



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 el 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 01/2016 a 12/2018; y del IRACIS General de los ejercicios 2016 y 2017 de **NN** y, para tal efecto le requirió los comprobantes de egresos originales que respalden la adquisición de bienes y servicios, Libro Compras IVA y Libro inventario, documentación que fue arriada parcialmente por el contribuyente.

La verificación tuvo origen a raíz de las investigaciones llevadas a cabo por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) a contribuyentes cuyos egresos fluctúan en relación a sus ingresos y a su vez no tributan lo que es debido o si lo hacen el ingreso al Fisco es mínimo. Debido a estas inconsistencias detectadas solicitaron documentos a **NN**, de cuyo análisis concluyeron que existen compras sin respaldo documental y/o abultamiento de costos y gastos, por lo que se emitió la denuncia interna.

Respecto al IVA, en cuanto a los ingresos, los auditores de la **SET** seleccionaron a proveedores por su importancia material y les solicitaron el duplicado de las facturas emitidas. Posteriormente, revisaron las facturas y las compararon con las compras consignadas en las DDJJ del IVA, donde constataron diferencias en algunos periodos fiscales, que representan créditos fiscales sin respaldo documental.

Para el IRACIS, los auditores de la **SET** tras la revisión de los cruces y el análisis de las informaciones del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu detectaron inconsistencias en los costos declarados que tienen incidencia directa en la baja rentabilidad neta fiscal declarada por **NN**, por lo que procedieron a determinar el valor de las existencias y el costo empleando la ecuación contable de inventario y costos utilizando como variables las compras según comprobantes, excluidos los gastos declarados en el F-101 del IRACIS, obteniendo el costo real a deducir. Igualmente, ante la falta de confiabilidad en los Estados Financieros y en las DDJJ presentadas, aplicaron la rentabilidad neta fiscal real del sector de contribuyentes dedicados a la actividad declarada por **NN**, de 10.28% y 9.83% para los ejercicios fiscales 2016 y 2017 respectivamente.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron por una parte, que **NN** hizo valer en algunos periodos fiscales créditos fiscales sin respaldo documental; por otro lado costos deducibles irreales, además de declarar una rentabilidad muy por debajo

del sector, con lo cual obtuvo un beneficio al lograr reducir la base imponible del IVA e IRACIS causando un perjuicio al Fisco.

Por lo expuesto, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos, suministrando información inexacta sobre sus operaciones comerciales, por lo que se configuró la intención de defraudar, conforme a los numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley). De igual manera, se configuraría la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos en lo establecido en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley. Igualmente, se configuraría la presunción de defraudación prevista en el numeral 12 del Art. 174 de la Ley; concordantes con el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde sea penada con la multa por defraudación. Por otro lado, recomendaron la aplicación de la multa por contravención prevista en el Art. 176 de la Ley, por incumplimiento de deberes formales, por la presentación fuera de plazo de las documentaciones solicitadas por la Administración Tributaria, conforme a lo establecido en la Resolución General N° 13/2019.

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

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Impuesto Liquidado o Recuperado	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	feb-16	186.921	1.891.355	186.921	186.921
521 - AJUSTE IVA	mar-16	348.088	4.081.534	348.088	348.088
521 - AJUSTE IVA	abr-16	28.646	285.812	28.646	28.646
521 - AJUSTE IVA	may-16	135.879	1.329.035	135.879	135.879
521 - AJUSTE IVA	jun-16	175.777	1.903.662	175.777	175.777
521 - AJUSTE IVA	jul-16	187.921	1.858.778	187.921	187.921
521 - AJUSTE IVA	dic-16	94.984	991.018	94.984	94.984
521 - AJUSTE IVA	ene-17	46.116	524.354	46.116	46.116
521 - AJUSTE IVA	mar-17	71.364	713.636	71.364	71.364
521 - AJUSTE IVA	abr-17	15.152	247.399	15.152	15.152
521 - AJUSTE IVA	may-17	25.832	321.168	25.832	25.832
521 - AJUSTE IVA	jun-17	7.229	76.286	7.229	7.229
521 - AJUSTE IVA	jul-17	18.691	186.909	18.691	18.691
521 - AJUSTE IVA	ago-17	106.273	1.062.727	106.273	106.273
521 - AJUSTE IVA	sep-17	21.818	218.182	21.818	21.818
521 - AJUSTE IVA	oct-17	1.522.299	15.222.981	1.522.299	1.522.299
521 - AJUSTE IVA	ene-18	6.386	63.856	6.386	6.386
521 - AJUSTE IVA	oct-18	272.727	2.727.273	272.727	272.727
521 - AJUSTE IVA	dic-18	209.091	2.090.909	209.091	209.091
511 - AJUSTE IRACIS	2016	5.981.568	59.815.680	5.981.568	5.981.568
511 - AJUSTE IRACIS	2017	4.566.951	45.669.508	4.566.951	4.566.951
551 - AJUSTE CONTRAVEN	12/06/2019	0	0	0	300.000
Totales		14.029.713	141.282.062	14.029.713	14.329.713

*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 precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificado el 19/08/2019 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, por lo que mediante Resolución 00 se abrió la causa a prueba periodo en el cual se diligenciaron pruebas; luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante Resolución N° 00, se declaró cerrado el periodo probatorio y en fecha 07/02/2020, el **DSR1** llamó 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: “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)... Que en el Acta Final de Fiscalización... los auditores concluyen: “Considerando la llamativa situación de que el contribuyente en dos oportunidades manifestó extravío de documentaciones y que finalmente procedió a la presentación de sus facturas, esta auditoría consideró prudente confirmar algunas operaciones...”. “Primero, cuando los propios auditores “califican la conducta” del fiscalizado con alegaciones como “Considerando la llamativa situación...; denotan una total pérdida de objetividad e imparcialidad en sus investigaciones, presumiendo sin ningún sustento material de que la “supuesta alegación de extravío” es simplemente una excusa para no pagar mis impuestos llevando el trabajo de los fiscalizadores a un esquema de culpabilidad directa al fiscalizado...”. “Segundo... en debida forma presenté la denuncia policial correspondiente... que por la fecha de dichas denuncias y las fechas de los trabajos de fiscalización queda totalmente evidenciado que la denuncia no fue motivado por el control de la SET...”. “Tercero... los mismos auditores exponen que en vista a que no presenté las facturas de gastos -por el extravío- ellos pidieron copia a los proveedores que éstos presentaron...”. “Que, impugno totalmente el resultado de dicha verificación, considerando que las supuestas diferencias que manifiestan entre las facturas presentadas y las declaraciones juradas no son coincidentes y fundamento mi impugnación al hecho de que los ingresos señalados por los fiscalizadores...no existieron ni en la factura emitida ni en la Declaración Jurada Formulario 120.” (sic).

Sobre el punto, el **DSR1** indicó que la Administración Tributaria no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además que en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una “sospecha de irregularidad” pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización puntual a **NN**, esto conforme al inc. b), Art. 31 de la Ley 2.421/2004, que dispone: “Las fiscalizaciones puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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”.

NN agregó: *“IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS (IRACIS)... En primer término, manifiestan que hay una incongruencia en los costos deducibles declarados por mi parte a efectos de disminuir la renta. Sin embargo, los auditores no incluyen en su Informe final cuales son dichos costos deducibles que he declarado indebidamente o de forma abultada, limitándose a decir que aplicaron la ecuación contable de inventario y costos utilizando como variable las compras según comprobantes, pero en ningún momento hacen mención a la razón del porque los costos declarados por mi parte, son mayores a los que corresponde...”*. *“Que, en segundo término la otra inconsistencia detectada por los fiscalizadores es “... Rentabilidad contable y fiscales inferiores en relación a los promedios del sector económico del fiscalizado...”*. *“Primero; mal podría la Administración calcular mi ganancia, renta, rédito o beneficio en mi actividad comparando mi desenvolvimiento económico en el mercado con otras empresas del sector de Obras de Ingeniería Civil, materiales de construcción, Ventas y Servicios, dado que la operativa y el libre mercado implican diferencias extremadamente marcada entre las empresas... si mis declaraciones juradas y mis registros contables demuestran solvencia y confiabilidad, como es en el presente caso”*. *“Segundo, utilizar para realizar ajustes en el Impuesto a la Renta el promedio de rentabilidad del sector y no los datos reales de liquidación del contribuyente se convierte en un mecanismo de determinación sobre base presunta...”*. *“Tercero y como consecuencia de lo segundo manifestado, tanto en el proceso de verificación como en el presente sumario, presenté y presento como prueba instrumental: documentos respaldatorios de las transacciones realizadas...”* (sic).

A fin de analizar y cotejar los datos y documentos arrimados, se remitieron los antecedentes al técnico contable para su análisis; quien emitió el Informe Técnico N° 00/2019 del 20/12/2019, el mismo en primer lugar aclaró que los auditores verificaron los comprobantes de compras y gastos presentados en su oportunidad por el contribuyente, que además requirieron a sus principales proveedores copias de los comprobantes emitidos al mismo, que luego fueron comparados con las compras consignadas por el contribuyente en sus DDJJ del IVA, y que como resultado de las comparaciones surgieron diferencias en algunos periodos fiscales que fueron denunciados como créditos fiscales sin el respaldo documental, impugnando dichos créditos fiscales en la determinación del IVA. Con relación a la determinación del IRACIS, los auditores verificaron diferencias en el COSTO a partir de las COMPRAS presentadas utilizando la ecuación contable $COSTO = EI + C - EF$: Existencia inicial según D.J. del IRACIS + COMPRAS según documentación presentada (-) Existencia Final según D.J. del IRACIS; cuyo resultado fue comparado con el COSTO declarado por el contribuyente, obteniéndose así las diferencias denunciadas. Igualmente, agregó que en este estadio procesal, el sumariado presentó copias de sus Libros de Compras de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, que contienen comprobantes ya arrimados en su oportunidad a la auditoría así como los comprobantes presentados por sus proveedores que también ya fueron considerados por los auditores, así también se incluyen compras que no cuentan con el respaldo documental cuya situación precisamente es la que fuera verificada y denunciada por los auditores. Por lo expuesto, y considerando que no presentó documentos distintos a los ya analizados por los auditores concluyó que no corresponde una nueva determinación de los impuestos afectados. Posteriormente, el

DSR1 corrió traslado del Informe Técnico al sumariado a fin de que formule manifestaciones referentes al mismo, quien no se pronunció al respecto.

Por otro lado, en relación a la renta aplicada, el **DSR1** confirmó el porcentaje aplicado por los auditores, los cuales fueron proveídos por el Departamento de Planeamiento Operativo, obtenido mediante un estudio de los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones conforme a las diferentes actividades declaradas por el contribuyente en el RUC, debido a que tras el análisis de los documentos presentados durante la auditoría y las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu constataron que **NN** declaró costos deducibles inexactos, por lo cual se consideró que sus documentos contables carecen de confiabilidad. Además, el **DSR1** consideró que el sumariado no aportó elemento factible para sustentar sus argumentos.

Dicho esto, el **DSR1** confirmó que el sumariado, por una parte hizo valer en algunos periodos créditos fiscales sin respaldo documental, por otro lado costos deducibles irreales. Además, declaró una rentabilidad por debajo del sector obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IVA e IRACIS causando un perjuicio al Fisco, al punto de declarar pérdida contable y fiscal o una utilidad muy por debajo del sector en los ejercicios fiscalizados, con lo cual hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, en contravención a lo dispuesto en los artículos 7 y 8 respecto al IRACIS. En relación al IVA contravino el Art. 86 de la Ley, concordante con lo dispuesto en el Art. 68 del Decreto N° 1030/2013.

NN expresó en sus alegatos: *“MULTA POR DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL IVA E IRACIS... Que, durante todo el proceso sumarial he demostrado que no existe perjuicio fiscal de mi parte al Fisco, y que al no existir dicho perjuicio no existe materialización de la defraudación fiscal, al no haber dicho perjuicio ni para beneficio mío ni de ningún tercero, al no haber utilización indebida del crédito fiscal, ni declaraciones falsas que tengan como objetivo engañar al fisco, no corresponde bajo ningún sentido la determinación de dicha infracción tributaria y por lógica consecuencia, no corresponde la aplicación de ninguna multa o sanción por defraudación fiscal, que también solicito se tenga en cuenta en la resolución de este caso”*. (sic)

Al respecto, el **DSR1** 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 monto que dejó de percibir en concepto de IRACIS e IVA, debido a que el sumariado utilizó créditos fiscales sin respaldo documental y declaró pérdidas y/o rentabilidad por debajo del sector. 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 evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas (Numeral 1 del Art. 173 de la Ley), además el mismo 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, debido a que declaró compras,

costos, gastos y rentabilidad fiscal, se configura la presunción de defraudación establecida en el numeral 12 del Art. 174 de Ley.

Por tanto, no es cierto lo que NN aduce, ya que, 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, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló 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 a la 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideró el porcentaje del perjuicio fiscal. Así también, el hecho de que el contribuyente presentó parcialmente los documentos requeridos mediante la orden de fiscalización; por lo que corresponde la aplicación de la multa del 210% sobre el monto del tributo defraudado.

Igualmente, el **DSR1** confirmó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención por incumplimiento de deberes formales, por la presentación fuera de plazo de las documentaciones solicitadas por la Administración Tributaria, conforme a lo establecido en la Resolución General N° 13/2019.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

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	02/2016	186.921	392.534	579.455
521 - AJUSTE IVA	03/2016	348.088	730.985	1.079.073
521 - AJUSTE IVA	04/2016	28.646	60.157	88.803
521 - AJUSTE IVA	05/2016	135.879	285.346	421.225
521 - AJUSTE IVA	06/2016	175.777	369.132	544.909
521 - AJUSTE IVA	07/2016	187.921	394.634	582.555
521 - AJUSTE IVA	12/2016	94.984	199.466	294.450
521 - AJUSTE IVA	01/2017	46.116	96.844	142.960
521 - AJUSTE IVA	03/2017	71.364	149.864	221.228
521 - AJUSTE IVA	04/2017	15.152	31.819	46.971

521 - AJUSTE IVA	05/2017	25.832	54.247	80.079
521 - AJUSTE IVA	06/2017	7.229	15.181	22.410
521 - AJUSTE IVA	07/2017	18.691	39.251	57.942
521 - AJUSTE IVA	08/2017	106.273	223.173	329.446
521 - AJUSTE IVA	09/2017	21.818	45.818	67.636
521 - AJUSTE IVA	10/2017	1.522.299	3.196.828	4.719.127
521 - AJUSTE IVA	01/2018	6.386	13.411	19.797
521 - AJUSTE IVA	10/2018	272.727	572.727	845.454
521 - AJUSTE IVA	12/2018	209.091	439.091	648.182
511 - AJUSTE IRACIS	2016	5.981.568	12.561.293	18.542.861
511 - AJUSTE IRACIS	2017	4.566.951	9.590.597	14.157.548
551 - AJUSTE CONTRAVEN	12/06/2019	0	300.000	300.000
Totales		14.029.713	29.762.398	43.792.111

* 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 a 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 210% 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 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