VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 28/02/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015 a 2017, y del IVA General de los periodos fiscales de 05 a 11/2015, 01 a 10/2016 y 02 a 12/2017 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que respaldan sus ingresos y egresos, lo cual no fue cumplido.

El control tuvo como antecedente al informe DPO DGFT N° 00/2019, según el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó inconsistencias entre las compras registradas en el libro compras de **NN** y los duplicados de los comprobantes presentados por sus proveedores.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró costos en el IRACIS General y créditos fiscales en el IVA General respaldados con comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones con los proveedores **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX.** Debido a que mediante la verificación de las facturas con los números y timbrados que los proveedores presentaron a la SET, que fueron emitidas a otros contribuyentes y por montos distintos, además de las notables incongruencias entre los libros de ventas de los proveedores y los EE.FF. así como libro compras de **NN,** los auditores constataron que este último declaró operaciones que no coinciden con las operaciones declaradas y debidamente respaldadas por sus proveedores; por lo que desafectaron los montos cuestionados y reliquidaron el IVA sobre base cierta y el IRACIS sobre base mixta, aplicando un porcentaje de rentabilidad acorde a lo reportado por contribuyentes de su mismo sector económico sobre las compras sin respaldo, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron el ajuste fiscal del IRACIS General y del IVA General, calificar la conducta del contribuyente conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley), graduar la multa del 100% a 300% sobre los tributos defraudados según lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley, y aplicar una multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó los documentos que le fueron requeridos por la SET; todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Total a Ingresar (Impuesto + Contravención)
511 - AJUSTE IRACIS	2015	299.722.852	29.972.285	29.972.285
511 - AJUSTE IRACIS	2016	339.341.968	33.934.197	33.934.197
511 - AJUSTE IRACIS	2017	273.749.103	27.374.910	27.374.910
521 - AJUSTE IVA	may-15	656.427.728	65.642.773	65.642.773
521 - AJUSTE IVA	jun-15	426.183.773	42.618.377	42.618.377
521 - AJUSTE IVA	jul-15	31.063.636	3.106.364	3.106.364
521 - AJUSTE IVA	sept-15	210.455.637	21.045.564	21.045.564
521 - AJUSTE IVA	oct-15	143.466.727	14.346.673	14.346.673
521 - AJUSTE IVA	nov-15	375.969.091	37.596.909	37.596.909
521 - AJUSTE IVA	ene-16	263.536.545	26.353.655	26.353.655
521 - AJUSTE IVA	feb-16	281.730.909	28.173.091	28.173.091
521 - AJUSTE IVA	mar-16	345.122.072	34.512.207	34.512.207
521 - AJUSTE IVA	abr-16	278.223.819	27.822.382	27.822.382
521 - AJUSTE IVA	may-16	268.200.000	26.820.000	26.820.000
521 - AJUSTE IVA	jun-16	1.075.296.772	107.529.677	107.529.677
521 - AJUSTE IVA	jul-16	869.369.364	86.936.936	86.936.936

521 - AJUSTE IVA	ago-16	914.829.617	91.482.962	91.482.962
521 - AJUSTE IVA	oct-16	385.454.546	38.545.455	38.545.455
521 - AJUSTE IVA	feb-17	398.954.545	39.895.455	39.895.455
521 - AJUSTE IVA	mar-17	498.732.728	49.873.273	49.873.273
521 - AJUSTE IVA	abr-17	148.488.000	14.848.800	14.848.800
521 - AJUSTE IVA	may-17	346.886.364	34.688.636	34.688.636
521 - AJUSTE IVA	jun-17	365.600.478	36.560.048	36.560.048
521 - AJUSTE IVA	jul-17	479.386.363	47.938.636	47.938.636
521 - AJUSTE IVA	ago-17	360.000.000	36.000.000	36.000.000
521 - AJUSTE IVA	sept-17	594.090.910	59.409.091	59.409.091
521 - AJUSTE IVA	oct-17	429.400.000	42.940.000	42.940.000
521 - AJUSTE IVA	dic-17	414.936.364	41.493.636	41.493.636
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	26/3/2019	0	0	300.000
Total		**11.474.619.911**	**1.147.461.992**	**1.147.761.992**

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 02/08/2019, 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 tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma por **NN**, y como prueba fueron ofrecidos únicamente los antecedentes administrativos. No obstante, el **DSR2** diligenció un pedido de informe a las áreas operativas de la SET, a fin de que remitan las ventas reportadas a la SET a través del módulo Hechauka por los proveedores del sumariado; por lo que, una vez diligenciado dicho informe, y luego de transcurrido el plazo para presentar alegatos sin que el contribuyente lo hubiere hecho, se llamó a autos para resolver.

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 **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 y XX,** porque comprobó que los mismos fueron registrados en sus declaraciones juradas y en sus libros de compras del IVA que el propio sumariado presentó a la SET, además de valorar los documentos de respaldo presentados por estos proveedores, las que no coinciden con lo declarado por el sumariado; con lo cual, al no contar con el debido respaldo documental, infringió lo dispuesto en los artículos 7° y 86° de la Ley.

NN alegó que el hecho de que sus proveedores no hayan registrado las operaciones que el mismo declaró no pueden constituir en ilícitos fiscales puesto que las obligaciones según lo dispuesto en el Código Civil son subsidiarias entre las partes, en este caso **NN** y sus proveedores. Asimismo, remarcó que él cumplió con declarar sus operaciones comerciales debidamente, por lo cual rechazó los cargos relevados por la auditoría y en consecuencia la reliquidación tributaria recomendada por estos.

El **DSR2** señaló que en los comprobantes no se refleja la realidad de las operaciones de **NN**, pues sus supuestos proveedores no pudieron haber realizado las ventas que el mismo declaró a su favor, ya que aquellos presentaron los duplicados de las facturas cuestionadas, que fueron emitidas a otros contribuyentes y por montos distintos, significativamente menores (fs. 109 a 198 del Expediente N° 00).

Además, contrapuestos los libros compras y los EE.FF. del sumariado, y los libros ventas de sus proveedores, presentados por éstos a la SET, las inconsistencias subsisten, todo ello sumado a que ni en la fiscalización ni durante el sumario administrativo el sumariado presentó los respaldos documentales debidos de dichas operaciones, a pesar de que a ese efecto el **DSR2** dispuso la apertura del Periodo Probatorio en el sumario. Asimismo, ninguno de los supuestos proveedores que se encuentran designados como agentes de información ante la SET, reportó a través del módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, haber realizado ventas al sumariado.

Pero sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales bienes y servicios hayan sido efectivamente adquiridos de **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX,** pues no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, tal como cheques, contratos, recibos de dinero, orden de pago, nota de presupuesto u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial; ya que únicamente alegó que no se puede trasladar la responsabilidad de sus proveedores, en lugar de probar la realización de las compras, hecho que demuestra su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos.

El **DSR2** aclaró que la Administración Tributaria es plenamente competente para valorar las documentaciones que sean puestas a su consideración y que son utilizadas como sustento ya sea de los créditos, costos o gastos declarados por los contribuyentes en la liquidación de los impuestos que ésta administra y controla, pues conforme a lo expresamente establecido en el Art. 186 de la Ley: *"A la Administración corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su administración, fijar normas generales, para trámites administrativos, impartir instrucciones, dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos..."* (lo subrayado es nuestro), por lo que la SET puede y debe valorar el contenido de un documento dentro de la esfera y alcances tributarios.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que la norma tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las declaraciones juradas de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación *"real"* que implique un hecho económico que se haya indubitablemente efectuado.

Por tanto, atendiendo a que por imperio de la Ley la SET tiene la facultad de interpretar la norma y determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica del hecho generador (Art. 247 de la Ley), y a que en este caso quedó demostrada la inexistencia de las compras declaradas; el **DSR2** consideró que estos montos no pueden ser deducibles de impuestos, por lo que corresponde confirmar la impugnación de los créditos fiscales irreales y la reliquidación del IVA efectuada por los auditores de la SET sobre base cierta. Asimismo, teniendo en cuenta que el numeral 3) del Art. 211 de la Ley prevé el rechazo de la información contable de la contribuyente, según el grado de confiabilidad que ésta merezca, y que el IRACIS grava las utilidades y no los ingresos brutos, el **DSR2** consideró que corresponde confirmar la reliquidación de este tributo sobre base mixta, conforme a lo realizado por los auditores de la SET.

