

RESOLUCION PARTICULAR

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, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 22/08/2019, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de la obligación del IRAGRO RÉG. PCR/MCR de los ejercicios fiscales de 2015 y 2016 y el IRAGRO RÉG. CONTABLE del ejercicio fiscal de 2018 de **NN**; específicamente, en cuanto a las retenciones computables que consignó en los campos 39°, 40° y 84° referentes a *"Retenciones y percepciones computables por operaciones gravadas"* de los Form. N° 113 versión 1 y 2 y (2015 y 2016) N° 114 (2018) respectivamente, y para tal efecto le requirió que presente los comprobantes que respaldan dichos valores, lo cual fue cumplido.

La fiscalización cuenta como antecedente a los cruces de informaciones efectuados por la SET, mediante los cuales el Departamento de Planeamiento Operativo informó que detectó inconsistencias entre lo declarado por **NN** en los citados Form. N° 113 y 114 del IRAGRO RÉG. PCR/MCR y REG. CONTABLE y las retenciones declaradas por los Agentes de Información a la SET.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que **NN** declaró a su favor retenciones computables en los campos 39, 40 y 84 de *"Retenciones y percepciones computables por operaciones gravadas"* de los Form. N° 113 versión 1 y 2 y N° 114 respectivamente, de los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2018, que no cuentan con respaldo documental, pues a pesar de haber sido debidamente requerido, el contribuyente solamente presentó comprobantes de retención correspondientes al IVA, los cuales no son válidos para el IRAGRO, y además en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no se registran retenciones practicadas a **NN**. Por tal razón; además de que durante el control **NN** rectificó sus DDJJ y desafectó los montos cuestionados por los auditores.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), además de una multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, y la RG N° 13/2019, debido a que **NN** presentó fuera de plazo las documentaciones requeridas en la Orden Fiscalización. En relación con la multa por defraudación, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser de 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN FISCAL	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE DEL AJUSTE	IMPUESTO NO INGRESADO OPORTUNAMENTE	BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA
516 - AJUSTE IRAGRO	2015	287.582.140	28.758.214	28.758.214
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	145.794.500	14.579.450	14.579.450
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	240.330.500	24.033.050	24.033.050
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	7/11/2019	0	0	300,000
TOTAL		673.707.140	67.370.714	67.670.714

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 20/02/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del sumario administrativo al contribuyente, 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.

Si bien el contribuyente no presentó los descargos durante el plazo de Ley, en la etapa probatoria ofreció y presentó documentales que fueron agregadas al expediente y en la etapa oportuna presentó sus alegatos, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

El sumariado alegó que la declaración de retenciones del IRAGRO que no le fueron practicadas se debió a un error por desconocimiento en el llenado del formulario, y que, debido a ello, el mismo fue objeto de la fiscalización de la que deviene el presente proceso, además señaló que una vez en conocimiento del error, rectificó sus DD.JJ. desafectando los montos en dicho concepto.

De acuerdo con las evidencias obtenidas, el **DSR2** comprobó que **NN** declaró indebidamente a su favor retenciones que no cuentan con respaldo documental, pues consignó en los campos 39°, 40° y 84° de “*Retenciones y percepciones computables por operaciones gravadas*” de los Form. N° 113 versión 1 y 2 y N° 114 respectivamente, de los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2018, montos en concepto de retenciones que no le fueron practicadas; lo que se constató teniendo en cuenta que en el módulo Hechauka del Sistema Marangatu no figura operación alguna que haya sido reportada en ese concepto.

Igualmente, cabe señalar respecto de este punto, que los auditores remarcaron que las referidas retenciones computables en concepto de IRAGRO no pudieron haber sido realizadas, dado que a la fecha de las supuestas retenciones no existían contribuyentes que sean proveedores de ganado vacuno en pie, de soja, maíz o trigo a empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado entre otras, y que hayan sido designados por la SET como Agentes de Retención, sino hasta la publicación de la RG N° 15/2019, que posteriormente fue derogada por la RG N° 19/2019; además, la Dirección del Tesoro Público no ha informado retenciones realizadas a **NN** a través del Sistema Integrado de Recopilación de Información Hechauka; siendo estos los dos únicos posibles casos de retención del impuesto, con lo cual se constata que **NN** declaró indebidamente retenciones a su favor.

Respecto de lo alegado por el sumariado, el **DSR2** verificó y constató que luego del inicio de los controles por parte de la Administración Tributaria, el 31/08/2019, el contribuyente rectificó sus declaraciones juradas desafectando los montos que consignó originalmente en los formularios 113 de los ejercicios de 2015, 2016 y 2018, que estos hechos deben entenderse como el reconocimiento tácito de la infracción cometida contra lo dispuesto en el Art. 86 de la Ley.

Sin embargo, si bien la DDJJ del ejercicio 2018 fue rectificada, mediante la misma el contribuyente solo modificó los valores de los rubros de ingresos y egresos, en tanto que las retenciones cuestionadas no fueron desafectadas. Por esta razón, si bien ya no corresponde reclamar el ajuste del tributo de los ejercicios 2015 y 2016, corresponde el reclamo por el ejercicio del 2018, con la salvedad de que el **DSR2** no emite juicio de valor sobre los demás valores rectificadas en concepto de ingresos y egresos, pues dichos rubros no están incluidos en el alcance de la fiscalización.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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 el impuesto que no pagó oportunamente. 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, en atención a que presentó sus declaraciones juradas del IRAGRO RÉG. PCR/MCR y RÉG. CONTABLE con datos falsos y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en el numeral 3 del Art. 173 y en el numeral 12 del artículo 174 de la Ley.

El **DSR2** igualmente aclaró, que conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de la declaración jurada rectificativa luego del inicio del control por parte de la SET no exime al contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, en los términos del numeral 8 del Art. 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la SET y de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría. Por tanto, para el **DSR2** quedó comprobado 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 sanción, es preciso considerar la finalidad de esta, 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que las retenciones fueron consignadas tres ejercicios fiscales, que el monto de las retenciones representa un porcentaje mínimamente relevante respecto a la renta neta imponible que declaró a favor del Fisco; sumado al hecho de que **NN** reconoció tácitamente los hechos al haber rectificado sus declaraciones juradas excluyendo los montos de las retenciones cuestionadas. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 100% prevista en el Art. 175 de la Ley sobre el tributo no ingresado oportunamente.

En relación con la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, y la RG N° 13/2019, el **DSR2** señaló que corresponde confirmar su aplicación, pues **NN** presentó fuera de plazo las documentaciones requeridas en la Orden Fiscalización.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades conferidas en 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	2015	0	28.758.214	28.758.214
516 - AJUSTE IRAGRO	2016	0	14.579.450	14.579.450
516 - AJUSTE IRAGRO	2018	24.033.050	24.033.050	48.066.100
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/11/2019	0	300.000	300.000
Totales		24.033.050	67.670.714	91.703.764

Observación: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1.991.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN**, con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 100% prevista en el Art. 175 de la Ley sobre el tributo no ingresado oportunamente; y con la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley, y la RG N° 13/2019; conforme 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