



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00 y el 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 22/08/2019, a través de la **Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT)**, la SET dispuso la fiscalización puntual de la obligación del IRAGRO Régimen PCR/MCR del ejercicio 2015 y del IRAGRO Régimen Contable de los ejercicios fiscales de 2016 y 2018 de NN, específicamente respecto de las retenciones computables por operaciones gravadas en el IRAGRO Reg. Contable, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes originales que respaldan las retenciones declaradas en el Formulario 114 correspondiente a los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2018. En respuesta, NN presentó comprobantes de retención que no están relacionados al IRAGRO.

La fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo, mediante los cuales detectó inconsistencias en los montos declarados por NN en sus Formularios 113 y 114 en concepto de retenciones.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN declaró retenciones en sus Formularios 113 y 114, sin el debido respaldado documental, en infracción a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley N° 125/1991 (la Ley), teniendo en cuenta que, si bien remitió comprobantes de retención, estos corresponden a retenciones del IVA, que no son computables en la liquidación del IRAGRO. Por esta razón y de acuerdo con lo dispuesto en los Arts. 31 y 32 de la Ley, modificados por el artículo 1° de la Ley N° 5.061/2013, ajustaron el tributo, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Cabe aclarar que el sumariado rectificó sus DDJJ del IRAGRO de los ejercicios 2015, 2016 y 2018, desafectando los montos de las retenciones cuestionadas, por lo que no surgió impuesto a ingresar.

De acuerdo a estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar su conducta de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley. Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10% BASE PARA LA MULTA
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	145.702.990	14.570.299
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	844.091.730	84.409.173
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	72.198.020	7.219.802
TOTAL		1.061.992.740	106.199.274

* Se aclara que en el Informe Final de Auditoría no se expuso el monto de la multa a aplicar pues la misma será determinada de acuerdo a las circunstancias agravantes y atenuantes del Art. 175 de la Ley.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 11/12/2019, el **Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2)**, instruyó el sumario administrativo conforme lo dispone el artículo 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevé los procedimientos para la para la aplicación de sanciones.

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

Las argumentaciones expuestas por NN, así como todos los antecedentes agregados al sumario, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN reconoció que *“Los errores detectados fueron formulados por terceras personas ya que yo llevaba puntualmente todos mis comprobantes de ingresos y egresos para su declaración, lo que nunca ocurrió en tiempo y forma”*. Agregó que *“Asumo la responsabilidad y pedí por nota para la rectificación de mi declaración jurada de los ejercicios 2015, 2016 y 2018”*.

El **DSR2** comprobó que NN, durante los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2018, efectivamente declaró retenciones en los Formularios N° 113 y N° 114 del IRAGRO, sin el debido respaldo documental, pues si bien presentó sus comprobantes, éstos corresponden a retenciones del IVA, en infracción a lo dispuesto en el artículo 31 y 32 de la Ley, modificado por el Art. 1° de la Ley N° 5.061/2013. Es importante señalar, que el Decreto N° 1.031/2013, en los artículos 88 y 90, establece cuáles serán las condiciones para la retención del impuesto. Sin embargo, NN no cumplió con estas condiciones, por lo que en definitiva, no pudo haber sido objeto de retención alguna en cuanto al IRAGRO.

Asimismo, el **DSR2** verificó en el Sistema Marangatu que en las DDJJ rectificativas del IRAGRO de los ejercicios 2015, 2016 y 2018, NN desafectó los montos de las retenciones cuestionados por la SET, surgiendo saldos a favor del Fisco en los ejercicios 2015 y 2018. Por tanto, ya no corresponde el reclamo del tributo.

El **DSR2** aclaró que, si bien NN presentó su libro de compras durante el sumario administrativo, la orden de fiscalización se limitó a la verificación de las retenciones declaradas en los Formularios N° 113 y 114 del IRAGRO.

Por tanto, el **DSR2** confirmó que las retenciones que no cuentan con el debido respaldo documental no pueden ser consideradas deducibles, consecuentemente corresponde ajustar el tributo, según la liquidación efectuada por los auditores de la SET.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, NN manifestó que *“Entiendo el trabajo que lleva a cabo el departamento de control, la transparencia y el justo cumplimiento de cada uno de su obligación es entendible, pero reclamar un monto*

elevado por un error de carga, entiendo que se me aplique sanción por cargar mal, pero el monto reclamado supera mi capacidad... ”.

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, que en este caso está representado por las retenciones que indebidamente declaró a su favor, por la suma de G. 106.199.274, con el fin de no abonar el tributo y procurarse un beneficio indebido. Al respecto, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la misma, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en este caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus **DDJJ** con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus actividades (numerales 3 y 5 del art. 173 de la Ley), con lo cual 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), al haber declarado montos en concepto de retenciones que no le corresponden. Por tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

El **DSR2** aclaró, que la presentación de la **DJ** rectificativa, con los alcances del artículo 208 de la Ley, aun no existiendo intervención previa de la Administración Tributaria, no exime al 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 las sanciones, tal como lo señala el numeral 8) del artículo 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago del tributo resultante, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la **SET**. Por tanto, reiteró que las referidas declaraciones juradas rectificativas no fueron espontáneas, sino que evidentemente fueron motivadas por las actuaciones de la **SET**, pues éstas fueron rectificadas a partir del 26/09/2019. Consecuentemente, corresponde confirmar la calificación de la conducta de **NN** de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

El **DSR2** agregó también, que en este caso particular tampoco corresponde la exclusión de la responsabilidad, pues las inconsistencias detectadas, específicamente la declaración de retenciones en el **IRAGRO** que no le fueron practicadas, nada tiene que ver con el error excusable, en el sentido de que no existen lagunas, imprecisiones ni confusión alguna respecto a la obligación que le corresponde a **NN** que amerite la aplicación de lo dispuesto en el Art. 185 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular y consideró el hecho que, **NN** durante todo el proceso prestó

su colaboración para el esclarecimiento de los hechos, presentando los documentos con los que contaba, y procedió a la rectificación de sus DDJJ, desafectando los montos cuestionados

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de la multa del 100%, sobre los impuestos no ingresados.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales y aplicar la multa.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la Ley N° 125/1991,

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
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2015	0	14.570.299	14.570.299
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2016	0	84.409.173	84.409.173
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2018	0	7.219.802	7.219.802
Totales		0	106.199.274	106.199.274

**Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta del contribuyente NN con **RUC 00**, como defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Artículo 1° 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