

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 18/05/2018, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 11/2014 y 01 a 12/2015 y del IRAGRO RÉG. CONTABLE de los ejercicios fiscales del 2014 al 2016 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables y los comprobantes que respaldaron sus compras de los proveedores: **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX**, como así también se le solicitó aclarar la forma de pago y el registro de las referidas compras, lo cual no fue cumplido.

El control tuvo origen en el Informe DPO/DGCC N° 013/2018, mediante el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó a varios proveedores inconsistentes domiciliados en la frontera con el Brasil, quienes no han sido ubicados en sus domicilios declarados en el RUC y que estarían formando parte de un esquema delictivo para la utilización de documentos de presunto contenido falso, entre los clientes de éstos se encontraba **NN**.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró créditos fiscales en el IVA y costos y gastos en el IRAGRO RÉG. CONTABLE que no reflejan la realidad de las operaciones con los supuestos proveedores: **XX, XX, XX**, ya que comprobaron que **NN** utilizó esos montos en sus declaraciones juradas porque los registró en sus Libros Diario, Mayor y Compras del IVA que proveyó a la SET. Considerando que ninguno de estos supuestos proveedores fueron ubicados en sus domicilios declarados en el RUC, y atendiendo que la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) informó que estas personas no registran en el Sistema Informático Sofía operaciones de importación; y que el Servicio Nacional de Calidad y Sanidad Vegetal y de Semilla (SENAVE) también informó que los mismos no se encuentran registrados en esa institución para comercializar productos agroquímicos, los auditores de la SET concluyeron que estas compras están relacionadas a operaciones inexistentes.

Luego del inicio de los controles, **NN** procedió a rectificar sus declaraciones juradas y desafectó el monto de las facturas cuestionadas.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (la Ley) y la aplicación de la multa del 150% sobre el monto de los tributos defraudados, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO FISCAL	IMPUESTO YA DECLARADO	MONTO IMPONIBLE S/ LAS FACTURAS CUESTIONADAS	IMPUESTO CONTENIDO EN LAS FACTURAS CUESTIONADAS	MULTA A PAGAR 150%
IVA GENERAL	09/2014	64.419.427	644.194.268	64.419.427	96.629.141
IVA GENERAL	10/2015	43.741.268	437.412.682	43.741.268	65.611.902
IVA GENERAL	05/2016	6.454.546	64.545.455	6.454.546	9.681.819
IRAGRO RÉG. CONT.	2015	64.419.427	644.194.268	64.419.427	96.629.141
IRAGRO RÉG. CONT.	2016	50.195.814	501.958.137	50.195.814	75.293.721
TOTAL		229.230.482	2.292.304.810	229.230.482	343.845.723

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 14/09/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo, conforme lo dispone el artículo 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados por la firma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

NN alegó que no contaba con la documentación requerida por la SET y expresó: “La falta de presentación de las facturas y rectificación de las declaraciones juradas, implican que mi representada, al no contar con la documentación de respaldo, se vio obligada a rectificar sus declaraciones juradas y abonar los tributos, multas e intereses correspondientes, es decir, de ninguna manera implica que las facturas recibidas en su momento no cumplieran con las disposiciones vigentes ni que instrumentaban operaciones inexistentes. Todo lo contrario, mi representada rectificó las declaraciones juradas por el solo hecho de no contar con las documentaciones de respaldo, y destacamos que las facturas cumplieran con todos los requisitos legales vigentes y contaban con la autorización (timbrado válido) para circular y respaldar tanto créditos fiscales como gastos deducibles... en respuesta a la orden de fiscalización no presentó una sola factura, por lo que no pudo haber utilizado una sola factura de contenido falso...” (sic).

El **DSR2** concluyó que **NN** utilizó en sus declaraciones juradas del IVA General e IRAGRO RÉG. CONTABLE créditos fiscales, costos y gastos respaldados por compras de los supuestos proveedores: **XX, XX, XX**, dado que comprobó que los mismos fueron incluidos en sus Libros de Compras del IVA, Diario y Mayor que la propia firma contribuyente proveyó a la SET durante el control, conforme consta a fojas 1/11 del Exp. N° 00, por lo que de ninguna manera puede alegar que no utilizó dichas facturas.

El **DSR2** señaló, que los créditos fiscales, costos y gastos consignados en sus declaraciones juradas representan operaciones inexistentes, pues es materialmente imposible que estos supuestos proveedores hayan efectuado ventas a **NN**, porque no poseen la infraestructura necesaria para el efecto.

EL **DSR2** llegó a esta conclusión basado en los antecedentes y hechos que se relatan a continuación:

De acuerdo a las verificaciones realizadas por los auditores de la SET, los domicilios correspondientes a los mismos no fueron ubicados (fs. 123 del Exp. N° 00).

Con relación al contribuyente **XX**, en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, este negó haber emitido factura alguna a **NN**, pues el mismo no se dedica a la actividad comercial (fs. 17/18 del Exp. N° 00).

Además, la DNA informó a la SET que ninguno de estos supuestos proveedores de **NN** registran antecedentes como personas vinculadas a la actividad aduanera, es decir, nunca fueron registrados como importadores o exportadores y no registraron despachos de importación o exportación (fs. 82/86 del Exp. N° 00). Así también, el SENAVE informó a la SET que estas personas no se encuentran habilitadas para la comercialización de productos químicos o insumos (fs. 72/80 del Exp. N° 00), con lo que se demuestra que definitivamente estas personas no pudieron haber vendido los bienes que **NN** afirmó que adquirió, pues estos supuestamente se dedican a la venta de productos fertilizantes, agrícolas y veterinarios.

Estos hechos se confirman porque la propia firma en sus declaraciones juradas exactamente los montos cuestionados por la SET.

Respecto a la validez de las operaciones, **NN** 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 una sola orden de compra, nota de remisión, nota de presupuesto, recibo de dinero u otros documentos legales u operativos que prueben la relación comercial.

Todas estas evidencias colectadas, permitieron al **DSR2** concluir válidamente que las operaciones con la firma que **NN** pretendió hacer valer ante la Administración Tributaria jamás existieron. Por todo ello, el **DSR2** concluyó que los montos respaldados con esas facturas que **NN** consignó en sus libros y en sus declaraciones juradas no pueden ser deducibles de impuestos.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que: *"En el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mi representada, 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, mi representada proporcionó toda la información requerida por la AT y respondió a todos los requerimientos... Es decir, se pretende aplicar una multa de G. 343.845.724 sobre una supuesta deuda tributaria que según los propios fiscalizadores asciende a G. 0 (guaraníes cero)"* (sic).

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 ingresar oportunamente en concepto del IVA General e IRACIS, con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN** ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras (numeral 3 y 5 del art. 173 de la ley), y que además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del art. 174 de la misma ley), ya que las operaciones consignadas en sus libros contables que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron.

Igualmente, conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de las DDJJ rectificativas luego del inicio del control por parte de la SET, no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago de los tributos resultantes, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la SET y que de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. Por tanto, el **DSR2** concluyó que debe confirmarse la calificación de la conducta de **NN** conforme a lo previsto en el Art. 172 de la Ley, pues se cumplieron los presupuestos para ello, al no haber ingresado oportunamente a las arcas del Estado los tributos debidos, por lo que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta conforme a lo previsto en el Art. 172 de la Ley como defraudación.

En cuanto a 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 a la firma 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 en general y de la firma en particular y consideró el hecho de que NN puso a disposición de la SET los documentos con los que contaba, además los créditos fiscales, costos y gastos fueron utilizados solamente en tres periodos de dos ejercicios fiscales y los montos corresponden a un porcentaje mínimamente relevante del total de sus compras, sumado al hecho de que la firma luego del inicio de la fiscalización rectificó sus declaraciones juradas, desafectando los montos cuestionados por la SET.

En consecuencia, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar la multa mínima prevista en el Art. 175 de la Ley sobre los créditos fiscales impugnados en el IVA. En cuanto al IRAGRO RÉG. CONTABLE, dicha sanción será aplicada sobre el tributo determinado que fue declarado en las declaraciones juradas rectificativas, en atención a que el mismo grava las rentas netas 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, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4º 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	09/2014	0	64.419.427	64.419.427
521 - AJUSTE IVA	10/2015	0	43.741.268	43.741.268
521 - AJUSTE IVA	05/2016	0	6.454.546	6.454.546
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	0	64.419.427	64.419.427
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	0	50.195.814	50.195.814
Totales		0	229.230.482	229.230.482

Art. 2º: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN** de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley Nº 125/1991, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los impuestos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley Nº 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a la multa aplicada.

Art. 4º: COMUNICAR 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.

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA