



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, y 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 24/07/2017, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (DGFT), la SET dispuso el control de las obligaciones del IRAGRO de los ejercicios fiscales de 2014 a 2015 del contribuyente **NN**, y para el efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos y los registros que los respaldan, lo cual fue cumplido.

El control tuvo su origen en la denuncia DGFT/DPO N° 00/2017, mediante la cual, el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó inconsistencias en los costos y gastos deducibles declarados por **NN**, los cuales representan más del 80% de sus ingresos.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** declaró costos de manera indebida, en atención a que parte de los mismos no cuenta con los documentos de respaldo, y por otra parte, ya fueron deducidos en el ejercicio fiscal 2013, en infracción al Art. 18° "RENTA BRUTA", segundo párrafo del Decreto N° 1.031/2013, Reglamentario del IRAGRO, que dispone: *"Los Costos serán considerados deducibles siempre que los bienes o servicios en ambos casos se encuentren debidamente documentados"*; y al Art. 43° "GASTOS NO DEDUCIBLES" del citado Decreto, señala que no se podrán deducir: *"i) La parte del costo de ventas, proveniente u originaria de reconocimientos y actualizaciones de valor de los activos biológicos, como ser los provenientes de nacimientos y pases de categoría en la actividad pecuaria"*.

Consecuentemente, los auditores de la SET procedieron a desafectar los costos indebidamente declarados de lo cual, surgieron saldos a favor del Fisco, por lo que recomendaron la calificación de la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa del 200% sobre el monto de los tributos defraudados, todo ello según siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 200%	TOTAL A INGRESAR G
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	323.262.040	32.326.204	64.652.408	96.978.612
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	1.465.509.620	146.550.962	293.101.924	439.652.886
551 - AJUSTE CONTRAVEN	24/11/2017	0	0	0	600.000
TOTAL		1.788.771.660	178.877.166	357.754.332	537.231.498

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 12/01/2018, notificada el 12/02/2018, 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 y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados por el contribuyente, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

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

NN argumentó respecto a la denuncia de los auditores de la SET, alegando que: “... ha procedido conforme lo previsto en la Resolución 28/2014, Artículos 2°, 3° y 17, respecto a los costos de venta y el asiento de apertura del ejercicio 2014, que permite al contribuyente deducir las compras de ganado de ejercicios de periodos anteriores siempre que no hayan sido utilizados para la liquidación del impuesto en dicho ejercicio... los auditores no han considerado los costos debidamente documentados para determinar la renta neta imponible del IRAGRO, es por ello que rechazamos el Informe Final de Auditoría. Sin embargo, se generó una diferencia a favor del fisco en el periodo 2015, por efectos de un error en el arrastre de las compras de ganado por G 81.531.898, por ello proponemos realizar una rectificativa del periodo (adjuntamos borrador), además solicitamos a la Administración Tributaria la aplicación de los previstos en el Artículo 185° de la Ley N° 125/1991, respecto a error excusable en la aplicación de la sanciones, ya que no existió en el contribuyente dolo en sus actos. En conclusión, podemos afirmar que los auditores han partido de una premisa falsa, la de omitir los costos debidamente documentados, pero si existió un error por parte del contribuyente en la determinación de los costos de venta deducibles, pero no en la cuantía pretendida por los auditores, al no considerar las debidamente documentadas del periodo y del ejercicio anterior que no fueron utilizados para descontar el impuesto, pero que son permitidas como deducibles por las normas tributarias citadas anteriormente...” (Sic).

Sobre este punto, el **DSR2** refirió que las actuaciones de la SET se realizaron dentro de las facultades legales atribuidas por la Ley, y que las pruebas ofrecidas por **NN**, durante el sumario administrativo, fueron diligenciadas y posteriormente analizadas para llegar a las siguientes conclusiones:

Con relación a lo manifestado por **NN**, de que no se han considerado los costos debidamente documentados, el **DSR2** dispuso como medida para mejor proveer que el **Departamento de Auditoría FT2 (DAFT2)**, vuelva analizar la deducibilidad de los costos de ventas de los ejercicios de 2014 y 2015, y en caso de que corresponda, proceda a reliquidar los tributos, conforme a los cuadros y planillas presentados por el contribuyente (fs. 61/69 del Exp. N° 00).

El **DAFT2** se expidió mediante la Nota DAFT 2 N° 00/2018, concluyendo que: “... *al no constatarse los documentos de compras de desmamantes macho y hembra del año 2013 como elemento de prueba principal de descargo para el ejercicio 2014 y 2015 durante la etapa sumarial, se deduce que los cuadros expuestos por el citado contribuyente, no coincide con lo establecido por los citados artículos (2°, 3° y 17) de la Resolución General N° 28/2014, es decir, se presume que las compras de ganados del 2013 ya fueron descontadas, así como la cantidad de ganados declarados según Form. 101-IMAGRO (Régimen Presunto) del año 2013, transferido al 2014, como asiento de apertura según Libro Diario, por lo que pudieron haber incidido en los saldos (Final e inicial) y consecuentemente en el costo de venta considerado deducible por la defensa a los efectos del IRAGRO correspondiente a los periodos 2014 y 2015, respectivamente. En consecuencia esta auditoria sostiene lo determinado de acuerdo al resultado arrojado según consta en el Informe Final de Auditoria N° 00 del 14/12/2017, es decir sobre la base del criterio establecido en el Art. 18 RENTA BRUTA y el Art. 43 GASTOS NO DEDUCIBLES del Decreto N° 1031/2013, por lo que no corresponde reliquidar el impuesto...*”.

En consecuencia, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró indebidamente costos en el IRAGRO – Régimen contable del ejercicio fiscal de 2014, en infracción a los artículos 18° y 43° del Decreto N° 1031/2013, al haber consignado a su favor las compras que efectuó en los periodos fiscales de 07 a 12/2013, que según los antecedentes ya fueron declaradas en el ejercicio de 2013 bajo el régimen presunto.

Además, el **DSR2** confirmó que **NN** no cuenta con los comprobantes de compras que respaldan las planillas que demuestran que no incluyó las compras de desmamantes machos y hembras en sus DDJJ del 2013. Por otro lado, la cantidad de ganado que declaró en su DJ del 2013 y que trasladó al siguiente ejercicio no coincide con la cantidad que registró en el asiento de apertura del Libro Diario del 2014, por lo que válidamente se concluye que las compras del 2013 ya fueron declaradas en ese año.

Estos hechos no pudieron ser desvirtuados por **NN**, quien a pesar de haber tenido la oportunidad no presentó los documentos que respalden sus dichos. Esta inconsistencia de su saldo incidió en el ejercicio 2015, por lo que también corresponde la liquidación efectuada por los auditores de la SET en este ejercicio. En cuanto a la última presentación de facturas de compra realizada por el contribuyente, la misma no se consideró por ser copias simples y porque las mismas ya fueron presentadas por **NN** durante la fiscalización.

Por otro lado, si bien **NN** no expuso su argumento respecto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que, para considerarla como defraudación, 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 tributos que no ingresó.

El **DSR2** señaló también, que 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrada la contradicción evidente entre sus DDJJ y los documentos presentados, por lo que se confirma que el contribuyente suministró informaciones inexactas sobre sus

compras (numerales 1 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que además 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, se confirma que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta como defraudación, 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 al sumariado 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 sus actividades.

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**, puso a disposición de la SET las documentaciones e informaciones que se hallaban en su poder; además, la infracción fue cometida en 2 ejercicios fiscales. Consecuentemente, consideró que corresponde la graduación de la multa al 115%, conforme al Art. 175 de la Ley.

Igualmente, el **DSR2** señaló que corresponde la aplicación de la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley y en el Decreto 313/2018, en razón de que **NN** presentó fuera de plazo los documentos que le fueron requeridos durante la fiscalización.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los impuestos y aplicar las sanciones.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por 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	2014	32.326.204	37.175.135	69.501.339
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	146.550.962	168.533.606	315.084.568
551 - AJUSTE CONTRAVEN	24/11/2017	0	50.000	50.000
Totales		178.877.166	205.758.741	384.635.907

Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2- CALIFICAR su conducta como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1.991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 115% sobre los tributos defraudados.

Art. 3º- NOTIFICAR al contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1.991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a las multas aplicadas.

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

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

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN