



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, 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 según Acta de fecha 24/06/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de **NN**, sobre la obligación del IRAGRO RÉG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014, y a ese efecto, le requirió la presentación de las facturas que respalden la adquisición de bienes y servicios del ejercicio fiscal citado y sus Libros de egresos en formato impreso y digital, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tiene como antecedentes el Informe DPO/DGCC N° 00/2020 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), mediante el cual se expuso que en el marco del programa de control "IRAGRO RÉG. PCR/MCR", solicitaron a **NN** documentaciones correspondientes a sus egresos del Ejercicio Fiscal 2014 y del análisis de las mismas se detectó que el fiscalizado no contaba con la totalidad de los documentos que respaldan los egresos declarados ante la Autoridad Tributaria.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** registró y declaró egresos por encima de lo respaldado documentalmente, maniobra mediante la cual obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco. En este sentido se detectó el abultamiento del valor de sus egresos y la presentación de la Declaración Jurada con datos falsos y el suministro de información inexacta sobre sus operaciones comerciales. Por lo expuesto, los fiscalizadores concluyeron que se configuró la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos en lo establecido en el artículo 173 numerales 1), 3) y 5) de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Así también al confirmarse la irregularidad en la declaración de sus egresos, se configura la presunción de Defraudación establecida en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, modificada por la Ley N° 170/1993, concordante con el Art. 172 de la misma Ley.

Por consiguiente, los auditores de la **SET** manifestaron que, a más del impuesto dejado de ingresar, corresponde la aplicación de la pena de la multa de entre uno a tres veces el monto del tributo defraudado de conformidad con el Art. 175 de la Ley. Asimismo, percibir sobre las sumas de impuestos que se liquiden, las multas en concepto de mora e intereses establecidos en el Art. 171 de la Ley; y en relación a lo dispuesto en el Art. 176, respecto a la Contravención, que en virtud al Art. 3° del Decreto N° 3740/2020 queda sin efecto.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste fiscal y sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley; y en consecuencia recomendaron la graduación de la multa conforme a lo establecido en el Art. 175 de la Ley, de acuerdo al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	1.754.757.270	175.475.727	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
TOTALES		1.754.757.270	175.475.727	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 16/09/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente **NN**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, y la RG N° 114/2017 que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y 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 alegó que: *"...se solicita la Nulidad del Acta de Fiscalización por haberse violado el art. 31 de la Ley N° 2421/04, el cual dispone que la fiscalización puntual debe culminar en 45 días, requisito que no fue cumplido. Es así que la fiscalización se inició efectivamente desde el momento en que los fiscalizadores tuvieron en su poder todas las documentaciones necesarias para realizar el control correspondiente. En tal sentido, en fecha 13 de marzo del 2016, el Director de Fiscalización, cursó nota al contribuyente **NN** identificado como D.G.F.T. N° 00/19, obrante a folio uno del expediente, para presentar las documentaciones que servirán como base de la auditoría a iniciarse. El sujeto obligado cumplió con tal pedido dentro de los 5 días según el pedido respectivo (folio 2). Vale decir, que a partir de este momento ya se ha iniciado la tarea de fiscalización, la cual terminó con el Acta Final de Fiscalización firmada el 26 de agosto del 2020. En consecuencia, la fiscalización duró 18 meses, en vez de 45 días previstos en la ley. Sin embargo, la Administración Tributaria para no caer abiertamente en la violación de la ley, notifica la supuesta iniciación de la fiscalización en una fecha que conviene a sus intereses, para de esta manera computar el plazo a partir de la supuesta fecha de notificación y de esta manera tratar de hacer entender que no se ha violado el indicado art. 31 de la ley 2421/04."* (Sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **SET** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"cuando 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 **SET** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente 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 u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante el Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 00/2019, la **DGFT** solicitó a **NN** la presentación de documentaciones, mediante las cuales se recabaron los elementos necesarios para que la **SET** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual, por lo que se emitió la Orden de Fiscalización N° 00 notificada al contribuyente en fecha 24 de junio del 2020.

Así también, **NN** manifiesta que: *"De la prescripción del Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRAGRO) del periodo año 2014. En el caso considerado ya se produjo la prescripción del Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRAGRO) por haberse producido la prescripción, teniendo en cuenta que la acción del Fisco para el cobro de los tributos prescribe a los 5 años contados a*

partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió cumplirse, de conformidad al Art. 164 de la Ley 125/91. En este punto, a priori, es menester considerar la forma de computarse el plazo para dar lugar a la prescripción y en consecuencia para el IRAGRO debe tenerse en cuenta en el art. 164, última parte que copiado determina: "Para el impuesto de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio." (Sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que nuestra legislación nacional es clara en materia de Prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 de la Ley que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1º de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia (**CSJ**), por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia CSJ N° 734/2016 por el que había resuelto que "...las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1º de enero del año 2000 y se cumplirán 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1º de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos".

Igualmente, el **DSR2** resaltó que el Art. 165 de la Ley establece que el curso de la Prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), y en este caso en particular, **NN** firmó el Acta Final N° 00 por medio de su apoderado el 26/08/2020, por lo que en consecuencia, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo uno nuevo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	2015	2016	2017	2018	2019	2020
IRAGRO RÉG.PCR/MCR	2014	Presentación de la D.J.	Inicio del cómputo del plazo - 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 26/08/2020.

Consecuentemente, las deudas del IRAGRO RÉG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014 de **NN**, no se encuentran prescriptas, a raíz de que el cómputo de los años se realiza a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió cumplirse. Y para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal. Por lo que, conforme al cuadro expuesto, tenemos que el plazo de la Prescripción fue interrumpido en el año cuarto del plazo establecido.

NN solicitó que: "...que el sumariante solicite por nota a cada proveedor de la factura que en el Acta Final de Fiscalización se halla detallado."

Al respecto, el **DSR2** señaló que la **SET**, durante el análisis efectuado respecto a los comprobantes de egresos presentados por el sumariado, procedió a la reclasificación de éstos, a efectos de determinar su correcta imputación en su Form. N° 113 PCR/MCR. En el citado proceso, se detectaron comprobantes no relacionados a la actividad del contribuyente y otros que no identificaban al mencionado, por lo que a efectos fiscales dichas documentaciones no fueron consideradas como deducibles para el IRAGRO RÉG. PCR/MCR., conforme a lo dispuesto en el Decreto N° 1031/2013, Art. 27, inc. 3); y esta misma situación se dio respecto a las facturas declaradas por el sumariado y que no cuentan con respaldo documental, ya que el **DSR2** verificó mediante consulta en el Módulo Hechauka del Sistema Marangatu que las mismas no fueron informadas por sus respectivos proveedores y por tanto no pueden ser deducibles.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** comprobó con base en las evidencias recabadas, que **NN** registró y declaró egresos sin el debido respaldo documental, abultando el valor de estos, además de no haber imputado correctamente en los campos respectivos del Form. N° 113 PCR/MCR, configurándose de esta manera la presentación de su Declaración Jurada con datos falsos y el suministro de información inexacta sobre sus operaciones comerciales ante la Administración Tributaria, por lo que al comprobarse la infracción corresponde el ajuste reclamado por los auditores de la **SET**.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** resaltó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el abultamiento en los egresos declarados por **NN**, sin el respaldo documental correspondiente, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos que el sumariado declaró a su favor, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes.

Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** registró y declaró egresos sin el debido respaldo documental, abultando el valor de estos y no imputó correctamente los campos respectivos en su Formulario N° 113 PCR/MCR del ejercicio fiscal de 2014, por lo que se infiere que presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la ley), e 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). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, el **DSR2** confirmó que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el 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 misma, es preciso considerar su finalidad, 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 comerciales 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 los diferentes elementos y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes del caso, especialmente las previstas en el numeral 6 y 7 del Art. 175 de la Ley; y por tanto, recomendó aplicar la multa del 170% sobre el tributo defraudado.

Con relación a la multa por Contravención sugerida por los auditores de la **SET**, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, porque **NN** no presentó las documentaciones requeridas durante la Fiscalización en el plazo previsto en la Ley, el **DSR2** resaltó que, corresponde la aplicación del Art. 3° in fine del Decreto N° 3740/2020, el cual dispone: *"...Hasta dicha fecha no será aplicable la sanción por incumplimiento de deberes formales establecidos en el Artículo 176 de la Ley N° 125/1991 en concepto de Contravención incluidas las dispuestas en la Resolución General N° 13/2019, para aquellos contribuyentes que cumplan con sus obligaciones tributarias de manera tardía"*.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de sus 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
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	175.475.727	298.308.736	473.784.463
Totales		175.475.727	298.308.736	473.784.463

**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**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 170% sobre los tributos defraudados, de acuerdo 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