



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El proceso virtual N° 00 (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 12/09/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC) dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General ejercicio fiscal 2016, IRAGRO REG. CONTABLE del ejercicio fiscal 2016 y 2017, y del IVA General periodo fiscal 09/2016, y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente las facturas originales de sus proveedores en supuesta situación irregular, forma de pago de los comprobantes, libros diario y mayor, a lo cual dio cumplimiento.

La fiscalización surgió como consecuencia de los informes SET/IT N° 00/2017 y del Informe DPO/DGGC N° 00/2017 emitidos por los Departamentos de Investigación Tributaria (**DIT**) y de Planeamiento Operativo **DGGC (DPO)** respectivamente, por medio de los cuales se expuso el esquema detectado de supuestos proveedores inconsistentes, de acuerdo a los datos obtenidos de los Sistemas Marangatú y Hechauka y de otras diligencias realizadas.

Según el Informe Final de Auditoría N° **00** del 14/12/2017 los auditores de la **SET** procedieron a la verificación de las documentaciones y del cruce de informaciones, constataron que **NN** incluyó en sus DDJJ del IVA General del periodo 09/2016 y del IRAGRO REG. CONTABLE del ejercicio fiscal 2016 montos en concepto de créditos fiscales y costos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por proveedores inconsistentes en infracción al Art. 86 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), el Art. 22 del Decreto N° 1.030/2013 y el Art. 32 de la Ley N° 5.061/2013, ya que no representan una erogación real ni cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como costo deducible para el IRAGRO, ni como crédito fiscal para el IVA, por lo que los auditores de la SET procedieron a desafectar los comprobantes irregulares y a la reliquidación de los impuestos.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la SET, de acuerdo a los datos obtenidos de los Sistema Marangatú y Hechauka, a los registros contables del contribuyente, a las entrevistas informativas realizadas a los supuestos vendedores así como a las verificaciones efectuadas a los domicilios registrados según los datos del RUC, con base en los cuales concluyeron que las operaciones no pudieron haberse realizado, ya que los proveedores mencionados no cuentan con la infraestructura necesaria para proveer los bienes como ser: depósitos, salones, mercaderías, empleados, vehículos e inclusive en la mayoría de los casos, las facturaciones y/o claves de acceso eran manejadas conjuntamente o exclusivamente por la contadora de los mismos.

Por tanto, los Auditores de la SET consideraron que la conducta del contribuyente se adecua a lo que establece el Art. 172 de la Ley, debido a que **NN** presentó declaraciones juradas de contenido falso, y declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas y consignó en sus DDJJ créditos y costos sustentados en facturas provenientes de operaciones que no se realizaron, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 300% sobre los tributos defraudados, y conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE RELIQUIDADO	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300% POR DEFRAUDACION	TOTAL G
IRAGRO	2016	521.073.230	52.107.323	156.321.969	208.429.292
IVA	09/2016	515.149.775	0	105.080.421	105.080.421
TOTAL		1.042.146.462	52.107.323	261.402.390	313.509.713

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° **00** del 29/12/2017, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo estipulan los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante Resolución N° **00** del 09/07/2018, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Posteriormente, mediante el escrito ingresado el 13/12/2018 el contribuyente solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 313/2018.

Los hechos y antecedentes fueron analizados por el **DSR1** conforme se expone a continuación:

DSR1 señaló que en el presente caso NO se aplicó una simple presunción, ya que la denuncia basó sus conclusiones en las evidencias obtenidas en los diversos procedimientos de control, tales como la contrastación de datos entre el Sistema Marangatú y Hechauka (Informes SET/IT N° **00**/2017 y DPO/DGGC N° **00**/2017), de las informaciones proporcionadas por el contribuyente y por terceros, así como de las verificaciones de domicilios y entrevistas informativas, etc., con las cuales comprobó que las operaciones de venta no se realizaron.

El **DSR1** también confirmó dicha situación, porque de las verificaciones domiciliarias efectuadas a los supuestos proveedores de **NN** coincidentemente con las entrevistas informativas, constató que todos fijan domicilio en la ciudad de Coronel Oviedo, y que ninguno de ellos cuenta con la infraestructura necesaria para proveer los bienes relacionadas con el rubro agropecuario y/o veterinario al cual hacen referencia las facturas de compras impugnadas, pues NO tienen establecimiento, salón, depósito, vehículo, mercaderías ni personal. Por lo que concluyó, que los supuestos vendedores no pudieron haber proveído las bolsas de semillas de soja, fertilizantes, y demás productos consignados en los referidos comprobantes, más aun teniendo en cuenta que los mismos proveedores residen en lugares muy distantes entre proveedor (Cnel. Oviedo) y **NN** (Canindeyú), de manera que sin los medios adecuados, no pudieron haber trasladado los citados los productos.

El **DSR1** también resaltó, que todos los proveedores tenían en común a las mismas contadoras y/o imprentas, y que en varios casos éstas fueron las que expidieron los comprobantes e incluso tramitaron su impresión. Situación que fue confirmada por la Sra. XX y el Sr. XX, quien señaló en la entrevista informativa que la contadora de ambas personas (XX) es quien solicitaba la impresión de sus comprobantes y los retiraba, cuando en realidad dichos trámites debían ser realizados por las titulares del RUC.

XX por su parte, admitió durante la entrevista informativa, que los montos más elevados de ventas eran facturados por la contadora (XX); mientras que XX afirmó que los contactos con los proveedores y clientes era realizado por la asistente de su contadora. En ambos casos, la clave de acceso era también manejada por la contadora.

Por otro parte, el **DSR1** destacó que resulta llamativa la vinculación entre algunos de ellos (vendedor/contador/imprenta), como es el caso de la proveedora XX, quien es hija de XX (propietario de Artes Gráficas XX) y cuya contadora (XX) es hermana de la misma y cuñada de XX. Igualmente, esta última indicó que ella y su marido XX, trabajan en Gráfica XX.

Respecto al proveedor XX, el **DSR1** comprobó que tampoco se realizó operación alguna ya que en la dirección declarada funciona una pequeña despensa que pertenece a su cuñada. Con todos estos elementos, el **DSR1** elaboró un cuadro con las evidencias relevantes y contundentes que confirman la inexistencia de las operaciones con cada proveedor conforme se expone a continuación:

Proveedor	Mes de la operación	Empresa	Mercaderías vendidas	Ciudad	Contadora	Dirección de correo	Imprenta	Verificación de domicilio
XX	01/09/2016 14/09/2016	Casa XX (prod. agropecuarios, veterinarios, etc.)	16 bolsas de semillas de maíz y 1 bolsa de pasto. 20 fertilizante y 30 bolsa de semilla de soja.	Coronel Oviedo	XX	XX@Hotmail.com	Artes Gráficas XX	No cuenta con local ni depósito (solo pequeña despensa).
XX	05/09/2016	Casa XX (art. ferretería, materiales de construcción, productos agropecuarios)	36 bolsas de semilla de soja. 07 bolsas de maíz. 32 bolsas de pasto. 2 bolsas de semilla maíz transgénica.	Coronel Oviedo	XX	XX@Hotmail.com	Gráfica XX	No tiene local propio, ni arrendado, ni empleados
XX	22/09/2016 30/09/2016	Comercial XX	18 abono. 1 bolsa talstar. 20 fertilizantes. 34 bolsas de semilla pasto.	Coronel Oviedo	XX	XX@Hotmail.com	Gráfica XX	No tiene depósitos ni salones comerciales. En el lugar funciona una pequeña despensa de su cuñada.

El **DSR1** señaló sobre el punto que el Art. 86 de la Ley establece que "El crédito fiscal estará integrado por a) la suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes..., no dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en ...los documentos visiblemente adulterados o falsos".

El **DSR1** comprobó que el contribuyente incumplió con lo dispuesto en la citada norma, pues utilizó comprobantes de contenido falso para respaldar el crédito fiscal declarado en la obligación IVA del periodo fiscal de 09/2016 pues las compras no se materializaron, tal como se demostró precedentemente, por lo que concluyó que al no ser real la operación, el crédito resulta inválido. Si bien, de la reliquidación efectuada por los auditores, no surgió impuesto a ingresar, con los montos de las citadas facturas **NN** incrementó el crédito fiscal a su favor y lo trasladó a los siguientes periodos incidiendo negativamente en la liquidación del impuesto, en infracción a lo dispuesto en los artículos 85 y 86 de la Ley, modificada por la Ley 2421/2004.

Con respecto al IRAGRO Régimen Contable, el **DSR1** también constató el incumplimiento de lo establecido en el Art. 32 de la Ley 5.061/2013 reglamentada por los artículos 22 y 18 del Decreto N° 1.031/2013, ya que sustentó el costo de sus ventas con facturas de contenido falso. Según el contribuyente las facturas fueron asentadas en el Libro Diario bajo la cuenta "XX", que constituye una cuenta activa del Balance General, es decir, fueron afectados contablemente al Activo "para su posterior deducción como COSTO", sin embargo, XX no demostró dicha situación en el sumario, pues no presentó su balance detallado, especialmente la composición de su costo, tampoco el inventario detallado de los activos, con los cuales se podría haber realizado un cruce de datos para corroborar lo mencionado.

El **DSR1** refirió, que en todo caso los supuestos bienes adquiridos constituirían activos ficticios dado que realmente no existieron y por ende tampoco tendrían ningún valor, razón por la cual ratificó la denuncia en este punto.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que corresponde confirmar la reliquidación del IVA de 10/2016 y del IRAGRO Régimen Contable del ejercicio fiscal 2016.

Por otra parte, en su escrito presentado en fecha 13/12/2018, el contribuyente solicitó la reliquidación de los montos por los tributos denunciados, aplicando el criterio de la realidad económica del sector agrícola en relación al IVA e IRAGRO. En tal sentido, el DSR1 precisó que la finalidad de todo 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.

A dicho efecto, el Departamento de Asesoría Económica (DAE), a solicitud del **DSR1**, estimó una rentabilidad presunta del 24%, el cual surge de la diferencia entre la rentabilidad promedio que obtienen los contribuyentes amparados al Régimen de IRAGRO RC durante el ejercicio 2016 de la misma zona geográfica y con la misma actividad económica. Con base al referido porcentaje, el **DSR1** reliquidó el IRAGRO; teniendo como parámetros a empresas unipersonales que declararon al 30/12/2016, la actividad económica principal "013000 - Cultivo de productos agrícolas en combinación con la cría de animales", 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*24%)	C:(100%-76.40%)	D:(B/C)	E:(Dx10%)
IRAGRO	2016	521.073.231	122.973.283	76.40%	160.959.794	16.095.979

En relación a la conducta de **NN**, el **DSR1** concluyó que, con base a las evidencias obtenidas durante el proceso de control, confirmó que la conducta se ajusta a las presunciones previstas en el Art. 172 de la Ley, aun cuando dicha situación haya sobrevenido como consecuencia de malos manejos por parte del personal contratado en su oportunidad, pues debido a lo establecido por el Art. 180 de la Ley, la responsabilidad en materia de infracciones cometidas por su personal es atribuible al contribuyente.

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 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 de la firma en particular, y consideró el hecho de que **NN**, en todo momento puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas, así como al reconocimiento expreso de las obligaciones a determinarse y el ofrecimiento de pago en concreto.

Consecuentemente, el **DSR1** consideró que corresponde la aplicación de la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA. En cuanto al IRAGRO RC, 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.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, el **DSR1** señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al 31/12/2017, circunstancia que se adecua al presente caso. Asimismo, en cuando al pedido de facilidades de pago, el mismo podrá ser concedido bajo las condiciones establecidas en el Art. 2° del Decreto N° 313/2018, siempre y cuando sea formalizado el pedido de financiamiento dentro de los 10 días hábiles de notificada la presente Resolución.

En atención a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia del Informe Final de Auditoría N° 00 del 14/12/2017.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° la R.G. 40/14,

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
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	16.095.979	16.095.979	32.191.958
521 - AJUSTE IVA	09/2016	0	35.026.807	35.026.807
Totales		16.095.979	51.122.786	67.218.765

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley, en los términos del considerando de la presente Resolución.

ART. 2°- CALIFICAR su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos determinados.

ART. 3°.- NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 27 de la R.G. N° 114/2017 y bajo apercibimiento de Ley, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles.

ART. 4°.- REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar el débito en la cuenta corriente del contribuyente.

ART. 5°.- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA