

**RESOLUCION PARTICULAR**

**VISTO:**

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

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 21/05/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la fiscalización de la obligación IRAGRO Rég. PCR/MCR de **NN**, y para el efecto le requirió que presente su Libro Egresos y los comprobantes que respaldan las compras de su supuesta proveedora **XX**, lo cual fue cumplido.

El control cuenta como antecedente a las investigaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo de la DGFT, que según el Informe N° 00/2019 detectó que NN habría utilizado facturas de compras que fueron denunciadas como extraviadas.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró egresos en la obligación IRAGRO Rég. PCR/MCR correspondiente al ejercicio fiscal de 2017, que fueron respaldados con facturas relacionadas a compras que no son reales, pues la supuesta proveedora informó a la SET que no realizó operaciones con **NN**.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco en el IRACIS y recomendaron la calificación de la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y la aplicación de la multa equivalente a uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado previsto en el Art. 175 de la misma Ley, que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes, todo ello según siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total a Ingresar.
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	405.881.818	40.588.182	0	40.588.182

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 30/08/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y la aplicación de sanciones.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), conforme se expone a continuación:

**NN** solicitó la nulidad de las actuaciones y alegó que: "En fecha 10/01/2019, fui notificado por correo electrónico del seguimiento impositivo DGFT/DPO N° 00/19 a través del cual se me solicita la verificación de mis ingresos y de mis egresos del ejercicio 2017... A pesar de la ilegitimidad del requerimiento formulado por la AT, por medio del Expediente N° 00 se presentaron todas las documentaciones e informaciones requeridas..., este expediente es anterior a la Orden de Fiscalización por lo que resulta claro que desde el 10/01/2019, NN fue objeto de una Fiscalización iniciada de una manera totalmente ilegítima... La ilegítima Fiscalización Puntual de la que fue objeto NN concluyó en fecha 04/07/2019 (más de seis

*meses después de iniciada) con el Acta Final N° 00, totalmente fuera de plazo, a través de la cual se tributos y se pretende aplicar una multa por Defraudación sobre tributos no debidos.” Agregó: “... en la fiscalización practicada la SET se limitó a exigir la presentación de documentaciones e informaciones sin exponer en ningún momento el hecho objetivo que dio lugar a las sospechas de irregularidades tributarias, incumpléndose nuevamente con la Ley, correspondiendo se declare la nulidad del Acta Final”.*

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la SET puede exigir a los contribuyentes que exhiban o presenten de libros o documentos vinculados con la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2.421/04, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *“cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos”* (sic).

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente 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 u obrantes en poder de la Administración Tributaria, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota DPO/DGFT N° 00/2019, el Dpto. de Planeamiento Operativo requirió a **NN** la revisión de la liquidación de sus ingresos y egresos, en razón de que su índice de rentabilidad no coincidía con lo declarado por los demás contribuyentes de su mismo sector económico. Posteriormente, conforme a las informaciones proporcionadas por terceros, y ante las inconsistencias inicialmente detectadas, hicieron que la SET determine la necesidad de una Fiscalización Puntual, y la utilización en la fiscalización de las informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso detectadas en dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización el requerimiento de las documentaciones a **NN**.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 21/05/2019 con la notificación de la Orden, y desde el día siguiente hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 04/07/2019, transcurrieron exactamente 31 días, siendo así los auditores de la SET cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/2004, por lo que no existe el exceso de plazo de la fiscalización alegada por **NN**.

**NN** arguyó también que: *“Otro requisito exigido por la RG N° 04/2008, es que la Orden de Fiscalización contenga Nombre y apellido, numero de documento de identidad de los funcionarios actuantes, con la simple lectura del seguimiento impositivo DGFT/DPO N° 00/19, se demuestra que la misma no contiene la designación de los funcionarios a cargo de la fiscalización de hecho iniciada... tenemos que se inició un procedimiento de fiscalización con una orden emitida por un funcionario sin facultades o competencia para ello, implicando ello la nulidad de la fiscalización...”*.

Con respecto a lo alegado, el **DSR2** señaló que la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 21/05/2019, acto con el cual se inició verdaderamente la fiscalización puntual, cumple con todos los requisitos exigidos por el Art. 7° de la RG N° 4/2008, en cuanto a la clara identificación de los auditores actuantes, la obligación a fiscalizar, los documentos requeridos a ese efecto, y la misma fue debidamente firmada por la máxima autoridad de la SET, tal y como consta a fojas 2 del Exp. N° 00; consecuentemente, lo alegado por **NN** es totalmente improcedente.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** expresó además que: *“... los fiscalizadores manifiestan que las facturas que respaldan las compras realizadas de una proveedor son de contenido falso, es decir manifiestan que la compras no existieron y que dichas facturas fueron emitidas al solo efecto de disminuir los tributos (...), solo existen confirmaciones de que las compras realizadas fueron reales y efectivamente abonadas, debidamente documentadas y registradas*

*en los libros respectivos, que sin las compras de dichos bienes (basculas, trilladoras, fertilizantes), no podría realizarse las actividades agropecuarias por las cuales ya se abonó el tributo ...*

*En el presente caso en el Art. 12 de la RG N° 92/13 se establece la obligación de los contribuyentes a dar de baja los documentos fiscales en caso de extravío siendo el propósito de dicha obligación que otros contribuyentes puedan conocer que el comprobante fiscal que reciben es válido o no; la proveedora alega el extravío de documentos, adjuntando una denuncia ante la Policía Nacional y una denuncia fiscal contra su contadora porque la misma supuestamente obró de manera irregular al confiarle sus facturas, no obstante ello, no presenta documento alguno a través del cual demuestre que ha cumplido con su obligación de dar de baja a la documentación. Estos hechos no tienen relación alguna con mi representado quien se limitó a adquirir bienes y exigir la entrega de facturas legales, verificando el cumplimiento de los requisitos externos... En ese sentido, es la AT quien regula el tipo de documentación a utilizar en las actividades comerciales y es la referida autoridad quien autoriza a cada contribuyente inscripto mediante la concesión del Timbrado, a imprimir las facturas que serán utilizadas para su actividad”.*

El **DSR2** concluyó que **NN** consignó en su declaración jurada del IRAGRO compras respaldadas con comprobantes relacionadas a operaciones inexistentes en infracción al Art. 38 de la Ley y el Decreto N° 1031/2013, ya que incluyó dichas facturas en su Libro de Egresos que proveyó a la SET, y de acuerdo con todas las evidencias producidas durante la verificación, resulta materialmente imposible que la supuesta proveedora **XX** haya realizado las operaciones descritas en las facturas que **NN** hizo valer ante la SET.

El **DSR2** llegó a esta conclusión, porque en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET a la supuesta proveedora, ésta aseveró que no realizó venta alguna a **NN**, que no solicitó el timbrado de documentos a los que pertenecen las facturas cuestionadas, que cuenta con una despensa y no se dedica a la venta de básculas, palas, trilladoras, cosedora de bolsas, ni los demás artículos descritas en las facturas que se le había puesto a la vista. Aclaró igualmente, que su contadora **XX** quien la asesora contablemente desde el año 2015, es quien diligenció la confección de facturas y que no conoce las imprentas **XX** de XX y **XX** de XX, donde fueron confeccionadas las facturas con Timbrado N° 00 y 00.

Asimismo, **XX**, al momento de la entrevista informativa, aseguró no tener conocimiento del extravío de comprobantes pertenecientes a su comercio y el cual fuera denunciado por su contadora ante la Policía Nacional, por lo que lógicamente, no solicitó la baja de timbrados, al no tener conocimiento del extravío de las facturas impugnadas ya que la denuncia policial fue realizada única y exclusivamente por su contadora el 19/10/2017, sin autorización de la contribuyente. Además, señaló que no firmó ni autorizó la presentación de ningún documento en el expediente N° 00 y que no conoce al Sr. XX, supuesto autorizado por la contadora **XX** para que presente las documentaciones requeridas por la SET.

Sobre todo, el **DSR2** refirió que **NN** no demostró que dicha proveedora haya realizado las ventas de básculas, palas, trilladoras, cosedora de bolsas, etc., 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 su supuesta proveedora, una sola orden de pago, nota de remisión, de presupuesto u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial con **XX**, más aún considerando los considerables montos por los que cada comprobante fue supuestamente emitido.

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 lo que el simple hecho de que las facturas cuenten con Timbrado autorizado no implica que las operaciones comerciales detalladas en las mismas fueran reales.

Por todo ello, el **DSR2** concluyó que los montos de las facturas cuestionadas no pueden ser consideradas válidas para el respaldo de los egresos, conforme lo dispone el Decreto N°

1031/13 el cual establece: "...se admitirán como deducibles los gastos que...2) Constituyan una erogación real; y 3) Estén debidamente documentados", y al tratarse de facturas de contenido falso, los egresos no se hallan debidamente documentados y en consecuencia no constituye una erogación real y por tanto no son deducibles como gastos en el IRAGRO.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que: *"Habiéndose demostrado fehacientemente que las compras realizadas por mi representada fueron reales, debidamente documentadas y registradas correctamente en los libros contables y fiscales, corresponde igualmente que se revoque la aplicación de la multa pretendida... En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por la firma, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa contenida en el Acta Final, tampoco existió intención de ocultar sus actividades o documentaciones al Fisco, pues como queda demostrado a través del expediente administrativo siempre se dio cumplimiento a los requerimientos de documentaciones e informaciones, en síntesis no existió ningún perjuicio fiscal ni intención dolosa por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación."* (sic).

El **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el mismo con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el tributo que no ingresó por la suma de G 40.588.182, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no abonar a las arcas del Estado lo que verdaderamente corresponde, pues mediante todas las pruebas alegadas en el expediente, resulta evidente que su supuesta proveedora no le realizó venta alguna porque no tiene la capacidad para ello.

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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (numerales 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 Ley), ya que declaró indebidamente a su favor gastos que no son reales. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, y atendiendo que la sumariada no pudo desvirtuar estas presunciones legales, queda confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró el hecho de que **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos, los montos cuestionados fueron declarados en un solo el ejercicio fiscal y que dichos montos corresponden a un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 120% sobre el tributo defraudado.

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

**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
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2017	40.588.182	48.705.818	89.294.000
Totales		<b>40.588.182</b>	<b>48.705.818</b>	<b>89.294.000</b>

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

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de **NN**, con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 120% sobre los tributos defraudados.

**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, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles.

**Art. 4°: INFORMAR** 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.

**OSCAR ORUÉ**  
**VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**