

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00, relacionados con el 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 11/06/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la Fiscalización Puntual del IRAGRO RÉG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014. Para tal efecto, requirió a **NN**, que presente los comprobantes de ventas originales que respaldan la adquisición de bienes y servicios, así como el Libro de Egresos, lo cual no fue cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Auditoría FT2, a través del Informe DAFT2 N° 00/2019, sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**, debido a que presumiblemente habría declarado gastos que no cuentan con respaldo documental, ni tienen relación con su actividad, incidiendo negativamente en la liquidación del referido impuesto.

Durante la fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IRAGRO REG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014, egresos sin sustento documental y egresos que no guardan relación con la actividad agropecuaria, con el objeto de disminuir el impuesto, por lo que se hallaría en infracción al Art. 31 de la Ley N° 5061/2013 y al Art. 78 del Decreto N° 1031/2013.

En consecuencia, los auditores procedieron a determinar los egresos válidos conforme a las documentaciones proporcionadas por el contribuyente en la etapa previa de investigación, con base al cual efectuó la reliquidación del tributo, resultando saldo a favor del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados, de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), conforme a las results del sumario administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo. Además, debido a que no presentó los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización, sugirieron aplicar la sanción por Contravención establecida en el Art. 176 de la mencionada Ley y el inc. "b" del numeral 6, del Anexo de la RG N° 13/2019.

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

OBLIGACIÓN	EJERCICIO/ PERIODO	MONTO IMPONIBLE S/RELIQ. AUDITORES	IMPUESTO 10%	TOTAL G
	FISCAL			
516-Ajuste IRAGRO RÉG. PCR/MCR	2014	1.002.132.146	100.213.215	100.213.215
551-Ajuste CONTRAVENCIÓN	01/07/2019	0	0	300.000
TOTAL		1.002.132.146	100.213.215	100.513.215

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por el J.I. N° 00 notificado el 09/09/2019 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 y la RG N° 114/2017.

El contribuyente no contestó el traslado, pero durante el periodo probatorio ofreció su descargo y adjuntó los documentos en respaldo de sus afirmaciones. Asimismo, el 23/07/2020 presentó sus alegatos finales, por lo que habiendo transcurrido el plazo legal y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Providencia N° 00 del 05/08/2020 el **DSR1**, llamó a autos para resolver.

Posteriormente, el **DSR1** impulsó medidas de mejor proveer en fechas 26/10, 09 y 24/11/2020 con el objeto de confirmar el origen, la conformación y el monto del aporte de capital efectuado por el contribuyente a la Cooperativa XX, en el ejercicio fiscal 2014, informaciones que fueron proporcionadas por la Cooperativa en fechas 17/11 y 01/12/2020.

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

Egresos sin respaldo documental y egresos no relacionados con la actividad gravada. A fin de refutar la denuncia de los auditores referente a egresos declarados sin respaldo documental por valor de G 876.937.959, **NN** presentó durante el sumario la DD.JJ. Rectificativa del IRAGRO RÉG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014 y acompañó las planillas con el detalle de los egresos declarados en cada rubro del Formulario N° 113, con sus respectivos comprobantes de respaldo debidamente autenticados, según consta en los documentos escaneados agregados al proceso virtual N° 00.

En cuanto a los comprobantes que fueron impugnados por no guardar relación con su actividad gravada (G 412.912.579), **NN** alegó que los mismos corresponden a la adquisición de vehículos, partes, accesorios y otros, los cuales resultan imprescindibles para generar y mantener la fuente productora, habida cuenta que el área explotada abarca varias fincas con una superficie total de 415 hectáreas, para cuyo recorrido requiere contar con vehículos, como también para el traslado de insumos (cal, agroquímicos, fertilizantes), repuestos (para tractores y maquinarias), equipos y accesorios, personales, provisiones, etc.

Al respecto, el **DSR1** señaló en primer lugar conforme a las constancias de autos, que **NN** presentó con posterioridad a la emisión del Informe Final de Auditoría, la DJ Rectificativa, Formulario N° 113- IRAGRO RÉG. PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014 (01/08/2019), en el cual declaró el mismo ingreso que había consignado en las anteriores DD.JJ. (G 3.340.440.487), monto que a su vez no fue objetado por los auditores.

Ahora bien, a fin de verificar si los egresos consignados en la citada rectificativa fueron correctamente declarados y se hallan debidamente sustentados, el **DSR1** confrontó los valores consignados en cada campo del Formulario N° 113, con las planillas de egresos y los documentos de respaldo presentados por el contribuyente y comprobó que en el campo 19 "Compra de insumos y servicios relacionados a la actividad agrícola" y en el campo 32 "Otros egresos debidamente documentados", declaró egresos que no tienen relación con la actividad agropecuaria (vehículo suntuoso, secarropas, bicicleta estática, comestibles, servicio educativo y otros), conforme consta en la planilla adjuntada a fs. 89 y 96/97 del expediente N° 00.

En ese sentido, el **DSR1** acotó que el Art. 32 de la Ley N° 5061/2013, en concordancia con los artículos 27 y 78 del Decreto N° 1031/2013 y 17 de la RG N° 24/2014, establecen a efectos de la liquidación del impuesto, que deberán considerarse los egresos debidamente documentados, necesarios, reales y relacionados directa o indirectamente a la obtención de rentas agropecuarias, por lo que en este caso, habiéndose detectado que ciertos gastos no cumplen con los requisitos mencionados, corresponde proceder a la impugnación, conforme se expone en el siguiente cuadro:

INC	RUBRO 2	CAMPO	IMPORTE	PRODUCTO/SERVICIO	MOTIVO IMPUGNACIÓN
a	Adquisición de bienes muebles, afectados a la actividad agropecuaria	19	G 265.152.975	Secarropas, camioneta Fortuner y bicicleta estática	No guardan relación con la actividad agropecuaria
n	Otros egresos debidamente documentados	32	G 20.587.091	Comestibles varios, Servicios Educativos	No guardan relación con la actividad agropecuaria

El **DSR1** igualmente impugnó el monto G 53.040.000 declarado en el inc. g) del campo 25 del Formulario N° 113 en concepto de "*Arrendamiento o locación del establecimiento*", dado que el contribuyente ya efectuó su aporte a la Cooperativa en concepto de explotación agrícola, según se desprende de la planilla de liquidación de producción remitida por la misma, de manera que el referido monto proveniente de la Factura N° 001-013-000XXX, emitida por la misma Cooperativa en concepto de alquiler de terreno, debe ser impugnada.

Por otro lado, el **DSR1** detectó algunas diferencias positivas a favor del contribuyente en determinados rubros, debido a diferencia en el tipo de cambio de moneda extranjera o por error en el monto consignado según factura (campos 21 y 28), fs. 90/92 y 94 del expediente N° 00.

INC	RUBRO 2	CAMPO	TOTAL EGRESOS S/DJ RECTIFICATIVA	TOTAL EGRESOS S/DSR1
c	Compra de insumos y de servicios relacionados a la actividad agropecuaria	21	G 2.116.191.305	G 2.137.279.759
j	Combustible y Lubricantes	28	G 101.105.489	G 122.849.085

Asimismo, el **DSR1** también observó a diferencia de las anteriores DD.JJ. presentadas, que **NN** declaró en el Campo 27 de la citada rectificativa, la suma de G 624.444.632 en concepto de capitalización de las sociedades cooperativas, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 78 del Decreto N° 1031/2013, cifra que a su vez fue avalada con la certificación expedida por la Cooperativa XX.

Dicho monto, según las explicaciones dadas por la Cooperativa XX, surge de la liquidación efectuada por la misma a partir de la entrega total de la producción de granos por parte de **NN** para su posterior comercialización, ya que el socio se halla obligado a la entrega de sus productos según el Art. 11 de los Estatutos Sociales. Del importe obtenido en la venta, la Cooperativa realiza los descuentos en concepto de Aporte obligatorio en forma proporcional a la cosecha; previo descuento de las obligaciones a cargo del socio y se constituye el Aporte de Capital y Otros Fondos para Agricultura (folio 64 del expediente N° 00).

La referida suma (Aporte de Capital), había sido incluida por el contribuyente entre los gastos declarados en el campo 21 del Formulario N° 113 - DJ Rectificativa de fecha 01/04/2019, por lo que ante la ausencia de respaldo documental fue denunciada por los auditores, situación que a la fecha quedó subsanada por **NN** al declarar el aporte para la capitalización en el campo correspondiente.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que en general los egresos del contribuyente se hallan debidamente documentados salvo las excepciones mencionadas, por lo que conforme a los comprobantes presentados procedió a determinar los egresos válidos, a partir de los cuales efectuó la reliquidación del tributo, según el siguiente detalle:

VERIFICACIÓN DE DOCUMENTOS Y RELIQUIDACIÓN S/DSR1			
RUBRO 1- DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS S/DJ RECTIFICATIVA N° 00 DEL 01/08/2019 (Monto s/Informe Denuncia y DJ, no objetado por los auditores)		CAMPO	IMPORTE
TOTAL DE INGRESOS		18	3.340.440.487
RUBRO 2- DETERMINACIÓN DE LOS EGRESOS		CAMPO	MONTOS S/DJ RECTIFICATIVA
a. Adquisición de bienes muebles afectados a la actividad agropecuaria		19	557.289.333
b. Adquisición de activos biológicos		20	0
c. Compra de insumos y servicios relacionados a la actividad agrícola		21	2.116.191.305
d. Compra de insumos y de servicios relacionados a la actividad pecuaria		22	0
e. Pago de servicios públicos y privados		23	0
			MONTOS S/DSR1 S/ COMPROBANTES
			292.136.358
			0
			2.137.279.759
			0
			0

f. Apoyo de personas físicas en calidad de propietarios de fincas colindantes o cercanas.	24	0	0
g. Arrendamiento o locación del establecimiento	25	53.040.000	0
h. Fletes y Gastos de comercialización	26	0	0
i. Fondos destinados a la capitalización de las sociedades cooperativas	27	624.444.632	624.444.632
j. Combustible y lubricante	28	101.105.489	122.849.085
k. Construcciones rurales y mantenimiento de caminos, de bosques, de cultivos. etc.	29	0	0
l. Honorarios profesionales por servicios veterinarios. agronómicos y otros	30	1.677.599	1.677.599
m. Sueldos, jornales, tributos y cargas sociales	31	0	0
n. Otros egresos debidamente documentados	32	113.103.957	92,516,866
TOTAL DE EGRESOS		3.566.852.315	3.270.904.299
RUBRO 3 - DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA S/DSR1			
a. Ingresos totales del ejercicio	34		3.340.440.487
b. Egresos totales del ejercicio	35		3.270.904.299
c. Renta Neta Real	36		69,536,188
d. Impuesto 10%			6.953.619

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones. **NN** alegó que en el descargo explicó en forma clara la técnica contable utilizada por su parte para la liquidación del impuesto, con lo cual se desvanece la postura inicial del Fisco, quedando demostrada la correcta postura asumida por el mismo.

Respecto de la conducta de **NN**, el **DSR1** sostuvo que durante el sumario el contribuyente demostró con la documentación pertinente que la mayoría de los egresos se encuentran debidamente documentados, aunque nuevamente fueron impugnadas facturas de compras que no guardan relación con la actividad.

Por lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 3 y 5 del Art. 173, ya que suministró datos inexactos acerca de sus operaciones, por ende, presentó DD.JJ. con datos falsos. Además confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que el contribuyente declaró egresos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, pues hizo valer ante la **SET** comprobantes de gastos que no tienen vinculación con su actividad, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que si bien existieron circunstancias gravantes, 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 **NN** cometió la infracción en un solo ejercicio fiscal y que el monto de los egresos cuestionados alcanzaron solo el 7% del total de los egresos declarados, también se debe resaltar que el mismo no es reincidente, ni se halla obligado a presentar Informes de Auditoría Impositiva. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 135% del monto del tributo defraudado.

En cuanto a la multa por Contravención, el **DSR1** afirmó que corresponde su aplicación, de conformidad con el Art. 176 de la Ley y el inciso "b" del numeral 6, del Anexo de la RG N° 13/2019, debido a que el contribuyente no proporcionó los documentos solicitados en la Orden de Fiscalización.

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 virtud de las facultades otorgadas por la Ley,

**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	6.953.619	9.387.385	16.341.004
551 - AJUSTE CONTRAVEN	01/07/2019	0	300.000	300.000
Totales		6.953.619	9.687.385	16.641.004

Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente de acuerdo con 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% del tributo defraudado.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos 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**