

RESOLUCION PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.

Asunción,

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

CONSIDERANDO: Que mediante la Nota DGGC N° 00 notificada el 28/08/15, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) la SET dispuso un Control Interno a **NN** respecto de la obligación del IRACIS de los ejercicios fiscales del 2010 hasta el 2015 y del IVA General de los periodos fiscales de 10 a 12/2010, 03 a 07/2011 y 12/2011, 05 a 06/2012, 01 a 10/2013, 01 a 03/2014, 06 a 09/2014, 11 a 12/2014 y 02 a 07/2015 y para el efecto se le requirió que presente sus libros contables e impositivos, así como los documentos que respaldan sus registros, lo cual fue cumplido.

La verificación tuvo origen en las investigaciones y cruces de informaciones realizados en el marco del operativo denominado ÑEMOPOTI, en el que con base en las operaciones inconsistentes y hechos llamativos, la SET realizó un análisis exhaustivo de la situación impositiva del contribuyente XX con RUC 00 (XX), además de sus proveedores, siendo seleccionados los más relevantes entre ellos: XX de XX, XX de XX, XX de XX, XX de XX. Los resultados de las investigaciones fueron denunciados ante el Ministerio Público, estando abierta la Causa Penal N° 00/15 denominada "Personas Innominadas s/ Producción de Documentos no Auténticos y otros". Se constató además durante los controles efectuados por la SET, la vinculación de XX, XX y XX, puesto que éstos registraban clientes en común con los proveedores citados precedentemente.

En el marco de la referida Causa Penal, el Ministerio Público (en adelante **MP**) practicó diversos allanamientos con acompañamiento de los funcionarios de la SET, que derivaron en la incautación de documentos de carácter tributario y la realización de inventarios de bienes de cambio y de bienes de uso (expediente N° 00).

A fin de constatar la existencia de los supuestos proveedores y confirmar su capacidad para realizar ventas de los productos relacionados a su actividad económica, se realizaron operativos de control, verificación de domicilios y entrevistas, en los que se constató que los supuestos proveedores no contaban con mercaderías ni con activos fijos, comprobando con esta situación la falta de infraestructura para realizar actividad económica alguna (expediente N° 00).

Mediante el expediente N° 00, el 06/08/2015 el **MP** remitió a la SET las copias del cuaderno de Investigación correspondiente a la Causa Penal N° 00/2015, a través del cual se tuvo acceso a las copias de las facturas entre las que se encontraron comprobantes emitidos por XX de XX a **NN**.

Durante el control, los auditores de la SET detectaron que **NN** declaró en los formularios del IVA General y del IRACIS de los periodos y ejercicios controlados, créditos fiscales y gastos respaldados con comprobantes de compras relacionados a operaciones comerciales que no existieron con los supuestos proveedores, ya que estos negaron haberse inscripto en el RUC, y porque los auditores verificaron que los mismos no poseen activos fijos ni infraestructura a efectos de realizar las operaciones económicas detalladas en las facturas utilizadas, los mismos son: XX, XX, XX, XX, XX y XX. Con respecto a su supuesta proveedora XX, los montos consignados en sus Declaraciones Juradas Informativas (Hechauka Compras), fueron desafectados por **NN** luego del inicio del control, rectificando sus DDJJ y desafectando los importes de esta última proveedora, por lo que consideraron que estos valores no cuentan con respaldo documental.

En consecuencia, los auditores de la SET concluyeron que **NN** utilizó facturas que no reflejan la realidad de los hechos económicos, por lo que las impugnaron, en virtud a los artículos 8° y 86 de la Ley N° 125/1991 (La Ley) y reliquidaron los tributos, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa del 100% sobre el impuesto de las facturas que no cuentan con el debido respaldo documental, 200% sobre las facturas de presunto contenido falso que fueron desafectadas y 300% sobre el impuesto de las facturas cuestionadas que no fueron desafectadas, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIONES	PERIODOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACION DE AUDITORIA	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IVA 10% S/ FACTURAS DE PRESUNTO CONTENIDO FALSO PENDIENTE	IMPUESTO CONTENIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IVA 10% UTILIZACION DE CREDITO INDEBIDO S/ PLANILLA	MULTA 300% S/ FACTURAS CUESTIONADAS NO DESAFECTADAS	MULTA 200% S/ FACTURAS CUESTIONADAS DESAFECTADAS	MULTA 100% SOBRE COMPRAS SIN RESPALDO DOCUMENTAL	TOTAL IMPUESTO MAS MULTA A INGRESAR
	A	B	C	D=C*10% (07/11 a 02/14)	E=C*10% (02/15 a 07/15)	F	G=(D*300%)	H=(E*200%)	I=F*100%	J=(B+G+H+I)
511- AJUSTE IVA	oct-10	-	227.273	22.727	-	-	68.182	-	-	68.182
511- AJUSTE IVA	dic-10	325.130	10.909.091	1.090.909	-	-	3.272.727	-	-	3.597.857
511- AJUSTE IVA	mar-11	1.802.996	18.453.200	1.845.320	-	-	5.535.960	-	-	7.338.956
511- AJUSTE IVA	abr-11	3.227.579	25.863.364	2.586.336	-	-	7.759.009	-	-	10.986.588
511- AJUSTE IVA	may-11	2.651.356	46.155.455	4.615.546	-	-	13.846.637	-	-	16.497.993
511- AJUSTE IVA	jun-11	6.219.946	42.019.364	4.201.936	-	-	12.605.809	-	-	18.825.755
511- AJUSTE IVA	jul-11	14.540.830	148.648.327	14.864.833	-	-	44.594.498	-	-	59.135.328
511- AJUSTE IVA	dic-11	5.991.683	109.090.909	10.909.091	-	-	32.727.273	-	-	38.718.956
511- AJUSTE IVA	feb-12	46.193	-	-	-	-	-	-	-	46.193
511- AJUSTE IVA	may-12	3.003.607	37.272.727	3.727.273	-	-	11.181.818	-	-	14.185.425
511- AJUSTE IVA	jun-12	9.804.476	104.545.455	10.454.546	-	-	31.363.637	-	-	41.168.113
511- AJUSTE IVA	ene-13	-	103.454.545	10.345.455	-	-	31.036.364	-	-	31.036.364
511- AJUSTE IVA	feb-13	2.334.821	108.395.455	10.839.546	-	-	32.518.637	-	-	34.753.458
511- AJUSTE IVA	mar-13	19.208.740	226.142.909	22.614.291	-	-	67.842.873	-	-	87.051.613
511- AJUSTE IVA	abr-13	6.596.016	90.454.545	9.045.455	-	-	27.136.364	-	-	33.732.380
511- AJUSTE IVA	jun-13	1.413.660	-	-	-	-	-	-	-	1.413.660
511- AJUSTE IVA	jul-13	21.003.275	491.818.182	49.181.818	-	-	147.545.455	-	-	168.548.730
511- AJUSTE IVA	ago-13	33.700.143	335.832.636	33.583.264	-	-	100.749.791	-	-	134.449.934
511- AJUSTE IVA	sep-13	153.285	137.318.182	13.731.818	-	-	41.195.455	-	-	41.348.740

RESOLUCION PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.

511-AJUSTE IVA	oct-13	7.270.684	143.700.000	14.370.000	-	-	43.110.000	-	-	50.380.684
511-AJUSTE IVA	nov-13	2.217.128	-	-	-	-	-	-	-	2.217.128
511-AJUSTE IVA	ene-14	22.907.493	234.856.818	23.485.682	-	-	70.457.045	-	-	93.364.538
511-AJUSTE IVA	feb-14	24.053.540	326.318.636	32.631.864	-	-	97.895.591	-	-	121.949.131
511-AJUSTE IVA	mar-14	-	84.622.727	8.462.273	-	-	25.386.818	-	-	25.386.818
511-AJUSTE IVA	may-14	33.564.110	-	-	-	-	-	-	-	33.564.110
511-AJUSTE IVA	jun-14	19.955.021	200.114.955	20.011.496	-	-	60.034.487	-	-	79.989.508
511-AJUSTE IVA	jul-14	2.751.898	36.752.618	3.675.262	-	-	11.025.785	-	-	13.777.683
511-AJUSTE IVA	ago-14	25.521.363	267.756.364	26.775.636	-	-	80.326.909	-	-	105.848.272
511-AJUSTE IVA	sep-14	25.330.531	230.399.174	23.039.917	-	-	69.119.752	-	-	94.450.283
511-AJUSTE IVA	nov-14	-	24.863.636	2.486.364	-	-	7.459.091	-	-	7.459.091
511-AJUSTE IVA	dic-14	15.958.493	134.681.818	13.468.182	-	-	40.404.545	-	-	56.363.038
511-AJUSTE IVA	feb-15	14.864.091	304.882.908	14.864.091	15.624.200	23.208.908	44.592.273	31.248.400	23.208.908	113.913.669
511-AJUSTE IVA	abr-15	-	442.371.092	-	44.237.109	2.754.317	-	88.474.218	2.754.317	91.228.535
511-AJUSTE IVA	may-15	1.264.533	353.436.365	-	35.343.637	-	-	70.687.273	-	71.951.806
511-AJUSTE IVA	jul-15	-	268.695.222	-	26.869.522	520.068	-	53.739.044	520.068	54.259.112
521-AJUSTE IRACIS	2010	1.113.636	11.136.364	1.113.636	-	-	3.340.909	-	-	4.454.544
521-AJUSTE IRACIS	2011	38.891.234	390.230.618	39.023.062	-	-	117.069.185	-	-	155.960.420
521-AJUSTE IRACIS	2012	14.181.818	141.818.182	14.181.818	-	-	42.545.455	-	-	56.727.272
521-AJUSTE IRACIS	2013	163.711.646	1.637.116.455	163.711.646	-	-	491.134.937	-	-	654.846.581
521-AJUSTE IRACIS	2014	154.036.675	1.540.366.746	154.036.675	-	-	462.110.024	-	-	616.146.700
521-AJUSTE IRACIS	2015	136.938.559	1.369.385.587	136.938.559	-	-	410.815.676	-	-	547.754.232
TOTAL		836.556.189	10.180.107.904	895.936.323	122.074.468	26.483.293	2.687.808.961	244.148.935	26.483.293	3.794.897.378

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso por J.I. N° 00 del 07/02/2017, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción de sumario administrativo a la firma y a su representante legal el **SR. XX** la Ley N° 125/1.991, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante el J.I. N° 00 del 02/04/2018, se llamó autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por la firma, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), el cual llegó a las siguientes conclusiones:

NN señaló en cuanto a las cuestiones formales que: "... dentro del plazo establecido para el efecto en virtud de la Resolución N° 25/2014, que establece la obligatoriedad de realizar el Informe dentro de los diez días (10) siguientes a la fecha del acta final... los fiscalizadores de la SET realizaron un "Control Interno" camuflado, con los alcances propios y alienados de una Fiscalización Puntual, procedimiento este único del que puede derivar re determinaciones tributarias y aplicación de sanciones... el objeto de la fiscalización puntual, cual es de dar bilateralidad de la Fiscalización y asegurar que el contribuyente pueda defenderse... cabe resaltar que tal INFORME FINAL, que debía realizarse dentro de los diez días de la elaboración del Acta Final, recién se elaboró de manera absolutamente EXTEMPORANEA el 16/01/2017, casi 20 días después de la fecha establecida... a su vez alego que: "... en virtud a la forma de computo dispuesta en la norma mencionada, el plazo de prescripción inició a partir del 1° de enero del 2011, cumpliéndose los cinco años correspondientes el día 1 de enero del 2016..." (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que las actuaciones llevadas a cabo por los auditores de la SET fueron ejecutadas en el marco de los artículos 186 y 189 de la Ley Tributaria, es decir, consistió en un Control Interno, el cual conforme a lo establecido en el inc. c) del Art. 1° de la RG N° 4/2008, modificado por la RG N° 25/2014 "... es la tarea de control que se basa en la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrá dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicación de sanciones cuando correspondan", tal como ocurrió en este caso.

El **DSR2** resaltó que la reglamentación vigente no dispone que los trabajos de Control Interno deban culminarse en un determinado plazo, por lo que el **DSR2** concluyó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se han llevado a cabo en el marco de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias. Desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado rigurosamente tales parámetros y se adecuan en lo establecido en el Art. 196 de la Ley N° 125/91 que dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso, por tanto son plenamente válidas.

A su vez, en cuanto a lo alegado por **NN** de que debe emitirse el informe final dentro de los 10 días hábiles posteriores a la firma del acta final, el **DSR2** aclaró que el Informe Final fue redactado a los 9 días, contados desde la firma del acta final, contrariamente a lo manifestado por **NN**.

El **DSR2** refirió que por imperio de la Ley, el Acta Final por sí sola NO causa gravamen alguno al contribuyente, ya que en ella NO se determina NI se califica la conducta del mismo, sino que solo se recogen las irregularidades constatadas durante el proceso de fiscalización, y conforme a las mismas se SUGIERE la aplicación de una multa; todo lo cual fue puesto a conocimiento de **NN** ya que, tal como consta a fojas 124 del expediente N° 00, el representante legal el **Sr. XX** compareció a firmar el Acta Final.

RESOLUCION PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.

Así también, recordó que la determinación tributaria incluye una serie de actos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de fiscalización, mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados, la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado, así como la propuesta de la calificación de la sanción; en tanto que es en la instancia del sumario administrativo, donde estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración Tributaria dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y recién luego de ello, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los artículos 212 y 225 de la Ley.

Por tanto, el **DSR2** resaltó que el informe de los auditores de la **SET** no es vinculante al momento de resolver la cuestión y que asimismo, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 189 de la Ley, la Administración Tributaria podrá rechazar o confirmar total o parcialmente las denuncias formuladas por los funcionarios actuantes en la fiscalización, con base en los extremos probados durante el sumario administrativo, situación que no ocurrió, pues **NN** no aportó elemento alguno para ello.

Por otro lado, la nulidad debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, porque durante la sustanciación del procedimiento sumarial **NN** no aportó elementos que acrediten indefensión, simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento. Consecuentemente, lo argumentado por **NN** carece totalmente de sustento.

En cuanto a la prescripción alegada por **NN**, el **DSR2** señaló que nuestra legislación nacional es clara en materia de prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia, por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia C.S.J N° 00/16 se había resuelto que "... las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos".

Igualmente, el **DSR2** resaltó que el Art. 165 de la Ley establece que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), que en este caso particular fue firmada el 29/12/2016 por el representante de **NN**, el Sr. XX, según consta a fojas 124 del Exp. N° 00. Consecuentemente, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo un nuevo cómputo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN								
OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
IVA General	10/2010, 12/2010	Presentación de la DDJJ	Inicio del cómputo, pues las obligaciones debieron cumplirse en el año 2011	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Operó la prescripción el 01/01/2016
IVA General	03/2011 en adelante	-	Presentación de la DDJJ	Se inició el 1° de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 29/12/2016
IRACIS GENERAL	2010 al 2015	-	Presentación de la DDJJ	Se inició el 1° de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 29/12/2016

Consecuentemente, las deudas del IVA General de los periodos fiscales de 10 y 12/2010 se encuentran prescritas, no así las deudas determinadas correspondientes al IVA GENERAL de los periodos fiscales de 03/2011 en adelante y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2010; por tanto, corresponde su reclamo.

En cuanto a la cuestión de fondo manifestó: "... es importante destacar que el hecho de que los proveedores de **NN** no tengan infraestructura, no tiene por qué afectar negativamente a la misma, sino que en todo caso son esos contribuyentes los que deberían ser auditados, si es que infringen alguna normativa al trabajar en un determinado ramo sin tener una determinada infraestructura... no corresponden las impugnaciones y desafectaciones formuladas por la Administración Tributaria, en primer lugar, porque las facturas supuestamente de contenido falso y que se pretenden impugnar, en varios casos son por falta de credibilidad hacia quien fue alguna vez mi proveedor..."

El **DSR2** constató que **NN** utilizó como respaldo de sus créditos fiscales sus gastos, comprobantes de compras relacionados a operaciones que NO REALIZÓ con los supuestos proveedores **XX, XX, XX, XX, XX**, pues resulta materialmente imposible que hayan vendido los bienes o prestado los servicios que **NN** declaró de los mismos, y aun así los incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS, en infracción a los artículos 7°, 8°, 85, 86 de la Ley.

Asimismo, se constató que el proveedor **XX** no posee establecimiento comercial, activos fijos, ni los bienes a los que hacen referencia los comprobantes señalados, conforme obra en el Acta de Inventario Físico de bienes de cambio en existencia, mercaderías y de bienes de uso realizada por los auditores de la SET. Asimismo, comprobó mediante la entrevista al Representante de la firma el Sr. **XX**, que **NN** utilizó las facturas de este, pero que no fue él quien las emitió. (Fs. 81 expediente 00).

Tampoco cuenta con activos fijos o presentado inventario físico del año 2012 que puedan justificar las supuestas ventas, además no registra créditos o disponibilidades que hagan suponer que el contribuyente tiene

RESOLUCION PARTICULAR N° _____**POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.**

la capacidad operativa para la supuesta prestación y provisión de aceites para motores pesados, servicio de flete, mantenimiento de máquinas y equipo.

En lo que respecta a **XX** en la entrevista informativa que la SET le realizó (Fs. 86 Exp. N° 00), si bien el contribuyente mencionó haber prestado servicios de fletes, electricidad, mantenimiento de maquinarias y equipos, reparación de barcas, chapas, el mismo no cuenta con la infraestructura para ello, pues al ser consultado, ni siquiera ha podido individualizar al supuesto personal a su cargo. Además, los mismos necesitan de un mínimo de infraestructura y organización empresarial para operar, que evidentemente no posee.

Respecto a **XX**, la SET pudo comprobar que el mismo forma parte de un esquema creado para la emisión de facturas sin contraprestación con el fin de crear créditos, costos y gastos a fin de no pagar impuestos, hecho que fue confirmado en el sumario administrativo que se le instruyó. Asimismo, según los documentos anexados a estos autos por estar relacionados a los hechos que son discutidos, según el contenido de la RP DPTT N° 00/2017, que puso fin al sumario administrativo llevado a cabo al mencionado contribuyente, se evidenció que el mismo utilizó comprobantes de ventas de determinados proveedores al solo efecto de utilizar los créditos contenidos en ellos, abultando de forma indebida su crédito fiscal, por lo que de esta forma se concluye que no pudo haber proveído las piezas de motor y materiales para mantenimientos navales descriptos en las facturas de compra utilizadas por **NN**. Tampoco presentó ni un solo documento que acredite la que la operación fue realizada ni cuenta con infraestructura ni está organizado de forma empresarial.

En cuanto a **XX**, en entrevista realizada por los auditores de la SET, la misma aseveró que no tiene conocimiento de estar inscrita en el RUC y que desconoce las circunstancias y personas que han utilizado su nombre para su inscripción como comerciante (Fs. 73 expediente 00), por lo que no pudo haber prestado los servicios de publicidad radial, venta de revistas de folletos y servicios ni la provisión de regalos empresariales que **NN** declaró que adquirió de la misma.

A su vez, **XX**, en entrevista realizada por los auditores de la SET, el mismo manifestó que se dedica al servicio de fletes en carácter independiente en la cooperativa XX, además presentó denuncia ante el Ministerio Público ya que el mismo según manifestó no se inscribió en el RUC (Fs. 75 expediente 00), por lo tanto esta persona tampoco pudo haber realizado las ventas que **NN** quiso hacer valer ante la SET.

Otro elemento que el **DSR2** consideró para concluir que **NN** declaró compras inexistentes fue el hecho de que **NN** luego del inicio de la verificación efectuada por la SET, procedió a rectificar sus declaraciones juradas del IVA General desafectando el valor de algunas facturas cuestionadas, incluso en su descargo afirmó que "*... a instancias de los auditores fueron rectificadas y quitadas de la contabilidad de NN, varias facturas que si bien es cierto fueron efectivamente utilizadas en virtud a operaciones de bienes y servicios efectivamente entregados y prestados...*". Con ello, para el **DSR2** no caben dudas de que **NN** declaró créditos fiscales y gastos que no son reales, hechos que no pudieron ser desvirtuados por la firma, pues no presentó ni un solo documento que pueda justificar la relación comercial, por lo que el **DSR2** concluyó que no corresponde validar estos créditos fiscales y gastos declarados por **NN**.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías y/o servicios hayan sido efectivamente adquiridos de estos 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; una sola orden de pago; orden de compra; nota de remisión, nota de presupuesto, recibo de dinero u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma y señalar que los supuestos proveedores dieron una declaración falsa al negar las operaciones y lo más llamativo absolutamente todos los pagos de los comprobantes impugnados fueron realizados en efectivo.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, por todo ello, el **DSR2** concluyó que los montos de estas facturas no son deducibles del IVA General y del IRACIS General y en consecuencia, corresponde el ajuste efectuado por los auditores de la SET.

En cuanto a la Responsabilidad del Representante legal manifestó que: "*... rechazamos la ampliación del presente sumario a personas ajenas al contribuyente, habida cuenta que la responsabilidad de los representantes de las personas jurídicas se encuentra implícita en virtud de la Ley, y solo se aplica cuando el acto de determinación quede firme...*"

El **DSR2** concluyó que 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 y costos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no son reales, defraudando con ello al Fisco, el **Sr. XX** con **CI N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, pues no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del **Sr. XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS de los ejercicios fiscales del 2010 hasta el 2015 y del IVA General de los periodos fiscales de 10 a 12/2010, 03 a 07/2011 y 12/2011, 05 a 06/2012, 01 a 10/2013, 01 a 03/2014, 06 a 09/2014, 11 a 12/2014 y 02 a 07/2015, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

RESOLUCION PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.

Sobre la calificación de la conducta 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 no solo por el monto que dejó de percibir en concepto del IVA 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 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.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de las multas sugeridas por los auditores de la SET porque comprobó que se cumplieron las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 2, 5, 6 del Art. 175 de la Ley, ya que de manera continua y repetida la firma contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos y ejercicios controlados, sino repercuten en los subsiguientes. Además, tuvo en cuenta la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, pues **NN** utilizó facturas relacionadas a operaciones inexistentes para respaldar créditos fiscales y costos en la liquidación de los tributos controlados, por un valor imponible de G 5.090.053.952, a su vez se tuvo en cuenta el numeral 7 de la Ley ya que durante la fiscalización desafectó algunos comprobantes de contenido falso.

En lo que respecta a la graduación de la sanción, el **DSR2** consideró que corresponde confirmar la aplicación de la multa del 100% sobre el impuesto de las facturas que no cuentan con el debido respaldo documental, 200% sobre las facturas de presunto contenido falso que fueron desafectados y 300% sobre el impuesto de las facturas cuestionadas que no fueron desafectadas.

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 forma parte de la liquidación del IRACIS.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR2** recomendó hacer lugar al informe denuncia, reliquidar el IVA General y el IRACIS y modificar el porcentaje de la multa.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades legales,

**EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACION
RESUELVE:**

Art. 1º.-DETERMINAR las obligaciones tributarias en concepto del IVA General y del IRACIS General de la firma **NN** con **RUC 00**; **CALIFICAR** su conducta como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente multa del 100% sobre el impuesto de las facturas que no cuentan con el debido respaldo documental, 200% sobre las facturas de presunto contenido falso que fueron desafectados y 300% sobre el impuesto de las facturas cuestionadas que no fueron desafectadas, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, de acuerdo al siguiente detalle:

OBLIGACIONES	PERIODOS FISCALES	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACION DE AUDITORIA	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IVA 10% S/ FACTURAS DE PRESUNTO CONTENIDO FALSO	IMPUESTO CONTENIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IVA 10% UTILIZACION DE CREDITO INDEBIDO S/ PLANILLA	TURAS CUESTIONADAS NO DESAFECTADAS	MULTA 200% S/ FACTURAS CUESTIONADAS DESAFECTADAS	MULTA 100% SOBRE COMPRAS SIN RESPALDO DOCUMENTAL	TOTAL IMPUESTO MAS MULTA A INGRESAR
	A	B	C	D=C*10% (07/11 a 02/14)	E=C*10% (02/15 a 07/15)	F	G=(D*300%)	H=(E*200%)	I=F*100%	J=(B+G+H+I)
511- AJUSTE IVA	mar-11	1.802.996	18.453.200	1.845.320	-	-	5.535.960	-	-	7.338.956
511- AJUSTE IVA	abr-11	3.227.579	25.863.364	2.586.336	-	-	7.759.009	-	-	10.986.588
511- AJUSTE IVA	may-11	2.651.356	46.155.455	4.615.546	-	-	13.846.637	-	-	16.497.993
511- AJUSTE IVA	jun-11	6.219.946	42.019.364	4.201.936	-	-	12.605.809	-	-	18.825.755
511- AJUSTE IVA	jul-11	14.540.830	148.648.327	14.864.833	-	-	44.594.498	-	-	59.135.328
511- AJUSTE IVA	dic-11	5.991.683	109.090.909	10.909.091	-	-	32.727.273	-	-	38.718.956
511- AJUSTE IVA	feb-12	46.193	-	-	-	-	-	-	-	46.193
511- AJUSTE IVA	may-12	3.003.607	37.272.727	3.727.273	-	-	11.181.818	-	-	14.185.425
511- AJUSTE IVA	jun-12	9.804.476	104.545.455	10.454.546	-	-	31.363.637	-	-	41.168.113
511- AJUSTE IVA	ene-13	-	103.454.545	10.345.455	-	-	31.036.364	-	-	31.036.364
511- AJUSTE IVA	feb-13	2.334.821	108.395.455	10.839.546	-	-	32.518.637	-	-	34.753.458
511- AJUSTE IVA	mar-13	19.208.740	226.142.909	22.614.291	-	-	67.842.873	-	-	87.051.613
511- AJUSTE IVA	abr-13	6.596.016	90.454.545	9.045.455	-	-	27.136.364	-	-	33.732.380
511- AJUSTE IVA	jun-13	1.413.660	-	-	-	-	-	-	-	1.413.660
511- AJUSTE IVA	jul-13	21.003.275	491.818.182	49.181.818	-	-	147.545.455	-	-	168.548.730
511- AJUSTE IVA	ago-13	33.700.143	335.832.636	33.583.264	-	-	100.749.791	-	-	134.449.934
511- AJUSTE IVA	sep-13	153.285	137.318.182	13.731.818	-	-	41.195.455	-	-	41.348.740

RESOLUCION PARTICULAR N° _____
POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN, CON RUC 00.

511- AJUSTE IVA	oct-13	7.270.684	143.700.000	14.370.000	-	-	43.110.000	-	-	50.380.684
511- AJUSTE IVA	nov-13	2.217.128	-	-	-	-	-	-	-	2.217.128
511- AJUSTE IVA	ene-14	22.907.493	234.856.818	23.485.682	-	-	70.457.045	-	-	93.364.538
511- AJUSTE IVA	feb-14	24.053.540	326.318.636	32.631.864	-	-	97.895.591	-	-	121.949.131
511- AJUSTE IVA	mar-14	-	84.622.727	8.462.273	-	-	25.386.818	-	-	25.386.818
511- AJUSTE IVA	may-14	33.564.110	-	-	-	-	-	-	-	33.564.110
511- AJUSTE IVA	jun-14	19.955.021	200.114.955	20.011.496	-	-	60.034.487	-	-	79.989.508
511- AJUSTE IVA	jul-14	2.751.898	36.752.618	3.675.262	-	-	11.025.785	-	-	13.777.683
511- AJUSTE IVA	ago-14	25.521.363	267.756.364	26.775.636	-	-	80.326.909	-	-	105.848.272
511- AJUSTE IVA	sep-14	25.330.531	230.399.174	23.039.917	-	-	69.119.752	-	-	94.450.283
511- AJUSTE IVA	nov-14	-	24.863.636	2.486.364	-	-	7.459.091	-	-	7.459.091
511- AJUSTE IVA	dic-14	15.958.493	134.681.818	13.468.182	-	-	40.404.545	-	-	56.363.038
511- AJUSTE IVA	feb-15	14.864.091	304.882.908	14.864.091	15.624.200	23.208.908	44.592.273	31.248.400	23.208.908	113.913.669
511- AJUSTE IVA	abr-15	-	442.371.092	-	44.237.109	2.754.317	-	88.474.218	2.754.317	91.228.535
511- AJUSTE IVA	may-15	1.264.533	353.436.365	-	35.343.637	-	-	70.687.273	-	71.951.806
511- AJUSTE IVA	jul-15	-	268.695.222	-	26.869.522	520.068	-	53.739.044	520.068	54.259.112
521- AJUSTE IRACIS	2010	1.113.636	11.136.364	1.113.636	-	-	3.340.909	-	-	4.454.544
521- AJUSTE IRACIS	2011	38.891.234	390.230.618	39.023.062	-	-	117.069.185	-	-	155.960.420
521- AJUSTE IRACIS	2012	14.181.818	141.818.182	14.181.818	-	-	42.545.455	-	-	56.727.272
521- AJUSTE IRACIS	2013	163.711.646	1.637.116.455	163.711.646	-	-	491.134.937	-	-	654.846.581
521- AJUSTE IRACIS	2014	154.036.675	1.540.366.746	154.036.675	-	-	462.110.024	-	-	616.146.700
521- AJUSTE IRACIS	2015	136.938.559	1.369.385.587	136.938.559	-	-	410.815.676	-	-	547.754.232
TOTAL		836.231.059	10.168.971.540	894.822.691	122.074.468	26.483.293	2.684.468.062	244.148.935	26.483.293	3.791.231.341

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

Art. 2°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el **Sr. XX** con **CI N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente y al Representante Legal 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°: COMUNICAR al sumariado que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

Art. 5°: 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