



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 20/02/2018, posteriormente ampliada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 27/04/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la Fiscalización Puntual del IVA General de los periodos fiscales de 03/2013 a 08/2015, y de 02 a 12/2016; y el IRACIS de los ejercicios fiscales del 2013 al 2016 de la contribuyente, y para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales que respaldan sus compras de varios proveedores; como así también la aclaración de la forma de pago por las compras realizadas, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, la forma de afectación de dichos pagos en los formularios del IVA General, su afectación contable como costo o gasto, los libros contables e impositivos, entre otros, los cuales fueron presentados.

Como antecedente, señalamos que a través de los Informes DPO DGGC N° 00/2018, N° 00/2018, N° 00/2017 y SET/IT N° 00/2017, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) sugirió la apertura de una fiscalización puntual a la firma **NN**, debido a que la misma se encontraba entre las 150 empresas que utilizaron presumiblemente facturas de contenido falso, emitidas por 130 proveedores inconsistentes, por valores significativos, los cuales habían sido irregularmente inscriptos en el RUC y no contaban con una infraestructura mínima adecuada para prestar los servicios o proveer los bienes individualizados en los citados documentos (fs. 1/7, expediente N° 00).

Durante la fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS de los periodos y ejercicios fiscales comprendidos entre 02/2013 y 12/2016, montos en concepto de créditos fiscales, costos y gastos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por los 77 proveedores identificados a fojas 60/61 del expediente N° 00 (Informe Final de Auditoria N° 00/2018), en infracción a los artículos 7°, 8° y 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y el Art. 68 del Decreto N° 1.030/2013 ya que no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como costos y gastos deducibles para el IRACIS ni como crédito fiscal para el IVA

Dichas situaciones fueron confirmadas por los auditores de la **SET**, con las documentaciones proporcionadas por la firma y por terceros, los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, los procedimientos de constatación de domicilios y las entrevistas informativas efectuadas a los supuestos proveedores; con base a los cuales comprobaron que las supuestas empresas correspondientes a los 77 proveedores identificados en el Informe Final, no existían en las direcciones declaradas en el RUC, ni siquiera eran conocidas por las personas

residentes en el lugar. Incluso la mayoría de los mismos manifestaron no ser contribuyentes ni haberse inscriptos en el RUC, o siendo contribuyente su actividad difería a la consignada en las facturas, desconociendo todos ellos las supuestas operaciones realizadas con **NN**.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones pues consignó en sus DDJJ créditos, costos y gastos sustentados en facturas provenientes de compras 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, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, teniendo en cuenta la continuidad, la reiteración, el grado de cultura del infractor así como la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción (numerales 1, 2, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley). Asimismo, por la presentación de DDJJ Informativas con datos inexactos, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido en el Art. 176 de la mencionada Ley y el Art. 12 de la RG N° 48/2014, actualizado por el Art. 1° del Decreto N° 8849/2018.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS PERIÓDOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE DE FACTURAS DESAFECTADAS AL 10% y 5%	IMPUESTO 10% y 5%	IVA GASTO	IMPUESTO IVA GASTO	CRÉDITO RECUPERADO	MONTO IMPONIBLE S/ REINTEGRACIÓN	IMPUESTO A INGRESOS S/ REINTEGRACIÓN	MULTA 200%	MULTA 300%	TOTAL (IMPUESTO + MULTA)
IVA GRAL	mar-13	4.581.816	458.182	-	-	458.182	-	-	0	1.374.546	1.374.546
IVA GRAL	abr-13	4.009.089	400.909	-	-	400.909	-	-	0	1.202.727	1.202.727
IVA GRAL	may-13	4.009.089	400.909	-	-	400.909	-	-	0	1.202.727	1.202.727
IVA GRAL	ago-13	3.201.818	320.182	-	-	320.182	-	-	0	960.546	960.546
IVA GRAL	sep-13	88.753	8.875	-	-	8.875	-	-	0	266.299	266.299
IVA GRAL	oct-13	41.690.904	4.169.090	-	-	4.169.090	-	-	0	12.507.270	12.507.270
IVA GRAL	nov-13	579.091	57.909	-	-	57.909	-	-	0	173.727	173.727
IVA GRAL	dic-13	1.468.969	146.897	-	-	146.897	-	-	0	440.691	440.691
IVA GRAL	ene-14	579.091	57.909	-	-	57.909	-	-	0	173.727	173.727
IVA GRAL	feb-14	256.509.102	25.650.917	-	-	25.650.917	-	-	956.368	76.992.751	77.869.119
IVA GRAL	mar-14	931.263.217	93.126.322	-	-	77.849.028	152.772.940	15.277.294	84.250.544	279.378.966	378.906.804
IVA GRAL	abr-14	1.040.050.676	104.005.068	-	-	(7.797.954)	1.118.050.220	111.803.022	0	912.015.204	423.838.226
IVA GRAL	may-14	1.235.667.257	123.566.726	-	-	28.000.566	955.661.600	95.566.160	0	370.700.178	466.266.338
IVA GRAL	jun-14	2.344.114.262	234.411.426	-	-	95.070.728	1.393.406.980	139.340.698	0	703.234.278	842.574.976
IVA GRAL	jul-14	770.709.215	77.070.922	-	-	10.164.460	669.060.720	66.906.072	0	231.211.566	298.117.638
IVA GRAL	ago-14	1.020.451.320	102.045.132	-	-	0	369.364.630	36.936.463	0	306.135.396	343.071.859
IVA GRAL	sep-14	653.199.229	65.319.923	-	-	0	117.305.190	11.735.519	0	195.957.969	207.693.488
IVA GRAL	oct-14	500.000.000	50.000.000	-	-	30.484.715	195.152.850	19.515.285	0	150.000.000	169.515.285
IVA GRAL	nov-14	500.517.315	50.051.732	-	-	44.162.964	58.887.660	5.888.766	0	150.155.196	156.043.962
IVA GRAL	dic-14	584.982.058	58.498.206	-	-	42.346.782	161.514.240	16.151.424	0	175.494.618	191.646.042
IVA GRAL	ene-15	1.399.468.051	139.946.805	-	-	125.248.662	146.981.430	14.698.143	0	419.840.415	434.538.558
IVA GRAL	feb-15	1.163.265.032	116.326.503	-	-	73.154.947	431.715.560	43.171.556	0	348.978.509	392.151.065
IVA GRAL	mar-15	453.907.534	45.390.753	-	-	45.179.890	2.108.230	210.823	0	136.172.259	136.383.082
IVA GRAL	abr-15	443.063.572	44.306.357	-	-	25.136.299	191.700.580	19.170.058	0	132.919.071	152.089.129

IVA GRAL.	may-15	303.053.321	30.305.312	-	-	30.305.312	-	-	0	90.915.996	90.915.996
IVA GRAL.	jun-15	1.229.136.242	122.912.624	-	-	107.723.601	151.890.230	15.189.023	0	368.737.872	383.926.895
IVA GRAL.	jul-15	1.395.710.090	139.571.009	-	-	139.571.009	-	-	0	418.713.027	418.713.027
IVA GRAL.	ago-15	421.250.751	42.125.075	-	-	42.125.075	-	-	0	126.375.225	126.375.225
IRACIS GRAL.	2013	60.428.306	6.042.811	1.824.572	182.457	0	62.252.880	6.225.288	0	18.671.865	24.901.153
IRACIS GRAL.	2014	12.904.674.498	1.290.467.450	76.048.306	7.604.821	0	12.980.722.710	1.298.072.271	9.570.254	3.894.216.812	5.201.858.337
IRACIS GRAL.	2015	8.119.435.983	811.943.598	-	-	-	8.119.435.980	811.943.598	0	2.435.830.794	3.247.774.392
IRACIS GRAL.	2016	2.830.819.930	283.081.993	-	-	184.787	2.828.972.060	282.897.206	0	849.245.979	1.122.145.185
CONTRAVENCIÓN	04 a 12 2014	-	-	-	-	-	-	-	0	0	12.906.000
TOTAL		40.622.664.358	4.062.266.444	77.872.778	7.787.278	940.662.580	30.106.986.690	3.010.698.649	94.737.166	12.210.161.165	15.328.563.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 del 14/09/2018 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo a la firma y a su representante Sr. XX, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, en concordancia con el Art. 182 del mismo cuerpo legal.

El 17/10/2018, la firma y su representante presentaron sus descargos y el 15 y el 29/11/2018 ofrecieron pruebas. Asimismo, a través del escrito de fecha 11/12/2018 presentaron sus alegatos finales.

Una vez cumplidas con todas las etapas del procedimiento, mediante la Providencia N° 00 del 21/12/2018, se llamó a autos para resolver.

Los argumentos expuestos por la firma, así como todos los antecedentes y pruebas agregadas en el sumario fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo al siguiente detalle:

De las supuestas irregularidades del proceso de Fiscalización. NN manifestó que la Fiscalización de la que fueron objeto se inició con el requerimiento de documentaciones e informaciones formulado a través de la Nota DPO/DGGC N° 00/17 notificada en fecha 03/02/17. Posteriormente, por Nota DPO/DGGC N° 00 notificada el 24/11/2017, la **SET** le requirió otras documentaciones, ampliándose de esa forma la Fiscalización e incluyendo a otros proveedores no previstos en el primer pedido.

Asimismo, la firma manifestó que luego de 13 meses del primer requerimiento, el 20/02/2018 recibió la Orden de Fiscalización N° 00, a través de la cual se le solicitó los mismos documentos e informaciones anteriormente requeridos en las notas indicadas e incluyendo a varios proveedores, es decir, la **SET** volvió a ampliar la fiscalización. Agregó, que el 27/04/2018, después de 14 meses de iniciada la verificación, fue notificado de la ampliación de la fiscalización según Resolución Particular N° 00, concluyendo la misma fuera del plazo legal, después de 17 meses según Acta Final del 06/07/2018.

Según la firma, la Nota DPO/DGG N° 00/2017, no fue suscripta por el Viceministro de Tributación acorde a lo establecido por el Art. 31 de la Ley, ni cumplió con los requisitos indicados en el Art. 7° de la RG N° 04/2008, siendo idénticas las solicitudes de informaciones contenidas entre esta nota y la Orden de Fiscalización, diferenciándose solamente por el nombre asignado a cada uno de ellos. "Con lo cual, queda claro que la SET pretendió disfrazar a la ilegítima fiscalización... con los

*requerimientos de documentaciones con el solo objeto de no ajustarse a las formalidades que rigen para la Administración para este tipo de controles”, por todo ello **NN** afirmó, que los resultados expuestos en el Acta Final son ilegítimos pues la presunción de legitimidad (Art. 196) quedó plenamente desvirtuada. Avaló su postura en una sentencia del Tribunal de Cuentas.*

Al respecto del caso, el **DSR1** manifestó que la primera cuestión a dilucidar es el tipo de Verificación al cual fue sometida la firma para posteriormente determinar, si la misma se realizó conforme a los procedimientos y requisitos establecidos en la Ley y en la reglamentación, habida cuenta los cuestionamientos que hace la empresa.

De acuerdo a los antecedentes del caso, el **DSR1** constató que la **DGGC** sometió a **NN** a un proceso de control interno (Art. 1º de la RG N° 25/2014) en el marco de la verificación efectuada a la contribuyente **XX** y para dicho efecto, le requirió a través del **DPO** (Nota DPO/DGGC N° 00/2017), conforme a las facultades conferidas en los artículos 186 y 198 de la Ley, que presente los documentos de compras efectuadas de algunos proveedores, de periodos comprendidos entre 01/2012 y 12/2016. Posteriormente, solicitó a la firma otros comprobantes de compras (Nota DPO N° 00/2017), correspondientes a los periodos fiscales de 01/2013 al 24/11/2017, los cuales fueron contrastados con las informaciones proveídas por terceros y los datos obtenidos de los Sistemas Marangatu y Hechauka. Del cruzamiento de datos realizado, el **DPO** obtuvo suficientes indicios acerca de la realización de operaciones irregulares por parte de la firma, que requerían de un mayor control (Informe DPO DGGC N° 00/2018).

Con base a dicho informe, la **SET** ordenó la realización de una Fiscalización Puntual a **NN**, conforme a lo dispuesto por el inc. b del Art. 31 de la Ley, con alcance a determinadas obligaciones (IVA- IRACIS), periodos y ejercicios fiscales (03/2013 a 12/2016), según Orden de Fiscalización N° 00 del 20/02/2018.

En este orden de cosas, el **DSR1** concluyó que inicialmente **NN** fue sometida a un proceso de Control Interno, el cual posteriormente desembocó en una Fiscalización Puntual; por tanto, no es cierto lo alegado por la firma de que la fiscalización se inició con la Nota DPO/DGGC N° 00/2017, ya que a través de dicha nota la **SET** impulsó junto con otras diligencias, las acciones pertinentes a efectos de confirmar previamente con base a los hechos e informaciones analizadas, indicios sobre la realización de operaciones irregulares por parte de la empresa que ameriten un mayor control. En ese sentido, el inc. b del Art. 31 de la Ley dice: *“Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán...Las puntuales ...respecto a contribuyentes ...sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de las informaciones...en base a hechos objetivos”.*

Por ello, la **SET** emitió la Orden de Fiscalización N° 00 del 20/02/2018 cuyo plazo recién comenzó a computarse a partir del día siguiente de la notificación de la citada Orden ocurrida el 21/02/2018 y no con la NOTA DPO/DGGC N° 00/2017, tal como erróneamente lo interpreta la firma, pues con la referida nota, como anteriormente ya se mencionó, simplemente iniciaron los actos preparatorios de la fiscalización y que por su naturaleza (control interno) no se halla sujeto a plazo alguno para su culminación. Posteriormente, el plazo de la Fiscalización Puntual fue ampliado a través de la Resolución Particular N° 00 del 27/04/2018, de manera que el cómputo efectuado desde el inicio de la verificación, incluida la prórroga, hasta la firma del Acta Final acaecida el 06/07/2018, no excedió el término previsto en la Ley.

Ahora bien, en cuanto al fallo judicial que sustenta la postura de **NN**, el **DSR1** resaltó que la Sentencia emitida por el Tribunal de Cuentas no se encuentra firme y que tampoco existe un criterio unificado en esta instancia ya que en unos casos, el cómputo del plazo se efectúa a partir de la notificación de la Orden de Fiscalización, tal como lo interpreta la Administración, mientras que en otros a partir de la Nota de Requerimiento de documentaciones.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia ha sentado jurisprudencia en la cual determina que el plazo de las fiscalizaciones comienza al momento de la notificación de la Orden de Fiscalización, conforme a los Acuerdos y Sentencias N° 00/2015 "XX c/SET"; N° 00 "XX. c/SET"; N° 00/2013 "XX c/ SET"; N° 00/2014 "XX. c/SET"; N° 10/2016 "XX. c/ SET".

Por otra parte, el **DSR1** también concluyó respecto a las informaciones peticionadas a través de las Notas DPO/DGGC N° 00/2017, N° 00/2017 y la Orden de Fiscalización N° 00/2018, que las mismas no son idénticas, como alega la firma, pues en la primera se solicitó comprobantes y registros contables relacionados a compras realizadas de XX de periodos comprendidos entre 01/2012 y 12/2016; mientras que en la segunda nota se requirió facturas de compras y libros contables relacionados con 13 proveedores diferentes desde el 2013 hasta el 24/11/2017. En cambio, en la Orden de Fiscalización, se solicitó comprobantes y documentos de 77 proveedores desde el 2013 al 2016, de manera que claramente surgen diferencias en cuanto a los proveedores verificados.

Por lo demás, el **DSR1** acotó que la Orden de Fiscalización, individualizó a los funcionarios designados para la verificación, indicó el plazo y lugar de presentación de los documentos y fue suscripta por la autoridad competente (Viceministro), cumpliendo de esa forma con todos los requisitos formales indicados en el Art. 7° de la RG N° 04/2008.

De todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que las actuaciones de la **SET** cumplieron con todos los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización (RG N° 04/08 modificada por la RG N° 25/14), y desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas respetaron rigurosamente tales parámetros y por lo tanto, son consideradas válidas. Indicó además, que Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la **SET** (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 respetados en esta verificación, de manera que los argumentos expuestos por **NN**, carecen de sustento.

Finalmente, el **DSR1** resaltó en este punto, que el Departamento de Aplicación de Normas Tributarias se ha expedido en el mismo sentido a través del Dictamen N° 00 del 21/09/2018, en ocasión del Recurso de Reconsideración interpuesto por la firma en contra de la Resolución de Ampliación de la Fiscalización Puntual N° 00 del 26/04/2018.

Impugnación de las facturas que sustentaron la compra de materiales y servicios. **NN** argumentó que las operaciones fueron reales, según dijo *"...las compras y contrataciones de servicios cuestionadas por la fiscalización, se hallan relacionadas con la prestación de servicios de flete por parte de mi representada. En efecto, son facturas a través de las cuales se documentó la adquisición de repuestos, la compra de combustibles, lubricantes, servicios de mantenimiento, todas ellas claramente imprescindibles para la actividad desarrollada por mi representada."*

La firma también cuestionó los argumentos con los cuales los fiscalizadores justificaron la supuesta falsedad de sus facturas, ya que sus comprobantes fueron impugnados por situaciones o incumplimientos ajenos a la empresa como ser que los proveedores no fueron ubicados, porque no se inscribieron en el RUC o porque lo hicieron bajo promesas de acceder a créditos, así como también de las entrevistas efectuadas a algunos contribuyentes. Asimismo, indicó que presentó las facturas validadas por la **SET** y que “*adquirió los bienes de contribuyentes habilitados por la propia AT, no pudiendo desconocer la situación de los mismos*”, de manera que no puede trasladar a la firma la facultad del control que compete a la misma.

Sobre el punto, el **DSR1** señaló que la **SET** basó su denuncia en las evidencias obtenidas durante los diferentes procedimientos realizados tales como la verificación de datos de los Sistemas Marangatu y Hechauka, de la constatación de domicilios y de las entrevistas informativas efectuadas a varios supuestos proveedores, con base a los cuales comprobó que los mismos no pudieron haber vendido los bienes ni prestado los servicios a los cuales hacen referencia las facturas, ya que en las direcciones verificadas no se encontró establecimiento comercial alguno, como tampoco depósitos, mercaderías, empleados ni vehículos, pues simplemente no existen. Hecho que a su vez fue ratificado por diversos proveedores, quienes manifestaron durante las entrevistas no ser contribuyentes o haberse inscripto en el RUC bajo engaños, mientras que otros manifestaron tener una actividad diferente, o que no se encontraban en el país al momento de la transacción, desconociendo todos ellos las supuestas operaciones realizadas con **NN**, por lo que concluyó que las compras no fueron reales.

Además de las evidencias mencionadas, el **DSR1** observó notables incongruencias en las facturas de compras utilizadas por la firma, pues todas consignan el mismo valor (G 701.500), cosa que en la práctica resulta inviable considerando los precios del mercado, de manera que el servicio de flete no puede tener igual costo que el de un amortiguador o guardabarros, entre otros. Debido a la elevada cantidad de proveedores de **NN** (77), el **DSR1** elaboró un cuadro con algunos de ellos a fin de visualizar las evidencias e incongruencias detectadas durante el sumario y que se replican en todos ellos, conforme se expone a continuación:

PROVEEDOR	FECHA Y N° FACTURA	CONCEPTO	MONTO	IMPRESA	VERIFICACIÓN DE DOMICILIO Y/O ENTREVISTA INFORMATICA	OBSERVACIONES DSR1
XX (Depósito XX) Venta de Prod. Agropecuarios. Servicio de Flete- Ciudad del Este	001-002-0000XXX 26/05/2014	Servicio de Flete	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	NO fue ubicada en la dirección declarada en el RUC. Pobladores del lugar desconocen la dirección. Teléfono apagado	Según las evidencias no existe establecimiento comercial, depósito, salón, vehículos en las direcciones declaradas en el RUC. Las Facturas fueron impresas por la misma imprenta, con idéntico formato, tipo de letra y consignan montos iguales por diferentes conceptos.
XX (Transp. “XX”). Servicios de Fletes en Gral. - Ciudad del Este	001-002-000XXX 26/05/2014	Servicio de Flete	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	NO fue ubicada en la dirección declarada en el RUC	
XX (Repuestos “XX”). Venta de repuestos p/vehículos y maquinarias- Ciudad del Este	001-002-000XXX 20/05/2014	Amortiguador cabina	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	NO fue ubicado en la dirección declarada en el RUC. Pobladores del lugar desconocen al contribuyente.	
XX (Cerámica “XX”) Fabricación de ladrillos, tejas en Gral. Servicio Fletes-Tobatí	001-002-000XXX 26/05/2014	Servicio de Flete	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	La contribuyente reside en el exterior desde el 28/11/2014 s/ datos Dir. Migraciones	
XX (Agropecuaria “XX”) Venta de insumos y prod agrop. - Ciudad del Este	001-001-0001XXX	Servicio de Flete	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	NO fue ubicado en la dirección declarada en el RUC	
XX (Casa de Repuestos XX). Venta de rep. y servicio de flete- Ciudad del Este.	001-001-0001XXX	Guardabarros delantero	701.500	XX (Cnel. Oviedo)	NO fue ubicado en la dirección declarada en el RUC	

XX (XX Venta de Prod. Veterinarios y otros servicios) – Ciudad del Este.	001-002-000XXX 16/07/2015	Servicio de Flete	701.500	GRAFICA XX	No gestionó su inscripción en el RUC, ni tiene actividad comercial.	Según las evidencias nunca tuvo actividad comercial
XX (XX), Venta de repuestos. Ciudad del Este.	001-001-0001XXX 16/07/2015	Resorte espiral	701.500	XX (Minga Guazú)	Se dedica únicamente a la docencia hasta el 2004. A partir del 2006 viajó a Barcelona donde se encuentra actualmente.	Según las evidencias nunca tuvo actividad comercial
XX (Pecuaria XX) Venta de prod. Agroquímicos, semillas, plaguicidas, otros servicios. Ciudad del Este	001-001-0001XXX 16/07/2015	Servicio de Flete	701.500	ARTES GRAFICAS XX	NO fue ubicado en la dirección declarada en el RUC. Pobladores del lugar desconocen al contribuyente.	Según las evidencias no existe establecimiento comercial, depósito, salón, vehículos en las direcciones declaradas en el RUC.

En relación a las facturas impugnadas con timbrados válidos emitidos por contribuyentes, el **DSR1** señaló, que la responsabilidad de la **SET** en el proceso de inscripción en el RUC y en el otorgamiento de documentos timbrados, se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, sólo a efectos de la inscripción y expedición del timbrado, siendo responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas. Por cuya razón concluyó, que el timbrado del documento no constituye aval suficiente para demostrar que la operación se realizó.

Impugnación del crédito fiscal IVA y del costo y gasto en el IRACIS. NN refirió "*que los fiscalizadores se limitan a PRESUMIR, sin existir una sola prueba, de que las facturas son de contenido falso*". Según dijo, "*las facturas que los fiscalizadores pretenden invalidar constituyen documentos públicos que no pueden rendirse a la presunción de ser de contenido falso, por el solo hecho de que los fiscalizadores lo presumen*", desconociendo la **SET**, sin fundamento alguno, sus comprobantes, y sus libros contables.

El **DSR1** señaló que en el presente caso no se aplicó una simple presunción, pues como se explicó anteriormente la **SET** comprobó con base a indicios suficientes que **NN** utilizó comprobantes que no reflejan la realidad de las operaciones, emitidos por 77 aparentes proveedores (fojas 60/61 del Informe Final de Auditoría N° 00/2018, expediente N° 00), para respaldar los créditos fiscales declarados en el IVA y los costos y gastos en el IRACIS, ya que las compras NO se realizaron. Situación que a su vez fue confirmada porque la firma registró en los Libros Diario y Mayor las supuestas operaciones de compras efectuadas de los referidos proveedores.

Por dicha razón, el **DSR1** concluyó que el IVA crédito invocado por **NN**, carece de validez pues no cumplió con los requisitos señalados en el Art. 86 de la Ley, ya que las facturas que respaldan el crédito no deben ser visiblemente adulteradas o falsas, pues independientemente a que dichas documentaciones de la firma sean válidas desde el punto de vista formal, existen indicios suficientes que llevan a confirmar que la operación no existió por lo tanto, el crédito no es válido.

Sin embargo, respecto 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 que 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 de la firma según su actividad y zona geográfica.

A dicho efecto, el Departamento de Asesoría Económica, estimó una rentabilidad del 24,6% (2013), 20,7% (2014), 20,9% (2015) y 19,7% (2016) con base en los datos obtenidos entre los años 2012 y 2016 de contribuyentes del Departamento de Alto Paraná, cuya actividad económica principal constituye el Transporte regular y no regular de carga por carretera.

Con los referidos porcentajes, el **DSR1** efectuó la reliquidación del IRACIS teniendo además en cuenta los montos de los gastos impugnados, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS FISCALES	MONTO DE LAS FACTURAS IMPUGNADAS	RENTABILIDAD PROMEDIO	RENTABILIDAD BRUTA	PORCENTAJE DEL COSTO	COSTO DETERMINADO DSR1	GASTOS IMPUGNADOS	IVA GASTO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
		A	B	C:(A*B)	D	E:(C*D)	F	G	H:(E+F+G)	I:(H*10%)
IRACIS General	2013	1.150.909	24.6%	283.124	75.40%	375.496	59.277.397	1.824.572	61.477.465	6.147.746
IRACIS General	2014	7.054.244.220	20.7%	1.460.228.554	79.30%	1.841.397.924	5.850.430.278	76.048.206	7.767.876.408	776.787.641
IRACIS General	2015	6.894.795.611	20.9%	1.441.012.283	79.10%	1.821.760.155	1.224.640.372	0	3.046.400.527	304.640.053
IRACIS General	2016	2.830.819.930	19.7%	557.671.526	80.30%	694.485.089	0	0	694.485.089	69.448.509
TOTAL		16.781.010.670	*****	3.459.195.486	*****	4.358.018.663	7.134.348.047	77.872.778	11.570.239.488	1.157.023.949

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que **NN** no logró durante el sumario refutar con fundamentos y pruebas consistentes los hechos denunciados, por lo que corresponde, impugnar el crédito fiscal, los costos y gastos declarados por la firma y consecuentemente, confirmar la reliquidación del IVA de los periodos fiscales de 03/2013 a 08/2015, así como la nueva liquidación del IRACIS de los ejercicios del 2013 al 2016, expuesta en el cuadro precedente.

Calificación de la conducta y graduación de la sanción. **NN** argumentó con base a la amplia jurisprudencia que existe sobre la materia (Acuerdos y Sentencias del TC y CSJ), que *"no existió ningún perjuicio fiscal ni intención dolosa"* de su parte, *"por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación contenida en el Acta Final"*. Asimismo, indicó que se pretende aplicar multas del 300% de un tributo no debido, a pesar de haber demostrado que todas las compras fueron reales.

Según dijo, el cálculo de las multas del 300% efectuado por los fiscalizadores sobre los impuestos determinados (IVA- IRACIS), resultan ilegítimos pues incumplen las reglas de la multiplicación, arrojando una diferencia sin justificación de G 2.555.020.600, mientras que por otro lado, también se aplicaron multas sobre tributos inexistentes por valor de G 732.175.587 (Cuadro de liquidación, fojas 2 y 3 del escrito de ofrecimiento de pruebas).

Al referirse a la conducta de la firma, el **DSR1** precisó que sobre este punto no hay discusión, pues comprobó conforme a todos los antecedentes que la empresa declaró sus tributos por un monto menor al que corresponde. Ahora bien, respecto a lo alegado por **NN**, de que incluso se aplicó multa en los periodos donde no surgió tributo a ingresar, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley no condiciona la existencia de la Defraudación a que exista una determinación (deuda), sino que claramente dispone que debe existir una *conducta* (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño al Fisco, con la intención de procurarse un beneficio indebido, en este caso, los créditos fiscales impugnados en el IVA y los costos y gastos en el IRACIS. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas sobre sus actividades gravadas y presentó sus DDJJ con datos falsos ya que hizo

valer ante la **SET** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues declaró créditos fiscales, costos y gastos sustentados en comprobantes de operaciones que no se realizaron. Debido a ello, se confirmó que la conducta de la contribuyente se ajustó a las presunciones previstas en los numerales 3 y 5 del Art. 173 y el numeral 12 del Art. 174 de la Ley.

En cuanto a la supuesta multa ilegítima aplicada, el **DSR1** explicó que en el caso del IVA, no existe la diferencia mencionada ya que la sanción se aplicó correctamente sobre el monto del impuesto incluido en los comprobantes impugnados y no sobre el impuesto liquidado tal como lo interpreta la firma. En cambio, para el IRACIS, la multa debió aplicarse sobre el valor del tributo que surge de la reliquidación efectuada luego de desafectar el monto correspondiente a las facturas impugnadas, teniendo en cuenta que el citado impuesto grava las utilidades y no los ingresos brutos y que el monto contenido en las referidas facturas no refleja en realidad las sumas que deberían ingresarse por IRACIS.

No obstante, 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, 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que si bien **NN** cometió la infracción mencionada durante varios periodos y ejercicios fiscales y de que el monto respaldado con los comprobantes cuestionados superan el 50% del total de las compras declaradas en dichos periodos, se debe también resaltar que la misma no es reincidente, y que además presentó las documentaciones que le fueron solicitadas durante la fiscalización e incluso rectificó dos periodos fiscales luego de recepcionar la nota de requerimientos de documentaciones DPO N° 00/2017.

Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde la aplicación de una multa del 175% del IVA expresado en cada factura impugnada; y en el IRACIS, sobre el monto del tributo determinado.

En cuanto a la aplicación de las multas por contravención, el **DSR1** confirmó que también corresponde su aplicación de conformidad al Art. 176 de la Ley y el Art. 12 de la RG N° 48/2014, pues la firma presentó sus DDJJ con datos inexactos, pero de acuerdo al monto establecido en el Art. 3° Decreto N° 313/2018.

Responsabilidad subsidiaria. **NN** sostuvo que *"la inclusión del Sr. XX ...como sumariado es totalmente incorrecta, puesto que él nunca formó parte de la fiscalización practicada...de una simple lectura del Acta Final ...EN NINGUN MOMENTO MENCIONA QUE SE INVESTIGÓ LA CONDUCTA DE XX..."*.

Sobre el punto, el **DSR1** trajo a colación lo dispuesto por el Art. 180 de la Ley que dice: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones*

juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia.”

Por otra parte, expresó que el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales serán responsables en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que la misma se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. Por lo que de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes dado que fue comprobado que **NN** no ingresó los montos correspondientes a los impuestos mencionados anteriormente, defraudando con ello al Fisco, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que el mismo debió haber desarrollado acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de la firma de manera transparente, honesta y legal, y debió actuar diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **SET**, y sin embargo, no lo hizo.

De manera concordante, el **DSR1** igualmente mencionó que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1111, 1125 y 1126, establecen la responsabilidad subsidiaria de los Directores y Síndicos, en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y 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	6.147.746	10.758.556	16.906.302
511 - AJUSTE IRACIS	2014	776.787.641	1.359.378.371	2.136.166.012
511 - AJUSTE IRACIS	2015	304.640.053	533.120.092	837.760.145
511 - AJUSTE IRACIS	2016	69.448.509	121.534.891	190.983.400
521 - AJUSTE IVA	03/2013	0	801.819	801.819
521 - AJUSTE IVA	04/2013	0	701.591	701.591
521 - AJUSTE IVA	05/2013	0	701.591	701.591
521 - AJUSTE IVA	08/2013	0	560.319	560.319
521 - AJUSTE IVA	09/2013	0	155.318	155.318
521 - AJUSTE IVA	10/2013	0	7.295.907	7.295.907
521 - AJUSTE IVA	11/2013	0	101.341	101.341
521 - AJUSTE IVA	12/2013	0	257.070	257.070

521 - AJUSTE IVA	01/2014	0	101.341	101.341
521 - AJUSTE IVA	02/2014	0	45.690.927	45.690.927
521 - AJUSTE IVA	03/2014	15.277.294	236.690.289	251.967.583
521 - AJUSTE IVA	04/2014	111.803.022	182.008.869	293.811.891
521 - AJUSTE IVA	05/2014	95.566.160	216.241.771	311.807.931
521 - AJUSTE IVA	06/2014	139.340.698	410.219.996	549.560.694
521 - AJUSTE IVA	07/2014	66.906.072	134.873.414	201.779.486
521 - AJUSTE IVA	08/2014	36.936.463	178.578.981	215.515.444
521 - AJUSTE IVA	09/2014	11.735.519	114.308.815	126.044.334
521 - AJUSTE IVA	10/2014	19.515.285	87.500.000	107.015.285
521 - AJUSTE IVA	11/2014	5.888.766	87.590.531	93.479.297
521 - AJUSTE IVA	12/2014	16.151.424	102.371.861	118.523.285
521 - AJUSTE IVA	01/2015	14.698.143	244.906.909	259.605.052
521 - AJUSTE IVA	02/2015	43.171.556	203.571.380	246.742.936
521 - AJUSTE IVA	03/2015	210.823	79.433.818	79.644.641
521 - AJUSTE IVA	04/2015	19.170.058	77.536.125	96.706.183
521 - AJUSTE IVA	05/2015	0	53.034.331	53.034.331
521 - AJUSTE IVA	06/2015	15.189.023	215.097.092	230.286.115
521 - AJUSTE IVA	07/2015	0	244.249.266	244.249.266
521 - AJUSTE IVA	08/2015	0	73.718.881	73.718.881
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/05/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	30/06/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/07/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/08/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	30/09/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/10/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	30/11/2014	0	50.000	50.000

551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/12/2014	0	50.000	50.000
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	30/04/2014	0	50.000	50.000
Totales		1.768.584.255	5.023.541.463	6.792.125.718

Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de acuerdo 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 175% de los tributos defraudados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **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 conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991 en concordancia con los artículos 26 y 27 de la Resolución General N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución. Igualmente, a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°: REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a registrar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

Art. 6°: COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN