



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 23/11/2018, ampliada por Resolución Particular N° 00; notificada el 28/12/2018; a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso la fiscalización de las obligaciones del IVA General y del IRACIS General de **NN**; y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldan las compras realizadas de sus proveedores. Así también, se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, lo cual fue cumplido parcialmente.

El control tiene como antecedente el Exp. N° 00 por el cual el Dpto. de Auditoría DAGC3 informó que en el marco de la fiscalización puntual efectuada a **XX**, detectó inconsistencias respecto a varios de sus proveedores, entre los que se encuentra **NN**.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** declaró las mismas facturas, proveedores y montos idénticos, en los periodos fiscales de 05/2013 y de 03 a 11/2014, pero las mismas corresponden solamente a operaciones del periodo fiscal de 05/2013.

Asimismo, **NN** declaró en sus formularios del IVA General y del IRACIS créditos fiscales, costos y gastos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones comerciales inexistentes, ya que comprobaron que la misma los consignó en sus Libros de Compras del IVA, en sus DDJJ del Hechauka, y porque la propia contribuyente proveyó las facturas cuestionadas; en razón de que en las entrevistas efectuadas a los supuestos proveedores, estos negaron haber realizado operaciones con **NN**, que se dedican a actividades distintas a las supuestamente realizadas, no se inscribieron en el RUC o lo hicieron bajo engaños, que no solicitaron la confección de las facturas cuestionadas, y que las imprentas informaron a la SET que el timbrado de las facturas de estas personas fueron gestionadas por terceros (**XX** y la contadora **XX**), e incluso varios de estos supuestos proveedores ni siquiera fueron ubicados en los domicilios declarados en el RUC ni existe en el lugar locales comerciales en los que puedan realizarse las supuestas prestaciones, los auditores de la SET desafectaron dichos montos y reliquidaron los tributos.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco en el IRACIS ya que en el IVA cuenta con saldos a su favor y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el art. 172 de la Ley y la aplicación de una multa equivalente a 205% sobre el impuesto incluido en las facturas cuestionadas, así como la aplicación de multas por Contravención, de conformidad al Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019 por la presentación de DDJJ informativas con datos inexactos, todo ello según siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	DIFERENCIA S/ AUDITORÍA	IMPUESTO LIQUIDADADO O RECUPERADO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA	TOTAL G.
511 - AJUSTE IRACIS	2013	3.111.211.045	311.121.104	3.111.211.045	311.121.104	637.798.263	948.919.367
511 - AJUSTE IRACIS	2014	2.804.457.511	280.445.751	2.804.457.511	280.445.751	574.913.790	855.359.541
511 - AJUSTE IRACIS	2017	49.179.521	4.917.952	49.179.521	4.917.952	10.081.802	14.999.754
521 - AJUSTE IVA	ene-13	995.297.936	99.529.794	995.297.936	99.529.794	204.036.078	303.565.872
521 - AJUSTE IVA	feb-13	513.808.275	51.380.828	513.808.275	51.380.828	105.330.697	156.711.525
521 - AJUSTE IVA	mar-13	1.192.593.651	119.259.365	1.192.593.651	119.259.365	244.481.698	363.741.063

En cuanto a **XX**, ésta informó a la SET que es empleada de un laboratorio de diagnóstico y que anteriormente se le había extraviado algunas facturas junto con el vehículo que se le había robado. La Sra. **XX** señaló que una tercera persona llamada **XX** la inscribió en el RUC con la promesa de acceder a préstamos y descuentos en supermercados, que nunca tuvo negocio, no prestó servicio alguno ni vendió bienes, tampoco posee proveedores.

Con respecto al contribuyente **XX** el mismo fue ubicado vía telefónica y aseveró que no conoce a **NN**, consecuentemente el mismo no prestó los servicios descriptos en las facturas (servicios de fletes), en tanto que a la Sra. **XX** informó a la SET que no es contribuyente, que nunca solicitó su inscripción en el RUC ni solicitó clave de acceso al Sistema Marangatu (fs.18 del Exp. N° 00 – formato magnético).

En el caso de la contribuyente **XX**, los timbrados de las facturas utilizadas por **NN** fueron expedidos en fechas en que la contribuyente se encontraba fuera del país, de conformidad a los datos proveídos por la Dirección Nacional de Migraciones (fs. 18 del Exp. 00), por lo que dichos comprobantes no pudieron ser solicitadas por la misma.

En lo que respecta a los supuestos proveedores **XX y XX** los mismos no pudieron ser ubicados en los números telefónicos declarados en el RUC, por lo que los auditores de la SET entrevistaron a los propietarios de las imprentas **XX (XX)** y **XX (XX)** en cuyas empresas gráficas se confeccionaron las facturas impugnadas; los entrevistados señalaron no conocer a los contribuyentes mencionados y proporcionaron las copias de Autorización y Timbrado con las cuales se corroboró que quienes solicitaron y retiraron los talonarios de facturas fueron **XX** y la contadora **XX**, respectivamente.

