



**RESOLUCION PARTICULAR**

FORM.727-2

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00 (Expediente N° 00 y otros), del sumario administrativo instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificado el 08/09/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General ejercicio fiscal 2015 y del IVA General periodo fiscal 10 al 12/2015, y a dichos efectos solicitó a **NN** la presentación de facturas originales de los proveedores 1) XX RUC 00, 2) XX RUC 00, 3) XX RUC 00, 4) XX RUC 00, 5) XX RUC 00, 6) XX RUC 00, 7) XX RUC 00, 8) XX RUC 00, 9) XX RUC 00, 10) XX RUC 00, 11) XX RUC 00, 12) XX RUC 00, 13) XX RUC 00, 14) XX RUC 00, 15) XX RUC 00, 16) XX RUC 00, 17) XX RUC 00, 18) XX RUC 00, 19) XX RUC 00, 20) XX RUC 00, 21) XX RUC 00, 22) XX RUC 00, y 23) XX RUC 00; forma de pago de los comprobantes, libros diario y mayor, a lo cual dio cumplimiento.

La fiscalización cuenta como antecedentes a informes SET/IT N° 00/2017 y del Informe DPO/DGGC N° 00/2017, emitidos por los Departamentos de Investigación Tributaria (DIT) y de Planeamiento Operativo DGGC (DPO) respectivamente, por medio de los cuales se expuso un esquema detectado de supuestos proveedores inconsistentes, de acuerdo a los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka y de otras diligencias realizadas.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 11/12/2017 los auditores de la **SET** procedieron a la verificación de las documentaciones y del cruce de informaciones, constataron que **NN** incluyó en sus DDJJ del IVA General de los periodos 10, 11 y 12/2015, IRACIS General ejercicio fiscal 2015 montos en concepto de créditos fiscales y costos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por proveedores inconsistentes en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), el Art. 22 del Decreto N° 1.030/2013 y el Art. 32 de la Ley N° 5.061/2013, ya que no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de que sean consideradas como costo deducible para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA, por lo que los auditores de la **SET** procedieron a desafectar los comprobantes irregulares y a la reliquidación de los impuestos.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **SET**, de acuerdo a los datos obtenidos de los Sistema Marangatu y Hechauka, a los registros contables del contribuyente, a las entrevistas informativas realizadas a los supuestos vendedores así como a las verificaciones efectuadas a los domicilios registrados según los datos del RUC, con base en los cuales concluyeron que las operaciones no pudieron haberse realizado, ya que los proveedores mencionados no cuentan con la infraestructura necesaria para proveer los bienes como ser: depósitos, salones, mercaderías, empleados, vehículos e inclusive en la mayoría de los casos, las facturaciones y/o claves de acceso eran manejadas conjuntamente o exclusivamente por la contadora de los mismos.

Por tanto, los Auditores de la **SET** consideraron que la conducta del contribuyente se adecua a lo que establece el Art. 172 de la Ley, debido a que **NN** presentó declaraciones juradas de contenido falso, y declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas y consignó en sus DDJJ créditos y costos sustentados en facturas provenientes de operaciones que no se realizaron, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 300% sobre los tributos defraudados, y conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO LIQUIDADADO 10%	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300% POR DEFRAUDACION S/ FACTURAS DESAFECTADAS	TOTAL G
IVA GENERAL	10/2015	463.854.546	46.385.455	0	0	139.156.365	139.156.365
IVA GENERAL	11/2015	563.854.548	56.003.637	0	0	168.010.911	168.010.911
IVA GENERAL	12/2015	279.745.454	27.974.545	0	0	83.923.635	83.923.635
IRACIS GENERAL	2015	1.303.636.365	130.363.637	1.303.636.370	130.363.637	391.090.911	521.454.548
<b>TOTAL</b>		<b>2.607.272.730</b>	<b>260.727.274</b>	<b>1.303.636.370</b>	<b>130.363.637</b>	<b>782.181.822</b>	<b>912.545.459</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 15/01/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

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 Resolución N° 00 del 10/08/2018, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Posteriormente, y habiendo otro proceso sumarial en trámite en dependencia del Departamento de Sumarios 2; el representante convencional de la sumariada solicitó acumulación de los procesos, alegando que “... *el presente pedido obedece en primer lugar al hecho de que he solicitado por nota en el sumario tramitado en el dsr1 se me otorgue los beneficios concedidos por el decreto 313/18, y en segundo lugar porque entiendo que se han superpuesto los mismos periodos fiscales en los dos sumarios. Por tanto, a fin de que se emita una sola resolución en los dos sumarios, es que solicito la acumulación de ambos expedientes de sumario.*”

Al respecto, el **DSR1** manifestó que lo solicitado por el representante convencional de la contribuyente se ajusta a lo establecido en el inc. a, del Art. 18 de la Resolución General N° 114/2017; por lo que corresponde la acumulación de procesos.

*NN* había manifestado en su oportunidad que, " ... la afirmación de la auditoría carece de sustento, pues no se halla probada tal acusación, dado que... solamente argumentan que las referidas facturas son de **PRESUNTO** contenido falso. Es decir, la afirmación de los mismos se basa única y exclusivamente en una presunción, pues los mismos "presumen" que las facturas son de supuesto contenido falso, dado que según manifiestan los mismos no cuentan la infraestructura ni personal para efectuar las operaciones comerciales en el domicilio declarado. Es decir, así expuesta la denuncia, resulta a todas luces una lisa y llana conjetura que no cuenta con indicios o pruebas que den fe a sus afirmaciones...no han demostrado mínimamente en qué consiste la supuesta falsedad, no han realizado ninguna diligencia oportuna y conducente para confirmar su sospecha". (sic)

El **DSR1** señaló que en el presente caso no se aplicó una simple presunción, ya que la denuncia basó sus conclusiones en las evidencias obtenidas en los diversos procedimientos de control, tales como la contrastación de datos entre el Sistema Marangatu y Hechauka, de las informaciones proporcionadas por el contribuyente y por terceros, así como de las verificaciones de domicilios y entrevistas informativas, etc., con las cuales comprobó que las operaciones de venta no se realizaron.

El **DSR1** también confirmó dicha situación, porque de las verificaciones domiciliarias efectuadas a los supuestos proveedores de **NN** coincidentemente con las entrevistas informativas, constató que todos fijan domicilio en la ciudad de Coronel Oviedo, y que ninguno de ellos cuenta con la infraestructura necesaria para proveer los bienes relacionadas con el rubro de material de construcción ("XX" de XX). De igual manera se concluye que "XX" de XX al cual hacen referencia las facturas de compras impugnadas, no tienen establecimiento, salón, depósito, vehículo, mercaderías ni personal. Por lo que concluyó, que los supuestos vendedores no pudieron haber proveído las bolsas de SPELLER DE TRIGO (componente de alimento balanceado para animales) y "YODOTONI" (insumo veterinario), y demás productos consignados en los referidos comprobantes, más aún teniendo en cuenta que los mismos proveedores residen a más de 250 km entre proveedor (Cnel. Oviedo) y **NN** (Nueva Esperanza - Canindeyú), de manera que, sin los medios adecuados, no pudieron haber trasladado los citados los productos.

En el mismo sentido, **DSR1** resaltó, que todos los proveedores tenían en común a las mismas contadoras y/o imprentas, y que en varios casos éstas fueron las que expidieron los comprobantes e incluso tramitaron su impresión. Situación que fue confirmada por el propietario de la Gráfica XX, quien señaló en la entrevista informativa que la contadora de ambas personas (XX) es quien solicitaba la impresión de sus comprobantes y los retiraba, cuando en realidad dichos trámites debían ser realizados por las titulares del RUC.

Por su parte, XX afirmó que los contactos con los proveedores y clientes eran realizados por la asistente de su contadora (XX), y que la clave de acceso era también manejada por la contadora.

Por otro parte, el **DSR1** destacó que resulta llamativa la vinculación entre algunos de ellos (vendedor/contador/imprenta), como es el caso de la proveedora XX, quien es hija de XX (propietario de XX) y cuya contadora (XX) es hermana de la misma y cuñada de XX. Igualmente, esta última indicó que ella y su marido XX, trabajan en Gráfica XX.

Respecto al proveedor XX, el **DSR1** comprobó que tampoco se realizó operación alguna ya que en la dirección declarada funciona una pequeña despensa que pertenece a su cuñada, además el supuesto proveedor es funcionario del Ministerio de Justicia y Trabajo desde el 29/08/1997. Con todos estos elementos, el **DSR1** elaboró un cuadro con las evidencias relevantes y contundentes que confirman la inexistencia de las operaciones con cada proveedor conforme se expone a continuación:

Proveedor	Fecha de la operación	Empresa	Mercaderías vendidas	Ciudad	Contadora	Dirección de correo	Imprenta	Verificación de domicilio
XX	05/10/2015 13/10/2015 26/10/2015 30/10/2015 04/11/2015 13/11/2015 19/11/2015 27/11/2015 07/12/2015 22/12/2015	Casa XX (Art. de Ferrería, prod. agropecuarios, veterinarios, etc.)	Cemento, cal, dintel, varilla de hierro, pintura, aguaras, piso calcarío, chapas, tejas, canaleta, juego de baño, foco, alambre, clavo, etc.	Coronel Oviedo	XX	XX@Hotmail.com	Gráfica XX	No cuenta con local ni depósito (solo pequeña despensa).
XX	01/10/2015, 08/10/2015, 16/10/2015, 03/11/2015, 09/11/2015, 16/11/2015, 24/11/2015, 30/11/2015, 04/12/2015, 21/12/2015	Comercial XX (Art. De ferretería, servicios generales, venta de maderamen)	Comida para vacas, afrecho, reconstituyente, sal mineral, speller de soja, cemento, cal, ladrillos, marco para puerta, carga de arena, piedra, tapa de hormigón, etc.	Coronel Oviedo	XX	XX@Hotmail.com	Gráfica XX	No tiene depósitos ni salones comerc. En el lugar funciona una pequeña despensa de su cuñada.

Si bien, la mayoría de los proveedores manifestaron haber realizado actividades gravadas, los mismos no demostraron con las documentaciones pertinentes la veracidad de sus operaciones, pues no presentaron sus comprobantes de ventas ni sus registros contables, por cuya razón fueron bloqueados sus RUC. En tal sentido, el **DSR1** concluyó, que existen indicios suficientes para confirmar que las compras no se realizaron y consecuentemente, corresponde impugnar las facturas emitidas por los mismos.

Los hechos y antecedentes fueron analizados y atendiendo lo solicitado por el representante legal de la contribuyente, el **DSR1** coligió que la presente resolución será determinada la obligación IRACIS General ejercicio 2015, a cuyo efecto se sumarán los montos denunciados en ambos procesos; y lo que concierne al IVA General denunciado en el Informe Final de Auditoría N° 00, será resuelto dentro del proceso N° 00.

Con respecto al IRACIS GENERAL, el **DSR1** concluyó que efectivamente **NN** infringió la normativa tributaria, porque comprobó que la misma obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto anual del IRACIS correspondiente al ejercicio fiscales 2015 al respaldar sus costos en facturas cuestionadas e impugnadas, pues las compras de materiales de construcción e insumos para ganadería no son reales, al comprobarse que los supuestos proveedores no poseían patrimonio acorde al volumen de las operaciones que alegó realizar, no cuentan con infraestructura, empleados y no tienen la capacidad operativa para realizar las supuestas ventas, por lo que de conformidad a lo establecido en el Art. 7 de la Ley, corresponde su reliquidación, considerando que el citado cuerpo legal establece que, “... *constituirá renta bruta la diferencia entre el ingreso total proveniente de las operaciones comerciales, industriales o de servicios y el costo de las mismas.*”

Evidenciados los hechos descritos precedentemente, y con base a las evidencias obtenidas durante el proceso sumarial, el **DSR1** confirmó que concluyó que **NN** hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues de manera premeditada declaró compras a los efectos de reducir el pago del IRACIS, causando un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto del impuesto dejado de ingresar.

El **DSR1** refirió, que en todo caso los supuestos bienes adquiridos constituirían activos ficticios dado que realmente no existieron y por ende tampoco tienen ningún valor, razón por la cual ratificó la denuncia en este punto.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que corresponde confirmar la reliquidación del IRACIS ejercicio fiscal 2015.

**NN** argumentó que los fiscalizadores pretenden responsabilizarle por el incumplimiento de los deberes tributarios de los proveedores cuestionados, quienes declararon la totalidad de las operaciones efectuadas con el mismo, por tanto, tienen el carácter de declaración jurada y gozan de la presunción de veracidad. Asimismo, expresó, que “... *NO se dan los elementos constitutivos de la defraudación... dado que no se demostró perjuicio al fisco. Del mismo modo no se puede atribuir beneficio indebido pues no hubo ninguna disminución en el pago de tributo...*”.

El **DSR1** manifestó, que en ningún momento la **SET** pretendió trasladar al contribuyente las consecuencias del incumplimiento de sus proveedores, sino en determinar la responsabilidad de **NN** por la utilización de facturas de operaciones inexistentes, para sustentar sus créditos fiscales y costos declarados. Mencionó también, que las DDJJ de sus proveedores carecen de validez, pues los mismos no proveyeron las documentaciones de respaldo, de manera que a los efectos fiscales se consideran como compras inexistentes.

En cuanto al IRACIS, el **DSR1** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo corresponde reliquidar el tributo sobre base mixta conforme a lo dispuesto en el núm. 3 del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica del contribuyente según su actividad y zona geográfica.

A dicho efecto, el Departamento de Asesoría Económica (**DAE**), a solicitud del **DSR1**, estimó una rentabilidad presunta del 29% el cual surge de la diferencia entre la rentabilidad promedio que obtienen los contribuyentes durante el ejercicio 2015. Con base al referido porcentaje, el DSR1 reliquidó el IRACIS sumando el monto imponible de las facturas impugnadas denunciadas en el Informe Final de Auditoría N° 00 y en el Informe Final de Auditoría N° 00, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	%	Rentabilidad Bruta	Porcentaje de costo	Monto imponible	Impuesto a ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E:(C/D)	F:(Ex10%)
IRACIS General	2015	4.317.735.457	29%	381.965.455	70.70%	1.789.386.830	178.938.683

En relación a la conducta de **NN**, el **DSR1** concluyó que, con base a las evidencias obtenidas durante el proceso de control, confirmó que la conducta se ajustó a las presunciones previstas en el Art. 172 de la Ley, aun cuando dicha situación haya sobrevenido como consecuencia de malos manejos por parte del personal contratado en su oportunidad, pues debido a lo establecido por el Art. 180 de la Ley, la responsabilidad en materia de infracciones cometidas por su personal es atribuible al contribuyente.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, y atendiendo que 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 las 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma en particular, y consideró el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, así como al reconocimiento expreso de las obligaciones a determinarse y el ofrecimiento de pago en concreto.

Consecuentemente, el **DSR1** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo (IRACIS) determinado, en atención a que el mismo grava las utilidades y no los ingresos brutos, a lo que cabe agregar que el IVA crédito fiscal no constituye costo ni gasto en la liquidación del citado impuesto.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, el DSR1 señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al 31/12/2017, circunstancia que se adecua al presente caso. Asimismo, en cuanto al pedido de facilidades de pago de las obligaciones determinadas en el presente caso, las mismas podrán ser concedidas bajo las condiciones establecidas

en el Art. 2° del citado Decreto, siempre y cuando sea formalizado el pedido de financiamiento dentro de los 10 días hábiles de notificada la presente resolución.

En atención a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia del Informe Final de Auditoría N° 00 del 17/10/2018.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la R.G. 40/14,

## **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	2015	178.938.683	178.938.683	357.877.366
521 - AJUSTE IVA	10/2015	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	11/2015	0	0	0
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	0	0
Totales		<b>178.938.683</b>	<b>178.938.683</b>	<b>357.877.366</b>

La mora y accesorios legales serán calculadas hasta la fecha de pago, conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, en los términos del Considerando de la presente Resolución.

**ART. 2°.- CALIFICAR** su conducta como **DEFRAUDACION** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el impuesto defraudado.

**ART. 3°.- NOTIFICAR** al contribuyente conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles.

**ART. 4°.- REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar el débito en la cuenta corriente del contribuyente.

**ART. 5°.- COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**ANTULIO BOHBOUT**

**DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**