

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, conjuntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 04/05/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante (**GGII**) dispuso el control del cumplimiento de la obligación del IRACIS General los ejercicios fiscales de 2018 y 2019 de **NN**, específicamente respecto a los rubros: inventarios, mercaderías, costos, ingresos y rentabilidad neta fiscal, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos impresos, originales y en formato digital, que aclare el tipo de costeo aplicado y detalle de la composición del costo declarado; balances de sumas y saldos y Estados Financieros, lo cual fue parcialmente cumplido por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de Control de Ganancias, efectuado por la Coordinación de Controles Tributarios FT enfocado a contribuyentes del sector comercial, en el cual analizaron las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías; evaluaron el comportamiento tributario de **NN** en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 y detectaron inconsistencias que guardan relación directa con las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías, lo cual tiene un impacto para la determinación de la Renta Neta; por lo que mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2023, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma contribuyente.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron la determinación de los valores de las compras (gravadas y exentas) considerando las Declaraciones Juradas Determinativas presentadas por **NN**, variable que al ser aplicada en la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{existencia inicial} + \text{compras} - \text{existencia final}$) revelaron que los importes de saldos de inventarios resultaron distintos a los cálculos que surgieron relacionando los montos de las compras declaradas en concepto de mercaderías y las declaradas por la firma; costos deducibles menores y mayores a los declarados por ésta; rentabilidades contables y fiscales inferiores con relación a los promedios del mismo sector económico y ganancias irreales, por lo que consideraron que con su actuar logró reducir la base imponible para la determinación de la renta neta, hecho que implicó el no ingreso al Fisco de los impuestos correspondientes, la presentación de Declaraciones Juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1), 3), 4), y 5) del Art. 173 de la Ley N° 125/1991, en adelante (**la Ley**).

En tal sentido, al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes por parte de **NN**, los libros contables e impositivos presentados fueron impugnados en parte y a fin poder determinar la rentabilidad de **NN**, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad del sector económico al que corresponde "*COMERCIO AL POR MENOR DE OTROS PRODUCTOS n.c.p.*" durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la

base imponible sobre base mixta y de esta manera efectuaron la determinación según lo establecido en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa de 1 (uno) a 3 (tres) veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, y la multa por contravención por el incumplimiento de deberes formales, específicamente por la no presentación del Libro Original de compras del IVA tanto en formato impreso y rubricado como en formato digital del ejercicios 2018 según el Numeral 6) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2018	1.267.036.747	126.703.675	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2019	58.283.396	5.828.340	
551 - AJUSTE CONTRAVEN	9/5/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.325.320.143	132.532.015	300.000

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 01/09/2023, *el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2)* dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

La firma sumariada presentó su Descargo el 27/09/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 05/10/2023. Asimismo, se abrieron las medidas para mejor proveer N° 00, 00 y 00 en las cuales se diligenciaron varias pruebas de informe solicitada por la sumariada. Por lo que de acuerdo a la Resolución de Prórroga del Plazo N° 00 del 27/12/2023 se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo; posteriormente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo más pruebas a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 05/03/2024; **NN** presentó su escrito de Alegatos el 20/03/2024, por lo que el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a la cuestión de fondo **NN** expresó cuanto sigue: *“En primer término, se impugna el informe final, pues contiene varias imprecisiones que se deberán depurar en el marco del presente sumario, pues no se explora acerca de la modalidad, tiempo, quien, como, de qué manera, se han producido las supuestas infracciones; cuales son las supuestas ventas no declaradas, y obviamente las adquiridas a dicho efecto, obviando el análisis de ingresos de sumas de dinero del contribuyente a favor del fisco, en su oportunidad”*.

“Resulta pertinente recordar el Art. 147 de la Ley N° 125/91 que en su segundo párrafo establece lo siguiente: Las Formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al interprete; este deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica” (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que el acto de determinación incluye una serie de actos administrativos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de Fiscalización, mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados y la cuantía del impuesto aparentemente no ingresado, en tanto que en el Sumario Administrativo estos hechos deben ser

constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que finalmente la máxima autoridad de la Administración Tributaria (**AT**) dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y de acuerdo a esto, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los Art. 212 y 225 de la Ley por lo que resalto que el informe de los auditores de la **GGII** no es vinculante al momento de resolver la cuestión.

Es por eso que de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 189 de la Ley la **AT**, en la persona del **Gerente General de Impuestos Internos** se encuentra facultado suficientemente a realizar determinaciones en base a los extremos probados durante el Sumario Administrativo y a interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos.

Ante lo planteado por la firma contribuyente y considerando que la finalidad de todo proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica prevista en el Art. 247 de la Ley, el **DSR2** considero que corresponde que en este caso, la determinación sea realizada sobre base mixta, conforme a lo establecido en el Art. 211 utilizando para ello parte de la información contable proporcionada por **NN**, así como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones referentes a actividades del mismo género que a las que realiza **NN**.

Asimismo, **NN** manifestó: *"Conforme se desprende del informe final de auditoria el enfoque del Programa de Control de Ganancias va enfocado a contribuyentes del Sector comercial. Según la constancia del RUC en el punto 7 donde hace referencia a las Actividades económicas 10103 Elaboración de fiambres y Embutidos y en el punto 14 Otras informaciones se informa 1 Importador 2 Exportador, razón por la cual no es razonable, que a este contribuyente que realiza una actividad industrial, de importación y exportación, sea asimilado con una empresa del sector comercial"*. (sic).

Al respecto, el DSR2 definió al Sector comercial como aquel que realiza una actividad socioeconómica consistente en el intercambio de algunos materiales que sean libres en el mercado de compra y venta de bienes y servicios, sea para su uso o para su venta. Así mismo, considero importante mencionar que en el módulo del RUC del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM) se ha realizado la consulta con respecto a sus actividades económicas de la firma sumariada resultando al respecto como actividad principal 00 - COMERCIO AL POR MAYOR DE OTROS PRODUCTOS N.C.P., por lo que, para la AT, de acuerdo a lo declarado por la propia sumariada NN, conforma el sector comercial objeto de la Fiscalización.

En varios puntos del Descargo presentado por **NN** menciona cuanto sigue: *"Es conveniente aclarar que no todas las compras declaradas en la DJ IVA y su correspondiente declaración informativa corresponde a inventarios, ya que también se declaran compras de bienes y servicios que no son inventarios y por ende no afecta al costo tales como pago de los servicios Públicos, como ser Luz, Agua y teléfono"* (sic).

Sobre la cuestión planteada, el **DSR2** dijo que la diferencia entre el costo y el gasto radica en que los **costos** se reflejan en el balance general como activos, ya que los mismos representan inversiones que se recuperarán a través de la venta de productos o servicios que son realizados por la firma. En cambio, los **gastos**, se registran directamente en el estado de resultados y se restan de los ingresos para determinar la utilidad neta, por esta razón el **DSR2** sostiene que los gastos mencionados por la firma corresponden a gastos fijos que cualquier entidad comercial, puede tener, por lo que existe un error en la interpretación realizada por la sumariada en cuanto a sus manifestaciones.

Además, el **DSR2** resaltó que se efectuaron los cruces y fueron analizadas las informaciones obtenidas del **SGTM** y los comparó con las proveídas por **NN**, resultando como inconsistencias la existencia de mercaderías y los costos declarados por la firma. Ante este hecho, procedió a

identificar los valores de las compras gravadas y exentas considerando sus Declaraciones Juradas determinativas, cuyos valores al ser aplicados a la ecuación contable de inventario, revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias difieren con los montos registrados en los libros contables, impositivos, así como las Declaraciones Juradas Determinativas y Estados Financieros de **NN**.

Por otro lado, destacó que no puede resultar llamativo el mecanismo de fiscalización de la **AT** si fuera tenido en cuenta y comprendido cabalmente todos los elementos que se mencionan en el proceso de determinación y si se comprende el fundamento del programa de control. Básicamente lo que se analiza en el mencionado programa y que conforma la hipótesis planteada es el cuestionamiento de la baja rentabilidad en comparación a promedios estadísticos basado preliminarmente en los datos ciertos con los que conto la auditoría, en parte provenientes de **NN** (DDJJ, EEFF, HECHAUKA) y en parte provenientes de terceros informantes, pero todos estos, con carácter de Declaración Jurada y que resultan en inconsistencias en los valores de costo determinado por la firma sumariada. Y al decir "preliminarmente", nos referimos a que esta inconsistencia puede ser fácilmente rebatida si es que la firma mencionada poseyera un sistema de costeo - conforme a algún método aprobado por la normativa - el cual puede ser verificado por la auditoría y que en caso de confirmarse y validarse los cálculos y respaldo documental, no surgirían ajustes fiscales que denunciar, sin embargo la misma solo se limitó a cuestionar aspectos no relevantes para la sustanciación del Sumario Administrativo.

Ante esta situación, el **DSR2** mal puede afirmar que los únicos elementos para controlar las compras son los comprobantes o que realizar un inventario físico sea otra alternativa, por cuanto tal metodología no aplica para un procedimiento de auditoría tributaria, en la hipótesis formulada para el programa en cuestión. Lo que se puede inferir es que **NN** pretende mencionar puntos que no hacen a la cuestión y encaminar su entendimiento hacia aspectos que no necesariamente confluyan en los mismos números que haya consignado en sus DD.JJ o EE.FF. Por esta razón es que se hace énfasis en que la certeza o precisión contable que aduce la firma contribuyente, se alcanzará sencillamente cuando la misma demuestre cual fue el mecanismo utilizado para realizar su costeo y si este fuera uno aprobado por las normativas vigentes y cuenten con el respaldo documental debido, no existiría nada que reclamar por parte de la **GGII**.

El **DSR2** resaltó que estos hechos tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas; tales inconsistencias representan importes de saldos de inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas y las registradas por la sumariada; costos deducibles mayores/menores a los declarados por la firma; rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por contribuyentes del mismo sector y ganancias irreales consistentes en ínfimos márgenes de utilidad, confirmándose con ello la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y los saldos de inventarios, los cuales al no enmarcarse a lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones establecidas en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, restaron fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas de **NN**, razón por la cual los Libros Contables e Impositivos presentados por la firma sumariada fueron impugnados en parte a los efectos legales, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983.

El **DSR2** resaltó que, las bajas rentabilidades contables y fiscales evidenciadas, no coinciden con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican al "*COMERCIO AL POR MENOR DE OTROS PRODUCTOS n.c.p.*" con relación a los volúmenes de compras declaradas; y considerando que la firma no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta contable y fiscal a objeto de practicar la determinación sobre base cierta, fue considerada la rentabilidad neta fiscal real de contribuyentes del mismo sector comercial para la determinación sobre base mixta conforme a lo establecido en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley.

Asimismo, el **DSR2** aclaró que la Fiscalización se basó sobre costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal de la firma sumariada, y fueron analizadas en su

conjunto la composición de los conceptos antes señalados; sin embargo, para la determinación de la rentabilidad se consideró la actividad económica principal a la que se dedica **NN**, conforme a los datos obrantes en el RUC.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró incorrectamente los valores de sus costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, lo cual originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad que afectó en la base imponible para la determinación de los mencionados impuestos en perjuicio del Fisco. Por tal motivo, el **DSR2** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** manifestó 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 monto que dejó de ingresar en concepto del IRACIS General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. 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 de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber **NN** registrado y declarado la totalidad de sus compras y en consecuencia declarar bajos niveles de rentabilidad que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente en el IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, 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 las actividades comerciales del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y continuidad por la comisión repetida de las mismas infracciones, en dos ejercicios fiscales, también consideró el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar Auditoría Externa Impositiva durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por la declaración incompleta de sus compras y la baja rentabilidad declarada; y finalmente por la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** presentó parcialmente los documentos que le fueron

requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados y la multa por contravención por el incumplimiento de deberes formales, específicamente por la no presentación del Libro Original de compras del IVA tanto en formato impreso y rubricado como en formato digital del ejercicios 2018 según el Numeral 6) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

**EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
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
511 - AJUSTE IRACIS	2018	126.703.675	291.418.452	418.122.127
511 - AJUSTE IRACIS	2019	5.828.340	13.405.182	19.233.522
551 - AJUSTE CONTRAVEN	09/05/2023	0	300.000	300.000
Totales		132.532.015	305.123.634	437.655.649

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, así como la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 02/2024, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: **INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**EVER OTAZU
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**