



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 07/08/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso la fiscalización puntual de la obligación del IRAGRO RC de los ejercicios fiscales de 2016 al 2018 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 Formularios N° 114 correspondientes a los ejercicios fiscales 2016, 2017 y 2018 y del Formulario N° 113 del ejercicio fiscal 2015, lo cual no fue cumplido, pues indicó que dichos valores no poseen documentos.

La fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo, el que mediante el informe N° 00/2019 informó que detectó inconsistencias en entre lo declarado por el NN en su Form. N° 114 en concepto de retenciones computables y las retenciones practicadas y declaradas por los Agentes de Información.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN declaró retenciones en el IRAGRO RC sin el debido respaldado documental, pues a pesar de haber sido requerido por la SET, no presentó los documentos que respaldan dichos valores; consecuentemente no cuentan con respaldo documental en infracción con lo establecido en el Art. 207 inc. b) de la Ley N° 125/91 (en adelante la Ley), además en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no se registran las retenciones que supuestamente le fueron practicadas. Durante la fiscalización, NN rectificó sus declaraciones juradas desafectando las retenciones cuestionadas, por lo que ya no surgieron saldos a reclamar a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron calificar la conducta de NN conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). En relación con la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo defraudado. Igualmente, sugirieron la aplicación de una multa por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, con la actualización dada en la RG N° 13/2019, en razón de que el contribuyente no presentó los documentos que le fueron solicitados; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACION FISCAL	EJERCICIO FISCAL	MONTO DE LAS RETENCIONES SIN RESPALDO DOCUMENTAL	IMPUESTO 10%	BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	569.471.820	56.947.182	56.947.182
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	96.157.816	9.615.782	9.615.782
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	173.141.259	17.314.126	17.314.126
551 - AJUSTE CONTRAVENCION	16/10/2019	0	0	300.000
TOTALES		838.770.895	83.877.090	84.177.090

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00, notificada el 10/12/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente, conforme lo disponen el Art. 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la aplicación de sanciones.

Transcurrido el plazo señalado en la ley para la presentación de los descargos, y atendiendo que el sumariado no se presentó a formularlos ni a ofrecer pruebas, a pesar de haberle sido notificada la respectiva cédula según consta a fojas 20 del Exp. N° 00.

Una vez abierto el periodo de pruebas, el cual le fuera debidamente notificado por correo electrónico a los efectos de que aporte las pruebas que hacen a su derecho, **NN** presentó un escrito el 23/06/2020 a modo de descargo, por lo que después de haber efectuado las respectivas diligencias, se llamó a autos para resolver.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN manifestó cuanto sigue: “Que, vengo a interponer incidente de nulidad absoluta de la instrucción sumarial N° 00, pues en fecha 10/07/2019 me fueron solicitados los comprobantes que respaldan los montos de las retenciones computables por operaciones gravadas del form. N° 114, casilla 84, correspondientes a los ejercicios 2016, 2017 y 2018, como así también las retenciones del form. N° 113, correspondiente al ejercicio fiscal 2015.

En fecha 12/07/2019 a través de una nota presentada a la SET por expediente N° 00, solicité prórroga para la presentación de los documentos alegando que las mismas serán rectificadas por presentación errónea involuntaria, lo cual se procede a realizar el 22/07/2019 resultando diferencias a pagar a favor del Fisco.

El 21/11/2019 en virtud del decreto presidencial N° 2.614 que exonera los intereses en las facilidades de pago, solicitamos una nueva facilidad de pago de la parte que aún no había vencido, resultando la parcelación en 36 cuotas iguales de G.6.812.175 con una entrega inicial de G. 27.248.672, este último pagado en la misma fecha vía banco cuya copia se adjunta a esta presentación y cuyas cuotas vencidas vienen siendo abonadas estrictamente al día.

Que, según el informe final de auditoría N° 00 del 17/10/2019, ha arrojado un monto de impuesto defraudado y ajustado en rectificativa por retenciones declaradas incorrectamente a los efectos del IRAGRO, siendo los valores resultantes el mismo valor que arrojó como diferencia de las rectificaciones practicadas.

El fiscalizador reconoce la presentación de una nota a través del expediente N° 00, así como también reconoce la presentación de los expedientes N° 00 y 00 a través de las cuales se presentaron declaraciones juradas rectificativas, pero no las reconoce como espontáneas, ni el expediente N° 00 del 25/07/2019 en la que solicita el pago fraccionado de las diferencias del FORM. N° 114 del IRAGRO.

Estas rectificaciones fueron realizadas en fecha 22/07/2019 en pleno conocimiento, aceptación y autorización de la SET ya que fue necesario la habilitación en el Sistema Marangatu para proceder a dichas rectificaciones. Aclaremos asimismo, que hemos procedido al pago de la contravención, establecida en la RG N° 00/2019 anexo 1, art. 6 inc. b) al momento de realizar las rectificaciones."

De acuerdo con las evidencias obtenidas, el **DSR2** comprobó que **NN** declaró indebidamente a su favor retenciones que no cuentan con respaldo documental, pues consignó en el campo 84° "Retenciones computables por operaciones gravadas" del Form. N° 114 del IRAGRO REG. CONTABLE de los ejercicios fiscales de 2016 a 2018, montos en concepto de retenciones que no le fueron practicadas, teniendo en cuenta que en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no figura operación alguna en ese concepto.

El **DSR2** comprobó 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° 00/2019, que posteriormente fue derogada por la RG N° 00/2019; 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.

Además, este hecho quedó plenamente confirmado porque ya en la etapa de la fiscalización **NN** rectificó sus declaraciones juradas y desafectó las retenciones cuestionadas por la SET.

El **DSR2** aclaró, que verificada la cuenta corriente del contribuyente en el Sistema Marangatu, el monto que **NN** se encuentra pagando mediante facilidades de pago con los beneficios del Dto. N° 2.614/2019 corresponde exclusivamente al impuesto resultante de la referidas rectificativas y que por esta razón en el Informe Final de Auditoría ya no se reclama el tributo; en tanto que el sumario administrativo fue instruido, a fin de determinar la conducta del contribuyente, conforme lo dispone el Art. 225 de la Ley.

Respecto a la calificación de su conducta, **NN** expresó "Esta defensa entiende que la intención del fiscalizador es obtener la aplicación de una multa innecesaria al

contribuyente, ya que no ha causado ningún perjuicio al Fisco ni obtuvo beneficios indebidos por la declaración que equivocadamente fuera presentado por el profesional contador que estaba a cargo de la presentación de los mismos en ese momento, muy por el contrario, esta práctica causó perjuicio al contribuyente ya que al momento de la rectificación generó intereses y multas por mora en el pago de la obligación.

*En fecha 21/11/2009, justo en el día que procedimos a hacer entrega inicial de la segunda facilidad de pago de G. 27.248.672 el **DSR2** resuelve instruir sumario administrativo en averiguación de lo resuelto en el informe final de auditoría N° 00” De lo expuesto se demuestra que el sumario administrativo deviene totalmente improcedente e innecesario por estar basado en documentos que ya fueron rectificadas, por lo que debe ser declarada su nulidad absoluta, ya que no se puede exigir al contribuyente el doble pago de una misma obligación”.*

El **DSR2** aclaró, que la aplicación de las multas no deviene de un simple antojo del fiscalizador, pues la misma se enmarca dentro del Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, y en ese sentido, el Art. 225 de la Ley el procedimiento para la determinación de la configuración de infracciones y para la aplicación de sanciones.

Es decir, el proceso de determinación tributaria no incluye solo la liquidación del impuesto, sino además el de la calificación de la conducta del contribuyente y la aplicación de las sanciones previstas en la misma Ley, e implica una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de fiscalización mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados, la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado si lo hubiere, así como la propuesta de la calificación de la sanción, en tanto que en la instancia del sumario administrativo, estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta de la contribuyente, y recién luego de ello, aplique las sanciones que correspondan, todo ello dentro de las facultades legales de control otorgadas a la SET.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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.

El **DSR2** aclaró, que conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de la declaración jurada rectificativa luego del inicio del control por parte de la SET 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 la sanción, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este

sentido, la rectificación de las declaraciones juradas no se reputa espontánea ya que fue motivada por la actuación de la SET y de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. 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.

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** reconoció los hechos denunciados al haber rectificado sus declaraciones juradas del IRAGRO desafectado las retenciones cuestionadas por la SET. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa mínima sobre el tributo no ingresado oportunamente, de conformidad a lo establecido en el Art. 175 de la Ley.

Igualmente, corresponde la aplicación de la multa por contravención de acuerdo con lo previsto en el Art. 176 de la Ley con la actualización dada por la RG N° 13/2019, porque no presentó los documentos que le fueron requeridos, suma que aún no fue abonada por el contribuyente.

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

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas en 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	56.947.182	56.947.182
516 - AJUSTE IRAGRO	2017	0	9.615.782	9.615.782
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	0	17.314.126	17.314.126
551 - AJUSTE CONTRAVEN	16/10/2019	0	300.000	300.000
Totales		0	84.177.090	84.177.090

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 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