



SUBSECRETARIA DE ESTADO DE
TRIBUTACION

NUMERO

FECHA

RESOLUCION PARTICULAR

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, por medio de la Nota de Pedido de Documentación N° XX notificada el 02/09/2019, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 03 a 12/2016, de 10 y 11/2017, y de 05/2018; y del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016 y 2017 de **NN**, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes originales que respaldan sus compras y sus facturas de ventas incluidas las anuladas, así como sus Estados Financieros, lo cual fue cumplido parcialmente.

El Control se originó a raíz de lo expuesto en el Informe DPO/DGGC N° 00 de fecha 07/09/2019, en el cual el Departamento de Planteamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** mencionó que en el marco de un proceso de Fiscalización Puntual anterior originado en el Informe DPO/DGGC N° XX/2019, fueron detectados 2 (dos) posibles proveedores de facturas de presunto contenido falso, entre los cuales se encuentra **NN** quien presenta inconsistencias entre lo registrado en sus Declaraciones Juradas del IVA como ventas y las compras informadas por sus clientes en el Módulo Hechauka del Sistema Marangatu. Así también, en atención a la entrevista informativa realizada a **NN** el 29/07/2019, en la que el mismo reconoció haber prestado servicios a **XX**, y por medio del expediente N° 00 del 06/08/2019 presentó las facturas emitidas a estos contribuyentes.

Asimismo, considerando que no presentó todos los documentos requeridos en la Nota N° 00, los auditores de la **SET** analizaron los montos informados por los supuestos compradores de **NN** y constataron que los mismos son muy superiores a los declarados por el contribuyente en sus ventas. Por tanto, a través del Informe DAGC1 N° 00, el Departamento de Auditoría GC1 (**DAGC1**), se recomendó la apertura de un Control Interno, ante la presunta existencia de ventas no declaradas de **NN** en los ejercicios fiscales 2015 al 2018.

Durante el Control Interno, los auditores de la **SET** confrontaron las facturas presentadas por los clientes de **NN**, con los datos obtenidos del Módulo Hechauka del Sistema Marangatu y constataron inconsistencias por parte del contribuyente entre lo consignado en sus Declaraciones Juradas Form. N° 120 y lo informado en sus Declaraciones Juradas Informativas (Compras y Ventas); y considerando que el mismo no presentó todos los documentos que le fueron requeridos, concluyeron que el mismo no declaró la totalidad de sus ventas. Asimismo, verificaron que sus compras no están debidamente respaldadas a los efectos de la liquidación del IVA General, y con respecto al IRACIS de los ejercicios fiscales 2016 y 2017, constataron diferencias entre lo declarado en el Form. N° 101 de **NN** con las compras informadas por sus clientes en sus Declaraciones Juradas Informativas, por lo que consideraron que la información utilizada por el contribuyente para la determinación de dicho tributo no se ajusta a la realidad económica, por lo que aplicaron una tasa del 30% sobre la totalidad de los ingresos a fin de obtener la Renta Neta de conformidad con el Art. 7° de la RG N° 1346/2005.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron el ajuste fiscal y la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, de conformidad con lo expuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa del 210% sobre los impuestos dejados de ingresar según las circunstancias agravantes, así como la aplicación de la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y el Decreto N° 13/2019, porque no presentó

las documentaciones solicitadas en la Nota de Requerimiento N° 00, todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 210%	TOTAL GS.
521 - AJUSTE IVA	mar-16	777.272.728	77.727.273	163.227.273	240.954.546
521 - AJUSTE IVA	abr-16	654.545.455	65.454.546	137.454.547	202.909.093
521 - AJUSTE IVA	may-16	1.818.090.908	181.809.091	381.799.091	563.608.182
521 - AJUSTE IVA	jun-16	892.354.546	89.235.455	187.394.456	276.629.911
521 - AJUSTE IVA	jul-16	1.189.090.908	118.909.091	249.709.091	368.618.182
521 - AJUSTE IVA	ago-16	431.818.182	43.181.818	90.681.818	133.863.636
521 - AJUSTE IVA	sept-16	858.636.363	85.863.636	180.313.636	266.177.272
521 - AJUSTE IVA	oct-16	433.636.364	43.363.636	91.063.636	134.427.272
521 - AJUSTE IVA	nov-16	439.090.909	43.909.091	92.209.091	136.118.182
521 - AJUSTE IVA	dic-16	49.509.090	4.950.909	10.396.909	15.347.818
521 - AJUSTE IVA	oct-17	1.076.772.091	107.677.209	226.122.139	333.799.348
521 - AJUSTE IVA	nov-17	1.073.072.727	107.307.273	225.345.273	332.652.546
521 - AJUSTE IVA	may-18	52.092.727	5.209.273	10.939.473	16.148.746
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.681.707.272	168.170.727	353.158.527	521.329.254
511 - AJUSTE IRACIS	2017	126.150.545	12.615.055	26.491.616	39.106.671
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	23/12/2019	0	0	0	300.000
TOTALES		11.553.840.815	1.155.384.083	2.426.306.576	3.581.990.657

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 29/07/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, 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 aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

El contribuyente no presentó su Descargo en tiempo y forma; sin embargo, en fecha 16/10/2020 el Apoderado de **NN**, se limitó a presentar en el asiento del Juzgado Administrativo copias autenticadas de los comprobantes de compras y ventas de los periodos y ejercicios controlados. Posteriormente, el 22/12/2020 presentó facturas originales de sus ventas, cuyos registros y montos ya se tuvieron en cuenta durante el proceso de Control Interno, y en el mismo acto presentó las facturas originales de sus compras emitidas por su proveedor XX, las cuales fueron requeridas por el **DSR2** a través de la Providencia de Medida para Mejor Proveer N° 00. Asimismo, el 15/04/2021, el sumariado presentó un escrito en el cual manifestó haber realizado los trabajos descritos en sus facturas de ventas, específicamente a sus clientes XX, adjuntando a la vez copias autenticadas de Contratos de obras con los mismos.

Al respecto, el **DSR2** en la etapa probatoria, procedió a un análisis pormenorizado de las facturas de compras presentadas por **NN** en la instancia sumarial y de los Libros Compras correspondientes a los periodos fiscales de 2016 al 2018 presentados por requerimiento del Juzgado de Instrucción, resaltando la existencia de varias irregularidades como ser: Comprobantes que no están registrados en el Libro Compras, que fueron emitidas por proveedores con Declaraciones Juradas inconsistentes, facturas no informadas en el Módulo Hechauka Ventas de sus proveedores, o ilegibles, así como también que no tienen relación con la actividad de **NN**, otras con Timbrado vencido o que ya fueron tenidas en cuenta durante el Control Interno; y finalmente el registro de varias compras que carecen de respaldo documental.

En este marco, el **DSR2** resaltó además la existencia de comprobantes llamativos por constatare en las mismas operaciones de montos muy elevados y caligrafías bastante similares en su llenado, siendo estos los correspondientes a los siguientes proveedores **XX**; debido a ello, el **DSR2** solicitó a estos que remitan el duplicado (archivo tributario) de las facturas emitidas al sumariado, y los mismos respondieron vía correo electrónico adjuntando lo solicitado.

Por otra parte, detectó las siguientes irregularidades en las facturas de: **XX**, en las cuales simplemente se describen de manera genérica la provisión de "Mercaderías" por montos millonarios, siendo que un supermercado no puede considerarse como proveedor de **NN** teniendo en cuenta las actividades comerciales de este (Fabricación de productos metálicos para uso estructural - Construcción de Edificios), además, las Declaraciones Juradas Determinativas de dicho proveedor son inconsistentes con relación a los montos de las facturas presentadas por el sumariado. Con respecto a **XX**, se da la misma situación que la anterior, describiéndose en los comprobantes emitidos a **NN** en forma genérica "Mercaderías" por montos siderales, sin embargo, las mismas no fueron informadas por este proveedor en su Libro Ventas presentado a través del Módulo Hechauka.

Con respecto a **XX**, destacó que los mismos también son inconsistentes pues los montos consignados en sus Declaraciones Juradas determinativas son menores a los que figuran en las facturas emitidas a **NN**.

El **DSR2** también pudo corroborar que los proveedores citados anteriormente, tramitan la confección de sus comprobantes de ventas en la misma imprenta gráfica. Asimismo, pudo constatar que el Sr. **XX** es Representante Legal de **XX**. Por otra parte, resaltó que estos proveedores respondieron al requerimiento realizado por el Juzgado de Instrucción, coincidentemente a través de la misma dirección de correo electrónico, en un mismo formato y tipo de letra.

Por las situaciones antes detalladas y en consideración a los elementos arrimados por el sumariado durante el periodo probatorio y el análisis efectuado por el **DSR2**, mediante Medida para Mejor Proveer N° 00 del 15/09/2021 se remitieron todos los antecedentes del caso a la **DGGC**, a efectos de que dicha dependencia se expida técnicamente al respecto.

En consecuencia, los auditores del **DAGC1** de la **DGGC** remitieron el resultado del análisis efectuado, mediante el Informe Técnico N° 00 del 12/11/2021 (obrante a fs. 06/07 del Exp. N° 00), señalándose a continuación las principales conclusiones de los mismos respecto a:

1- Ingresos: Se procedió a la revisión de las facturas presentadas por el contribuyente dentro del proceso sumarial y se cotejó con las compras informadas por sus clientes en el Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka, en consecuencia los montos informados siguen siendo superiores a las facturas presentadas, si bien el contribuyente proporcionó más facturas de ingresos, no rectificó las Declaraciones Juradas de IVA General e IRACIS General, motivo por el que los ingresos no declarados siguen siendo los denunciados originalmente.

2- Egresos: De la verificación y comparación de las facturas de compras presentadas en el marco del proceso sumarial, se detectaron que en algunos periodos fiscales el contribuyente presentó más facturas que las originalmente declaradas, pero en todos los demás periodos los créditos fiscales declarados son superiores al total de las facturas presentadas.

3- Del análisis de las facturas arrimadas se pudo identificar hechos muy llamativos que a juzgar por sus características hacen suponer que las facturas de compras supuestamente emitidas por los proveedores **XX** no merecen fe para respaldar crédito fiscal, costos ni gastos por las siguientes razones:

a- XX: Su Representante Legal es **XX**, que también figura como socio y Representante Legal en otras 20 empresas, incluida **XX (CONTADORES, AUDITORES, ASESORES Y CONSULTORES DE EMPRESAS)**, con **RUC XX**, encargada de la contabilidad de **XX**. Asimismo, el 07/11/2017 por Form. N° **XX** la firma dio de baja las facturas del 179 al 200, sin embargo, durante el periodo sumarial presentó al **DSR2** las facturas 179, 182 y 196 emitidas entre 19/10/2016 y el 11/12/2016 por valor total de G. 724.917.950. **XX** declara comercio al por menor y transporte terrestre local de carga y en el IVA General consigna ingresos por el mismo monto de las facturas emitidas a **NN**, a excepción del periodo 06/2016 en la que declara más ingresos, pero según los Estados

Financieros del 2016 y 2017, no posee bienes de uso, ni empleados, ni gastos relacionados con el transporte de cargas.

b- XX: En el IVA General informa ingresos por el mismo valor de las facturas emitidas a **NN** a excepción del periodo fiscal 05/2018, en donde informó mayor venta. La firma tiene como actividad principal *Actividades complementarias al transporte*, y como actividades secundarias el *Comercio al por menor de vehículos automotores usados* y el *Comercio al por menor de otros productos*. En los ejercicios fiscales 2017 y 2018 declaró un porcentaje del 100% en la actividad de comercio al por menor de otros productos. Sin embargo, todas las facturas emitidas al sumariado en el 2017 y 2018 son por servicios de transporte y en sus Estados Financieros no se observan cuentas relacionadas con la prestación de servicios de carga.

c- XX: Declara como única actividad la fabricación de productos metálicos para uso estructural y en el IVA General consigna ingresos por el mismo monto de las facturas emitidas a **NN**, a excepción del periodo fiscal de 12/2016 que declara un poco menos de ingresos. Está inscripto únicamente en el IVA General y no así en el IRACIS General.

d- XX: Declara como actividad principal *Comercio al por menor en supermercados* y como actividad secundaria el *Comercio al por menor de otros productos en comercios no especializados*. El servicio facturado a **NN** no se relaciona con su actividad comercial. En 2016 y 2017 figura como contador de la firma contribuyente XX. En el IVA General declaró ingresos al 10% por el mismo monto al de las facturas emitidas al sumariado.

Considerando todas las circunstancias antes expuestas, los auditores de la **DGGC** resaltaron que del análisis de los comprobantes arrimados en la etapa sumarial, se pudo identificar hechos muy llamativos que a juzgar por sus características hacen suponer que las facturas de compras supuestamente emitidas por los proveedores de **NN** no merecen fe para respaldar créditos fiscales, costos y gastos; y por tanto toda la evidencia apunta a que se trataría de un esquema montado para la generación de comprobantes de contenido falso, por lo que en consecuencia se ratificaron en la totalidad del Informe de Verificación N° XX, postura compartida por el **DSR2**.

Otras irregularidades resaltadas por el **DSR2** fueron respecto a las facturas con Timbrado N° 00 emitidas al sumariado por **XX** en las que se describen compras de verduras y hortalizas por montos elevados, y por **XX**, cuyos conceptos de venta no guardan relación con la actividad económica que desarrolla **NN**. También se pudieron verificar varias facturas relacionadas a cargas de combustibles que son exentas del IVA General; por lo que, las mismas fueron consideradas como no válidas para respaldar los créditos fiscales del sumariado.

Asimismo, el **DSR2** impugnó comprobantes emitidos por los siguientes proveedores: **XX** ya que la copia presentada es ilegible, y **XX**, debido a que la Factura N° 00, fue emitida fuera del plazo de vigencia del Timbrado N° 00.

El **DSR2** señaló conforme a todo lo expuesto **NN**, en lo que respecta al IVA General, contravino el Art. 82 de la Ley así como lo establecido en el Art. 13 del Decreto N° 6.806/2005 el cual establece que: "*Todas las operaciones gravadas por el presente Impuesto deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que estos merecieran resultará su valor probatorio de aquellas*"; ya que no pudo desvirtuar las impugnaciones de los auditores de la **SET** contenidas en el Informe de Verificación N° 00, por lo que corresponde confirmar lo reclamado en el mencionado impuesto.

Asimismo, conforme a los antecedentes obrantes en autos y todas las diligencias llevadas a cabo durante la etapa sumarial, el **DSR2** resaltó la poca diligencia con que **NN** opera su contabilidad, destacando que en ninguna de las etapas del Sumario Administrativo pudo desvirtuar que el mismo omitió declarar la totalidad de sus ventas; en consecuencia, corresponde también confirmar la denuncia de los auditores de la **SET** con respecto a las ventas no declaradas.

En lo que respecta al IRACIS General de los ejercicios 2016 y 2017, teniendo en cuenta que el Art. 8° de la Ley establece que: *"La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados"*, y que **NN** no proporcionó la totalidad de las documentaciones que respaldan sus ventas, así como sus costos y gastos, el **DSR2** señaló que al haber comprobado que el mismo no declaró la totalidad de sus ventas, situación que fue evidenciada mediante la comparación de los montos que registró en su Form. N° 101 y el valor que obtuvieron los auditores de la **SET** mediante los datos brindados por sus clientes en el Sistema Integrado de Recopilación "Hechauka", surge lógicamente que las utilidades que le produjeron dichos ingresos tampoco fueron declaradas, y consecuentemente las mismas tuvieron que dejar a **NN** una renta que tampoco fue declarada, por tanto, corresponde confirmar la aplicación de la tasa adicional del 30% en concepto de Renta Neta Imponible conforme a lo establecido en el Art. 7° de la Resolución N° 1346/2005.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el sujeto pasivo con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado no solo por el monto que dejó de percibir en concepto del IVA General y del IRACIS General, sino además por los créditos fiscales inexistentes que trasladó en distintos periodos, con el objeto 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 de sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus compras y sus ventas (numerales 1, 2, 3 y 4 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), el cual está representado por el impuesto que no pagó oportunamente.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó 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 **DSR2** 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.

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 en general y del contribuyente en particular, y consideró todas las circunstancias agravantes del caso; y por tanto, concluyó que corresponde confirmar la aplicación de la multa del 210% de conformidad con lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos defraudados.

Igualmente corresponde la aplicación de la multa por Contravención de acuerdo con lo establecido en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó la totalidad de las documentaciones que le fueron requeridas.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde dictar el acto administrativo y determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales otorgadas,

**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	03/2016	77.727.273	163.227.273	240.954.546
521 - AJUSTE IVA	04/2016	65.454.546	137.454.547	202.909.093
521 - AJUSTE IVA	05/2016	181.809.091	381.799.091	563.608.182
521 - AJUSTE IVA	06/2016	89.235.455	187.394.456	276.629.911
521 - AJUSTE IVA	07/2016	118.909.091	249.709.091	368.618.182
521 - AJUSTE IVA	08/2016	43.181.818	90.681.818	133.863.636
521 - AJUSTE IVA	09/2016	85.863.636	180.313.636	266.177.272
521 - AJUSTE IVA	10/2016	43.363.636	91.063.636	134.427.272
521 - AJUSTE IVA	11/2016	43.909.091	92.209.091	136.118.182
521 - AJUSTE IVA	12/2016	4.950.909	10.396.909	15.347.818
521 - AJUSTE IVA	10/2017	107.677.209	226.122.139	333.799.348
521 - AJUSTE IVA	11/2017	107.307.273	225.345.273	332.652.546
521 - AJUSTE IVA	05/2018	5.209.273	10.939.473	16.148.746
511 - AJUSTE IRACIS	2016	168.170.727	353.158.527	521.329.254
511 - AJUSTE IRACIS	2017	12.615.055	26.491.616	39.106.671
551 - AJUSTE CONTRAVEN	23/12/2019	0	300.000	300.000
Totales		1.155.384.083	2.426.606.576	3.581.990.659

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 una multa equivalente al 210% sobre los tributos defraudados.

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