

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00 y otros, 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 29/06/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRP del ejercicio fiscal 2016; para tal efecto requirió a **NN** que presente las copias de liquidación de sus salarios, facturas y/o documentos de ingresos y extractos bancarios de sus cuentas corrientes y/o cajas de ahorros, lo cual fue cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) sugirió en el marco del control efectuado a los ingresos percibidos por funcionarios de entidades binacionales y con base en el Informe DCIRE FT N° 00/2021, la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**, debido a que el mismo presumiblemente omitió declarar todos sus ingresos gravados (Informe DGFT/DPO N° 00/2021).

Según el Informe Final de Auditoría del 13/08/2021, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró indebidamente como exento en la obligación IRP del ejercicio fiscal 2016, el ingreso percibido en concepto de indemnización por término de función en perjuicio del Fisco, según se desprende del cotejo efectuado entre las liquidaciones de salarios y extractos bancarios proveídos por el contribuyente y la DJ del referido impuesto, por lo que se hallaría en supuesta infracción al inc. b) numeral 1 del Art. 13 de la Ley N° 2421/2004 modificada y ampliada por la Ley N° 4673/2012 y el Art. 20 del Decreto N° 9371/2012 modificado por el Decreto N° 6560/2016.

Consecuentemente, procedieron a reliquidar el tributo sobre la base de los ingresos omitidos, del cual surgió saldo a favor del Fisco en el IRP del ejercicio fiscal 2016.

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, pues excluyó actividades gravadas y por ende, presentó su DJ con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

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

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/AUDITORÍA	IMPUESTO 10%
512 - AJUSTE IRP	2016	1.745.262.582	174.526.258

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificado el 02/09/2021 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 01/10/2021 el contribuyente contestó el traslado y habiendo hechos que probar el **DSR1** abrió la causa a prueba, asimismo, admitió las pruebas documentales y testifical ofrecida por el sumariado, las cuales fueron presentadas en fecha 12 y 18/11/2021.

Posteriormente, a través del escrito del 06/12/2021 presentó sus Alegatos finales, por lo que una vez transcurridos los plazos legales y cumplidas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 del 07/12/2021 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

Allanamiento parcial: NN refirió que dentro del plazo otorgado, *"he aceptado, rectificado la DJ original y abonado en tiempo y forma el Ajuste IRP 2016 tributo, por comprender y aceptar el criterio de la Administración en cuanto a la interpretación del artículo 15 inc. d) de la Ley 4673 y el artículos 37 inc. d) del Decreto N° 6560, sin embargo, no estoy de acuerdo con la aplicación de la multa. Muchos menos por Defraudación..."*.

El **DSR1** señaló en primer lugar que el allanamiento del contribuyente implica el reconocimiento del derecho material invocado en el Informe de Auditoría y consecuentemente, la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco, con lo cual se confirma la transgresión del inc. b) del Art. 13 de la Ley N° 2421/2004 modificada por la Ley N° 4673/2012 y el inc. b) del Art. 20 del Decreto N° 9371/2012 modificado por el Decreto N° 6560/2016, pues **NN** no declaró todos sus ingresos gravados ya que no incluyó el monto correspondiente a la indemnización percibida por término de sus funciones, el cual fue declarado como exento o exonerado según las documentaciones proveídas por el sumariado (liquidación de salarios, extracto bancarios) y la DJ IRP del ejercicio fiscal 2016.

Dicha situación fue inmediatamente subsanada luego de la notificación del resultado contenido en el Acta Final, ya que el contribuyente presentó la DJ rectificativa IRP del referido ejercicio fiscal en fecha 04/08/2021, antes de la emisión del Informe Final de Auditoría. De acuerdo a la cita rectificativa, **NN** declaró ingresos gravados por valor de G 1.896.645.498, monto que inicialmente había sido registrado como exento y del cual resultó un impuesto a favor del Fisco G 87.999.286 por el que solicitó Facilidades de Pago, siendo concedido por Resolución N° 00 del 10/08/2021 en 11 cuotas, las cuales ya fueron íntegramente abonadas.

Por consiguiente, a la fecha no se registra saldo deudor a reclamar en concepto de IRP del ejercicio fiscal 2016.

De la Fiscalización Puntual: NN alegó que el Acta Final e Informe Final *"manifiestan que las tareas investigativas iniciaron mucho antes que la fecha de notificación de la Orden de Fiscalización, es decir, fuera del plazo de notificación para la realización de la Fiscalización Puntual. Es importante señalar que no fui notificado de ninguna investigación realizada por los auditores...por lo que ningún elemento de prueba obtenido en ese proceso o expediente puede ser utilizado en mi contra, en virtud al principio de derecho a defensa en proceso sancionador, que garantiza la propia constitución nacional"*.

El **DSR1** explicó sobre el punto, que en el marco de las amplias facultades que confiere a la **SET** el Art. 186 de la Ley, se inició un proceso de control interno a los ingresos de funcionarios de las Entidades Binacionales a través del Departamento de Control de Inconsistencias y Regímenes Especiales (**DCIRE**), mediante el cruce de datos del Sistema Marangatu con informaciones remitidas por instituciones, documentos proveídos por terceros, etc., y como resultado de dichos controles, surgieron elementos objetivos que motivaron la fiscalización, pues se detectaron inconsistencias en los ingresos declarados de los referidos empleados, entre ellos el de **NN** (DCIRE FT N° 00/2021).

Tal es así, que con base en las evidencias obtenidas por el **DCIRE**, el Dpto. de Planeamiento Operativo (**DPO**) recomendó la realización de una verificación al contribuyente a fin de comprobar los hechos mencionados (Informe DGFT/DPO N° 00 del 01/06/2021), para cuyo efecto emitió la Orden de Fiscalización Puntual acorde con lo previsto por el inc. b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dice: "Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán...Las puntualesrespecto a contribuyentes ...sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de las informaciones...en base a hechos objetivos".

Dichas formas de control se hallan expresamente establecidas en la RG N° 4/2008 modificada por la RG N° 25/2014, que reglamenta las tareas de fiscalización, reverificación y control contempladas en la Ley N° 2421/2004, de modo que el control interno efectuado constituyó una acción preparatoria realizada con el objeto de comprobar previamente la existencia de indicios acerca de operaciones irregulares que ameriten un mayor control.

En consecuencia, el **DSR1** concluyó que el accionar de la **SET** se ajustó en todo momento a lo indicado por las referidas normativas, pues cumplió con los requisitos de regularidad y validez que revisten los actos de la Administración Tributaria de conformidad con el Art. 196 de la Ley, por ende, las actuaciones son válidas.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones: NN argumentó que "dentro del proceso de Fiscalización Puntual, los fiscalizadores no han realizado un solo acto de diligenciamiento probatorio de manera a quebrar el principio de inocencia que opera EN FAVOR en virtud del Art. 17 num. 1 de la Constitución Nacional".

Explicó que lo ocurrido se debió a "un error en la interpretación de la normativa que rige y determina los hechos y montos generadores de la obligación tributaria, en este caso, el IRP", según dijo: "siguiendo el consejo de mis contadores y asesores, he llegado a la interpretación de que efectivamente en el contexto de la Ley 4673 y el Decreto 6560, mis haberes jubilatorios se encontraban dentro de las excepciones establecidas y enumeradas por la normativa vigente. Específicamente, **la Ley 4673 en su artículo 15 inc. d), establece cuanto sigue: Exoneraciones y Renta Temporalmente Exceptuada. d) Las rentas provenientes de jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, siempre que se hayan efectuado los aportes obligatorios a un seguro social creado o admitido por Ley...Como se puede observar, comprensiblemente se puede inferir, o en el peor de los casos dar el beneficio de la duda, de que una persona NO JURISTA, interprete los ítems rentas de jubilaciones, rentas de pensiones o rentas de haberes de retiro, como normas que establecen una exoneración a un eventual hecho generador o monto gravado, como lo fue en mi caso el cobro de mi haber jubilatorio por retiro denominado en mi liquidación "INDEMINIZACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIO". Es decir, si en algún punto se ha reducido la base imponible con su consecuente reducción de tributos, no obedeció a un acto premeditado e intencional que pueda constitucionalmente ser tipificado como DEFRAUDACION O INTENTO DE DEFRAUDACIÓN, sino un error, hasta si se quiere aceptable, de interpretación".**

Asimismo, señaló "que ni bien los fiscalizadores me comunicaron sobre la interpretación que guarda la SET...he procedido al pago del AJUSTE IRP TRIBUTO 2016", de modo que no corresponde la aplicación de la multa por Defraudación y que en el peor de los casos debería ser analizada como Omisión de Pago. En prueba de sus afirmaciones presentó durante el sumario la DJ Rectificativa del IRP del ejercicio fiscal 2016, comprobantes de ingresos, Resolución de Facilidades de Pago y la declaración testifical protocolizada por escribanía del Lic. XX, contador del contribuyente.

El **DSR1** refirió en primer lugar respecto a la falta de diligenciamiento de pruebas por parte de los auditores, que los documentos proporcionados por **NN** durante el proceso de control más los datos del Sistema Marangatu, (liquidaciones de salarios, extracto bancario, DJ IRP) arrojaron

evidencias suficientes que permitieron confirmar sin lugar a dudas de que el contribuyente no declaró todos sus ingresos gravados, hecho que posteriormente fue reconocido por el sumariado, pero a instancias de la Administración. Agregó además que corresponde a **NN** rebatir las faltas detectadas por los fiscalizadores, con los argumentos y pruebas contundentes habida cuenta que en materia tributaria la carga de la prueba se invierte.

Ahora bien, en cuanto al error de interpretación alegado por el sumariado, el **DSR1** precisó que el ingreso percibido por el contribuyente en concepto de indemnización por término de función se encuentra gravado por el IRP de conformidad con el inc. a) del Num. 1 del Art. 10 de la Ley N° 2421/2004 modificada por la Ley N° 4673/2012 y a su vez constituye ingreso bruto a los efectos de la determinación del impuesto según el inc. b) del Art. 13 de la referida Ley y su modificación y el inc. b) del Art. 20 del Decreto N° 9371/2012 modificado por el Decreto N° 6560/2016, por lo que de ninguna manera dicho ingreso pudo ser asimilado a la jubilación, pensión o haber de retiro, pues la suma percibida no provino de ninguno de los conceptos citados ni se aportó al régimen de seguridad social, sino que provino de la compensación otorgada por la Entidad Binacional a **NN** por los años de servicio en esa función, de modo que tampoco se encuentra comprendido dentro de la exoneración prevista en el inc. d) del Art. 15 de la citada Ley.

Respecto a este punto, el **DSR1** concluyó que el Art. 172 de la Ley dispone claramente que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por los ingresos gravados no declarados por **NN**, en su declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2016, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos debidos.

En ese orden de cosas, la propia Ley establece que de confirmarse algunas de las presunciones previstas en su Art. 173, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, y en el caso particular quedó demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas relacionadas a sus ingresos (numeral 5 del Art. 173 de la Ley).

Asimismo, dicho artículo establece una presunción de hecho, la cual implica que, detectada la infracción, la Administración Tributaria la pone a conocimiento del contribuyente a fin de que éste, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los hechos denunciados. Sin embargo, en este caso, pese a haber tenido la oportunidad en el Sumario Administrativo, **NN** no lo hizo, motivo por el cual se estima pertinente calificar la conducta prevista en el Art. 172 de la Ley, y aplicar la media de la sanción prevista en el Artículo 175 del mismo cuerpo legal.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar la obligación fiscal en concepto de impuesto y multa.

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
512 - AJUSTE IRP	2016	0	175.998.572	175.998.572
Totales		0	175.998.572	175.998.572

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 una multa equivalente al 200% 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