



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 26/09/2017, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso la verificación de la obligación del Impuesto a la Renta Personal (IRP) de los ejercicios fiscales de 2013 y de 2015 de NN, y para tal efecto le requirió que presente sus comprobantes de ingresos y sus Libros de Ingresos y de Egresos.

La Fiscalización Puntual tuvo su origen en el informe DGFT/DPO N° 00/2017, mediante el cual el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó que NN declaró ingresos excluidos temporalmente del IRP a pesar de haber superado dicho límite ya en ejercicios anteriores.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN declaró indebidamente en los ejercicios fiscales de 2013 y 2015 ingresos temporalmente excluidos del IRP cuando en realidad se encontraban gravados por este tributo, pues ya en el ejercicio 2012 la contribuyente había superado el rango no incidido del impuesto, infringiendo con su actuar lo dispuesto en el Art. 12 del Decreto N° 9.371/12 y la RG N° 90/12. Debido a ello, los auditores de la SET reliquidaron el tributo, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron la calificación de su conducta como defraudación conforme lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y sugirieron la aplicación de la multa del 300% sobre el tributo no ingresado, más una multa por contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, porque la contribuyente no presentó los documentos que le fueron requeridos y porque no actualizó en el RUC su domicilio fiscal; todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 300%	TOTAL A INGRESAR G
512 - Ajuste Fiscal IRP	2013	277.907.643	27.790.764	83.372.293	111.163.057
512 - Ajuste Fiscal IRP	2015	390.691.713	39.069.171	117.057.514	156.126.685
551- Contravención	08/02/2018	0	0	1321000	1.321.000
551- Contravención	08/02/2018	0	0	1321000	1.321.000
Total		668.599.356	66.859.935	203.071.807	269.931.742

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 13/04/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2) dispuso la instrucción del sumario administrativo conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que establecen los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

En fecha 13/07/2018 NN presentó su escrito de descargo, por lo que luego de haber practicado las diligencias para el esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

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

Respecto al plazo de la fiscalización, NN alegó que “... el cómputo del plazo debe iniciarse a partir del día 12/12/2017 hasta la fecha de redacción del Acta Final el día 14/02/2018, quedando evidenciado que el plazo razonable legal de 45 días previsto en el Art. 31° de la Ley 2421/04, ha transcurrido en exceso (Transcurrieron 47 días): produciéndose la llamada caducidad del procedimiento por vencimiento del plazo legal, en virtud de lo dispuesto por la propia administración en el Art. 29 de la Resolución General RG N° 04/08, debe disponerse el archivo de las actuaciones”.

El **DSR2** verificó los antecedentes y analizó el cómputo del plazo del proceso de la fiscalización y constató que, tal y como la sumariada manifestó, dicho cómputo se inició al día siguiente de la última publicación por edictos de la Orden de Fiscalización, pues la contribuyente no fue ubicada en el domicilio declarado en el RUC, y desde esa fecha hasta la de la suscripción del Acta Final ocurrida el 14/02/2018, han transcurrido exactamente 42 días hábiles.

Consecuentemente, señaló que no existió el exceso alegado por NN, pues las actuaciones de la SET se ciñeron a lo estrictamente estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2.421/04.

Respecto a la cuestión de fondo, NN argumentó “Que, en fecha 12/02/2018, dos días antes de la redacción del Acta Final estando en desconocimiento de los hechos que serían denunciados en el mismo, la contribuyente NN, voluntaria y espontáneamente ha procedido a rectificar las presentaciones de liquidación del IRP de los años 2013 y 2015, conforme se certifica con los formularios impositivos que se acompañan”. Agregó que “... la Administración Tributaria ha tomado conocimiento pleno de estos hechos y aun así persistió en NO TOMARLOS EN CONSIDERACIÓN al momento de redactar el Acta Final...”.

El **DSR2** verificó los datos de las declaraciones juradas rectificativas del IRP de los ejercicios controlados de 2013 y 2015 y comprobó que si bien fueron desafectados los montos que inicialmente consignó en el campo 28 del Form. N° 104 como “Ingresos excluidos temporalmente de la incidencia del impuesto correspondiente al presente ejercicio”, al mismo tiempo disminuyó el monto de sus ingresos gravados y aumentó el valor de sus compras. De ello se desprende, que estas rectificativas no se adecuan a la reliquidación efectuada por los auditores de la SET, conforme se observa en el siguiente cuadro:

RUBROS	REF.	EJERCICIO FISCAL 2013				EJERCICIO FISCAL 2015		
		ORIGINAL	S/INFORME FINAL	RECTIFICATIVA	DIFERENCIA (ORIGINAL/RECTIFICATIVA)	ORIGINAL	S/INFORME FINAL	RECTIFICATIVA
TOTAL INGRESOS GRAVADOS DEL EJERCICIO S/ DDJJ	A	478.673.281	478.673.281	448.673.281	30.000.000	623.661.727	623.661.727	511.730.115
INGRESOS EXCLUIDOS TEMPORALMENTE DE LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL PRESENTE EJERCICIO S/ AUDITORIA	B	277.907.647	0	0		623.661.727	0	0
RENTA BRUTA GRAVADA	C= A-B	200.765.634	478.673.281	448.673.281		0	623.661.727	511.730.115

TOTAL DE COSTOS Y GASTO DEDUCIBLE S/DDJJ	D	170.779.998	170.779.998	393.861.896	-223.081.898	233.470.014	233.470.014	446.620.318
TOTAL DE INVERSIONES	E	0	0	0			0	0
RENTA NETA IMPONIBLE SEGÚN AUDITORIA	F= C-D-E	29.985.636	307.893.283	54.811.385		0	390.191.713	65.109.797
IMPUESTO LIQUIDADO	G= Fx10%	2.998.564	30.789.328	5.481.139		0	39.019.171	6.510.980
SALDO A FAVOR DEL PERÍODO ANTERIOR	H	0	0	0		0	0	0
PAGO PREVIO	I	2.998.564	2.998.564	0		0	0	0
MULTA POR PRESENTAR LA DJ CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO	J	0	0	0		50.000	50.000	50.000
IMPUESTO NO INGRESADO	K= G-H-I+J	0	27.790.764	5.481.139		0	39.069.171	6.560.980

El **DSR2** aclaró, que si bien el Acta Final fue suscripta el 14/02/2018, estas declaraciones juradas rectificativas fueron presentadas a través del Sistema Marangatu recién el 12/02/2018, tal y como la propia contribuyente reconoció, situación que fue comunicada por la misma a la SET mediante el Exp. N° 00 del 27/02/2018, motivo por el cual, estas rectificativas no pudieron ser consideradas por los auditores, pues el proceso de la fiscalización lógicamente ya se encontraba en etapa de cierre.

Además, de acuerdo a la consulta realizada a los auditores de la SET, el **DSR2** pudo confirmar que la contribuyente no efectuó pago alguno del tributo (fs. 49 del Exp. N° 00).

Asimismo, el **DSR2** consideró el hecho de que durante el sumario administrativo, y a sabiendas de que la fiscalización puntual se limitó a la verificación del campo 28 del Form. N° 104, rubro “*Ingresos excluidos temporalmente de la incidencia del impuesto correspondiente al presente ejercicio (Solo para las personas físicas)*”, igualmente **NN** rectificó sus declaraciones juradas disminuyendo sus ingresos gravados y aumentando considerablemente sus costos y gastos, los cuales no estaban incluidos dentro del alcance de la orden de fiscalización, tal como se observa a fojas 03 del Exp. N° 00.

Es más, **NN** ni siquiera presentó durante el sumario los documentos que respaldan los montos que fueron rectificadas, a pesar de haber tenido la oportunidad de hacerlo durante el periodo probatorio.

Por todo ello, el **DSR2** consideró que no corresponde validar los montos expuestos en las DDJJ rectificativas que **NN** presentó, pues en las mismas se modificaron, a su favor, montos que no formaron parte de la fiscalización y cuya veracidad tampoco fue aprobada por la misma. Consecuentemente, recomendó hacer lugar a la determinación efectuada por los auditores de la SET.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** alegó “... conforme se prueba con las *Declaraciones Rectificativas de los periodos fiscales 2013 y 2015, que se acompañan; queda demostrado que NO EXISTE PERJUICIO AL FISCO, puesto que los valores arrojados por las respectivas declaraciones del IRP, fueron aceptados y ya fueron abonados por el contribuyente, desapareciendo de esta manera uno de los elementos constitutivos de la infracción de DEFRAUDACIÓN, que es el resultado en perjuicio al fisco...*”. Refirió también, que la SET no puede reglamentar con multas fijas la sanción por contravención y que como sanción administrativa ya se le había bloqueado el RUC.

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 los ingresos gravados por el IRP que **NN** consignó como exentos temporalmente del tributo, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto.

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 de sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus declaraciones juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades (numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que la contribuyente consignó que parte de sus ingresos estaban excluidos del tributo cuando en realidad estaban gravados. Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

En cuanto a 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 a la firma 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 de la firma en particular, y consideró que las infracciones fueron cometidas solo en 2 ejercicios y que **NN** presentó parte de los documentos que le fueron requeridos durante el control. Consecuentemente, el **DSR2** concluyó que corresponde la aplicación de la multa del 200% sobre el tributo determinado.

El **DSR2** refirió también, que debe confirmarse la aplicación de las multas por Contravención, conforme a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley, pues **NN** incumplió con sus deberes formales expresamente dispuestas en el Art. 192 de la Ley, pues no proveyó a la SET la totalidad y en tiempo de los documentos que le fueron requeridos durante el control y porque no actualizó en el RUC su domicilio fiscal. No obstante, corresponde la actualización del monto de la multa conforme a lo dispuesto en el Decreto N° 313/2018.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto del impuesto y las multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales otorgadas en el Art. 4° de la RG N° 40/2014,
LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA
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
------------	---------	----------	-------	-------

512 - AJUSTE IRP	2013	27.790.764	55.581.528	83.372.292
512 - AJUSTE IRP	2015	39.069.171	78.138.342	117.207.513
551 - AJUSTE CONTRAVEN	08/02/2018	0	50.000	50.000
551 - AJUSTE CONTRAVEN	08/02/2018	0	50.000	50.000
Totales		66.859.935	133.819.870	200.679.805

Sobre el tributo deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°.- CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre el impuesto determinado.

Art. 3°.- NOTIFICAR a la contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan al tributo y a las multas aplicadas.

Art. 4°.- REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente del contribuyente, en los términos de la Resolución.

Art. 5°.- COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA