

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido al contribuyente **NN**, con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 23/08/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2015 y 2016, del IRAGRO REG. CONTABLE ejercicios 2015 y 2016, y del IVA General de los periodos fiscales comprendidos entre 01/2015 y 12/2016 de **NN**.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente comprobantes de compras originales emitidas por los siguientes proveedores: XX RUC 00, XX RUC 00 y XX, RUC 00, correspondientes a los ejercicios y periodos fiscales controlados, indicando la forma de pago, tipo de afectación en el formulario del IVA, tipo de afectación contable. Asimismo, armar el Libro IVA compras, libro Diario y libro Mayor en soporte magnético con formato Excel, documentación presentada por el contribuyente.

La verificación cuenta como antecedente a la Nota DAGC3 N° 00/2019, en la cual se encuentran insertos los antecedentes relacionados con las verificaciones realizadas a XX con RUC N.º 00, que figura como Auditor Externo Impositivo (**AEI**) de **NN**. Al respecto, se verificó que en el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios (IR2015/2016) aparecen proveedores investigados relacionados con los diferentes esquemas de utilización de facturas de presunto contenido falso, en consecuencia, el Departamento de Auditoría GC3 sugirió la apertura de un control a efectos de verificar obligaciones de los años 2015 y 2016, a los efectos de verificar los proveedores investigados y otros que pudieran surgir.

Según el Informe Final de Verificación N° 00 del 11/11/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** utilizó facturas relacionadas con operaciones que no reflejan la realidad de los hechos económicos gravados y en consecuencia obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir el monto a ingresar a favor del Fisco.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, debido a que proporcionó a la Administración Tributaria datos que no coinciden con la realidad de los hechos gravados, suministró información inexacta sobre sus operaciones de compra, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en el Art. 173 numerales 5, 6 y 7 de la Ley. En consecuencia, recomendaron aplicar una multa por

Defraudación equivalente a 155% del tributo defraudado, en virtud del Art. 175 de la Ley, conforme se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs.
521 - AJUSTE IVA	may-16	510.311.030	51.031.103	79.098.210	130.129.313
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	510.311.030	51.031.103	79.098.210	130.129.313
TOTAL		1.020.622.060	102.062.206	158.196.420	260.258.626

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada por cédula el 23/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en 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 con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 24/07/2020 mediante Formulario N° 00, **NN** solicitó 15 (quince) días de prórroga del Periodo Probatorio y la copia de los antecedentes administrativos, los que fueron concedidos por Providencia N° 00 y 00, respectivamente, ambas del 24/07/2020, procediendo al retiro de las copias el 29/07/2020; transcurrido el plazo para presentar el ofrecimiento y diligenciamiento de pruebas, sin que haya hecho uso de su derecho y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 28/09/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN señaló que: *“De la nulidad del Acta Final de Fiscalización por haberse violado en ella el art. 31 de la Ley N.º 2421/04...la fiscalización puntual se ha iniciado el 16-04-2019, según informe de verificación registrado a folios 25 del expediente que copiada la parte pertinente dice: Origen de la Fiscalización Puntual: La fiscalización puntual se originó como consecuencia de la Nota DGC3 N.º 00/2019, obrante en el expediente N.º 00 del 16/04/2019... otro dato que corresponde tener en cuenta para computar los 45 días hábiles, es la fecha de la firma del Acta Final de Fiscalización, ocurrida el 23/10/2019...En consecuencia, la fiscalización culminó en 6 meses y 7 días, lo cual Sobrepasa ampliamente los 45 días previstos en la ley, incluyendo los 10 días de prórroga solicitado por el contribuyente”* (sic).

Al respecto, el **DSR1** indicó que es fácil advertir que en dicho punto se explica cómo y por qué es que la Administración Tributaria creyó conveniente el inicio de un proceso de fiscalización puntual a **NN**, señalando que de las verificaciones realizadas a las **AEI** vinculadas a varios procesos de fiscalización, resultó que una de ellas, específicamente **XX**, realizó presentaciones en cuanto a Auditoria Impositiva de **NN**, en el que se mencionan a varios proveedores cuestionados e investigados por la **SET**; y basado en ellos es que por Nota DAGC3 N.º 00/2019 del 16/04/2019, recién se recomienda el inicio de tareas de verificación con respecto a dichos proveedores y su posible incidencia en las DDJJ presentadas al Fisco, de las cuales finalmente resulta el impuesto a ingresar.

Igualmente, el **DSR1** señaló que todo ello fue materializado en la Orden de fiscalización N.º 00 en la que se informa al ahora sumariado que se ha dispuesto el inicio de tareas de fiscalización que versarán sobre determinados proveedores, periodos y ejercicios fiscales y para lo cual se requieren ciertas documentaciones.

Por otro lado, el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación 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, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 23/08/2019, posteriormente mediante expediente N.º 00 del 28/08/2019, **NN** solicitó una prórroga de 10 (diez) días para la remisión de las documentaciones requeridas por los auditores, que fuera concedida y comunicada el 30/08/2019, produciéndose de esa manera la suspensión del cómputo del plazo de fiscalización durante dicho lapso, conforme al Art. 28 de la RG N.º 25/2014. Finalmente, el Acta Final fue suscripta el 23/10/2019, transcurriendo de este modo un total de 33 (treinta y tres) días hábiles en el proceso de fiscalización, y no 6 meses y 7 días como lo señala **NN**, quien erróneamente contabilizó el plazo desde la fecha de una nota emitida por la Administración Tributaria en la que, como ya mencionamos más arriba, lo único que hizo es indicar los motivos por los cuales debería iniciarse una investigación con respecto a determinado contribuyente, en este caso, el sumariado.

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 vigentes.

En cuanto a los proveedores cuestionados, expresó: “...no es obligación del contribuyente comprador la de realizar investigación si los proveedores se encuentran en condiciones económicas o tiene infraestructura para una empresa y otros aspectos señalados en el Acta de Fiscalización” (sic).

“...la responsabilidad del contribuyente, referente a la tenencia de documentaciones falsas o de contenido falso, no atañe al contribuyente comprador. La obligación del sujeto pasivo es verificar si las facturas recibidas se encuentran dentro de las normas reglamentarias.”

Al mismo tiempo, el contribuyente afirmó que: “...en el caso estudiado, no se puede hablar de Declaración Jurada de contenido falso, dado que la misma fue realizada en base a facturas que reúnen todos los requisitos legales, formales, tales como la habilitación del timbrado, el RUC y otros datos previstos en la Ley y en las reglamentaciones. Desde luego, en el Acta de Fiscalización no se objetaron tales elementos”

En primer lugar, el **DSR1** señaló que una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, misma cuyo cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos (Art. 180 de la Ley).

En ese sentido, el **DSR1** añadió que la presentación de las declaraciones juradas implica una serie de actos preparatorios, entre ellos el cumplimiento de los deberes formales, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones y presentarlas cuando correspondan, lo que implica que dichas declaraciones no se limita a la verificación de aspecto formales, esto considerando que la Ley es muy clara al señalar que para que un comprobante sea válido a los efectos tributarios, no sólo debe cumplir con requisitos de forma, sino que también deben consignar operaciones reales, en este sentido **NN** es responsable por los datos consignados en sus DDJJ, los que indefectiblemente inciden en la base imponible y en la liquidación de sus impuestos.

En ese sentido, el **DSR1** resaltó que el análisis realizado por la **SET** se refiere al uso de facturas cuestionadas en cuanto a la veracidad de su contenido y que inciden en la liquidación del impuesto, lo que no obsta a que los demás intervinientes – supuestos proveedores – también sean sometidos a procesos de fiscalización de los cuales también podrían derivar la determinación de tributos y aplicación de sanciones.

En el caso particular, y con base en los antecedentes obrante en autos, el **DSR1** concluyó que los supuestos proveedores **XX** y **XX**, no pudieron haber proveído o prestado los servicios consignados en las facturas que **NN** pretendió hacer valer ante la **SET**. Esto considerando que los mismos no pudieron ser ubicados en las direcciones registradas en el RUC, ni en forma telefónica, de manera a confirmar las operaciones realizadas, cuestión agravada por el hecho de que tampoco vecinos del lugar conocen a los mencionados proveedores o local comercial que guarden relación con las operaciones llevadas a cabo.

En el caso del Sr. **XX**, se pudo constatar que el mismo falleció el 06/04/2019, mucho antes de haberse llevado a cabo las operaciones comerciales expuestas en las facturas cuestionadas.

En relación con la Sra. **XX**, los auditores de la **SET** no procedieron a la impugnación de las facturas emitidas por la misma debido a que no se reunieron elementos suficientes para considerarlas inválidas o inexistentes, por lo que dichas facturas no fueron consideradas para la reliquidación hecha por los auditores.

Por otro lado, el **DSR1** resaltó que las operaciones de provisión de insumos agrícolas – insecticidas, herbicidas - a las que hacen referencia las facturas emitidas por dichos proveedores, son complejas y requieren permisos especiales, y en este caso se pudo constatar que los mismos no poseen 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.), que hacen imposible que dichas operaciones hayan sido efectuadas por estos.

Por lo expuesto, el **DSR1** precisó que las facturas cuestionadas fueron utilizadas para el respaldar el crédito fiscal en el IVA, costos y gastos en el IRAGRO, en transgresión a lo dispuesto por las disposiciones vigentes que señalan, en relación al IVA que de manera a que el crédito fiscal resulte deducible ante el débito obtenido por los ingresos declarados al Fisco, las operaciones a las que se refiere deben estar respaldadas por su respectivo comprobante y cumplir con ciertos requisitos legales y reglamentarios, y por otro lado se exige la realidad de las operaciones consignadas en las mismas, que el hecho haya existido y que efectivamente se haya producido la compra - venta entre quienes afirman ser el comprador y el vendedor. (Art. 85 y 86 de la Ley, Art. 22 y 68 Dto. 1030/30).

En relación con el IRAGRO, el contribuyente infringió lo establecido por el Art. 32 de la Ley, debiendo ser deducidos solo aquellos comprobantes que guarden relación con la actividad gravada y con la obtención de la renta y la manutención de la fuente productora, **siempre que se refieran operaciones reales y estén debidamente documentados.**

Respecto de la aplicación de la multa por Defraudación, **NN** indicó que: *“Para aplicar la multa en concepto de defraudación necesariamente debe tenerse en cuenta el art. 172 de la Ley N° 125/91 y sus modificaciones...Nótese que mi representada no se halla afectada por ninguno de los hechos señalados precedentemente, tal vez se tuvo en cuenta el caso de omisión de pago pero este hecho necesariamente debe ir acompañado de una intención dolosa para no pagar el impuesto y tal intención no se halla demostrada en el Acta de Fiscalización”* (sic).

“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” (sic).

En cuanto a la calificación de su conducta, el **DSR1** manifestó 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 perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir por un valor de G 102.062.206 en concepto de IRAGRO e IVA. 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 **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numeral 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con 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.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: *El grado de cultura del infractor*; en atención a que el sumariado cuenta con la posibilidad de asesoramiento desde el 01/01/2015 según consulta realizada a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, también se consideró *el perjuicio*

fiscal y las características de la infracción la que se configura con los montos de los impuestos contenidos en las facturas utilizadas que provocaron una incorrecta liquidación del saldo a ingresar a favor del Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido. No obstante, dicha dependencia tuvo en cuenta la colaboración del contribuyente al proporcionar las documentaciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde confirmar la multa por Defraudación sugerida por los auditores del 155% sobre el tributo defraudado.

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

POR TANTO, en uso de las 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	05/2016	51.031.103	79.098.210	130.129.313
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	51.031.103	79.098.210	130.129.313
Totales		102.062.206	158.196.420	260.258.626

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 155% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **NOTIFICAR** al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que 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**