



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Nota DGGC N° 00/2017 notificada el 14/06/2017, la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales 01/2012 a 05/2017 y del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2012 a 2016, y para tal efecto requirió a **NN** que presente sus comprobantes de ventas emitidas en los años 2012 a 2017 a los siguientes clientes: XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX; la forma de cobro de los mismos; los documentos que evidencien el servicio prestado, el tipo de afectación contable y en el formulario del IVA, y sus Libros contables e impositivos, los cuales no fueron presentados por el contribuyente.

El control tuvo origen en el Informe SET/IT N° 00/16 del Departamento de Investigación Tributaria, en el cual los auditores informaron que detectaron un esquema de supuestos proveedores, compuesto por trece contribuyentes unipersonales, cuyas operaciones fueron reportadas en el marco de otra fiscalización, en los periodos fiscales de los años 2013, 2014, 2015 y parte del 2016, entre los cuales se encuentra **NN**. Según las Declaraciones Juradas del IVA se han observado que 12 de los proveedores registran elevadas operaciones gravadas, cuyo débitos fiscales son compensados con niveles similares de créditos fiscales, quienes en su mayoría, consignan la actividad económica de venta, compra e intermediación de productos diversos, y además, uno de ellos se encuentra inscripto como contador y auditor externo impositivo, el mismo poseería vinculaciones en distintos trámites de inscripción y/o actualización de datos del RUC, e inclusive sus proveedores registran sus timbrados pre-impresos en dos imprentas en común.

Así también, los días 17 al 23 de agosto de 2018, funcionarios de la **SET** entrevistaron a algunas de las personas que aparecen como supuestos proveedores de los contribuyentes de quienes se sospecha han utilizado facturas que respaldan operaciones inexistentes para evitar el pago de impuestos; los entrevistados manifestaron que las operaciones comerciales no se realizaron, que desconocían los conceptos detallados en sus comprobantes y que los mismos eran manejados por el estudio contable del Lic. XX; por su parte el Lic. XX expresó que sus clientes fueron XX, que los mismos prestaban servicios reales pero al mismo tiempo utilizaba sus comprobantes para respaldar operaciones que efectivamente no se realizaron.

Los auditores de la **SET** verificaron las facturas de ventas emitidas por **NN**, las informaciones proveídas por la misma, los datos obtenidos del Sistema de Recopilación de Datos Hechauka y las documentaciones de sus clientes, constatando que el contribuyente proporcionó facturas propias y de terceros relacionadas a operaciones inexistentes a las firmas: XX, XX, XX, XX, XX, XX, las cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, en consecuencia, las mismas obtuvieron un beneficio indebido presentando como sustento de sus compras los comprobantes emitidos por el controlado y sus clientes, causando un perjuicio al Fisco, que se encuentra cuantificado por el impuesto contenido en los mismos e incluido en sus DDJJ del IVA y del IRACIS, haciendo valer ante la **SET** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción a los artículos 8° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley).

Teniendo en cuenta lo expuesto, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como Defraudación, conforme al Art. 172 de la Ley, sugirieron además la aplicación de una multa equivalente al 100% de los tributos defraudados (IVA e IRACIS), todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	DIFERENCIA S/ AUDITORIA	IMPUESTO LIQUIDADO O RECUPERADO	CRÉDITO FISCAL FAVOR CONTRIBUYENTE	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100%	TOTAL
IRACIS	2012	0	0	0	0	0	520.749.153	520.749.153
IRACIS	2013	0	0	0	0	0	937.906.227	937.906.227
IRACIS	2014	0	0	0	0	0	1.400.239.965	1.400.239.965
IRACIS	2015	0	0	0	0	0	1.510.482.645	1.510.482.645
IRACIS	2016	0	0	0	0	0	1.274.687.810	1.274.687.810
IVA	ene-12	0	0	0	0	0	27.821.655	27.821.655
IVA	feb-12	0	0	0	0	0	19.661.350	19.661.350
IVA	mar-12	0	0	0	0	0	38.983.000	38.983.000
IVA	abr-12	0	0	0	0	0	22.691.760	22.691.760
IVA	may-12	0	0	0	0	0	44.432.950	44.432.950
IVA	jun-12	0	0	0	0	0	33.551.625	33.551.625
IVA	jul-12	0	0	0	0	0	48.208.454	48.208.454
IVA	ago-12	0	0	0	0	0	37.013.664	37.013.664
IVA	sept-12	0	0	0	0	0	29.134.906	29.134.906
IVA	oct-12	0	0	0	0	0	32.552.642	32.552.642
IVA	nov-12	0	0	0	0	0	73.504.895	73.504.895
IVA	dic-12	0	0	0	0	0	109.095.111	109.095.111
IVA	ene-13	0	0	0	0	0	35.092.157	35.092.157
IVA	feb-13	0	0	0	0	0	54.586.815	54.586.815
IVA	mar-13	0	0	0	0	0	59.697.850	59.697.850
IVA	abr-13	0	0	0	0	0	37.692.590	37.692.590
IVA	may-13	0	0	0	0	0	66.297.876	66.297.876
IVA	jun-13	0	0	0	0	0	58.983.850	58.983.850
IVA	jul-13	0	0	0	0	0	22.201.685	22.201.685
IVA	ago-13	0	0	0	0	0	251.118.052	251.118.052
IVA	sept-13	0	0	0	0	0	71.146.806	71.146.806
IVA	oct-13	0	0	0	0	0	99.385.325	99.385.325
IVA	nov-13	0	0	0	0	0	138.524.759	138.524.759
IVA	dic-13	0	0	0	0	0	43.178.465	43.178.465
IVA	ene-14	0	0	0	0	0	59.957.660	59.957.660
IVA	feb-14	0	0	0	0	0	117.883.157	117.883.157
IVA	mar-14	0	0	0	0	0	94.934.900	94.934.900
IVA	abr-14	0	0	0	0	0	104.698.259	104.698.259
IVA	may-14	0	0	0	0	0	215.555.742	215.555.742
IVA	jun-14	0	0	0	0	0	75.531.499	75.531.499
IVA	jul-14	0	0	0	0	0	64.076.944	64.076.944
IVA	ago-14	0	0	0	0	0	195.214.280	195.214.280
IVA	sept-14	0	0	0	0	0	94.319.010	94.319.010

IVA	oct-14	0	0	0	0	0	146.611.900	146.611.900
IVA	nov-14	0	0	0	0	0	178.278.016	178.278.016
IVA	dic-14	0	0	0	0	0	53.178.606	53.178.606
IVA	ene-15	0	0	0	0	0	82.341.241	82.341.241
IVA	feb-15	0	0	0	0	0	196.186.194	196.186.194
IVA	mar-15	0	0	0	0	0	108.163.646	108.163.646
IVA	abr-15	0	0	0	0	0	173.932.157	173.932.157
IVA	may-15	0	0	0	0	0	121.649.470	121.649.470
IVA	jun-15	0	0	0	0	0	161.317.907	161.317.907
IVA	jul-15	0	0	0	0	0	59.593.294	59.593.294
IVA	ago-15	0	0	0	0	0	215.444.762	215.444.762
IVA	sept-15	0	0	0	0	0	95.984.776	95.984.776
IVA	oct-15	0	0	0	0	0	174.917.941	174.917.941
IVA	nov-15	0	0	0	0	0	88.910.770	88.910.770
IVA	dic-15	0	0	0	0	0	32.040.497	32.040.497
IVA	ene-16	0	0	0	0	0	244.011.440	244.011.440
IVA	feb-16	0	0	0	0	0	240.752.344	240.752.344
IVA	mar-16	0	0	0	0	0	161.328.438	161.328.438
IVA	abr-16	0	0	0	0	0	89.283.346	89.283.346
IVA	may-16	0	0	0	0	0	30.109.061	30.109.061
IVA	jun-16	0	0	0	0	0	44.165.439	44.165.439
IVA	jul-16	0	0	0	0	0	47.702.243	47.702.243
IVA	ago-16	0	0	0	0	0	50.594.009	50.594.009
IVA	sept-16	0	0	0	0	0	222.740.103	222.740.103
IVA	oct-16	0	0	0	0	0	104.503.624	104.503.624
IVA	nov-16	0	0	0	0	0	27.583.970	27.583.970
IVA	dic-16	0	0	0	0	0	11.913.800	11.913.800
IVA	ene-17	0	0	0	0	0	163.810.455	163.810.455
IVA	feb-17	0	0	0	0	0	14.643.647	14.643.647
TOTAL							11.462.488.589	11.462.488.589

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución de Instrucción N° 00 del 21/05/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente **NN**, conforme lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Habiendo transcurrido el plazo señalado en la Ley sin que **NN** se haya presentado a interiorizarse de los hechos denunciados, a formular descargos y ofrecer pruebas, el **DSR1** por Providencia N° 00 del 16/08/2018, llamó a autos para resolver.

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

El **DSR1** concluyó que **NN** emitió comprobantes de contenido falso y además utilizó las documentaciones de sus clientes para otorgar un beneficio indebido a otros contribuyentes a las firmas XX, XX, XX, XX, XX, XX, para respaldar los egresos de las mismas para el IVA y el IRACIS, teniendo en cuenta que las operaciones en ellos descritas no existieron.

El **DSR1** comprobó la situación descrita, teniendo en cuenta que los auditores de la **SET** constataron, según los datos obtenidos del Sistema de Recopilación de Datos Hechauka y las documentaciones proveídas por las firmas citadas anteriormente durante las Fiscalizaciones puntuales dispuestas a ellas que las mismas asentaron los comprobantes emitidos por **NN** y por sus clientes, en sus registros contables, así como en sus DDJJ del IVA y del IRACIS.

Cabe destacar que, en la entrevista al Lic. XX, éste manifestó que para para la elaboración de las DDJJ consignaba un monto de crédito fiscal para compensar el débito generado por la confección de las facturas emitidas a nombre de las empresas mencionadas, las cuales fueron impugnadas en las fiscalizaciones realizadas a las mismas, conforme a los artículos 8º, 85 y 86 de la Ley, así como también presentó copias de los correos electrónicos en los cuales las empresas solicitaron la emisión de los comprobantes que respaldaron operaciones inexistentes.

Asimismo, el **DSR1** señaló que el Art. 7º de la R.G. N° 568/06 establece: *“...La clave de acceso confidencial de usuario tendrá carácter estrictamente personal y será secreta e intransferible. El uso de esta clave se realizará bajo la exclusiva responsabilidad del sujeto pasivo titular de la misma; también será de su total responsabilidad la presentación y veracidad de las declaraciones y demás informaciones presentadas por Internet u otros medios electrónicos o en forma impresa...El sujeto pasivo deberá actuar con la debida diligencia y tomar las medidas de seguridad necesarias para mantener su clave bajo estricto control...”*.

Respecto a la calificación de la conducta, el **DSR1** señaló con base en los argumentos expuestos en el punto anterior que **NN** incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadra dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 3 y 5 del Art. 173, y en el num. 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dado que presentó DDJJ con datos falsos y suministró informaciones de manera inexacta respecto a sus ventas, además de aprovecharse de su condición de profesional contable de otros contribuyentes al expedir sus facturas, dado que los comprobantes utilizados como respaldo de las operaciones, corresponden a la provisión de bienes y prestación de servicios que no fueron realizadas, al sólo efecto de beneficiar a terceros y, con esta acción provocó un perjuicio al Fisco.

Asimismo, los artículos 173 y 174 de la Ley establecen una presunción de hecho, lo cual implica que detectada la infracción, la Administración Tributaria la pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos denunciados. Sin embargo, en este caso, pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, **NN** no lo hizo. Consecuentemente, el **DSR1** señaló que corresponde la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos defraudados, que en el IVA se aplicará sobre el impuesto contenido en cada factura impugnada, debido a que refleja el crédito fiscal que generó indebidamente.

En relación al IRACIS se debe considerar como base el monto del tributo no ingresado al Fisco, ya que éste grava las utilidades y no los ingresos brutos; tomando en cuenta – igualmente – que el IVA incluido en los comprobantes que respaldaron operaciones inexistentes no afecta a la determinación del IRACIS, por no constituir costo ni gasto. Así también, el **DSR1** concluyó que corresponde dejar sin efecto la multa por Defraudación en concepto de IRACIS correspondiente a los ejercicios fiscales 2012 al 2016, en razón de que no surgió saldo a favor del Fisco luego de desafectar los gastos de sus DDJJ y solo hubo una reducción del saldo a favor de los contribuyentes a los que emitió las facturas impugnadas.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de multas.

POR TANTO, en uso de las facultades otorgadas en el Art. 4º de la Resolución General N° 40/2014,

LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA
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	2012	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2013	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2014	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2015	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2016	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	01/2012	0	27.821.655	27.821.655
521 - AJUSTE IVA	02/2012	0	19.661.350	19.661.350
521 - AJUSTE IVA	03/2012	0	38.983.000	38.983.000
521 - AJUSTE IVA	04/2012	0	22.691.760	22.691.760
521 - AJUSTE IVA	05/2012	0	44.432.950	44.432.950
521 - AJUSTE IVA	06/2012	0	33.551.625	33.551.625
521 - AJUSTE IVA	07/2012	0	48.208.454	48.208.454
521 - AJUSTE IVA	08/2012	0	37.013.664	37.013.664
521 - AJUSTE IVA	09/2012	0	29.134.906	29.134.906
521 - AJUSTE IVA	10/2012	0	32.552.642	32.552.642
521 - AJUSTE IVA	11/2012	0	73.504.895	73.504.895
521 - AJUSTE IVA	12/2012	0	109.095.111	109.095.111
521 - AJUSTE IVA	01/2013	0	35.092.157	35.092.157
521 - AJUSTE IVA	02/2013	0	54.586.815	54.586.815
521 - AJUSTE IVA	03/2013	0	59.697.850	59.697.850
521 - AJUSTE IVA	04/2013	0	37.692.590	37.692.590
521 - AJUSTE IVA	05/2013	0	66.297.876	66.297.876
521 - AJUSTE IVA	06/2013	0	58.983.850	58.983.850
521 - AJUSTE IVA	07/2013	0	22.201.685	22.201.685
521 - AJUSTE IVA	08/2013	0	251.118.052	251.118.052
521 - AJUSTE IVA	09/2013	0	71.146.806	71.146.806
521 - AJUSTE IVA	10/2013	0	99.385.325	99.385.325
521 - AJUSTE IVA	11/2013	0	138.524.759	138.524.759
521 - AJUSTE IVA	12/2013	0	43.178.465	43.178.465
521 - AJUSTE IVA	01/2014	0	59.957.660	59.957.660
521 - AJUSTE IVA	02/2014	0	117.883.157	117.883.157
521 - AJUSTE IVA	03/2014	0	94.934.900	94.934.900
521 - AJUSTE IVA	04/2014	0	104.698.259	104.698.259
521 - AJUSTE IVA	05/2014	0	215.555.742	215.555.742
521 - AJUSTE IVA	06/2014	0	75.531.499	75.531.499
521 - AJUSTE IVA	07/2014	0	64.076.944	64.076.944
521 - AJUSTE IVA	08/2014	0	195.214.280	195.214.280
521 - AJUSTE IVA	09/2014	0	94.319.010	94.319.010
521 - AJUSTE IVA	10/2014	0	146.611.900	146.611.900
521 - AJUSTE IVA	11/2014	0	178.278.016	178.278.016
521 - AJUSTE IVA	12/2014	0	53.178.606	53.178.606
521 - AJUSTE IVA	01/2015	0	82.341.241	82.341.241
521 - AJUSTE IVA	02/2015	0	196.186.194	196.186.194

521 - AJUSTE IVA	03/2015	0	108.163.646	108.163.646
521 - AJUSTE IVA	04/2015	0	173.932.157	173.932.157
521 - AJUSTE IVA	05/2015	0	121.649.470	121.649.470
521 - AJUSTE IVA	06/2015	0	161.317.907	161.317.907
521 - AJUSTE IVA	07/2015	0	59.593.294	59.593.294
521 - AJUSTE IVA	08/2015	0	215.444.762	215.444.762
521 - AJUSTE IVA	09/2015	0	95.984.776	95.984.776
521 - AJUSTE IVA	10/2015	0	174.917.941	174.917.941
521 - AJUSTE IVA	11/2015	0	88.910.770	88.910.770
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	32.040.497	32.040.497
521 - AJUSTE IVA	01/2016	0	244.011.440	244.011.440
521 - AJUSTE IVA	02/2016	0	240.752.344	240.752.344
521 - AJUSTE IVA	03/2016	0	161.328.438	161.328.438
521 - AJUSTE IVA	04/2016	0	89.283.346	89.283.346
521 - AJUSTE IVA	05/2016	0	30.109.061	30.109.061
521 - AJUSTE IVA	06/2016	0	44.165.439	44.165.439
521 - AJUSTE IVA	07/2016	0	47.702.243	47.702.243
521 - AJUSTE IVA	08/2016	0	50.594.009	50.594.009
521 - AJUSTE IVA	09/2016	0	222.740.103	222.740.103
521 - AJUSTE IVA	10/2016	0	104.503.624	104.503.624
521 - AJUSTE IVA	11/2016	0	27.583.970	27.583.970
521 - AJUSTE IVA	12/2016	0	11.913.800	11.913.800
521 - AJUSTE IVA	01/2017	0	163.810.455	163.810.455
521 - AJUSTE IVA	02/2017	0	14.643.647	14.643.647
Totales		0	5.818.422.789	5.818.422.789

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 N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado.

Art. 3°. - **NOTIFICAR** al contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan a las multas aplicadas.

Art. 4°. - **COMUNICAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales.

Art. 5°. - **CUMPLIDO** archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA