



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° **00**, y otros 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, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRAGRO Reg. Contable del ejercicio fiscal 2017 y del IVA General de los ejercicios fiscales de 05-06/2017, del contribuyente **NN**; y para tal efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, lo cual fue cumplido por el contribuyente.

Los Auditores de la **SET** luego de la verificación y análisis con base en las documentaciones presentadas y mediante el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, constató que el fiscalizado registró en sus declaraciones juradas informativas (Hechauka) las facturas de supuesto contenido falso como respaldo de créditos fiscales, y que las mismas fueron emitidas por los siguientes proveedores: XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX.

La verificación tuvo origen en las investigaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo de la (**DPO**), en las que se pudo detectar la utilización de facturas emitidas por proveedores irregulares, en su mayoría con domicilio en el límite de la frontera con el Brasil, principalmente en el Departamento de Canindeyú, que aparentemente forman parte de un esquema delictivo que utiliza documentos de presunto contenido falso. Además, los funcionarios de la **SET** efectuaron procedimientos a los efectos de ubicar a los supuestos proveedores, y en la mayoría de los casos en el domicilio declarado en el RUC no fueron ubicados y tampoco los vecinos y lugareños los conocen. También, se pudo constatar que uno de los proveedores el Sr. XX con RUC 00 ya ha fallecido en fecha 06/04/2016 y posterior a ello, **NN** informó haber comprado del supuesto proveedor, según los registros obrantes en los libros de compras, por lo que es imposible que haya ocurrido dicha transacción comercial.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 24/08/2018, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó como respaldo de su crédito fiscal para el IVA y costos para el IRAGRO Rég. Contable, comprobantes emitidos por proveedores que al ser investigados resultaron no poseer habilitación para la comercialización de productos químicos según informaciones del Servicio Nacional de Calidad y Sanidad Vegetal (**SENAVE**) y tampoco se hallan inscriptos como importadores en la Dirección Nacional de Aduanas (**D.N.A.**), requisitos indispensables para llevar adelante las operaciones a las que se refieren las facturas cuestionadas, además de no ser ubicados en la dirección y en los números telefónicos obrantes en los registros de la **SET** y en las facturas presentadas; los cuales son elementos suficientes para impugnar las operaciones y desafectar los comprobantes.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que en el obrar de **NN** se configura lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), por la utilización de comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos económicos, con lo que proporcionó a la Administración Tributaria informaciones falsas, provocando un abultamiento indebido del costo y crédito ocasionando un perjuicio al Fisco representado por los impuestos dejados de ingresar, y en virtud del Art. 175 de la Ley recomendaron la aplicación de una multa equivalente al 300% sobre el tributo defraudado resultante de las facturas cuestionadas.

Asimismo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención por la presentación de declaraciones juradas informativas con datos inexactos y por la reiteración, todo ello en virtud a lo establecido en el Art. 176 de la Ley, y el Art. 12 de la RG N° 10/2007, actualizada por la RG N° 48/2014 y en concordancia con el Decreto N° 8.849/2018.

De acuerdo a todo lo expuesto, los auditores sugirieron un ajuste fiscal, según el siguiente detalle:

OBLIGACIONES	OBLIGACIONES	MONTO IMPONIBLE FACTURAS DESAFECTADAS	IMPUESTO INCLUIDO EN LAS FACTURAS DESAFECTADAS	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 300% DE LAS FACTURAS DESAFECTADAS	TOTAL A INGRESAR
211- IVA GRAL.	may-17	709.171.136	70.917.114	0	212.751.341	212.751.341
211- IVA GRAL.	jun-17	654.518.364	65.451.836	0	196.355.509	196.355.509
516- AJUSTE IRAGRO	2017	1.363.689.500	136.368.950	136.368.950	409.106.850	545.475.800
551 - CONTRAV.	08/08/2018	0	0	0	2.034.000	2.034.000
Totales		2.727.379.000	272.737.900	136.368.950	820.247.700	956.616.650

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 11/09/2018 notificada en fecha 12/09/2018, 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, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

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 se 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, señaló "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 de mayo de 2018 y el Acta Final de Fiscalización se firmó el 9 de Agosto de 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 110 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 de agosto de 2016.

Al respecto, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto 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 computo 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 efectivamente fue notificada en fecha 17/05/2018, y el Acta Final fue suscripta el 09/08/2018; 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 el 23/05/2018, por lo que conforme al Art. 17 de la RG N° 25/2014, quedó suspendido el plazo de la fiscalización. Además, los auditores solicitaron la ampliación en razón al volumen de las documentaciones a ser verificadas, indispensables para el finiquito del proceso, la cual fue otorgada por Resolución N° 00 del 26/07/2018, notificada a **NN** en fecha 30/07/2018, transcurriendo de este modo un total de 59 (cincuenta y nueve) días hábiles durante el proceso de fiscalización.

De esta manera 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 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 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, así como en el Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004, el cual en su inc b) dispone: ***“Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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”.***

Con ello queda claro 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, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por **NN**, el **DSR1** señaló que, con base en los resultados de controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización, pues mediante las investigaciones previas, la Administración Tributaria constató que los documentos de compra utilizados por la firma no fueron emitidos por quienes presumiblemente actuaron como sus proveedores.

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

En tal sentido, 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 proveedores, que luego de investigaciones realizadas, se constató que el proveedor **XX** había fallecido el 06/04/2016, según el Acta de Defunción agregada a autos, antes de haberse realizado la supuesta transacción en fecha 01/06/2017.

Respecto al Proveedor **XX**, quien no pudo ser ubicado, según copia de Cédula de Identidad Civil adjunta este no sabe leer y escribir, debido a que en la misma figura **“NO FIRMA”**, por lo que el **DSR1** concluyó que no pudo manejar una operación de la envergadura descrita en la factura utilizada por el sumariado.

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

Asimismo, por lo establecido por el Art. 86 de la Ley, modificado por la Ley N° 2421/2004, que señala que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en comprobantes que no cumplan con los requisitos legales establecidos o aquellos documentos que contengan datos adulterados o falsos.

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**, 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 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, la cual, según el

Departamento de Asesoría Económica asciende a 21,9% en el ejercicio fiscal 2017, conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto imponible de las facturas impugnadas	Rentabilidad Bruta	Porcentaje de costo	Monto imponible	Impuesto a ingresar
		A	B:(A*21,9%)	C:(100%-21,9%)	D:(B/C)	E:(Dx10%)
IRAGRO RC	2017	1.363.689.500	298.648.001	78,10%	382.391.806	38.239.181

NN expresó “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 en las cuales 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 en este caso está representado por el monto que dejó de percibir en concepto de IRAGRO Rég. Contable, así como por 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, no es cierto lo que **NN** aduce, ya que, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta 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 toda la documentación e información requerida y participó en el sumario, mostrando interés en el esclarecimiento de los hechos, lo que es tomado como atenuante.

El **DSR1** recomendó que para el IRAGRO 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.

En cuanto a la aplicación de las multas por Contravención sugerida por el equipo auditor de la **SET**, el **DSR1** mencionó que corresponde su aplicación ya que comprobó la presentación de Declaraciones Juradas Informativas (Hechauká) con datos inexactos detectados por la

Administración Tributaria en los periodos fiscales 05 y 07/2017, conforme al Art. 176 de la Ley, cuyo monto actualizado según el Anexo de la RG N° 13/2019 asciende a la suma de G 300.000 por cada periodo fiscal.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas por la RG N° 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	05/2017	0	92.192.248	92.192.248
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	85.087.387	85.087.387
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	38.239.181	49.710.935	87.950.116
551 - AJUSTE CONTRAVEN	08/08/2018	0	600.000	600.000
Totales		38.239.181	227.590.570	265.829.751

** 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