



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso N° 00 del sumario administrativo instruido al contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 27/06/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la Fiscalización Puntual del IRAGRO Régimen Contable de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, y para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales de ventas y de compras, las DDJJ del IVA y del IRAGRO, los Estados Financieros; como así también, los libros contables e impositivos, entre otros, los cuales fueron presentados.

Como antecedente, señalamos que a través del Informe DGFT/DPO N° 00/2017, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) sugirió la apertura de una fiscalización puntual a **NN**, debido a inconsistencias detectadas entre sus ingresos y los costos y gastos declarados.

Durante la fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró en la obligación IRAGRO Régimen Contable de los ejercicios fiscales del 2014 y 2015, costos y gastos sin respaldo documental o indebidamente documentados, teniendo en cuenta que en el Libro de Compras se registraron en la columna de "Proveedores de Bienes y Servicios", gastos que no identifican al proveedor (razón social/RUC) o estando identificados, no cuentan con respaldo físico o el documento físico no identifica al contribuyente fiscalizado, como también errores de montos y/o fechas de emisión de comprobantes, incluso la falta de registro de algunos documentos.

Asimismo, identificaron gastos declarados en concepto de "Intereses Financieros" por valor de G 36.493.151, que no cuentan con respaldo documental, ni están registrados en el Libro Diario, todo ello en infracción al Art. 39 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), texto actualizado y los artículos 16 y 18 del Decreto N° 1031/2013.

En consecuencia, los auditores impugnaron los egresos irregulares, y de acuerdo a los documentos que cumplían con las condiciones establecidas en la reglamentación, procedieron a determinar los costos y gastos que sirvieron de base para la reliquidación del tributo, del que a su vez resultó saldos a favor del Fisco en ambos ejercicios fiscales.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** presentó sus DDJJ con datos falsos, debido a que suministró informaciones inexactas de sus operaciones ya que consignó costos y gastos indebidamente documentados, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron la aplicación de la sanción del 200% sobre los tributos defraudados, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley, teniendo en cuenta la reiteración, el grado de cultura del

infractor y la importancia del perjuicio fiscal (numerales 1, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley). Asimismo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido en el Art. 176 de la mencionada Ley y el inc. e del Art. 1° de la RG N° 07/2013, actualizado por el Decreto N° 4954/2016, pues la firma no realizó las aclaraciones pertinentes en el plazo establecido en la Nota de Requerimiento N° 00.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIONES	EJERCICIO FISCAL	IMPONIBLE S/RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR 10%	MULTA 200%	TOTAL G IMPUESTO + MULTA
IRAGRO Régimen Contable	2014	1.809.301.966	180.930.197	361.860.393	542.790.590
IRAGRO Régimen Contable	2015	838.414.055	83.841.405	167.682.811	251.524.216
CONTRAVENCIÓN	07/09/2017	0	0	0	1.321.000
TOTAL	-----	2.647.716.021	264.771.602	529.543.204	795.635.806

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por el J.I. N° 00 del 16/10/2017 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

El 15/11/2017, **NN** presentó sus descargos y el 22/12/2017 el **DSR1** abrió la causa a prueba.

Posteriormente, el contribuyente agregó pruebas documentales que respaldan sus costos y gastos declarados, las cuales fueron remitidas como medida de mejor proveer al Departamento de Control de Inconsistencias y Regímenes Especiales **DGFT (DCIRE)** para su verificación y liquidación, en caso de corresponder una nueva determinación del tributo.

El 28/02/2019, el **DCIRE** remitió el Informe Técnico con el resultado de la verificación, del cual se corrió traslado a **NN** para que formule manifestaciones respecto al mismo. El contribuyente solicitó prórroga para remitir su contestación, haciéndose lugar parcialmente al pedido conforme a la Providencia N° 00/2019, sin embargo, **NN** no se pronunció sobre el referido informe.

Habiendo cumplido con todas las etapas del procedimiento, mediante el JI N° 00 del 10/04/2019, el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los argumentos expuestos por el contribuyente, así como todos los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo al siguiente detalle:

Nulidad de la Fiscalización. **NN** arguyo: "...que la fiscalización no fue autorizada por la SET y por consiguiente es nula", según dijo, la **SET**, siempre sostiene que la **DGFT** y **DGGC** pueden ordenar una fiscalización basada en la Ley N° 109/91, lo cual no es cierto porque no hay ley que le autorice. Por otra parte mencionó, que el plazo establecido para la Fiscalización Puntual ha transcurrido en exceso, computado desde la fecha de la notificación de la fiscalización (30/06/2015) hasta la firma del Acta Final ocurrido el 13/09/2017.

El **DSR1** señaló en primer lugar que la fiscalización efectuada por la **SET**, cumplió con los requisitos de regularidad y validez que revisten los actos de la Administración Tributaria de conformidad al Art. 196 de la Ley. Y en ese sentido, mencionó que el Art. 27 de la Ley N° 2421/2004 autoriza a la **SET** a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de todas las obligaciones tributarias establecidas en la Ley, control que lo ejerce a través de la **DGFT** y la **DGGC**, pudiendo incluso realizarlo por medio de otras dependencias.

En ese contexto, la **SET** ordenó la realización de una Fiscalización Puntual al contribuyente, para cuyo efecto emitió la Orden N° 00, la cual fue suscripta por el Viceministro de Tributación conjuntamente con el Director de la **DGFT**, acorde con lo establecido en el Art. 31 de la Ley y el Art. 7° de la RG N° 4/2008, modificada por la RG N° 25/2014.

En cuanto al supuesto incumplimiento del plazo de fiscalización, el **DSR1** comprobó que los trabajos no excedieron el término legal, teniendo en cuenta que el cómputo del plazo se inicia el día hábil siguiente al de la notificación de la Orden de Fiscalización hasta la suscripción del Acta Final, según lo dispuesto por el Art. 26 de la RG N° 25/2014; y en el caso analizado, según las constancias de autos, la Orden de Fiscalización se notificó el 27/06/2017, planteando el contribuyente en el mismo día una prórroga de 10 días para la presentación de los documentos solicitados, la cual fue concedida en la misma fecha (27/06/2017). Por tanto, el cómputo de los 45 días hábiles recién inició el 17/07/2017, cumpliéndose el plazo mencionado el 19/09/2017, mientras que el Acta Final fue suscripta el 13/09/2017, es decir muchos días antes del vencimiento mencionado, por lo que el **DSR1** concluyó, que la fiscalización no excedió el plazo legal.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que los argumentos expuestos por **NN** carecen de sustento, pues quedó demostrado que todas las actuaciones son válidas y se realizaron conforme a la Ley y las reglamentaciones.

Egresos indebidamente documentados - Costos declarados sin respaldo documental. **NN** alegó que durante la fiscalización no proveyó los documentos de respaldo debido a que aparentemente fueron llevados o extraviados por el auxiliar contable, pero a la fecha adjunta los documentos del año 2014 por G 1.119.151.849, del Año 2015 por G 494.626.512, sumando en total la cifra de G 1.613.378.371.

Dichos documentos fueron verificados por el **DCIRE**, cuyos resultados fueron expuestos en el Informe Técnico N° 00 del 28/02/2019.

Al respecto, el **DSR1** concluyó con base al referido Informe Técnico que los costos declarados por el contribuyente en el Rubro 1 campo 61 Formulario N° 114, no son deducibles, ya que no se hallan debidamente documentados conforme a lo establecido por el Art. 18 del Decreto N° 1031/2013, debido a que la mayoría de los "Recibos de Dinero" consignan firmas que no tienen aclaración ni número de cédula, por tanto, no es posible identificar a los supuestos proveedores a efectos de solicitarles las facturas por las ventas realizadas al contribuyente, y así confirmar la operación.

Gastos indebidamente documentados o sin respaldo documental. El contribuyente refirió que la planilla del Informe Final no dice cuál es el defecto observado en los comprobantes de gastos. Asimismo, para justificar los gastos financieros, presentó los documentos de respaldo de los intereses pagados con la planilla detallada de los datos de la entidad prestataria, N° de factura, fecha y porcentaje pagado, etc.

Sobre el punto, el **DSR 1** señaló que no es cierto lo alegado por **NN**, pues las compras impugnadas por los auditores fueron detalladas en el Cuadro N° 3 del Informe Final de Auditoría, el cual incluye una columna con observación sobre la situación constatada en cada caso (sin respaldo, otro RUC, otro año, sin RUC, sin nombre, etc.), por lo que se demuestra que con los datos de dicha planilla, el contribuyente pudo haber identificado perfectamente los comprobantes irregulares.

Por otra parte, el **DSR1** también resaltó de acuerdo al Informe del **DCIRE**, que **NN** presentó durante el sumario, Recibos de Dinero por pagos de intereses y facturas que respaldan gastos financieros, los cuales fueron parcialmente considerados como gastos deducibles, ya que varios documentos corresponden a ejercicios fiscales distintos a los verificados, por tanto, solamente fueron tenidos en cuenta aquellos que fueron pagados en los periodos de tiempo alcanzados por la fiscalización. Los gastos deducibles admitidos ascienden a la suma de G 302.223.710 y G 159.397.841 por el ejercicio 2014 y 2015, respectivamente.

Por consiguiente, en vista de que **NN** logró justificar parcialmente sus egresos con la documentación pertinente (gastos financieros), no así lo referente a los costos, el **DSR1** recomendó confirmar la nueva liquidación efectuada con dichos valores y con los datos declarados en el Formulario N° 114 por el **DCIRE**, según el siguiente detalle:

DETALLE		IMPORTE	
		2014	2015
A	Total de Ingresos Netos Gravados S/DDJJ – Rubro 1 Inc. B Campo 48	2.544.487.755	1.200.343.332
B	Total de Costos Deducibles s/Auditoría (Cuadro 2)	0	0
C	Gastos Deducibles (Cuadro 4)	616.027.569	310.289.907
C1	Intereses y Gastos Financieros s/documentos presentados DSR1	302.223.710	159.397.841
D	Renta Neta Imponible del Ejercicio (A-B-C-C1)	1.626.236.476	730.655.584
E	Impuesto Determinado (D*10%)	162.623.648	73.065.558
F	Saldo a favor del contribuyente del periodo anterior S/DDJJ – Rubro 4 Inc. B Campo 68	0	0
G	Retenciones computables s/DDJJ - Rubro 4 Inc. C Campo 69	0	0
H	Pago Previo S/DDJJ – Rubro 4 Inc. G Campo 75	11.915.822	5.163.937
I	SALDO DEFINITIVO A PAGAR A FAVOR DEL FISCO (E-F-G-H)	150.707.826	67.901.621

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones. **NN** expresó que la disposición del Art. 172 no es clara pues “*cita como elemento de la Defraudación la omisión, y esta figura también se encuentra señalada en el Art. 177 de la Ley*”. No obstante, refirió que la citada dualidad “*ya fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia al disponer que para considerarse Defraudación de una omisión de pago, la misma debe ir necesariamente acompañada de una intención dolosa de no pagar el impuesto, y ocultamiento del hecho generador, requisitos que deben ser demostrados por quien lo alega*”. En ese contexto, señaló que no se considera intención dolosa del contribuyente cuando el hecho generador no se ocultó y se registró contablemente, por cuya razón debe ser penada conforme al Art. 177 de la Ley.

En cuanto a la conducta del contribuyente, el **DSR1** concluyó que los hechos denunciados no pueden encuadrarse a la situación prevista en el Art. 177 de la Ley, sino más bien responden a la figura de la Defraudación, definida en el Art. 172 de la citada norma, pues se confirmaron los presupuestos establecidos en los numerales 3 y 5 del Art. 173 de Ley, ya que se comprobó que **NN** suministró datos inexactos de sus operaciones y por ende, presentó DDJJ con datos falsos. Además confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que el contribuyente declaró costos y gastos indebidamente documentados, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose **NN** en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** 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 **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que si bien **NN** cometió la infracción durante dos ejercicios fiscales, se debe también mencionar que el mismo no es reincidente; y que además, corresponde a la categoría de pequeño contribuyente y no se halla obligado a presentar informes de Auditoría Impositiva. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde la aplicación de una multa del 135% sobre el monto del tributo defraudado.

En cuanto a la aplicación de la multa por contravención, el **DSR1** confirmó que también corresponde su aplicación de conformidad al Art. 176 de la Ley y el inc. e del Art. 1º de la RG N° 07/2013, actualizado por el Decreto N° 4954/2016, debido a que el contribuyente no presentó las informaciones solicitadas a través de la Nota de Requerimiento N° 00.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia y en consecuencia, determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y multas.

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	150.707.826	203.455.565	354.163.391
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	67.901.621	91.667.188	159.568.809
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/09/2017	0	1.321.000	1.321.000

Totales	218.609.447	296.443.753	515.053.200
---------	-------------	-------------	-------------

Sobre el tributo deberá adicionarse la multa por mora el cual será liquidado conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR su conducta de acuerdo a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 135% de los tributos defraudados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1991 en concordancia con los artículos 26 y 27 de la Resolución General N° 114/2017, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 (diez) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales.

Art. 5°: CUMPLIDO archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN