

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE NN CON RUC 00

Asunción,

VISTO: El expediente N° 00 y otros del sumario instruido a la firma contribuyente **NN**. con **RUC 00** en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO: Que por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 00, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 00, 00, 00; 00, 00, 00, 00; 00, 00, 00 a 00; 00; y 00; y del IRACIS de los ejercicios fiscales de 00 al 00 de **NN**, y para tal efecto le requirió la presentación de sus libros contables e impositivos, así como los comprobantes que los respaldan, los cuales fueron presentados parcialmente.

El control tuvo su origen en el Informe DGFT/DPO N° 00, según el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó diferencias entre las compras informadas por **NN** y las ventas que fueron declaradas por sus proveedores.

Durante la fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IRACIS General y del IVA General créditos fiscales, gastos y costos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que NO EXISTIERON con los supuestos proveedores XX.,XX, XX., XX.,XX, XX, XX., XX., XX y XX, ya que **NN** utilizó los comprobantes de éstos proveedores en sus declaraciones juradas de los ejercicios mencionados al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA y en su Libro Diario que proveyó a la **SET**.

En las entrevistas que los auditores de la SET realizaron a los supuestos contribuyentes y a sus supuestos representantes legales, estos negaron haber realizado operaciones con **NN**; consecuentemente la SET impugnó los referidos comprobantes. Cabe señalar que durante la fiscalización la firma rectificó sus declaraciones juradas, desafectando el valor de las facturas cuestionadas por la SET, por lo que ya no surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 200% sobre los tributos defraudados, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, así como la multa por Contravención dispuesto en el Art. 176 de la Ley por no haber presentado la totalidad de los documentos que le fueron requeridos, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUES-TIONADAS	MULTA 200% A INGRESAR G
IVA GENERAL	oct-13	496.081.790	49.608.182	99.216.364
IVA GENERAL	nov-13	86.363.636	8.636.364	17.272.727
IVA GENERAL	dic-13	155.454.547	15.545.455	31.090.910
IVA GENERAL	mar-14	272.727.272	27.272.728	54.545.456
IVA GENERAL	ago-14	272.727.273	27.272.727	54.545.454
IVA GENERAL	oct-14	272.727.273	27.272.727	54.545.454
IVA GENERAL	dic-14	272.727.272	27.272.727	54.545.454
IVA GENERAL	feb-15	136.363.636	13.636.364	27.272.727
IVA GENERAL	mar-15	272.727.274	27.272.727	54545454
IVA GENERAL	may-15	305.000.001	30.500.000	61.000.000
IVA GENERAL	jun-15	181.818.182	18.181.818	36.363.636
IVA GENERAL	jul-15	136.363.636	13.636.364	27272728
IVA GENERAL	ago-15	136.363.636	13.636.364	27272728
IVA GENERAL	sept-15	136.363.636	13.636.364	27272728
IVA GENERAL	oct-15	32.818.182	3.281.818	6.563.636
IVA GENERAL	nov-15	166.545.453	16.654.545	33309090
IVA GENERAL	dic-15	39.636.363	3.963.636	7.927.272
IVA GENERAL	nov-16	91.363.636	9.136.364	18.272.728
IVA GENERAL	ene-17	96.818.181	9.681.818	19.363.636
IRACIS	2013	737.900.000	73.790.000	147.580.000
IRACIS	2014	1.090.909.100	109.090.910	218.181.820
IRACIS	2015	1.544.000.000	154.400.000	308.800.000
IRACIS	2016	91.363.640	9.136.364	18.272.728
CONTRAVENCIÓN		0	0	1.321.000
TOTAL		7.025.163.619	702.516.366	1.406.353.732

A fin de precautar las garantías constitucionales de la defensa y el debido proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) instruyó el sumario administrativo a la firma y a su representante legal conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, al igual que la RG N° 114/2017.

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:

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE NN CON RUC 00

NN alegó que "... registró dichas compras en la cuenta como costo del servicio de obra, y facturó legalmente las construcciones realizadas, abonado el IVA, registrando contablemente las ventas y abonando el IRACIS sobre las utilidades generadas por sus ventas incluidos estos bienes cuya adquisición se objeta... dichos importes documentados con comprobantes que cumplen los requisitos legales y reglamentarios y cuyo RUC y timbrado fueron validados por la SET...". Agregó que realizó las respectivas retenciones a sus proveedores.

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS los comprobantes emitidos por los supuestos proveedores XX., XX, XX., XX., XX, XX, XX., XX., XX y XX, en los cuales se consignaron operaciones inexistentes, en total infracción a lo dispuesto en el Art. 7°, 8° y 86 de la Ley, porque constató que dichas facturas se encuentran registradas en su Libro Compras del IVA y en su Libro Diario.

El **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los siguientes hechos:

Respecto al supuesto proveedor XX., el Representante Legal de la empresa, Sr. XX, aseveró mediante una nota, que no realizó ventas a **NN** y desconoció los comprobantes que fueron presentados por este (fs. 51 del expte. N° 00). Asimismo, proveyó a la SET la copia de sus facturas (archivo tributario), con lo que se pudo constatar que los comprobantes fueron emitidos a otros contribuyentes y por montos muy inferiores a los utilizados por **NN** (fs. 84 y sgtes. del expte. N° 00).

En cuanto al proveedor XX, afirmó ante los auditores de la SET que no realizó venta alguna a **NN** y desconoció los montos de las operaciones que NN hizo valer ante la SET. Como respaldo de sus dichos, proveyó a la SET la copia de sus comprobantes de ventas, los cuales fueron expedidos a otros contribuyentes, corresponden a distintos periodos fiscales y fueron emitidos por otros valores (fs. 61-63 del expte. N° 00).

Con relación a XX., mediante un operativo efectuado por la SET, se procedió al control de las facturas emitidas por este contribuyente, con lo cual se pudo comprobar que las mismas también fueron emitidas a otros contribuyentes, en distintas fechas y por otros montos (fs. 32-44 del expte. N° 00). Asimismo, su representante legal, el Sr. XX, aseveró que no realizó operaciones comerciales con **NN** (fs. 32 del Exp. N° 00). Denunció que recibió retenciones por parte de **NN** sin haber operado comercialmente con dicha firma, de acuerdo a lo manifestado por expediente N.° 00.

Sobre el supuesto proveedor XX., las facturas de ventas que proveyó también difieren de las utilizadas por **NN** en cuanto a los montos, las fechas y los contribuyentes a quienes fueron emitidos. Además, la Sra. XX, socia de la empresa, afirmó a los funcionarios de la SET que no conoce a **NN** como cliente y que no efectuaron ventas a la misma.

Respecto XX, este proveyó la copia de sus comprobantes de ventas, los cuales fueron también emitidos a otros contribuyentes, por otros montos y en distintas fechas, en tanto que algunas facturas se encuentran anuladas (fs. 72-77 y vlto. del Exp. N° 00 y fs. 1-24 del expte. N.° 00). Además, el contribuyente aseveró en la entrevista que el efectuaron los auditores de la SET, que no realizó ventas a NN (fs. 12 del Exp. N° 00).

En cuanto a la contribuyente XX, esta también afirmó a los auditores de la SET que no efectuó ventas a **NN** (fs. 15 del expte. N° 00), y como prueba de sus dichos, proveyó la copia de sus comprobantes, los cuales fueron expedidos a otros contribuyentes, en distintas fechas y por montos menores a los utilizados por **NN** (fs. 67-68 y vlto. del expte. N° 00). Posteriormente, presentó la copia de la denuncia que realizó ante el Ministerio Público sobre el hecho punible de "Producción de Documentos No Auténticos" (fs. 3-6 del expte. N° 00).

Sobre el supuesto contribuyente XX., su representante legal, Sra. XX, aseveró que esta empresa no emitió comprobantes a favor de **NN** (fs. 19 del expte. N° 00), y adjuntó la copia de su archivo tributario, con lo que se comprobó que sus comprobantes fueron expedidos a otros contribuyentes y por distintos valores a los utilizados por **NN** (fs. 70-72 del expte. N° 00 y expte. N.° 00). Además, proveyó a la SET la copia de la denuncia que efectuó ante el Ministerio Público sobre el hecho punible de "Producción de Documentos no Auténticos" (fs. 21 del expte. N° 00).

Respecto a XX, este aseveró a los funcionarios de la SET que no prestó servicio alguno a **NN** y que no conoce a esta firma (fs. 24 del expte. N° 00). Además, verificadas las copias de sus facturas de ventas (archivo tributario) se pudo comprobar que las mismas fueron expedidas a otros contribuyentes y por distintos valores (fs. 69 del expte. N° 00 y expte. 00). Posteriormente, presentó a la SET la copia de la denuncia que realizó ante el Ministerio Público sobre el hecho punible de "Producción de Documentos No Auténticos" (fs. 25 del expte. N° 00).

En cuanto a la supuesta proveedora XX, esta también aseveró a los funcionarios de la SET que no efectuó las ventas por los montos declarados por **NN** (fs. 28 del expte. N° 00). Asimismo, proveyó a la SET las copias de sus comprobantes de ventas (archivo tributario), constatándose que los mismos fueron emitidos a otros contribuyentes y por otros valores. También proporcionó a la SET la copia de su denuncia ante el Ministerio Público por "Producción de Documentos no Auténticos" (fs. 1 del expte. N° 00).

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE NN CON RUC 00

Pero por sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías y servicios hayan sido efectivamente adquiridas de estos supuestos proveedores, pues no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo. Por ejemplo, no presentó un solo cheque emitido a la orden de los mismos; orden de pago; orden de compra; nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales. Por todo ello, el **DSR2** concluyó que corresponde la impugnación de las referidas facturas, las cuales ya fueron desafectadas por la firma en sus declaraciones juradas rectificativas, por lo que ya no corresponde el reclamo del tributo.

Sobre las supuestas retenciones del IVA practicadas e ingresadas por **NN** sobre las facturas impugnadas por la **SET**, el artículo 217 de la Ley dispone: *“el pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar repetición...”*. Asimismo, la RG N° 00 establece los requisitos y procedimientos al cual la contribuyente debe someterse para el efecto. Por lo tanto, de considerar la firma **NN** que efectuó un pago indebido o en exceso deberá realizar los trámites que correspondan para repetir dichos pagos, conforme al procedimiento previsto en la mencionada resolución.

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 contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los créditos fiscales y los costos que indebidamente **NN** consignó a su favor en sus declaraciones juradas con el fin de procurarse un beneficio indebido, y que de no haber sido por las actuaciones de la SET, la firma no las hubiera rectificado y desafectado las compras cuestionadas.

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 firma fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos (numeral 3 y 5 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 misma ley), ya que las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

Por tanto, 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 **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, 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 al 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 el hecho de que **NN**, puso a disposición de la SET parte de las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas; además, el monto de los comprobantes cuestionados corresponde a un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras, esto sumado al hecho de que la firma rectificó sus DDJJ y desafectó las facturas cuestionadas por la SET. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 105% sobre el tributo defraudado.

Respecto a la base para la aplicación de la sanción, el **DSR2** señaló que en cuanto al IVA, la misma debe aplicarse sobre el monto del impuesto incluido en cada comprobante que respalda las operaciones que no son reales, debido a que refleja el monto del tributo defraudado, no así para el IRACIS por el hecho de que el IVA incluido en los comprobantes utilizados no forman parte de la liquidación del IRACIS, por lo que el **DSR2** concluyó que para este tributo debe considerarse la diferencia entre el saldo a favor del Fisco según la DDJJ original y la DDJJ rectificativa, conforme se detalla a continuación:

IRACIS	DDJJ ORIGINAL	DDJJ RECTIFICATIVA	DIFERENCIA
2013	20.069.172	93859172	73.790.000
2014	111.159.941	220.250.850	109.090.909
2015	0	170.499.787	170.499.787
2016	82.678.826	91.815.189	9.136.363

El **DSR2** señaló también, que deben confirmarse las multas por Contravención conforme a lo dispuesto en el Art. 176 de

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE NN CON RUC 00

la Ley, debido a que NN no proveyó la totalidad de los documentos que le fueron requeridos durante la fiscalización.

Finalmente, el DSR2 concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades otorgadas por la RG N° 40/2014,

LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

RESUELVE:

Art. 1°: **CALIFICAR** la conducta de la firma NN con RUC 00 como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/91; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 105% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, de acuerdo al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	DIFERENCIA DEL IMPUESTO INGRESADO LUEGO DE LA DESAFECTACIÓN DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA 105% A INGRESAR G
IVA GENERAL	oct-13	0	496.081.790	49.608.182	52.088.591
IVA GENERAL	nov-13	0	86.363.636	8.636.364	9.068.182
IVA GENERAL	dic-13	0	155.454.547	15.545.455	16.322.727
IVA GENERAL	mar-14	0	272.727.272	27.272.728	28.636.364
IVA GENERAL	ago-14	0	272.727.273	27.272.727	28.636.364
IVA GENERAL	oct-14	0	272.727.273	27.272.727	28.636.364
IVA GENERAL	dic-14	0	272.727.272	27.272.727	28.636.364
IVA GENERAL	feb-15	0	136.363.636	13.636.364	14.318.182
IVA GENERAL	mar-15	0	272.727.274	27.272.727	28.636.364
IVA GENERAL	may-15	0	305.000.001	30.500.000	32.025.000
IVA GENERAL	jun-15	0	181.818.182	18.181.818	19.090.909
IVA GENERAL	jul-15	0	136.363.636	13.636.364	14.318.182
IVA GENERAL	ago-15	0	136.363.636	13.636.364	14.318.182
IVA GENERAL	sept-15	0	136.363.636	13.636.364	14.318.182
IVA GENERAL	oct-15	0	32.818.182	3.281.818	3.445.909
IVA GENERAL	nov-15	0	166.545.453	16.654.545	17.487.273
IVA GENERAL	dic-15	0	39.636.363	3.963.636	4.161.818
IVA GENERAL	nov-16	0	91.363.636	9.136.364	9.593.182
IVA GENERAL	ene-17	0	96.818.181	9.681.818	10.165.909
IRACIS	2013	73.790.000	0	0	77.479.500
IRACIS	2014	109.090.909	0	0	114.545.454
IRACIS	2015	170.499.787	0	0	179.024.776
IRACIS	2016	9.136.363	0	0	9.593.181
CONTRAVENCIÓN		0	0	0	1.321.000
TOTAL		362.517.059	3.560.990.879	356.099.092	755.867.958

Art. 2°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que corresponden a los impuestos determinados y a las multas aplicadas.

Art. 3°: **REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente de la firma contribuyente, en los términos de la presente Resolución.

Art. 4°: **COMUNICAR** a quienes corresponda y luego archivar.

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS, DIRECTOR
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA