

**VISTO:**

El expediente N° 00, del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00, instruido al contribuyente NN con RUC 00, (en adelante NN), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada en fecha 17/05/2018, y ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada en fecha 08/08/2018; la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales 07 al 12/2014, 01 al 12/2015, 02/2017; y del IRAGRO Régimen Contable 2015, 2016 y 2017, de NN.

Para tal efecto le requirió a NN que presente los comprobantes de compras de los periodos verificados emitidos por los siguientes proveedores: XX, XX; con indicación de la forma de pago, contratos firmados, comprobantes de ventas, especificando su tipo de afectación en el formulario del IVA, tipo de afectación contable; Libros IVA Compras, Libros Diario y Mayor, relacionados a operaciones realizadas con los mencionados proveedores, lo cual fue cumplido por el contribuyente.

La verificación cuenta como antecedente las investigaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo (DPO), que involucra en su mayoría a contribuyentes de la frontera con el Brasil, principalmente de la zona de Canindeyú, en la que se pudo detectar la utilización de facturas emitidas por proveedores irregulares, por lo que el DPO recomendó proceder con la apertura de controles tributarios a fin de comprobar la supuesta utilización de dichos documentos.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 22/10/2018, los auditores de la SET constataron que NN utilizó como respaldo de su crédito fiscal para el IVA y costos para el IRACIS, comprobantes emitidos por los supuestos proveedores XX y XX, que no reflejan la realidad de los hechos económicos y, en consecuencia, obtuvo un beneficio indebido, incidiendo en la liquidación de ambos impuestos, configurándose lo establecido por el Art. 172 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley). Por ello y conforme al Art. 175 de la Ley recomendaron la aplicación de una multa equivalente al 155% sobre el tributo defraudado resultante de las facturas cuestionadas, según se detalla en el siguiente cuadro:

OBLIGACIÓN	Periodos/ Ejercicios	Monto Imponible Facturas Desafectadas	IVA 10% Facturas Desafectadas	Crédito Recuperado	Impuesto a Ingresar s/ Reliquidación	Multa 155% de las Facturas Desafectadas	Total a Ingresar
211- IVA General	dic-14	453.173.693	45.317.369	45.317.369	0	70.241.922	70.241.922
211- IVA General	jun-15	808.096.938	80.809.694	80.809.694	0	125.255.025	125.255.025
134- IRAGRO - RC	2015	1.261.270.631	126.127.063	0	126.127.063	195.496.948	321.624.011
Totales		2.522.541.262	252.254.126	126.127.063	126.127.063	390.993.896	517.120.959

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 20/11/2018 notificada en fecha 05/12/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1) dispuso la instrucción del sumario administrativo a NN, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El descargo fue presentado en tiempo y forma, y notificado el contribuyente de la Apertura del Periodo

Probatorio sin que se haya ofrecido prueba alguna, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, el DSR1 llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por NN, así como todos los antecedentes fueron analizados por DSR1, según se expone a continuación:

NN en su escrito de descargo, manifestó “De la Nulidad del Acta de Fiscalización por haberse violado disposiciones legales, dado que la misma no se finiquitó dentro de los 45 días previstos en el Art. 31 de la Ley N° 2421/04. Es así que la orden de fiscalización se notificó el 17/05/2018, y el Acta Final de Fiscalización se firmó 05/10/2018, vale decir, luego de haber sobrepasado los 45 días fijados en la Ley para su fiscalización. Cabe puntualizar, que la fiscalización real en el presente caso ya se inició mucho antes de la supuesta fecha del comienzo del control. En tal sentido, a folio del Informe Final de auditoría se lee en el capítulo de: “Origen de la fiscalización puntual”, que la fiscalización puntual se originó a raíz de varios expedientes a partir del 18/08/2016”. (sic)

Con relación a ello, el DSR1 señaló que la reglamentación establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, por otro lado, debe tenerse en cuenta la solicitud de prórroga hecha por el sumariado al momento de la fiscalización, que suspendió el cómputo del plazo, todo esto conforme a la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014.

Dicho esto, el DSR1 verificó que la Orden de Fiscalización N° 00 efectivamente fue notificada en fecha 17/05/2018, y el Acta Final fue suscripta el 05/10/2018; ahora bien, para el cómputo del plazo se tuvo en cuenta que NN por Expediente N° 00 del 21/05/2018, solicitó a la Administración Tributaria prórroga de 10 (diez) días para la presentación de las documentaciones requeridas, la que fue concedida y comunicada en fecha 23/05/2018, por lo que conforme al Art. 17 de la RG N° 25/2014, quedó suspendido el plazo de la fiscalización hasta el 06/06/2018. Por otro lado, los auditores solicitaron la ampliación del plazo de fiscalización en razón al volumen de las informaciones a ser procesadas, indispensables para el finiquito del proceso, la cual fue otorgada por Resolución N° 00 notificada a NN en fecha 30/07/2018.

Por lo cual, el DSR1 considera que los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por ley y sus reglamentaciones al respecto; en consecuencia, se reputan legítimas las actuaciones practicadas en la fiscalización, salvo prueba en contrario.

En alusión al origen de los controles efectuados por la SET, el DSR1 destacó que los mismos consisten en diligencias realizadas por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora para controlar a todos aquellos contribuyentes que registraron operaciones comerciales con los proveedores cuestionados, sirviendo de base para iniciar procesos puntuales, y el tiempo en que aquellas fueron iniciadas que datan del 18/08/2016, no pueden tomarse como parte de los controles específicos realizados a NN; ya que la SET puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada, sin que esto implique el inicio de una fiscalización puntual.

Con ello, no hay lugar a dudas que previo a la orden de fiscalización, la Administración Tributaria no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber controlar y analizar con antelación la situación del contribuyente y si encuentra una “sospecha de irregularidad”, con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, para posteriormente iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso.

NN invocó la nulidad del Acta de Fiscalización por ser integral y no puntual, mencionando que “Si bien es cierto que en el Acta de Fiscalización se consigna que la fiscalización realizada es puntual, pero, sin embargo, la realizada es integral conforme se define en el artículo 1° de la Res. N° 25/14 dictada por la misma Sub Secretaría de Estado de Tributación...” (sic)

Al respecto, el DSR1 señaló que en la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 17/05/2018 se especifica a los proveedores, los periodos y ejercicios fiscales, sobre los cuales versó la fiscalización, que fuera posteriormente ampliada por la Resolución Particular N° 00 y notificada el 08/08/2018; de acuerdo al inc. b) del Art. 31 de la Ley. Además, es importante agregar que las documentaciones requeridas en la fiscalización puntual se limitan a las transacciones comerciales relacionadas con determinados proveedores en ciertos periodos y ejercicios fiscales, y no abarcan la totalidad de las documentaciones contables del contribuyente.

De esta manera el DSR1 considera que la fiscalización puntual se realizó dentro del marco legal establecido, en concordancia con el inc. b del Art. 1° de la RG 25/2014 y el num. b) de la RG 04/2018.

NN manifestó que “...no tuvo ninguna intervención en la confección de las facturas cuestionadas por los fiscalizadores denunciados.”, “... no llegaron a una conclusión certera de tal forma a hacer valer como elemento de juicio gravitante, para establecer la responsabilidad de mi poderdante”.

Sobre el punto, el DSR1 remarcó que el análisis se hace con respecto al uso de facturas referentes a operaciones materialmente imposibles de haberse llevado a cabo, por tratarse de transacciones supuestamente realizadas con los supuestos proveedores XX y XX, que luego de investigaciones realizadas, se constató que no cumplían con las exigencias para proveer lo consignado en las facturas analizadas; de acuerdo a los datos proveídos por la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y la Secretaría General de Servicio Nacional de Calidad y Sanidad Vegetal y de Semilla (SENAVE); los cuales fueron elementos suficientes para impugnar las operaciones y desafectar los comprobantes.

Respecto al proveedor XX; quién, en una entrevista realizada, mencionó que no conoce a los clientes del listado que se le exhibió, que nunca cobró cheque y tampoco efectivo; que no prestó los servicios mencionados y que no conoce a la persona que realizó las facturas, y además que trabaja en la chacra como empleado, por lo que el DSR1 concluyó que no pudo realizar las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas.

En relación al proveedor XX, se constató que la dirección y el número telefónico obrante en la base de datos del RUC son inexistentes.

Analizados los antecedentes obrantes en el expediente, el DSR1 verificó que NN utilizó facturas relacionadas a operaciones que, según datos recabados, no pudieron haberse realizado, provocando una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar al Fisco que consecuentemente conlleva a una utilización indebida del crédito fiscal, en contravención a lo establecido por los Art. 85 y 86 de la

Ley, concordantes con los artículos 22 y 68 del Decreto N° 1030/2013; que exigen la realidad de las operaciones (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra-venta entre quienes dicen ser el comprador y el vendedor) y la debida documentación de las mismas.

Conforme a estos hechos, NN incumplió lo establecido por el Art. 32 de la Ley, modificado por la Ley N° 5061/2013, cuyo texto exige que las operaciones sean reales (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya realizado la compra y venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor) y que las mismas deben ser debidamente documentadas.

Igualmente, el DSR1 recalcó que NN no aportó elemento alguno que permita rebatir las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que las operaciones hayan existido, simplemente se limitó a indicar que el tenedor de una factura no tiene la obligación de analizar si las mismas son falsas o de contenido falso.

En cuanto al IRAGRO Régimen Contable, 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 del contribuyente según su actividad y zona geográfica, la cual, según el Departamento de Asesoría Económica asciende para el IRAGRO Rég. Contable a 20,7 % en el ejercicio fiscal 2015, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	Porcentaje de Rentabilidad	Rentabilidad Promedio	Porcentaje de Costo	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E:(C/D)	F: (E*10%)
IRAGRO - RC	2015	1.261.270.631	20,7%	261.083.021	79,30%	329.234.578	32.923.458

NN expresó que “Para aplicar la multa en concepto de defraudación necesariamente debe tenerse en cuenta el Art. 172 de la Ley N° 125/91 y sus modificaciones... , Nótese que mi representada no se halla afectada por ninguno de los hechos señalados”. Asimismo, manifestó “en el presente caso no corresponde aplicar la referida sanción tributaria por falta de elementos concordantes para imponer dicha multa, cual es la intención dolosa requisito fundamental para imponer dicha sanción.”; agregando que dicha intencionalidad se encuentra establecida en forma taxativa en los artículos 173 y 174 de la Ley, y que en los mismos no se encuentran incluidas las actuaciones de NN para calificarlas como Defraudación.

Al respecto, el DSR1 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 de IRAGRO Rég. Contable y del IVA, así como los créditos fiscales inexistentes que declaró, con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos falsos (Numeral 3 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 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, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de NN de acuerdo al 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 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 las actividades económicas 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 la conducta asumida por NN, ya que el mismo facilitó la tarea de control dispuesta por la Administración Tributaria y proporcionó la documentación e información requerida, mostrando interés en el esclarecimiento de los hechos, lo que es tomado como atenuante.

El DSR1 recomendó que para el IRAGRO Régimen Contable la base para la aplicación de la sanción se limite a la suma del tributo a ingresar, que en esta situación es el monto no ingresado al Fisco. Esto tomando en cuenta, igualmente, que el IVA incluido en los comprobantes que respaldan operaciones inexistentes no afecta a la determinación del costo. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 130% sobre el tributo que resultó de la impugnación de los costos respaldados con facturas falsas en el IRAGRO Rég. Contable y del IVA contenido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y 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
521 - AJUSTE IVA	12/2014	0	58.912.580	58.912.580
521 - AJUSTE IVA	06/2015	0	105.052.602	105.052.602
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	32.923.458	42.800.495	75.723.953
Totales		32.923.458	206.765.677	239.689.135

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y SANCIONAR al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 130% sobre los tributos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 27 de la R.G. 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 establecido en la presente Resolución.

Art. 4°: COMUNICAR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y Oficinas Regionales, para su conocimiento.

Art. 5°: CUMPLIDO archivar.

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