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 costos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los 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 DDJJ 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 las operaciones que declaró en la liquidación de sus impuestos no existieron y a pesar de que fue debidamente requerido a que presente sus documentos de respaldo, **NN** no los presentó. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, y atendiendo a que estas presunciones legales tampoco fueron desvirtuadas por el contribuyente, 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.

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 en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que las infracciones fueron cometidas en periodos de tres ejercicios fiscales y que los montos cuestionados representan un porcentaje altamente relevante del total de sus compras, así como el nivel de colaboración para el esclarecimiento de los hechos, pues no proveyó las facturas de compras de las operaciones cuestionadas.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa del 240% conforme al Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA y sobre el IRACIS determinado, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto.

Asimismo, el **DSR2** señaló que corresponde aplicar la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, porque **NN** no presentó los documentos que le fueron requeridos por la SET.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los tributos y aplicar las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligacion 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	2015	29.972.285	71.933.484	101.905.769
511 - AJUSTE IRACIS	2016	33.934.197	81.442.073	115.376.270
511 - AJUSTE IRACIS	2017	27.374.910	65.699.784	93.074.694
521 - AJUSTE IVA	05/2015	65.642.773	157.542.655	223.185.428
521 - AJUSTE IVA	06/2015	42.618.377	102.284.105	144.902.482
521 - AJUSTE IVA	07/2015	3.106.364	7.455.274	10.561.638
521 - AJUSTE IVA	09/2015	21.045.564	50.509.354	71.554.918
521 - AJUSTE IVA	10/2015	14.346.673	34.432.015	48.778.688
521 - AJUSTE IVA	11/2015	37.596.909	90.232.582	127.829.491
521 - AJUSTE IVA	01/2016	26.353.655	63.248.772	89.602.427
521 - AJUSTE IVA	02/2016	28.173.091	67.615.418	95.788.509
521 - AJUSTE IVA	03/2016	34.512.207	82.829.297	117.341.504
521 - AJUSTE IVA	04/2016	27.822.382	66.773.717	94.596.099
521 - AJUSTE IVA	05/2016	26.820.000	64.368.000	91.188.000
521 - AJUSTE IVA	06/2016	107.529.677	258.071.225	365.600.902
521 - AJUSTE IVA	07/2016	86.936.936	208.648.646	295.585.582
521 - AJUSTE IVA	08/2016	91.482.962	219.559.109	311.042.071
521 - AJUSTE IVA	10/2016	38.545.455	92.509.092	131.054.547
521 - AJUSTE IVA	02/2017	39.895.455	95.749.092	135.644.547
521 - AJUSTE IVA	03/2017	49.873.273	119.695.855	169.569.128
521 - AJUSTE IVA	04/2017	14.848.800	35.637.120	50.485.920
521 - AJUSTE IVA	05/2017	34.688.636	83.252.726	117.941.362
521 - AJUSTE IVA	06/2017	36.560.048	87.744.115	124.304.163
521 - AJUSTE IVA	07/2017	47.938.636	115.052.726	162.991.362
521 - AJUSTE IVA	08/2017	36.000.000	86.400.000	122.400.000
521 - AJUSTE IVA	09/2017	59.409.091	142.581.818	201.990.909
521 - AJUSTE IVA	10/2017	42.940.000	103.056.000	145.996.000
521 - AJUSTE IVA	12/2017	41.493.636	99.584.726	141.078.362
551 - AJUSTE CONTRAVEN	26/03/2019	0	300.000	300.000
Totales		**1.147.461.992**	**2.754.208.780**	**3.901.670.772**

**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,** como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 240% sobre el tributo defraudado, más la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019; conforme a las razones expuestas en el Artículo 1 de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que el contribuyente 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, y a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, a fin de que tomen conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN