

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 el 17/09/2019, la cual fue ampliada a través de la Resolución Particular N° 00 notificada el 27/11/2019 y modificada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 12/12/2019; a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRAGRO RÉG. PCR/MCR y del IRP de los ejercicios fiscales de 2014, 2015, 2016 y 2017 de **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus documentos contables e impositivos, así como los registros que los respaldan, y que informe sobre préstamos, línea de crédito, adelantos o anticipos ya sean comerciales o particulares, específicamente de la firma **XX**, el destino otorgado al mismo, así como los documentos o instrumentos financieros mediante los cuales se materializaron; todo lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tiene como antecedente la Denuncia Interna N° 00 registrada por la **DGGC** con base en la Nota DAGC3 N° 00/2019 del Departamento de Auditoría GC3 (DAGC3), por la cual se informó que a raíz de la Fiscalización Puntual N° 00 realizada a la firma **XX**, se constató que la misma registró operaciones de anticipos y financiamientos por montos considerables a su productor **NN**, quien a su vez es Representante Legal y accionista de la misma; y que luego de verificar las Declaraciones Juradas del IRAGRO RÉG. PCR/MCR y del IRP del contribuyente, verificaron que los montos anticipados y financiados no reflejaban el volumen de producción e ingresos de dicho productor. En consecuencia, ante la inconsistencia mencionada, se sugirió la apertura de la Fiscalización Puntual a **NN**, a efectos de cotejar las operaciones mantenidas con la firma, y el destino otorgado a dichos financiamientos y anticipos.

Respecto al IRP, los auditores de la **SET** verificaron los Formularios N° 104 de **NN** de los ejercicios fiscales afectados al proceso de control, y observaron montos declarados en concepto de dividendos cobrados e ingresos por servicios personales y que dichos dividendos corresponden a utilidades distribuidas de la firma **XX**, conforme a lo observado en los Libros de Ingresos provistos por el contribuyente.

En cuanto al IRAGRO RÉG. PCR/MCR, los auditores verificaron las DD.JJ., los Estados Financieros y Libros contables de los ejercicios fiscales de 2014 al 2017 de **NN** y constataron que, de acuerdo con los documentos de la firma **XX**, ésta realizó desembolsos por importes considerables a favor del contribuyente para la producción de granos; sin embargo, el valor de estos montos no se condicen con los registrados en sus ingresos/egresos; por lo que al constatar la discrepancia importante entre los importes recibidos para el financiamiento de su actividad comercial con el volumen de producción y ventas registradas en sus DD.JJ. del IRAGRO RÉG. PCR/MCR; y en atención

a que durante la Fiscalización éste no proveyó los elementos suficientes que justifiquen el destino del importe total desembolsado a su favor por **XX**, el equipo auditor de la **SET** concluyó que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos, y en consecuencia consideró que el saldo de los créditos otorgados al cierre del ejercicio fiscal 2017 expuestos en los EE.FF. de la firma **XX** constituyen ingresos gravados que no fueron declarados por **NN**.

Por tanto, en atención a que **NN** infringió lo dispuesto en el Art. 30 Núm. 2) de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) modificada por la Ley N° 5061/2013 y en el Art. 38 de la mencionada normativa ampliada por la Ley N° 2421/2004 y reglamentada a su vez por el Decreto N° 1031/2013, los auditores de la **SET** procedieron determinar el tributo debido con base al saldo de los créditos otorgados al contribuyente al cierre del ejercicio fiscal 2017, expuestos en los EE.FF. de la firma **XX**, aplicando el cálculo de rentabilidad promedio del sector económico al que se dedica el contribuyente, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores **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 la aplicación de la multa del 130% del monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al siguiente detalle:

Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Rentabilidad del sector 46%	Impuesto 10%	Impuesto a Ingresar	Multa 130%	Total Impuesto más Multa a Ingresar
2017	66.192.948.463	30.448.756.293	3.044.875.629	3.044.875.629	3.958.338.318	7.003.213.947
TOTAL	66.192.948.463	30.448.756.293	3.044.875.629	3.044.875.629	3.958.338.318	7.003.213.947

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 14/05/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** conforme a lo dispuesto en los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y 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, las argumentaciones expuestas por **NN** así como todos los antecedentes agregados al Sumario Administrativo, fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

A través de su representante convencional **NN** manifestó que: *"...rechazo el contenido del Acta Final y del Informe Final es el ataque al principio de legalidad. No existe tributo sin ley y no existe hecho generador en consecuencia que sancione obligaciones TRIBUTARIAS EN FUNCIÓN A LA INTERPRETACIÓN Y NO A LA LEY...;...cuando una persona jurídica con contabilidad vende a crédito una mercadería, reconoce la cuenta por cobrar, más NUNCA es la obtención de un préstamo, al margen de que los importes se expongan en las "cuentas a cobrar comerciales", "anticipo a proveedores" o "cuenta particular socios"...; ... nos parece un despropósito afirmar que un pasivo es un ingreso. Es una obligación no un ingreso...;...resulta absurdo decir que al contratar un préstamo*

o al recibir un bien financiado (factura crédito) o lo que es peor debiendo una suma de dinero automáticamente un contribuyente del IRAGRO genera una utilidad del 46%...” (Sic).

En atención a las argumentaciones expuestas, durante la substanciación del Sumario Administrativo, el **DSR2** solicitó a **NN** que comparezca en sede de la Administración Tributaria a los efectos de aclarar algunos puntos de la denuncia realizada por el equipo auditor de la **SET** y sobre los documentos adjuntados por la firma **XX**; sin embargo, éste no compareció ni solicitó otra fecha para concurrir, por lo que prosiguió con todas las etapas del proceso sumarial y finalmente llamó a Autos para Resolver.

Posteriormente, en fecha 22/03/2021, a través del módulo de Sumarios del Sistema Marangatu, se registró el ingreso de los Formularios Nros. 00, 00 y 00 a través de los cuales el representante convencional de **NN** se presentó a formular las siguientes manifestaciones: *“...en el marco del Derecho Constitucional de Peticionar a las Autoridades traigo a colación las siguientes consideraciones, que son nuevas consideraciones, no tenidas en cuenta en el sumario incoado a mi representado, que le permitirán, discernir y sobreeser al mismo...;...Se debe tener en cuentas todas las argumentaciones vertidas en el proceso incoado a XX ya que tiene estrecha relación con este proceso. En aquel, los ajustes fueron injustamente calculados producto del error de la interpretación de la ley...;...la cuestión que se ha discutido se refiere a la presunción de repartición de utilidades. En la Resolución Particular de XX se dice que: “.....que los saldos que la misma alega mantener con los Señores XX y XX, corresponden a financiaciones a clientes y a anticipos a proveedores, resultante de los movimientos comerciales, y no son adelantos a cuenta de utilidades, con lo cual esta serie de actos fueron destinados al mismo fin, que es la venta y financiación como a cualquier cliente (Estos hechos se encuentran facturados);...así como fueron contra mi representado fueron contra su socio Sr. XX, inclusive estableciendo (para una situación igual y en el mismo contexto) resultados idénticos de manera presunta con coeficientes diferentes en las mismas actividades, siendo esta situación totalmente arbitraria para cada uno...;...las cuentas que mi representado tenía con XX fueron canceladas y pagadas y como préstamos que eran, no constituyen ingresos y por ende necesitamos le devuelva justicia a mi representado...” (Sic).*

Así mismo, presentó documentaciones nuevas alegando: *“...a fin de clarificar el curso del préstamo otorgado por XX a mi representado...”*; y posteriormente mediante nuevas manifestaciones realizadas a través de los Formularios Nros. 00 y 00 de fecha 30/06/2021, **NN** incorporó información y nuevos documentos que hacen a su defensa, las que fueron agregadas para su análisis dentro del proceso sumarial.

En consecuencia, el **DSR2** procedió al análisis de las documentaciones presentadas por el sumariado entre las que se resaltan Escrituras en condominio, Escrituras de contratos, Facturas de adquisición de insumos, Inversiones, cuadros de los cálculos de los saldos dinámicos analizados por los auditores de la **SET**, así como Swift de giros al exterior y registros del Libro mayor de la firma **XX** correspondientes a los años fiscalizados y de los posteriores.

En este sentido, el **DSR2** analizó los fundamentos que sustentan las conclusiones esgrimidas en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 18/02/2020 a través del cual se concluye que **NN**, respecto al IRAGRO RÉG. PCR/MCR, contravino lo dispuesto en el numeral 2 del Art. 30 de la Ley modificada por la Ley N° 5061/2013 y en el Art. 38 de la Ley ampliada por la Ley N° 2421/2004 y reglamentada a su vez por el Decreto N° 1031/2013, al no declarar todos sus ingresos percibidos por **XX** como productor, para la producción de granos con base en el Contrato de Préstamo de Línea de Crédito Abierta entre ésta y **NN**, en el cual se estipula una línea de crédito abierta por el valor de once millones quinientos mil dólares americanos (US\$ 11.500.000) a su favor obrante a fs. 07 del Expediente N° 00.

Al respectó, mencionó que de las documentaciones analizadas se pudo constatar por un lado la existencia de la Línea de Crédito abierta a favor de **NN**, respaldada a través de Contrato, Pagaré y Factura Crédito de la firma **XX**, y resaltó que de la sumatoria de los montos de las transacciones respaldadas con las nuevas documentaciones arrimadas durante el proceso sumarial en concepto de transferencias de inmuebles y compra de acciones, observó que las sumas de éstas se equiparan al monto de los hallazgos que justificaron las presunciones que hicieron valer los auditores de la **SET** en la fiscalización puntual realizada al sumariado.

Además consideró lo estipulado en el Art. 27 de la Ley de acuerdo a la redacción de la Ley N° 5061/2013, respecto a la Actividad Agropecuaria, el cual establece que: "*Se entiende por actividad agropecuaria la que realizan los productores, con el objeto de obtener productos primarios, vegetales o animales, mediante la utilización del factor tierra, capital y trabajo, tales como: a) Cría o engorde de ganado vacuno, ovino, caprino, bubalino y equino. b) Producción de lanas, cueros, cerdas, semen y embriones. c) Producción agrícola, frutícola, hortícola e ictícola...*" y resaltó que al momento de responder a los requerimientos de documentación de los auditores, el propio **NN** indicó que: "**NN** si cuenta con líneas de crédito comerciales con **XX** por la compra y venta de productos e insumos agrícolas que guarda relación con su actividad comercial, y no con su renta personal". (fs. 1 y 2 del Expediente N° 00). Por tanto, el **DSR2** consideró que los montos de todas las documentaciones presentadas por el sumariado coinciden con los montos percibidos por el mismo de parte de **XX**, y resaltó que el propio **NN** confirmó que los mismos tienen relación con su actividad productora, es decir a su renta empresarial.

En este sentido, el **DSR2** señaló que en base a toda la información obtenida durante la Fiscalización y el Sumario Administrativo se pudo constatar la existencia de la Línea de Crédito abierta a favor de **NN**, respaldada a través de Contrato, Pagaré y Factura Crédito presentadas por la propia **XX** y el destino otorgado a la misma por el sumariado en su carácter de productor (adquisición de insumos entre otros). Con base en ello, se confirmó que el saldo de los créditos otorgados al cierre del ejercicio fiscal 2017 (único ejercicio fiscal con montos imponibles denunciados por los auditores), expuestos en los EE.FF. de la firma **XX**, constituyen indefectiblemente importes que la misma otorgó a **NN** en concepto de financiamiento para la producción de granos, por tanto quedó claro que los mismos tienen relación con su actividad productora, y en consecuencia tuvieron que haber generado ingresos gravados a ser declarados en el IRAGRO RÉG. PCR/MCR., confirmándose con ello lo denunciado por los auditores de la **SET**.

En cuanto a la infracción tributaria y la calificación de la conducta, el representante convencional de **NN** alegó a favor del mismo entre otras cosas que: *"Hemos comprobado que este proceso giró en torno a "deudas" de mi representado, pasivo que no puede ser considerado ingreso, menos como hecho generador del IRAGRO...;...La Administración no probó que existan ingresos no declarados, ya que una deuda no puede ser considerada "ganancia"...;...No existe prueba alguna de que mi representado haya tenido intención de obtener beneficios indebidos...;...La presunción de inocencia se debe aplicar sin condición alguna en este caso concreto. Sin pruebas contundentes no se podrá imponer pena alguna sin conculcar los principios constitucionales y las disposiciones legales...;...la autoridad administrativa no tuvo en cuenta que mi representado no adeuda tributo alguno. Como se puede analizar a la fecha de elaboración del Acta Final no existía impuesto adeudado, impuesto que es la base imponible del pago de la multa. La consecuencia es que al no existir base imponible no existe multa que pagar...;...El hecho generador del IRAGRO se encuentra en la LEY, no existe fuente aplicable, ni siquiera existe la posibilidad de utilizar una presunción legal."* (Sic).

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de las sanciones, el **DSR2** mencionó que artículo 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 los ingresos no consignados por **NN** en su Declaración Jurada correspondiente al Ejercicio Fiscal 2017, 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** presentó su Declaración Jurada con datos falsos (numeral 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 artículo 174 de la misma Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, el **DSR2** confirmó que se cumplen los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art.172 de la Ley.

En lo que respecta a la graduación de la sanción, el **DSR2** concluyó que corresponde la aplicación de la multa sugerida por los auditores de la **SET** del 130% sobre los tributos defraudados, pues comprobó que se cumplieron las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, en vista a que **NN** es una persona física que desarrolla sus actividades agropecuarias bajo la modalidad del IRAGRO RÉG. PCR/MCR, como así también la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, en la que se constató un perjuicio fiscal por no ingresar la totalidad de sus ingresos, evitando con ello el pago del impuesto correspondiente.

Con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de 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 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2017	3.044.875.629	3.958.338.318	7.003.213.947
Totales		3.044.875.629	3.958.338.318	7.003.213.947

**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 130% 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