En cuanto a **XX** los auditores de la SET se apersonaron en la dirección declarada en el RUC y el N° de oficina en el edificio Panorama de Ciudad del Este, pero el contribuyente no los atendió. Asimismo, teniendo en cuenta que el contribuyente gestionó el timbrado de documentos de varios contribuyentes, fue partícipe de un esquema de utilización de facturas de contenido falso, el mismo fue denunciado por la SET ante el Ministerio Público, generándose la causa penal N° 00/2018.

En la entrevista informativa realizada por los funcionarios de la SET al contribuyente **XX**, éste aseveró que solo se dedica a preparar alambrados, postes y corrales, que no posee vehículo alguno por lo que consecuentemente no presta servicios de fletes; asimismo, señaló que no conoce a **NN**.

Con respecto a **XX**, los funcionarios de la SET se constituyeron en el domicilio de **NN** del cual sería supuestamente propietario y al no encontrar ninguna referencia, llamaron al teléfono declarado en el RUC el cual no coincidió, por lo que no pudo ser ubicado local alguno ni vehículos para la supuesta provisión de los servicios de flete. Posteriormente, siguiendo con las averiguaciones, se corroboró que el mismo figuraba en la nómina de funcionarios de la **XX** como funcionario permanente.

En entrevista informativa a **XX**, el mismo aseveró que nunca se inscribió como contribuyente, que es trabajador dependiente en un sanatorio en el Dpto. de Cobranzas, que nunca emitió facturas y desconoce quién lo inscribió en el RUC, por lo que solicitó su bloqueo.

Con respecto a los contribuyentes **XX** el representante legal de la firma no reconoció las facturas utilizadas por **NN**, ni los montos consignados en las mismas; en cuanto a **XX** también manifestó no reconocer a **NN** ni los montos en las facturas utilizadas a nombre del mismo, presentó además la copia de los duplicados de las facturas, las que fueron emitidas a otros clientes y por montos menores. **XX** proveyó las facturas solicitadas por la SET si bien las mismas tienen el mismo timbrado que los presentados por **NN**, las mismas fueron emitidas a otros clientes en otras fechas y por montos mucho menores.

En cuanto a **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**, los mismos no fueron encontrados en la dirección declarada en el RUC, a pesar de todos los intentos por ubicarlos, y de acuerdo

a las actas de notificación labradas por los funcionarios de la SET, los vecinos negaron que en el domicilio fiscal de los citados haya operado ninguna empresa (fs. 17 del Exp. N° 00), por lo que estos no cuentan con la infraestructura necesaria para realizar las ventas que **NN** hizo valer ante la Administración Tributaria.

Otro hecho que resulta llamativo es que los supuestos proveedores **XX, XX, XX, XX**, registran en el RUC la misma dirección de correo electrónico **XX@hotmail.com**, al igual que otras personas más quienes también forman parte del mismo esquema de utilización de facturas, según el Informe DPO/DGGC N° 00 (fs.05/09 del Exp. N° 00).

La Dirección Nacional del Registro del Automotor (**DNRA**), informó que ninguno de los supuestos proveedores de **NN** posee vehículos registrados a su nombre. En cuanto a **XX**, si bien es el único que registra vehículos aptos para servicios de fletes, negó haber prestado dicho servicio a **NN**. Además, el mismo en la denuncia N° 00 del 31/08/2018, presentada ante la Dirección de Hechos Punibles Económicos y Financieros aseveró que tuvo conocimiento de la confección de facturas correspondientes a los periodos fiscales de 03/2013 a 12/2017 a su nombre en la imprenta "**XX**", con domicilio en la ciudad de Caaguazú; las cuales él nunca solicitó ni recibió.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que las personas citadas hayan realizado los servicios de flete, 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 estos, una sola orden de pago, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que dichos proveedores hayan realizado los servicios de flete, 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 aquellos, una sola orden de pago, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma.

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 los montos de estas facturas no son deducibles en la liquidación del IVA General y del IRACIS General.

NN alegó que *"... quedó claramente demostrado con la fiscalización que XX cumplió fielmente con sus obligaciones tributarias, que las registraciones contables han sido realizadas conforme con las reglas legales, que no ha existido impugnación de la contabilidad y que por ende las reliquidaciones pretendidas por los fiscalizadores son totalmente improcedentes"*.

En lo que respecta a la impugnación de los registros contables alegada por **NN**, el **DSR2** aclaró que para la determinación de los tributos no resulta necesaria la impugnación de la contabilidad del contribuyente y de hecho ello no ocurrió, pues para la reliquidación justamente fue utilizada la información proporcionada por **NN**, es decir fue efectuada sobre base cierta, de conformidad a lo establecido en el numeral 1) del Art. 211 de la Ley.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, **NN** alegó que *"...la inclusión del Sr.XX Con C.I. N° 00 como sumariado en este proceso sumarial es totalmente incorrecta, puesto que él nunca formó parte de la fiscalización practicada, es decir este sumario no tiene como objeto determinar la existencia de la responsabilidad del mismo por los supuestos incumplimientos de XX. En efecto, de una simple lectura del Acta Final de la que nos corrió traslado EN NINGÚN MOMENTO MENCIONA QUE SE INVESTIGÓ LA CONDUCTA DEL SR. XX."* (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que justamente a fin de poder determinar la responsabilidad de **XX** es que se le instruyó sumario al mismo, el cual le fue notificado en tiempo y forma, y solo en caso de que **NN** no se haga responsable de las obligaciones en concepto de tributos, el responsable sería su Representante Legal, en este caso el Sr. **XX** con **C.I. N° 00**.

Es por ello, que cuanto a la responsabilidad subsidiaria, el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que al haber declarado **NN** créditos fiscales, costos y gastos que no son reales defraudando con ello al Fisco, el Sr. **XX** con **C.I. N° XX** no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que: "... habiendo cumplido con todas las obligaciones tributarias, los fiscalizadores pretenden aplicar una multa por defraudación del 205% de un tributo no debido, totalizando el importe de una multa reclamada la multimillonaria suma de G. 1.973.524.063... Habiéndose demostrado fehacientemente que las compras realizadas por mi representada fueron reales, debidamente documentadas y registradas correctamente en los libros contables y fiscales, corresponde igualmente que se revoque la aplicación de la multa pretendida... En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por la firma, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final, tampoco existió intención de ocultar sus actividades o documentaciones al Fisco, pues como queda demostrado a través del expediente administrativo siempre se dio cumplimiento a los requerimientos de documentaciones e informaciones, en síntesis no existió ningún perjuicio fiscal ni intención dolosa por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación." (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que, tal y como el propio contribuyente expresó, el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el mismo con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado no solo por el monto de los tributos que no ingresó sino además por los créditos fiscales y los costos y gastos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos, pues mediante todas las pruebas alegadas en el expediente, resulta evidente que los supuestos proveedores no le realizaron venta alguna porque no tienen la capacidad para ello.

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, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 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 Ley), ya que declaró indebidamente a su favor compras a proveedores que no son reales. Por tanto, 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 como 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 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, y consideró el hecho de que **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos, los montos cuestionados fueron declarados en algunos periodos de dos ejercicios fiscales y que dichos montos corresponden a un porcentaje mínimamente relevante del total de sus compras.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa equivalente a 205% de los tributos defraudados, así como la aplicación de multas por Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y la RG 13/2019, por la presentación de DDJJ informativas con datos inexactos.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y la aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

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
511 - AJUSTE IRACIS	2013	311.121.104	637.798.263	948.919.367
511 - AJUSTE IRACIS	2014	280.445.751	574.913.790	855.359.541
511 - AJUSTE IRACIS	2017	4.917.952	10.081.802	14.999.754
521 - AJUSTE IVA	01/2013	99.529.794	204.036.078	303.565.872
521 - AJUSTE IVA	02/2013	51.380.828	105.330.697	156.711.525
521 - AJUSTE IVA	03/2013	119.259.365	244.481.698	363.741.063
521 - AJUSTE IVA	04/2013	10.951.118	22.449.792	33.400.910
521 - AJUSTE IVA	05/2013	30.000.000	61.500.000	91.500.000
521 - AJUSTE IVA	01/2014	1.275.455	2.614.683	3.890.138
521 - AJUSTE IVA	02/2014	14.888.557	30.521.542	45.410.099
521 - AJUSTE IVA	03/2014	4.345.305	8.907.875	13.253.180
521 - AJUSTE IVA	04/2014	6.137.463	12.581.799	18.719.262
521 - AJUSTE IVA	05/2014	7.844.277	16.080.768	23.925.045
521 - AJUSTE IVA	06/2014	4.134.050	8.474.803	12.608.853
521 - AJUSTE IVA	07/2014	11.371.685	23.311.954	34.683.639
521 - AJUSTE IVA	08/2014	174.009	356.718	530.727
521 - AJUSTE IVA	03/2017	2.677.389	5.488.647	8.166.036
521 - AJUSTE IVA	09/2017	515.273	1.056.310	1.571.583
521 - AJUSTE IVA	10/2017	524.836	1.075.914	1.600.750
521 - AJUSTE IVA	11/2017	628.827	1.289.095	1.917.922
521 - AJUSTE IVA	12/2017	571.627	1.171.835	1.743.462
551 - AJUSTE CONTRAVEN	26/04/2019	0	2.700.000	2.700.000
Totales		962.694.665	1.976.224.063	2.938.918.728

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN**, con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa equivalente al 205% sobre los tributos defraudados y la aplicación de multas por Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, por la presentación de DDJJ informativas con datos inexactos.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal de **NN, XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a La firma contribuyente y a su representante legal conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles.

Art. 5°: INFORMAR 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.

OSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN