



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA EL TRIBUTO Y SE APLICA SANCION A LA FIRMA NN, CON RUC 00

Asunción,

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

CONSIDERANDO: Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 00/00/00, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 08, 09, 10/2010 y 07/2011, y el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2010 y 2011, y para el efecto requirió la presentación de los comprobantes que respaldaron sus compras recibidos en los años 2010 a 03/2016 de la firma **XX**, ex **XX** hasta el 24/10/2011 (en adelante **el proveedor**), como así también aclarar la forma de pago de las compras realizadas, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, la forma de afectación de dichos pagos en los formularios del IVA General, su afectación contable como costo o gasto, los libros contables e impositivos, los Estados Financieros y el Dictamen del Auditor Impositivo correspondiente a los ejercicios fiscales de 2010 hasta el 2016, los cuales fueron presentados.

La verificación tuvo su origen en los trabajos de investigación realizados por la **SET** (mega evasión fiscal), en los cuales se detectó mediante el cruce de informaciones la existencia de "empresas de maletín", inscriptas como contribuyentes con el objeto de proveer facturas a varias firmas, con el fin de hacer valer el monto del IVA contenido en dichos comprobantes como crédito fiscal y como costos para el IRACIS en perjuicio del Fisco. Empresas y personas físicas que igualmente no contaban con una infraestructura mínima adecuada para prestar los servicios o proveer los bienes individualizados en los comprobantes, los que se hallaban vinculadas a los Contadores **XX** y **XX**.

Con base en los elementos señalados, se realizó la denuncia ante el Ministerio Público, generándose la Causa Fiscal N° 9/2016 caratulada: "Investigación Fiscal s/ Producción de documentos no auténticos", en cuyo marco, el 09/02/2016 la Fiscalía realizó el allanamiento de las oficinas pertenecientes al Contador **XX**, y se incautaron documentaciones contables pertenecientes a los contribuyentes investigados. Así también el Ministerio Público realizó procedimientos de constatación y tomó declaraciones testificales a varias personas involucradas, mientras que la SET entrevistó al supuesto proveedor, diligencias estas que permitieron concluir que los mismos no tenían vinculación comercial con sus supuestos clientes. Incluso varios de ellos manifestaron no haberse inscripto en el RUC. Las documentaciones incautadas por la Fiscalía fueron remitidas en formato escaneado a la SET, por medio de la Nota N° 00 del 00/00/00.

Los auditores de la SET constataron que los comprobantes pertenecientes al proveedor cuestionado respaldan operaciones inexistentes, debido a que el Señor **XX**, quien según los registros del Sistema Marangatú figuraba como representante legal de la empresa **XX**, durante el periodo 09/03/2013 a 20/06/2014, negó haber prestado servicios relacionados a la actividad comercial de dicha firma (Importador – Exportador Mayorista), que no conoce a **NN**, afirmando **NO** haber solicitado su inscripción al RUC **NI** haber solicitado comprobantes; agregó que su profesión es la de albañil. En cuanto a la Sra. **XX**, quien igualmente se encontraba registrada como socia de la firma durante el periodo comprendido entre el 11/06/2013 y el 23/02/2016, los auditores de la SET señalaron que la misma no fue localizada.

Además, los auditores de la SET enfatizaron la inexistencia de las operaciones respaldadas con los comprobantes expedidos por el proveedor de referencia, debido a que las empresas gráficas que los imprimieron no probaron documentalmente que fueron solicitados por dicha firma o sus representantes legales o socios, ya que se verificó que las firmas consignadas en los documentos en los que consta el retiro de las facturas, son apócrifas.

Los auditores de la SET corroboraron que la contribuyente incluyó en sus declaraciones juradas del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2010 y 2011 montos en concepto de costos relacionados a operaciones económicas inexistentes, en infracción al Art.7 de la Ley N° 125/91, ya que las facturas que respaldan dichas compras no representaron una erogación real ni cumplieron con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles para el IRACIS, por lo que procedieron a impugnarlos.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que consignó tanto en sus declaraciones juradas como documentos contables comprobantes que en realidad no existieron con el fin de disminuir la cuantía de los impuestos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 300% sobre el tributo defraudado, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	%	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300% S/ IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	TOTAL G
IRACIS	2010	476.215.400	10	47.621.540	47.621.540	142.864.620	190.486.160
IRACIS	2011	559.363.000	10	55.936.300	55.936.300	167.808.900	223.745.200
TOTALES		1.035.578.400	-	103.557.840	103.557.840	310.673.520	414.231.360

* No se realizó la reliquidación del IVA, ya que las facturas emitidas son exentas del IVA.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA EL TRIBUTO Y SE APLICA SANCION A LA FIRMA NN, CON RUC 00

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la defensa y el debido proceso por J.I. N° 00 del 00/00/00 se dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que se ordenó la apertura de la causa a pruebas, y luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizadas por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1), el cual llegó a las siguientes conclusiones:

- ✓ **NN** manifestó *“Reclamo aplicación de los presupuestos del Instituto de la PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA a favor de mi representada NN con RUC N° 00 en lo tocante al EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL DIEZ (2010)...Y sobre el particular el Art. 164 de la Ley N° 125/91 nos dicta claramente que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los (5) años”.*

Al respecto, el **DSR1** señaló que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria la prescripción de la acción para el reclamo de las sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 164 de la Ley N° 125/91: *“La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse... La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computaran para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1º de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...”.*

Igualmente, el **DSR1** resaltó que el Art.165 del mismo cuerpo legal establece las causales de interrupción del plazo para que opere la prescripción, entre ellos que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final. En este sentido, la prescripción del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2010 se ha interrumpido por la suscripción del Acta Final por el propio representante legal el 21/06/2016, conforme se detalla seguidamente:

Obligación	Periodo Fiscal	Fecha de presentación de la DDJJ	2011	2012	2013	2014	2015	2016
IRACIS	2010	07/04/2011		El cómputo del plazo inicia el 1º de enero del año sgte. al cumplimiento de la obligación	Año 1	Año 2	Año 3	Fue interrumpido el plazo por Firma del Acta final el 21/06/2016

Respecto a este punto, el **DSR1** indicó que la Corte Suprema de Justicia recientemente, mediante Acuerdo y Sentencia C.S.J N° 734/16, Juicio "DISTRIBUIDORA GUZMAN S.R.L. C/ RESOLUCIONES N° 806 DE FECHA 1º DE JUNIO DE 2006 Y LA N° 1170 DEL 28 DE AGOSTO DE 2006, DICTADAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACION", compartió el criterio asumido por la Administración Tributaria respecto a la forma de efectuar dicho cómputo. El Ministro preopinante, Dr. Luis María Benítez Riera, a cuyo voto se adhirieron los otros dos Ministros integrantes de la Sala, entre otras cuestiones señaló que: *“...En ese sentido, encuentro que las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1º de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de computo el 1º de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos” (sic).*

Por ende, el **DSR1** consideró improcedente la pretensión de la firma al invocar la prescripción a su favor.

- ✓ **NN** arguyó además que *“De la lectura del Informe Final de Auditoría y las instrumentales cuya verificación originaron aquel informe, que el presente sumario se sustenta sobre el mérito o calidad de las facturas emitidas por el proveedor con RUC N° 00, XX, actualmente denominada XX,... Tal es el caso que nos ocupa , pues la realidad es que la firma NN, adquirió productos de la Casa XX durante los años 2010 y 2011, compras éstas instrumentadas en sendos comprobantes fiscales oportunamente declarados e inclusive exhibidos a la Autoridad Administrativa en el marco del proceso de Fiscalización N° 00”.*

Sobre el punto, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, pues confirmó que los mismos se encuentran registrados y declarados en su Libro Compras 211 Hechauká, como así también en su Libro de Compras.(fs. 19/61 del expediente N° 00).



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA EL TRIBUTO Y SE APLICA SANCION A LA FIRMA NN, CON RUC 00

Asimismo, el **DSR1** enfatizó que los mismos no reflejan la realidad de las operaciones, ya que comprobó que **el proveedor** no pudo emitir dichos comprobantes, hecho confirmado con los instrumentos de respaldo de los timbrados autorizados por la SET proveídos por las imprentas autorizadas, en los cuales se constató que las firmas obrantes en los reportes de entrega de documentos timbrados no corresponden a las de los representantes legales del proveedor, según Dictamen Pericial Caligráfico efectuado por la Unidad de Investigación Interna del Ministerio de Hacienda que concluyó lo siguiente: *“QUE LA FIRMAS DUBITADAS, DUDOSAS O CUESTIONADAS DE IMPRESIÓN DE TIMBRADO (4) OBJETOS DEL PRESENTE ANÁLISIS, NO PERTENECEN AL PUÑO Y LETRA DEL SR. XX, ES DECIR SON FALSAS”*.

Igualmente, mediante un segundo Dictamen Pericial Caligráfico de la misma dependencia del Ministerio de Hacienda, se confirmó que con relación a los Formularios 615 de cambio de información presentados ante la SET en fechas 27/07/2009 y 23/06/2013, así como las Actas de Asamblea y Directorio proveídas por la Abogacía del Tesoro durante la fiscalización, las respectivas firmas estampadas en dichos documentos no son coincidentes para con las firmas indubitadas de los representantes legales del proveedor, por lo que concluyó que materialmente es imposible que la mencionada firma haya proveído los bienes. Cabe resaltar además, que el mismo proceder engañoso de la firma en cuestión se presenta en los años en los que cambió de denominación, en atención a la información recabada por los auditores de la SET, quienes entrevistaron a los supuestos representantes legales, negando éstos tener vinculación alguna con la empresa.

Además de lo mencionado, **NN** no pudo demostrar como realizó los pagos por las supuestas adquisiciones, ni la forma en que las mercaderías fueron trasladadas, recepcionadas y almacenadas por ella; por tanto corresponde la impugnación de los comprobantes respectivos así como los costos respaldados con ellos, los cuales fueron incluidos y declarados por la firma (Art. 7 de la Ley N° 125/91). El **DSR1** señaló al mismo tiempo, que la infracción se produce por el hecho de haber invocado como costos los montos sustentados con facturas referentes a operaciones inexistentes, ya que **NN** no pudo demostrar ni en la fiscalización ni en el sumario administrativo que dichas compras fueron reales (Art. 247 de la Ley N° 125/91).

Por todo lo expuesto, el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación efectuada por los auditores de la SET para el IRACIS de los ejercicios de 2010 y 2011.

- ✓ Igualmente, **NN** arguyó que *“... Las diligencias y argumentos de la impugnación dan cuenta de que la firma referida, XX habría sido inscripta de manera fraudulenta, además la solicitud de documentos timbrados y reporte de entrega de los mismos fueron gestionados por terceras personas y no por el representante legal de la firma, actualmente denominada XX,...Ahora bien, puede resultar que aquella firma haya sido inscripta irregularmente, incluso puede que aquella firma haya falseado los asientos contables o declaraciones juradas, lo cual, de modo alguno NN puede cargar la responsabilidad por tales actos, por lo que invoco a favor de mi representada la exclusión de la responsabilidad por error excusable prevista en el Art. 185 de la Ley N° 125/91, y si ha existido irregularidad, corresponde condenar a aquella firma”*.

Al respecto, el **DSR1** señaló que lo dispuesto en el Art. 185 de la Ley N° 125/91 requiere un comportamiento normal, razonable y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del Fisco, caso no acontecido en autos.

De la misma manera, el **DSR1** destacó que NO es posible entender como **NN** teniendo toda una infraestructura administrativa y comercial, y con mayor razón, considerando la magnitud de las operaciones comerciales que declaró mantener con **el proveedor**, los cuales ascienden a **G 1.035.578.400**, no haya advertido la situación irregular de dicha empresa. Esto teniendo en cuenta que la SET comprobó que tales operaciones no existieron; por lo que concluyó que la pretendida exclusión no es posible.

Asimismo, el **DSR1** resaltó la disposición prevista en el Art. 180 de la Ley N° 125/91 el cual establece: *“La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia.”*

Además, el **DSR1** enfatizó la disposición del Art. 174 de la Ley N° 125/91, el cual establece una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria pone a conocimiento de la contribuyente a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos denunciados. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que **NN** no presentó pruebas para desvirtuar las faltas detectadas por los fiscalizadores.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINA EL TRIBUTO Y SE APLICA SANCION A LA FIRMA NN, CON RUC 00

Por todo lo expuesto, concluyó que la única responsable por la utilización de los comprobantes referentes a operaciones que no existieron, de los registros en los libros contables y declaraciones juradas presentadas, es **NN**.

- ✓ **NN** refirió que *“la propuesta de la calificación y la aplicación de sanciones de los auditores de la SET resulta inadmisibles, ya que en tal carácter no se reúnen los elementos para la configuración de la Defraudación”*.

Al respecto, el **DSR1** concluyó que la firma incurrió en infracción por Defraudación según lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91, porque confirmó lo establecido en el numeral 3 del Art. 173, ya que presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, pues declaró montos que en realidad no existieron. Además, confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, porque **NN** consignó costos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, debido a que utilizó como respaldo de dichas declaraciones comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, en perjuicio de la Administración Tributaria, beneficiándose aquella en la misma medida. Por ello, el **DRS1** concluyó que corresponde la aplicación de la multa del 300% sobre los impuestos dejados de ingresar conforme a lo que establece el Art. 175 de la citada Ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales;

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE:

- ART. 1°-** **DETERMINAR** la obligación tributaria del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2010 y 2011 de la firma **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución.
- ART. 2°-** **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 300% sobre el tributo defraudado.
- ART. 3°-** **PERCIBIR** de la firma **NN** con **RUC 00** el monto de **G 414.231.360**, suma que incluye el impuesto a ingresar y la multa por defraudación, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	%	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300% S/ IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	TOTAL G
IRACIS	2010	476.215.400	10	47.621.540	47.621.540	142.864.620	190.486.160
IRACIS	2011	559.363.000	10	55.936.300	55.936.300	167.808.900	223.745.200
TOTALES		1.035.578.400	-	103.557.840	103.557.840	310.673.520	414.231.360

* Sobre el tributo deberán adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

- ART. 4°-** **NOTIFICAR** a la firma conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que corresponda al tributo y a la multa aplicada.
- ART. 5°-** **REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a registrar los débitos en la cuenta corriente de la contribuyente, en los términos de la presente Resolución.
- ART. 6°** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN