

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 10/08/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la verificación de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 06 a 12/2017 y del IRAGRO Régimen Contable del ejercicio fiscal de 2017 de **NN**, con relación a los siguientes proveedores: **XX, XX, XX, XX y XX**, para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables e impositivos, los comprobantes que respaldan sus registros, así como la aclaración de la forma de pago de los mismos, los contratos, el documento en el que se evidencie el servicio prestado, entre otras informaciones, lo cual fue cumplido.

El control tuvo como antecedente los trabajos de investigación realizados por la **SET**, a través del informe del Departamento de Planeamiento Operativo, Nota DPO DGGC N° 082/2017, a través del cual presentó el análisis realizado al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en la misma se individualizó a varios proveedores en situación irregular, entre ellos a **XX** con **RUC 00**, quién al ser consultada sobre las operaciones manifestó que desconocía tales operaciones, por lo que se verificó en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), las compras informadas por otros supuestos clientes y constató que otros contribuyentes declararon compras de la misma contribuyente y de otros 34 proveedores. Luego, el Departamento de Investigación Tributaria a través del Informe SET/IT N° 138/2017 del 04/12/2017, informó sobre 48 proveedores con irregularidades con relación a las operaciones declaradas y manifestó que los mismos tienen como contadora a **XX y XX**. Entre los clientes que utilizaron facturas de presunto contenido falso se encuentra **NN**, por lo que por nota DPO DGGC N° 110/2018, el Departamento de Planeamiento Operativo sugirió realizar una fiscalización.

Durante el control, los auditores de la **SET** se constituyeron en los domicilios declarados en el RUC y realizaron entrevistas en las que la mayoría de los proveedores refirieron que fueron inscriptos bajo engaño, desconocen las operaciones comerciales, así como los conceptos detallados en los comprobantes, indicaron además que cuando se inscribieron, al no llevar sus facturas de ANDE, una persona les facilitaba una fotocopia de factura del mencionado servicio público correspondiente a otro domicilio distinto, razón por la cual no se ubicó el domicilio fiscal declarado en el RUC; no obstante, a algunos se los ubicó vía telefónica y así se pudo llegar al domicilio particular, constatándose que no poseen inventario ni la infraestructura necesaria para comprar y vender mercaderías o prestar los servicios de fletes detallados en los comprobantes.

Debido a ello, los auditores de la SET concluyeron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRAGRO Régimen Contable créditos fiscales y costos respaldados con comprobantes relacionados a operaciones que no existieron ya que los supuestos proveedores negaron haber realizado transacciones comerciales porque no se inscribieron en el RUC o porque son empleados en empresas y no tienen la capacidad económica para proveer los bienes descriptos en los comprobantes. Además, el equipo auditor concluyó que **NN** utilizó los comprobantes de estos proveedores en sus declaraciones juradas de los ejercicios mencionados al haberlos incluido en sus Libros de Compras del IVA que presentó a través del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, al igual que en los Libros que proveyó a la **SET** durante el control.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 155% sobre el tributo defraudado, conforme a las circunstancias agravantes previstas en el Art. 175 de la Ley, todo ello conforme el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO / PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO DE LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 155% S/ IMPUESTO DEFRAUDADO	TOTAL A INGRESAR G
IRAGRO RG	2017	1.268.713.159	126.871.316	126.871.316	196.650.540	323.521.856
IVA GENERAL	jun-17	1.268.713.159	126.871.316	0	196.650.540	196.650.540
TOTAL		2.537.426.318	253.742.632	126.871.316	393.301.079	520.172.395

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 19/11/2018 el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), instruyó el sumario administrativo al contribuyente conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados al sumario, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de las actuaciones y alegó que *"...No fui notificado de la orden de fiscalización... único instituto jurídico tributario idóneo para reliquidar impuestos y aplicar sanciones por infracciones tributarias, por lo que se incumple la disposición del Art. 31 de la Ley 2421/04... aparte de omitir requisitos fundamentales en la comunicación de la orden de fiscalización e inicio de una Fiscalización Puntual como lo dispone el art. 7 de la RG 4/08, y 16 de la 25/14, la misma finalizó fuera del plazo previsto para este tipo de trabajos... el plazo para la finalización de los trabajos de Fiscalización Puntual es de 45 días hábiles, prorrogables por igual periodo a pedido de los auditores y previa notificación formal al fiscalizado. Con respecto a lo precedentemente señalado, el Acta Final de Fiscalización Puntual es absolutamente extemporáneo ...según la RG Nro 25/14, el Informe Final de Auditoría debe realizarse dentro de los siguientes 10 días hábiles posteriores a la elaboración del Acta Final. En este sentido, cabe señalar que el Informe Final de Auditoría fue redactado de manera absolutamente extemporáneo, tornando de esta manera absolutamente nulo el Informe Final de Auditoría... Con relación a la determinación tributaria incorporada al Acta Final e Informe Final, necesariamente debo advertir que dichos actos administrativos fueron realizados en abierta inobservancia y violación del procedimiento contenido en el Art. 212, así como el incumplimiento de las formalidades contenidas en el Art. 215, ambos de la Ley 125/91... hoy en día el contribuyente no puede participar de las actuaciones a las que se refiere el art. 212 num. 2, por lo que consecuentemente, según el texto de la norma, no se debería levantar acta, ni firmarla... no se nos ha entregado copia alguna de documentaciones, en donde consten las investigaciones, controles cruzados, etc... La falta de entrega de copias en la notificación del acta final atenta flagrantemente contra el artículo 16 y 17 de la constitución nacional, ya que con la indefensión generada nos han despojado ilegítimamente de la posibilidad de solicitar una reverificación..."*

Al respecto, el **DSR2** señaló que dentro de las funciones otorgadas por la Ley N° 109/1991 "QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990, "QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA", en el Art. 12 establece que la SET tiene como competencia *"...la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización..."*; igualmente, la Ley N° 125/1991 en su Art. 189 dispone: *"La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control..."*; imperativamente la Ley exige a la SET realizar los controles a los efectos de constatar el efectivo cumplimiento de las normas tributarias así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias imposables declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes contribuyan en forma equitativa con la carga pública impuesta por ley.

El **DSR2** recalcó que la fiscalización puntual sí fue debidamente notificada a **NN** el 10/08/2018, conforme consta a fs. 01 del expediente 00, porque del seguimiento de las DDJJ Informativas del módulo Hechauka que presentó **NN** se constató que declaró compras de determinados proveedores quienes vendían mercaderías por montos elevados y no presentaban sus DDJJ determinativas o las presentaban con montos inferiores y justamente este hecho fue el que motivó la apertura de la fiscalización puntual, conforme al inciso b) del art. 31 de la Ley 2421/2004.

El **DSR2** prosiguió señalando que durante el proceso de Control se tomó entrevistas a los proveedores inconsistentes, éstos fueron realizados en el marco de lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 189 de la Ley, no son testigos, son los supuestos proveedores de **NN**, quienes informaron a la SET que fueron incriptos bajo engaños, aseveraron no poseer empresas que pudieran realizar los servicios descriptos en los comprobantes presentados por el sumariado y de las evidencias colectadas concluyó que materialmente resulta imposible que hayan proveído los bienes. En esta etapa de control previo, no se da la bilateralidad que **NN** reclama, porque es una etapa de constatación, de coleccionar los indicios del incumplimiento de la norma tributaria; en consecuencia, no se ha incumplido ningún derecho de rango constitucional.

Sobre el plazo de la fiscalización, el **DSR2** refirió que el cómputo se inició el día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización efectuada el 10/08/2018 y culminó con la firma del Acta Final el 11/10/2018

por los auditores intervinientes, por lo que transcurrieron exactamente 43 días hábiles, por lo que no es cierto lo alegado por **NN**.

En cuanto a la determinación tributaria alegada por **NN**, el **DSR2** aclaró que el Acta e Informe Final no contienen determinación tributaria, en los mismos se inserta el resultado de la verificación realizada y los auditores intervinientes están compelidos a cumplir con lo dispuesto en el Art. 31 de la Resolución N° 04/2008, que establece las funciones de los actuantes: determinar la existencia y la cuantía de la materia imponible, establecer la base documental y realizar una propuesta de calificación; por tanto, la exposición inserta en el Acta e Informe Final no constituye una determinación tributaria.

El **DSR2** destacó que no es cierto lo formulado por el sumariado en su escrito de descargo de que se hayan utilizado elementos probatorios en violación de los Principios del Debido Proceso y Defensa, ya que en todo momento otorgó la oportunidad a **NN** para que diligencie las pruebas tendientes a desvirtuar los hechos denunciados; sin embargo, el sumariado no presentó una sola prueba, antes bien, presentó escritos con el único objetivo de dilatar el proceso sumarial. Por tanto, el hecho de que no haya podido desvirtuar la denuncia en su contra, a pesar de que la SET en todo momento veló por ello, no es atribuible a la Administración Tributaria.

Además, el **DSR2** señaló que a los efectos de que **NN** ejerza su Derecho a la Defensa, así como la más amplia libertad probatoria, se instruyó sumario a través del módulo virtual, que fue debidamente notificada, **NN** solicitó prórroga para la presentación del escrito de descargo. Sin embargo, **NN** no solicitó copia de los antecedentes y el 26/12/2018 presentó su escrito de descargo.

El **DSR2** resaltó que las argumentaciones vertidas por **NN** son meras formalidades como el tiempo transcurrido entre la firma del Acta Final que realmente ocurrió el 11/10/2018 y la emisión del Informe Final de Auditoría del 29/10/2018, con este hecho la SET no causó ni causa perjuicio alguno al contribuyente.

Al respecto, el **DSR2** arguyó que el numeral 3) de los artículos 212 y 225 de la Ley citados disponen cuanto sigue: *"La Administración Tributaria dará traslado de las actuaciones al administrado por el término de diez (10) días, permitiéndole el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso..."*, *"La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez (10) días, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el libre acceso a todas las actuaciones administrativas y antecedentes referentes al caso"*. Las normas transcriptas en concordancia con lo establecido en el Art. 191 de la Ley, disponen que se permita al contribuyente sumariado el acceso a los antecedentes, no así que de oficio se le remita todos los antecedentes. Es menester aclarar que, el hecho que el contribuyente no haya ejercido correctamente su defensa no es atribuible a la Administración Tributaria.

El **DSR2** señaló durante el periodo probatorio, el propio **NN** solicitó que se vuelva a requerir a los supuestos proveedores su presencia a fin de efectuar las entrevistas informativas. Dicho pedido fue admitido por el **DSR2** y las entrevistas fueron fijadas para el 21/05/2019, a ser realizadas por funcionarios del **DSR2**, para lo cual se constituyeron en la oficina Impositiva Este de la SET. Sin embargo, los supuestos proveedores de **NN** que fueron citados, ni siquiera se presentaron a la SET.

Otro elemento que el **DSR2** consideró para llegar a esta conclusión, fueron los informes remitidos por la **DNA**, ya que, de acuerdo a sus registros, ninguna de estas personas registran operaciones de despachos de importación de mercaderías (fs. 08/14 del Exp. N° 00). Igualmente, la **SENAVE** informó a la SET que estos contribuyentes no se encuentran inscriptos ni como proveedores, representantes, responsables técnicos, productores ni importadores (fs. 05/16 del Exp. N° 00). Además, de acuerdo al Informe Final de Auditoría, los auditores verificaron los datos del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, y se constató que estas personas tampoco realizaron adquisiciones locales de mercaderías.

Asimismo, el **DSR2** señaló que sobre el fondo de la cuestión **NN** en su escrito de descargo no ofreció una sola prueba conducente a dilucidar la cuestión analizada, la que se refiere a la utilización de comprobantes relacionados a operaciones inexistentes, pues simplemente, se limitó a señalar que los actos efectuados por la SET son nulos, además de formular manifestaciones inconducentes en su escrito de descargo.

Debido a ello, y con los antecedentes del control más los registros del Sistema Marangatu, el **DSR2** concluyó que los sindicados por **NN** como proveedores no pudieron haber realizado provisto los bienes descriptos en los comprobantes porque materialmente no contaban con infraestructura, así como tampoco cuentan con la capacidad económica necesaria para realizar las supuestas ventas de cal agrícola, insecticidas abono y demás productos agrícolas declarados por el sumariado.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas 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 estos, un solo contrato, una sola orden de pago, orden de compra, nota de remisión u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con sus supuestos proveedores.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron, aun cuando los comprobantes reúnen los requisitos formales. Por todo ello, corresponde la impugnación de las referidas facturas, así como la reliquidación del IVA General efectuada por los auditores de la **SET**.

Sin embargo, respecto al IRAGRO, atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo con la realidad económica (Art. 247 de la Ley), el **DSR2** consideró que corresponde reliquidar este tributo sobre base mixta, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, y determinar el tributo de acuerdo con la rentabilidad económica del mismo sector al que pertenece el contribuyente.

Con tal propósito, el **DSR2** solicitó al Dpto. Asesoría Económica (**DAE**) el referido índice, el cual informó la rentabilidad promedio de los contribuyentes del mismo sector económico que el sumariado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2017 asciende a 21,8%, y con ello reliquidó el IRAGRO, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	COSTO IMPUGNADO	% RENTABILIDAD BRECHA	RENTABILIDAD FISCAL ESTIMADA	% COSTO ESTIMADO (100% RB - %)	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
IRAGRO	2017	1.268.713.159	21,80%	276.579.469	78,20%	353.682.185	35.368.218

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** señaló que *"...es necesario precisar que existen dos momentos o actos diferentes, siendo el primero lo relacionado con la identificación o determinación de la sanción aplicable, regulado en el Art. 175 de la Ley 125/91; y, como segundo punto, su correspondiente procedimiento para la aplicación de sanciones por infracciones tributarias, regulado en el art. 225 de la ley 125/91 ... es necesario y requiero igualmente que la administración tributaria disponga la invalidez tanto de la identificación de la sanción aplicable así como de su aplicación, disponga la identificación y determinación de la sanción aplicable de manera correctamente fundada y observando los agravantes y atenuantes del art. 175 de la ley 125/91..."*

El **DSR2** aclaró, que con la apertura del sumario administrativo se dio inicio al proceso de determinación tributaria y de aplicación de sanciones de manera conjunta, tal y como lo dispone el último párrafo de los artículos 212 y 225 de la Ley, por lo que todo el proceso de determinación culmina con un solo acto, cual es la Resolución Particular.

Por otro lado, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir en concepto del IRAGRO Régimen Contable y del IVA General, con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto debido.

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.

Por tanto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que, para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir a la firma contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la SET a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular y consideró el hecho de que el contribuyente puso a disposición de la SET los documentos que le fueron requeridos. Consecuentemente, el

DSR2 consideró que corresponde la aplicación de una multa del 120% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales cuestionados en el IVA. En cuanto al IRAGRO, dicha sanción será aplicada sobre el tributo 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.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y la aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la RG 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	35.368.218	77.810.081	113.178.299
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	152.245.579	152.245.579
Totales		35.368.218	230.055.660	265.423.878

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN CON RUC N° 00** como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 120% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que 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.

**ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**