



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 30/07/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la fiscalización puntual de la obligación del IRAGRO PCR/MCR de los ejercicios fiscales de 2014, 2016 y 2017 de **NN**, específicamente respecto de las retenciones computables por operaciones gravadas, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes originales que respaldan las retenciones declaradas en los Form. N° 114.

La fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo, el que mediante el informe DGFT/DPO N° 00/2019 informó que detectó inconsistencias en los montos declarados por **NN** en el Form. N° 114, en concepto de retenciones computables.

Durante los controles previos a la fiscalización, el equipo auditor de la SET constató al verificar las informaciones declaradas en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, específicamente en el Campo 69 del Rubro 4 y en el Campo 84 del Rubro 5, del Formulario N° 114 de los ejercicios fiscalizados, que **NN** declaró indebidamente retenciones en el IRAGRO PCR/MCR, ya que en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no se registran las retenciones que supuestamente le fueron practicadas durante esos ejercicios fiscales.

Que, por expediente N° 00 del 02/08/2019 **NN** comunicó que rectificó sus DDJJ, abonando los tributos resultantes en los ejercicios fiscales 2016 y 2017 mediante boleta de pago y facilidades de pago, por lo que no resultó saldo que reclamar.

Dadas estas circunstancias, el equipo auditor de la SET señaló que las DDJJ Rectificativas no pueden ser consideradas como espontáneas ya que fueron presentadas con posterioridad a los controles, y conforme a las disposiciones de los artículos 206 y 208 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), no está eximido de sanción alguna; debido a ello sugirió graduar y aplicar la multa por defraudación, según el siguiente detalle:

Obligación Fiscal	Ejercicios Fiscales	Impuesto Determinado en Última Rectificativa Antes del Control	Impuesto Determinado en Última Rectificativa después del Control	Base para la Aplicación de la Multa
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	1.491.680	82.924.099	81.432.419
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	44.228.423	87.050.614	42.822.191
Totales		45.720.103	169.974.713	124.254.610

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 28/10/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente, conforme lo dispone el Art. 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la aplicación de sanciones.

En su descargo presentado el 25/11/2019, **NN** manifestó "... mi parte ni bien identificó y determinó la incorrecta utilización de retenciones de IRAGRO-dado que no fue sujeto de retención de IRAGRO en ningún concepto-inmediatamente ha procedido a rectificar las declaraciones juradas e ingresar los tributos correspondientes con sus accesorios legales, conforme se desprende de las copias de las declaraciones juradas rectificativas y de las boletas de pago... dicha incorrecta declaración fue debido a un error y en ningún sentido con dolosa intención de defraudar al FISCO y sus intereses... como el Sumariante ya lo habrá notado y como es de público conocimiento -se han iniciado las acciones administrativas y penales al respecto-la indebida utilización de retenciones a cuenta del IRAGRO es un grave problema que no solamente me tocó afrontar a mí, sino a todos - o por lo menos a la mayoría de los contribuyentes de la zona de los distritos de XX, en base a una estafa (o mínimamente un engaño) que una profesional contable ha realizado en contra nuestra y que solidifica la idea de que las declaraciones fueron producto de errores o engaños que bajo ningún sentido puede configurar el delito tributario de DEFRAUDACIÓN FISCAL... el estado público que cobró el caso de la estafa de la que fuimos en la liquidación del IRAGRO y la reliquidación y corrección que he realizado de mi declaración jurada, no deja lugar a dudas ni a especulaciones en la demostración de que se trató de un error excusable situación que la propia Ley considera como causal de exclusión de la responsabilidad en materia de infracciones y por consiguiente la inaplicabilidad de la configuración del delito de defraudación fiscal..." (sic).

Al respecto, el **DSR2** refirió que verificado en el Sistema Marangatú las declaraciones juradas del IRAGRO de los ejercicios fiscales 2014, 2016 y 2017 fueron rectificadas e ingresados los montos en concepto de tributos y accesorios legales el 02/08/2019, si bien se corroboró que fueron rectificadas, también se debe tener en cuenta que la misma fue motivada por la notificación de la Orden de Fiscalización, ocurrida el 30/07/2019.

El **DSR2** prosiguió, no se trata de rectificativas que fueron presentadas porque se constató un error en las mismas, ya que el propio **NN** reconoció que él no fue objeto de retención en el IRAGRO. Además, es cierto que la SET denunció al Ministerio Público un esquema delincuenciales de la que estaba siendo afectada la Administración Tributaria, porque los contribuyentes declaraban montos elevados en concepto de retenciones que luego utilizaban para deducir el monto a ingresar en concepto del IRAGRO y esto ocurrió en 3 ejercicios fiscales y de no ser por los controles realizados por la SET, este perjuicio patrimonial persistiría.

Igualmente, el **DSR2** señaló que las referidas retenciones computables en concepto de IRAGRO no pudieron haber sido realizadas dado que a la fecha de su declaración no existían contribuyentes que sean proveedores de ganado vacuno en pie, de soja, maíz o trigo a empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado entre otras, y que hayan sido designados por la SET como Agentes de Retención, sino hasta la publicación de la RG N° 15/2019, que posteriormente fue derogada por la RG N° 19/2019; además, la Dirección del Tesoro Público no ha informado retenciones realizadas a **NN**; siendo estos los únicos posibles casos de retención del impuesto en los referidos conceptos, lo que no ocurrió en este caso concreto.

Con relación a la autoría o responsabilidad de la profesional contable mencionada por **NN**, el **DSR2** aclaró que el Art. 180 de la Ley dispone que: "*La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia*". Por lo expuesto, concluyó que el único responsable por la infracción cometida es el contribuyente, y que no puede trasladar dicha responsabilidad a la profesional sumado al hecho de que él es el único responsable del uso de su *Clave Confidencial de Acceso* al Sistema Marangatu, mediante el cual fueron presentadas las DDJJ que contienen los montos cuestionados por la SET, hecho que le fue advertido al momento del otorgamiento de dicha clave, independientemente de que su contador u otras personas respondan por los hechos

punibles que pudieran estar relacionados, tal como ocurrió en este caso, lo cual ya no es competencia de la SET.

Además, el **DSR2** refirió que el sumariado se limitó a presentar su escrito de descargo en la que manifestó que fue estafado como otros; sin embargo, no ofreció o presentó prueba alguna de dicha situación como ser: recibos de dinero de la contadora, extractos de cheques o transferencias bancarias para el pago de los tributos de los ejercicios fiscalizados, denuncia penal contra la contadora o cualquier otra evidencia que pudiera atenuar la sanción.

En este contexto, el **DSR2** señaló que este caso no puede ser subsumido en el numeral 3) del Art. 185 de la Ley, ya que no se trató de un error en el hecho ni en el derecho, porque expuso en tres declaraciones juradas que otros contribuyentes le practicaron retenciones y luego **NN** hizo valer ante la SET esos montos expuestos en el Campo 69 del Rubro 4 y en el Campo 84 del Rubro 5, del Formulario N° 114, para pagar menos impuesto, con el agravante de que él reconoció que no le practicaron retención alguna en concepto de IRAGRO

Debido a ello, 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 por el impuesto que no pagó oportunamente. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus DDJJ del IRAGRO con datos falsos y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así las presunciones previstas en el numeral 3) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley. Por tanto, para el **DSR2** quedó comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, ya que conforme al numeral 8) del Art. 175 de la Ley la presentación de las DDJJ fue consecuencia de la notificación de la Orden de Fiscalización y no espontánea.

A fin de establecer 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 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 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 de que **NN** se allanó a los hechos cuestionados por la SET. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 100% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DRS2** concluyó que corresponde aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

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 - AJUSTE IRAGRO	2016	0	81.432.419	81.432.419
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	0	42.822.191	42.822.191
Totales		0	124.254.610	124.254.610

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme 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, así como la multa por Contravención, 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