

**VISTO:**

El Expediente N° 00, del Procedimiento para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la firma del 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 del periodo fiscal 06/2017, de NN.

Para tal efecto le requirí a NN que presente los comprobantes de compras de los periodos verificados emitidos por los siguientes proveedores: XX, XX, XX y XX; con indicación de la forma de pago, contratos firmados, comprobantes de ventas, especificando su tipo de afectación en el formulario del IVA, tipo de afectación contable; Libros IVA Compras, Libros Diario y Mayor, relacionados a operaciones realizadas con los mencionados proveedores, lo cual fue cumplido por el contribuyente.

La verificación tuvo su origen en las investigaciones y cruces de informaciones realizados por la SET, en las que se detectaron elementos que permitieron conocer 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.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 30/08/2018, los auditores de la SET constataron que NN utilizó como respaldo de su crédito fiscal para el IVA, costos y gastos 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, gasto 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, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto Liquidado o Recuperado	Crédito Fiscal Favor Contribuyente	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	2.237.303.800	223.730.380	10.517.356	2.237.303.800	213.213.024	639.639.072	852.852.096
521- AJUSTE IVA	06/2017	2.132.130.240	213.213.024	213.213.024	2.132.130.240	0	639.639.072	639.639.072
Total General		4.369.434.040	436.943.404	223.730.380	4.369.434.040	213.213.024	1.279.278.144	1.492.491.168

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 24/09/2018 notificada en fecha 27/09/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1) dispuso la instrucción del sumario administrativo a NN, conjuntamente con su representante legal el Sr. XX con RUC 00, 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 la firma contribuyente de la Apertura del Periodo Probatorio sin que haya ofrecido prueba alguna, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, el DSR1 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, manifestó “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 17/05/2018, y el Acta Final de Fiscalización se firmó 30/08/2018, 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 150 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 18/08/ 2016”.

Al respecto, el DSR1 señaló que la reglamentación 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, 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 del plazo de fiscalización 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 58 (cincuenta y ocho) días hábiles en 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 iniciados 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 con relación a los proveedores, 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 las direcciones de los mismos obrantes en la base de datos del RUC y en las copias de las facturas presentados por el fiscalizado son inexistentes, así como tampoco los números declarados les corresponde.

Respecto al Proveedor XX, quién fue ubicado en el Departamento de Canindeyú, manifestó que no se inscribió en el RUC y nunca realizó actividades comerciales, que no tiene facturas, ni contador y que se desempeña como cuidador de una granja, por lo que el DSR1 concluyó que no pudo realizar las operaciones consignadas en las facturas cuestionadas.

Además, cabe resaltar que los talonarios de las facturas de los cuatro proveedores cuestionados tienen la misma fecha de inicio y fin de vigencia del timbrado y fueron impresas en la misma gráfica.

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 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 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	Porcentaje de Rentabilidad	Rentabilidad Promedio	Porcentaje de costo	Gastos No Deducibles	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
		A	B	C:(A*B)	D:(100%-B)	E	F:(C/D) + E	G: F*10%
IRAGRO RC	2017	1.707.481.953	21,9%	373.938.548	78,10%	424.648.285	903.442.840	90.344.284

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 argumentado por NN, 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 y del gasto. Consecuentemente, señaló que corresponde la aplicación de la multa del 140% sobre el tributo que resultó de la impugnación de los costos y gastos respaldados con facturas falsas en el IRAGRO Rég. Contable, y del IVA contenido en las facturas relacionadas a operaciones inexistentes.

Por su parte el Art. 182 de la Ley Tributaria establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que NN no ingresó al Fisco el monto correspondiente al impuesto señalado, defraudando al Fisco; el Sr. XX con RUC 00, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del mismo por la obligación que NN no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente del IRAGRO del ejercicio fiscal 2017.

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

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga el Art. 4° 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	90.344.284	126.481.998	216.826.282
521 - AJUSTE IVA	06/2017	0	298.498.234	298.498.234
<b>Totales</b>		<b>90.344.284</b>	<b>424.980.232</b>	<b>515.324.516</b>

\* 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 140% sobre los tributos defraudados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal de la Firma NN con RUC 00, el Sr. XX con RUC 00, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: 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. Asimismo, a su representante legal para su conocimiento.

Art. 5°: COMUNICAR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y Oficinas Regionales, para su conocimiento.

Art. 6°: CUMPLIDO archivar.

**ANTULIO BOHBOUT**  
**DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA**