/2014	15.395.885	30.021.976	45.417.861
521 - AJUSTE IVA	08/2014	14.904.514	29.063.803	43.968.317
521 - AJUSTE IVA	09/2014	15.794.230	30.798.749	46.592.979
521 - AJUSTE IVA	10/2014	19.726.751	38.467.164	58.193.915
521 - AJUSTE IVA	11/2014	15.907.617	31.019.853	46.927.470
521 - AJUSTE IVA	12/2014	122.088	238.071	360.159
Totales		218.203.756	425.497.324	643.701.080

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar los intereses y la multa que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

ART. 2: CALIFICAR la conducta del contribuyente NN con RUC 00, como defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172, 173 y 174 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 195% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

ART. 3: NOTIFICAR al contribuyente conforme al artículo 27 de la Art. 27 de la R.G. N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y a las multas aplicadas.

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