



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 11/02/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, y del IVA General de los periodos fiscales de 07/2014 a 06/2016 de **NN**, con relación a las operaciones de compras que efectuó; y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido fuera del plazo establecido.

El control cuenta como antecedente al Informe DGFT/DPO N° 00/2019, mediante el cual el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) informó que detectó inconsistencias que hicieron presumir el abultamiento de los gastos de **NN**, utilizando comprobantes de compras que no guardan relación con su actividad económica.

Durante la Fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró egresos en el IRAGRO REG. CONTABLE y créditos fiscales en el IVA General que no cuentan con el debido respaldo documental. Debido a que mediante la verificación de los comprobantes de respaldo de sus operaciones referentes a los ejercicios y periodos controlados que el propio sumariado presentó, comparados con la totalidad de sus egresos no declarados en sus Form. N° 120 de IVA General y N° 114° del IRAGRO, los auditores comprobaron que varios egresos no cuentan siquiera con respaldo documental y otros no guardan relación con su actividad gravada; por lo cual, desafectaron los montos cuestionados y reliquidaron los tributos, de lo cual surgen saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco y recomendaron calificar su conducta como defraudación, asimismo graduar la sanción de acuerdo con las circunstancias previstas en el Art. 175 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y aplicar la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 13/2019, anexo punto 6) por no presentar las documentaciones solicitadas por la SET oportunamente; todo ello según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIO/PERIODO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	TOTAL A INGRESAR G
521 - AJUSTE IVA	jul-14	37.696.958	3.643.002	3.643.002
521 - AJUSTE IVA	ago-14	6.929.168	583.766	583.766
521 - AJUSTE IVA	sept-14	28.028.601	2.762.394	2.762.394
521 - AJUSTE IVA	oct-14	88.086.559	4.726.459	4.726.459
521 - AJUSTE IVA	nov-14	27.357.968	2.735.796	2.735.796
521 - AJUSTE IVA	dic-14	24.177.572	2.340.776	2.340.776
521 - AJUSTE IVA	ene-15	4.476.948	447.131	447.131
521 - AJUSTE IVA	feb-15	1.788.719	174.909	174.909
521 - AJUSTE IVA	mar-15	2.983.547	298.355	298.355

521 - AJUSTE IVA	abr-15	2.715.001	271.500	271.500
521 - AJUSTE IVA	may-15	8.517.848	851.785	851.785
521 - AJUSTE IVA	jun-15	2.389.434	238.523	238.523
521 - AJUSTE IVA	jul-15	10.245.023	1.021.702	1.021.702
521 - AJUSTE IVA	ago-15	2.207.439	220.744	220.744
521 - AJUSTE IVA	sept-15	1.087.556.247	105.721.997	105.721.997
521 - AJUSTE IVA	oct-15	16.341.187	1.634.119	1.634.119
521 - AJUSTE IVA	nov-15	2.414.370	240.817	240.817
521 - AJUSTE IVA	dic-15	257.788.161	13.044.465	13.044.465
521 - AJUSTE IVA	ene-16	137.482.888	9.080.694	9.080.694
521 - AJUSTE IVA	feb-16	36.241.237	1.812.062	1.812.062
521 - AJUSTE IVA	mar-16	5.906.927	565.190	565.190
521 - AJUSTE IVA	abr-16	2.648.915	132.445	132.445
521 - AJUSTE IVA	jun-16	72.145.780	7.123.651	7.123.651
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	221.620.366	22.162.037	22.162.037
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	723.410.516	72.341.052	72.341.052
551 - AJUSTE CONTRAVEN	11/2/2019	0	0	300.000
TOTALES		2.811.157.379	254.175.371	254.475.371

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción N° 00, notificada el 16/08/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017 que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Considerando que, durante el sumario administrativo **NN** no presentó su escrito de descargo con relación a los hechos denunciados durante el plazo de Ley, igualmente el **DSR2** abrió el sumario a prueba, durante el cual, **NN** formuló manifestaciones contra los cargos denunciados por los auditores en el Informe Final de Auditoría y ofreció como pruebas los antecedentes de la fiscalización y demás documentos que forman parte del sumario. Debido a ello, no habiendo pruebas ofrecidas que diligenciar durante el término de ley, el **DSR2** comunicó al sumariado que podría presentar sus alegatos en virtud de lo dispuesto en los Art. 212 y 225 de la Ley; por lo que, una vez fenecido el plazo para presentar los alegatos finales, sin que **NN** los presente, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN solicitó la nulidad de las actuaciones alegando: “... Que la ley 2421/04 en el Art. 31 dispone como plazo máximo de duración de la fiscalización puntual el de 45 días. En este sentido, nada dice la norma respecto de la suspensión o interrupción del plazo, lo que en estricto rigor al Principio de Legalidad el cómputo del plazo se ha iniciado al día siguiente de la Notificación de la Orden de Fiscalización realizada en fecha 11/02/2019, habiendo hasta el día de la presentación del acta final transcurrido 49 días, superando en exceso el plazo razonable establecido en la Ley, derivándose consecuentemente en la caducidad del procedimiento administrativo por incumplimiento de la Ley;

hecho que nulifica todo lo actuado...” (Sic.)

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 11/02/2019 con la notificación de la Orden de Fiscalización. Asimismo, por pedido expreso del propio contribuyente (Exp. N° 00), la SET le concedió una prórroga de cinco días para que presente los documentos que le fueron requeridos.

Al respecto, es oportuno recordar que la RG N° 25/14 dispone la suspensión del cómputo del plazo de la fiscalización cuando se haya otorgado la prórroga. Por tanto, el lapso de tiempo de la prórroga otorgada a pedido del propio contribuyente no debe considerarse para el cómputo del plazo legal. Además, debe tenerse en cuenta que los días 1/03; 18 y 19/04; fueron días feriados, por tanto, son días inhábiles para el cómputo del plazo.

El **DSR2** constató que el Acta Final fue firmada el 24/04/2019, es decir exactamente a los 45 días, por lo que en definitiva no se dio el exceso alegado del plazo legal de la fiscalización, ya que la misma fue realizada estrictamente en tiempo y forma, de conformidad a lo establecido en el Art. 31 de la Ley N° 2.421/04.

Finalmente, cabe señalar que la nulidad invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre la indefensión alegada.

Respecto de la cuestión de fondo **NN** arguyó que si bien conforme al Informe Final de Auditoría se le impugnan compras que no se relacionan con los ingresos gravados, que no cumplen con los requisitos legales y que carecen de respaldo documental, no existen en el expediente administrativo algún detalle de dichas compras impugnadas de manera a ejercitar su derecho a la defensa; debido a que al no conocer las facturas impugnadas es imposible realizar justificaciones conducentes a desvirtuar la denuncia fiscal.

El **DSR2** concluyó que **NN** consignó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRAGRO de los periodos controlados, créditos fiscales, costos y gastos respectivamente que no cuentan con el debido respaldo documental, ya que varios de los comprobantes con los que pretendió hacer valer sus egresos ante la SET, no le fueron emitidos a él, o no cuentan con el RUC o el nombre del adquirente de dichos egresos y en otros casos ni siquiera cuentan con el debido respaldo documental, totalizando cuatrocientos cuarenta (440) operaciones cuestionadas e impugnadas. Con lo cual, contravino lo dispuesto en los artículos 32° y 38° de la Ley, en concordancia con el Art. 16 del Decreto N° 1031/13, el Art. 86 de la Ley, en concordancia con los artículos 19° y 68° del Decreto 1030/2013, y el Art. 20 del Decreto N° 6539/05.

Asimismo, el **DSR2** señaló **NN** una vez notificado de la instrucción del presente sumario, solicitó y retiró las copias de los antecedentes del sumario, que fueron diligenciadas a su costa, con lo cual tuvo acceso a todos los documentos que forman parte del proceso virtual; que inclusive posteriormente ofreció como pruebas de sus manifestaciones los papeles de trabajo de los auditores de la SET, en los que consta el listado y detalle de los comprobantes cuestionados por la auditoría (fs. 06 a 15 del Expte. N° 00), por lo cual lo alegado por el sumariado en este punto, además de faltar a la verdad, carece de sustento.

En ese sentido, el **DSR2** remarcó que el texto de la Ley y sus reglamentaciones ut supra señaladas, es claro al establecer que, para la deducción de créditos fiscales, costos y gastos, estos deben estar debidamente documentados, por lo cual el haber declarado **NN** montos significativos que disminuyen la base imponible de sus obligaciones fiscales del IVA e IRAGRO beneficiándole en la misma medida, sin comprobantes de respaldo, con comprobantes que no cuentan con el RUC o el nombre del adquirente, que no le fueron emitidos y en otros casos inclusive que no guardan relación directa ni indirecta con la actividad económica gravada de *“CULTIVO DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN COMBINACIÓN CON LA CRÍA DE ANIMALES”*, emitidos en concepto de *“Masaje doble, kit toalla”* de XX, *“Maquillaje Social, Manicura”* de XX *“Matricula de aula”* de XX entre varios otros; claramente se comprueba que el sumariado pretendió hacer valer ante la SET egresos que no le corresponden.

Todas estas evidencias colectadas ya durante la fiscalización, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria no son deducibles de impuestos; además de que, si bien durante el sumario se abrió la causa a prueba para el sumariado presente pruebas que sustenten sus alegaciones, **NN** no presentó un solo documento que desvirtúe la denuncia de auditoría; por lo que

concluyó que corresponde la desafectación de los montos respaldados con estos comprobantes y confirmar la reliquidación del IVA General e IRAGRO REG. CONTABLE recomendada por la **DGFT**.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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 no solo por el monto que dejó de percibir en concepto del IVA General y del IRAGO REG. CONTABLE, sino además por los saldos que trasladó en distintos periodos, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar sus impuestos en la justa medida. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos y 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), ocasionando con su actuar un perjuicio al Fisco, el cual está representado por los tributos que no ingresó por valor de G 254.175.371, ya que las operaciones consignadas en sus DDJJ no cuentan con el debido respaldo documental conforme a lo dispuesto en la Ley.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que **NN** incumplió la normativa tributaria y 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 confirmar la multa por Defraudación del 115% sobre los tributos defraudados.

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 al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades del infractor.

Por esta razón, y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la SET a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN**, las infracciones fueron cometidas en varios periodos de dos ejercicios fiscales y el monto de las compras impugnadas corresponde a un porcentaje medianamente relevante del total de sus compras y que si bien fue fuera del plazo establecido, presentó las documentaciones requeridas por la SET. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de la multa del 115% sobre los tributos defraudados.

Respecto a la base para la aplicación de la sanción, el **DSR2** señaló que en cuanto al IVA e IRACIS la misma debe aplicarse sobre el monto de los tributos defraudados, pues es el monto en el que disminuyó la recaudación fiscal.

El **DSR2** señaló también, que corresponde la aplicación de las multas por Contravención dispuestas en el Art. 176 de la Ley y la RG 19/2019 porque presentó los documentos que le fueron solicitados por la SET fuera del plazo establecido. Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los tributos y aplicar las 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
521 - AJUSTE IVA	07/2014	3.643.002	4.189.453	7.832.455
521 - AJUSTE IVA	08/2014	583.766	671.331	1.255.097
521 - AJUSTE IVA	09/2014	2.762.394	3.176.753	5.939.147
521 - AJUSTE IVA	10/2014	4.726.459	5.435.428	10.161.887
521 - AJUSTE IVA	11/2014	2.735.796	3.146.166	5.881.962
521 - AJUSTE IVA	12/2014	2.340.776	2.691.893	5.032.669
521 - AJUSTE IVA	01/2015	447.131	514.201	961.332
521 - AJUSTE IVA	02/2015	174.909	201.146	376.055
521 - AJUSTE IVA	03/2015	298.355	343.108	641.463
521 - AJUSTE IVA	04/2015	271.500	312.225	583.725
521 - AJUSTE IVA	05/2015	851.785	979.553	1.831.338
521 - AJUSTE IVA	06/2015	238.523	274.301	512.824
521 - AJUSTE IVA	07/2015	1.021.702	1.174.958	2.196.660

521 - AJUSTE IVA	08/2015	220.744	253.856	474.600
521 - AJUSTE IVA	09/2015	105.721.997	121.580.295	227.302.292
521 - AJUSTE IVA	10/2015	1.634.119	1.879.237	3.513.356
521 - AJUSTE IVA	11/2015	240.817	276.939	517.756
521 - AJUSTE IVA	12/2015	13.044.465	15.001.135	28.045.600
521 - AJUSTE IVA	01/2016	9.080.694	10.442.798	19.523.492
521 - AJUSTE IVA	02/2016	1.812.062	2.083.871	3.895.933
521 - AJUSTE IVA	03/2016	565.190	649.968	1.215.158
521 - AJUSTE IVA	04/2016	132.445	152.313	284.758
521 - AJUSTE IVA	06/2016	7.123.651	8.192.199	15.315.850
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	22.162.037	25.486.343	47.648.380
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	72.341.052	83.192.209	155.533.261
551 - AJUSTE CONTRAVEN	11/02/2019	0	300.000	300.000
Totales		254.175.371	292.601.679	546.777.050

**Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art.2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente NN con RUC 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 115% sobre los tributos defraudados, más la multa por Contravención según lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley y la RG N° 19/2019.

Art.3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que el contribuyente proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art.4°: 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN