



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

El Departamento de Auditoría FT1 en sus procesos de análisis e investigación, observó en las declaraciones juradas (DD.JJ.) del IRAGRO de los ejercicios fiscales 2014 al 2018, que algunos contribuyentes consignaron montos significativos de retenciones computables, con lo cual disminuyeron el saldo a favor del Fisco.

Teniendo en cuenta las normativas legales y reglamentarias vigentes se verificó que existen solamente dos situaciones para la aplicación de retenciones a cuenta a contribuyentes del IRAGRO, conforme se observa en los artículos 88 y 90 del Decreto N° 1031/2013, una para los casos de retenciones a proveedores del Estado y otra para las retenciones a contribuyentes que sean proveedores de ganado vacuno en pie, de soja, maíz o trigo a empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado entre otras. En cuanto a la primera situación, no han sido informadas retenciones por parte de la Dirección General del Tesoro Público y en cuanto a la segunda situación, la designación de Agentes de Retención por parte de la Administración Tributaria recién se produjo con la RG N° 15/2019, posteriormente derogada por la RG N° 19/2019, por lo que no pudieron existir retenciones en ese carácter en los ejercicios fiscales fiscalizados.

Con las normativas mencionadas, se evidenció que las retenciones computables declaradas por todos los contribuyentes, en realidad no pudieron haberse dado. Del análisis efectuado se pudo detectar factores comunes entre los contribuyentes observados, como una misma dirección de correo electrónico y mismo número de celular en los datos declarados en el RUC, resultando ser el correo y número de teléfono de la profesional contable **NN**, cuyo nombre de fantasía del Estudio Contable es XX y domicilio declarado en el Departamento XX. Asimismo, se verificó que un total de 117 (ciento diecisiete) contribuyentes declararon los referidos datos en común y que las sumas de las retenciones computables de IRAGRO consignadas en las declaraciones juradas de éstos, totalizó G. 5.591.625.807, todos ellos figuran con domicilio fiscal en la ciudad de XX. Además, de ello se consultó las informaciones del Sistema Integrado de Recopilación de Información "HECHAUKA" constatándose que no existen retenciones del IRAGRO practicadas por parte de Agentes de Información, o de la Dirección General del Tesoro Público.

Consecuentemente, detectada la irregularidad de la existencia de retenciones del IRAGRO declaradas por los 117 contribuyentes y la cuantificación de un perjuicio al Fisco por el IRAGRO no ingresado, se ordenó la fiscalización puntual a 72 (setenta y dos) contribuyentes cuyos montos declarados en concepto de retenciones computables de IRAGRO en sus DD.JJ. resultaron más significativos, en relación a los otros contribuyentes se procedió al reclamo para el pago del IRAGRO no ingresado a través del mecanismo denominado Control Masivo. Según los datos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM) los contribuyentes para quienes se ordenaron las fiscalizaciones puntuales y los controles masivos son clientes de la profesional contable **NN** con **RUC 00** (Activo).

Las órdenes de fiscalización fueron debidamente notificadas y ninguno de los contribuyentes dio cumplimiento a lo requerido, motivo por el cual se procedió a contactar con ellos vía telefónica y consultados por el motivo por el cual no se dio cumplimiento a la Orden de Fiscalización, se recibió como respuesta generalizada, que han entregado dicho documento a la Profesional Contable **NN** para que la misma conteste y presente las documentaciones requeridas. Además, se les consultó si fueron informados por la profesional contable de las inconsistencias o irregularidades que motivaron la fiscalización, a lo que respondieron de manera generalizada de que no fueron informados. Posteriormente, ante el incumplimiento generalizado a la Orden de Fiscalización se procedió a realizar el bloqueo del RUC de los contribuyentes, conforme a lo establecido en el tercer párrafo, numerales 2 y 3 del artículo 1° de la RG 62/2011.

Ante la falta de respuesta por parte de los fiscalizados durante el desarrollo del proceso de fiscalización, nuevamente fueron consultados vía telefónica si darían respuesta a la Orden de Fiscalización y los mismos manifestaron que la profesional contable ya dio cumplimiento a las órdenes de fiscalización, consecuentemente se aclaró a los fiscalizados que dicha información no es cierta.

En razón a lo expuesto, se solicitó comparecer en sede administrativa a los fiscalizados a fin de comunicarles los hechos investigados y las inconsistencias detectadas, mediante notas de comparecencia que fueron notificadas a todos los fiscalizados al correo declarado en el RUC: XX@XX.COM, que pertenece a la profesional contable **NN** y ante las sospechas del actuar de la misma, se comunicó a cada uno de los contribuyentes vía telefónica de la existencia y notificación de la nota de comparecencia.

En la fecha fijada, varios de los fiscalizados y también la profesional contable se presentaron en sede administrativa. En la reunión, la profesional contable manifestó que en el campo de retenciones del IRAGRO de los formularios 113 y 114, erróneamente se consignó el total anual de las retenciones del IVA que le fueron practicadas a los fiscalizados, pero dicho argumento no se ajusta a la realidad en razón de que las retenciones del IVA, ya fueron declaradas en el formulario N° 120 del IVA y deducidas mensualmente contra los débitos fiscales, y además que la sumatoria anual de las retenciones del IVA, de ninguno de los fiscalizados, coincide con el monto consignado en el campo de retenciones del IRAGRO de los formularios 113 y 114.

Asimismo, en la misma reunión, se tomó conocimiento, que la profesional contable les decía a los fiscalizados que todas las órdenes de fiscalización ya fueron contestadas y que no hacía falta la comparecencia de los mismos en sede administrativa. Cabe agregar que algunos de los fiscalizados expusieron a los funcionarios actuantes, fotocopias de recibos (con membretes del Estudio Contable XX) de entregas de dinero realizadas a la profesional contable para los pagos del IRAGRO; en cambio, en las declaraciones juradas presentadas a la SET, no surgieron saldos a favor del Fisco.

En razón del resultado de la referida reunión, los indicios y el proceder de la profesional contable, sumado al pedido de los contribuyentes, los funcionarios de la DGFT se presentaron en la sede administrativa de la regional Impositiva de la ciudad de XX para otra reunión con los fiscalizados, en la misma comparecieron una importante cantidad de contribuyentes fiscalizados a quienes se le realizó entrevistas, con el fin de determinar el vínculo profesional, el grado de responsabilidad y el *modus operandi* de la profesional contable con sus clientes.

Del resultado de las entrevistas se tomó conocimiento de que la profesional contable **NN**, era la única que creaba, administraba y utilizaba las claves de accesos confidenciales de los 72 contribuyentes a través de un único correo XX@XX.COM, y quien efectuaba todas las presentaciones de DD.JJ., solicitudes o trámites de los contribuyentes fiscalizados a través del SGTM. Asimismo, se evidenció que los fiscalizados entregaban sumas de dinero para pagos del IRAGRO a **NN**, por montos significativos según los cheques, recibos de dinero, DD.JJ. y boletas de pagos presentados por éstos y cuyas copias se adjuntaron a las Actas de Entrevistas y que dichos montos, no fueron declarados ni ingresaron a las cuentas de la **SET**.

Varios de los fiscalizados manifestaron que no podían presentar los documentos que demuestran los montos entregados a **NN** para el pago del IRAGRO, en razón de que todos los cheques, recibos de dinero, boletas de pago y documentos se encontraban en poder de la misma, y que ésta se negó a entregarlos.

Cabe manifestar, que la mayoría de los 72 fiscalizados son agricultores de edad avanzada, algunos familiares entre sí, con poco nivel de instrucción, que desconocían sus obligaciones fiscales, señalaron que por ello han contratado a una Profesional Contable a la cual pagaban sus honorarios puntualmente, para que tenga en regla sus obligaciones tributarias e indicando que la misma es responsable de responder ante la Administración Tributaria (**AT**). Asimismo, corresponde agregar que varios de los contribuyentes fiscalizados, cambiaron de profesional contable y modificaron los datos del RUC, cambiando el correo electrónico y el número de teléfono.

Según el Informe Final DFT1 N° 00 del 11/02/2020, los auditores de la **SET** concluyeron que, conforme a las actuaciones y las evidencias obtenidas se confirma que los montos de las retenciones consignadas en las DD.JJ. del IRAGRO, fueron al solo efecto de evitar el pago del IRAGRO y que éstas fueron presentadas íntegramente por la profesional contable **NN**, sin el conocimiento de los contribuyentes.

Como resultado de las tareas de fiscalización, varios contribuyentes decidieron allanarse en los términos del impuesto ajustado y los accesorios legales para reparar el daño causado por la profesional contable, pero solicitando la no aplicación de la multa por Defraudación, argumentando que el daño ocasionado al Fisco fue responsabilidad de **NN**. Sin embargo, otros contribuyentes manifestaron que no podían desvincularse de la profesional contable, por temor a que la misma no asuma su responsabilidad. También, varios de los fiscalizados argumentaron que **NN** se negó a devolverles sus documentaciones y en algunos casos después de mucho insistir, incluso con acompañamiento de Escribano Público o Abogado, consiguieron la devolución.

Procesadas todas las informaciones se realizó la comparación entre el total del IRAGRO determinado en las declaraciones juradas del IRAGRO de los 117 contribuyentes, clientes de la Profesional Contable y el total del saldo a favor del Fisco, de los 5 ejercicios fiscales verificados, constatándose que el Fisco debió percibir G 4.903.468.028, en cambio solo recibió G 265.367.838, siendo el perjuicio total de G 4.638.150.190 por el actuar de la profesional contable **NN**.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), debido a que existen suficientes elementos que prueban que la profesional contable, en su carácter de tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, obtuvo un beneficio indebido al realizar actos, simulaciones y maniobras consignando en las declaraciones juradas del IRAGRO de sus clientes montos de retenciones inexistentes en varios años y ejercicios consecutivos, ocasionando con su actuar un perjuicio fiscal de G. 4.638.150.190; debido a que proporcionó a la **AT** datos que no coinciden con la realidad de las operaciones gravadas de sus clientes y suministró informaciones inexactas sobre las operaciones de los mismos, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los mismos en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley, e igualmente la presunción establecida en el numeral 12 del Art. 174 de la Ley, por hacer valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados. En consecuencia, recomendaron aplicar una multa por Defraudación equivalente a 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del sumario administrativo, todo ello conforme al siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	IMPUESTO DETERMINADO SEGÚN FORMULARIOS DEL IRAGRO	RETENCIONES COMPUTABLES INEXISTENTES Y SIN RESPALDO SEGÚN FORMULARIOS DEL IRAGRO	SALDO A FAVOR DEL FISCO SEGÚN FORMULARIOS DEL IRAGRO	MONTO NO RECIBIDO POR EL FISCO
	A	B	C	D= A -C
2014	773.918.067	1.096.289.343	136.660.087	637.257.980
2015	866.411.306	820.481.086	37.618.542	828.792.764
2016	1.073.768.176	1.229.362.039	23.713.401	1.050.054.775
2017	1.146.879.014	1.248.916.340	62.897.407	1.084.031.607
2018	1.042.491.465	1.196.576.999	4.478.401	1.038.013.064
TOTALES	4.903.468.028	5.591.625.807	265.367.838	4.638.150.190

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 del 09/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, siendo debidamente notificada el 10/06/2020; conforme a lo establecido en 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, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo legal previsto para presentar descargo, y habiéndose cumplido las etapas del proceso sin que la profesional contable se haya presentado, por Resolución N° 00 del 21/10/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, conforme se expone a continuación:

Teniendo en cuenta el análisis realizado durante la fiscalización, conforme a las documentaciones presentadas, las verificaciones realizadas, las entrevistas, las evidencias obtenidas y teniendo en cuenta que no han sido presentados los comprobantes de retención ni los comprobantes de ventas relacionados a las supuestas retenciones practicadas y la igual falta de registro de las mismas en el Sistema Integrado de Recopilación de Información "HECHAUKA" por parte de los agentes de información, el **DSR1** determinó que **NN** declaró retenciones falsas en las declaraciones juradas del IRAGRO de 117 contribuyentes (sus clientes), de las que no fueron sujetos, sin el conocimiento de los mismos, al efecto de evitar el pago del IRAGRO, y con ello se produjo una incorrecta liquidación del impuesto a ingresar a favor del Fisco.

El **DSR1** puntualizó que la situación señalada es concordante con el marco legal vigente en los ejercicios fiscales verificados, puesto que en el Decreto N° 1031/2013, estableció solamente dos situaciones para la aplicación de retenciones a cuenta a contribuyentes del IRAGRO, conforme se observa en los artículos 88 y 90 del referido Decreto, una para los casos de retenciones de proveedores del Estado y otra para retenciones a contribuyentes que sean proveedores de ganado vacuno en pie, de soja, maíz o trigo a empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado entre otras. En cuanto a la primera situación, como se mencionó previamente, no han sido informadas retenciones por parte de la Dirección General del Tesoro Público, y en cuanto a la segunda situación, la designación de Agentes de Retención por parte de la Administración Tributaria recién se produjo con la RG N° 15/2019, posteriormente derogada por la RG N° 19/2019, por lo que no pudieron existir retenciones en ese carácter en los ejercicios fiscalizados.

Asimismo, el **DSR1** resaltó la falta de interés de **NN**, ya que no presentó su defensa ni arrimó pruebas que refuten las imputaciones que constan en el informe de verificación, pese a que fue debidamente notificada de cada una de las etapas del proceso, demostrándose de esta manera su falta de interés en el esclarecimiento de los hechos denunciados.

Por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** (como tercero responsable ajeno a la relación tributaria) infringió lo establecido por el Art. 207, inc. b) de la Ley, al prestarse a favorecer en la declaración de montos sin respaldo documental, así también los artículos 88 y 90 del Decreto N° 1031/2013 debido a que no han sido informadas retenciones a favor de sus clientes (117 contribuyentes) en los ejercicios fiscales controlados.

En consecuencia, corresponde calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 la cual dispone que incurren en Defraudación **los contribuyentes, los responsables y los terceros ajenos** a la relación jurídica tributaria con la intención de obtener **un beneficio para sí o para un tercero**, realicen cualquier acto, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco; debido a que presentó las declaraciones juradas de sus clientes con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre las operaciones comerciales de los mismos (numerales 1, 3 y 5 del Art. 173 de la Ley), y de esta manera hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que los montos consignados como retenciones para la liquidación de los impuestos de sus clientes no cuentan con documentación que las respalde.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 5, 7 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumple la reiteración, debido a que **NN** registró retenciones falsas en las DD.JJ. de sus clientes en varios ejercicios fiscales; también el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento, debido a que la misma es profesional contable y por último la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la que se configura con los montos de los impuestos no ingresados a favor del Fisco.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación del 245% sobre el monto del impuesto afectado por retenciones sin respaldo en los ejercicios fiscales 2014 al 2018, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de multa.

POR TANTO, en uso de las 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 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2014	0	1.561.282.051	1.561.282.051
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2015	0	2.030.542.272	2.030.542.272
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2016	0	2.572.634.199	2.572.634.199
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2017	0	2.655.877.437	2.655.877.437
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2018	0	2.543.132.007	2.543.132.007
Totales		0	11.363.467.966	11.363.467.966

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 245%, el monto del impuesto afectado por retenciones sin respaldo, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la profesional contable 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