

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 de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 de **NN**, respecto a los 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 cumplido por la firma fuera del plazo establecido en la Orden de Fiscalización.

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 2017, 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 a los declarados por ésta; rentabilidades contables y fiscales inferiores con relación a los promedios del sector económico semejante a la misma y ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad utilizados; 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 este marco, con los procedimientos y elementos obtenidos verificaron la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y saldos de inventarios, que al no ser obtenidos y valuados adecuadamente, conforme se estipula en el artículo 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los artículos 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, originaron bajos márgenes de

rentabilidades contables y fiscales, restando fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas **NN** al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes, motivo por el cual los Libros Contables e impositivos presentados, fueron impugnados en parte a los efectos legales, por lo que la auditoría prescindió de la parte objetada como medio de prueba conforme a lo estipulado en el artículo 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

En tal sentido, al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes por parte de **NN**, y por falta de elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta contable y fiscal reales a los fines de practicar la determinación sobre base cierta y poder determinar la rentabilidad de la firma contribuyente, 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; para la determinación sobre base mixta, conforme a lo establecido en el numeral 3) del artículo 211 de la Ley, los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, de la 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, y en consecuencia; la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo; así como también la multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales; por la no presentación a tiempo de documentos a la Administración Tributaria (**AT**), corresponde la aplicación de la sanción prevista en el Art. 176 de la referida Ley Tributaria, de acuerdo al Inc. a) del Núm. 6 del Anexo de la Resolución General N° 13/19; por un monto de G. 300.000 (Guaraníes, trescientos mil). Todo ello, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	515.333.442	51.533.344	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	2018	509.410.197	50.941.020	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	609.664.309	60.966.431	
551 - AJUSTE CONTRAVEN	9/5/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.634.407.948	163.440.795	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 04/09/2023, 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 181 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 10/10/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 17/11/2023. De acuerdo a la Resolución de Prórroga del Plazo N° 24 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 08/04/2024, cuyos alegatos no fueron presentados por parte de **NN**, posteriormente el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

NN manifestó que: "Efectivamente, el sumario administrativo fue instruido contemplando supuestas irregularidades correspondientes a los ejercicios fiscales 2017, 2018 ¿ 2019, ¿¿ obstante, el primero de ellos-2017-se encuentra prescripto a la fecha del inicio de la presente

investigación, por lo que mal podría la administración querer imputar conducta alguna a mi mandante sobre dicho periodo.

El artículo 164 de la Ley N° 125/91 expresamente dispone "Prescripción. - La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en la obligación debió cumplirse. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal..."

El Art. 6 del mismo cuerpo legal dispone "Nacimiento de la obligación tributaria. El nacimiento de la obligación tributaria se configurará al cierre del ejercicio fiscal, el que coincidirá con el año civil. (...)" Es importante resaltar que, si bien a la fecha el presente artículo fue modificado, en dicho año fiscal el mismo se encontraba vigente, dejando expresa constancia de la irretroactividad de la ley garantizada por la Constitución Nacional.

En ese sentido, la presente investigación que culminó con la apertura del sumario administrativo inició recién en fecha 14 de abril del 2023, conforme consta a fis. 001 de autos. De esta manera, del simple cotejo de fechas tenemos que cualquier sanción, reclamo y/o acción para cobro de los tributos correspondientes al año 2017 ya se encontraba prescripta desde antes del inicio del proceso sumarial. El plazo de prescripción (5 años) se cumplió el 1 de enero de 2022.-

Insisto el hecho generador y/o hecho gravado se produce al momento del cierre fiscal conforme surge del citado artículo, el cierre fiscal correspondiente a la obligación "IRACIS" del periodo 2017, se da el 31 de diciembre de dicho año, por lo que, siguiendo lo preceptuado por la norma el computo de la prescripción inicio a correr el 1 de enero del 2018 operando la prescripción de pleno derecho al 1 de enero del 2023, más de 4 meses antes de siquiera la investigación inicial de presente sumario.

Consiguientemente, la acción para reclamar el supuesto monto de Gs. 51.533.344 (Guaraníes cincuenta y un millones quinientos treinta y tres mil trescientos cuarenta y cuatro) más el monto de "multa" por supuesta defraudación, mal podría ser imputable a mi mandante en atención a que CUALQUIER acción tendiente a reclamar el cobro de obligaciones del 2017 se encuentran prescriptas desde antes del inicio de la investigación sumarial, expresamente prescribió el 31 de diciembre del 2022." (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que nuestra legislación tributaria es clara en materia de Prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 que *"La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse..."*, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia, por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia C.S.J. N° 00/2016 por el que se había resuelto que *"... las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos"*.

En el caso que nos ocupa, el **DSR2** destacó que es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del Art. 164 que taxativamente expresa: *"...La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1o. de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1o. de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones..."*. También resaltó que se debe tener en cuenta el Art. 165 de la citada Ley que expresa: *"...El curso de la prescripción se interrumpe: 1) Por Acta final de inspección suscrita por el deudor o en su defecto ante su negativa*

suscrita por dos testigos, en su caso. 2) Por la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria, seguida de la notificación, o, tomándose como fecha desde la cual opera la interrupción, la de la notificación del acto de determinación o, en su caso, la de presentación de la declaración respectiva. 3) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor. 4) Por el pago parcial de la deuda. 5) Por el pedido de prórroga y otras facilidades de pago. 6) Por la realización de actuaciones jurisdiccionales tendientes al cobro de la deuda determinada y notificada debidamente...". Interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo corrido con anterioridad y comenzará a computarse un nuevo término. Este nuevo término se interrumpirá, a su vez, por las causales señaladas en el numerales 2 y 5 de este artículo. - La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses o recargos se interrumpirá por los mismos medios indicados anteriormente, así como también en todos los casos en que se interrumpa el curso de la prescripción de los tributos respectivos...". (sic).

En atención a lo mencionado precedentemente, el **DSR2** ha analizado el plazo de prescripción de acción invocada por la firma sumariada referente a la obligación fiscal del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	CÓMPUTO DEL CURSO DE LA PRESCRIPCIÓN					
		2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRACIS GENERAL	2017	19/06/2018 PRESENTACIÓN DE LA D.J. ORIGINAL	EL 1° DE ENERO INICIA EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4 INTERRUPTIDO EL 07/07/2023 POR LA FIRMA DEL ACTA FINAL

Con base en lo expuesto, el **DSR2** mencionó que el cómputo referente a la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2017 ha sido interrumpido con la suscripción del Acta Final N° 00 del 07/07/2023, conforme consta a fojas 55 del Expediente N° 00; configurándose este elemento como suficiente causal para la interrupción de la acción liberatoria de la prescripción con base en lo estipulado en el Num. 1) del Art. 165 de la Ley, y por tanto, confirmó que corresponde el reclamo de la deuda por parte del Fisco.

Otro punto cuestionado por **NN**, en el cual expresó cuanto sigue: "De los artículos transcritos precedentemente, claramente surge que la "base presunta" únicamente procede en aquellos casos en que el contribuyente no brinde la información necesaria a la Administración para dicho cálculo, situación que claramente no ocurrió con mi mandante. En efecto, mi mandante todos los meses declaro los movimientos propios del comercio que influyen en el cálculo del impuesto IRACIS, no obstante, arbitrariamente la SET considero que dichos movimientos no se encontraban debidamente respaldados, cuando mi mandante no solo cuenta con todos los libros contables obligatorios -entregados en tiempo y forma- sino que además de ello cuenta con todos los respaldos de comprobantes legales -facturas, retenciones, etc-.

Claramente, la Administración Tributaria en una exposición parcial e incompleta, toma como renta presunta para este tipo de negocios el promedio de 8% anual aplicando este porcentaje en el cuadro N° 3 del Informe Final obrante en autos, donde acepta como válido los valores de venta de mi mandante. Seguidamente, en el cuadro N° 4 vuelve la SET a aplicar la misma renta neta presunta sobre los costos deducibles, surgiendo un valor irreal puesto que nunca llegan a concluir el análisis básico matemático que es "ingresos - costos - gastos deducibles".

El hecho de que la Administración infundadamente aplique un porcentaje presunto de rentabilidad, causa un perjuicio directo e irreparable, ya que bajo dicho fundamento la Administración aplica una "base presunta" sin que la misma sea la propia a la actividad contable realmente realizada por mi mandante, incurriendo en una desviación manifiesta del abuso de poder en su facultad discrecional.

En efecto, mi mandante no ha omitido la presentación de toda la información contable requerida, ya sea esta las declaraciones mensuales, así como las adicionales solicitadas por la SET, es más, esta es la PRIMERA VEZ en que la Sociedad es intervenida por la misma-. Es importante resaltar que, al no existir la motivación siendo este un elemento esencial del acto administrativo realizado por el administrador, dicho acto es nulo de nulidad absoluta.

El porcentaje de "8% de rentabilidad" utilizado por la administración como "base presunta", contradice la limitación discrecional que se establece en la propia ley, con el efecto de que el administrado no sufra de un abuso de poder, ya que claramente la misma fue dictada de manera arbitraria constituyendo un acto potestativo de la administración que carece totalmente de la apreciación subjetiva y real de los hechos, sin haber siquiera realizado un proceso intelectual para establecer la pena. La SET se limitó a imponer un "monto presuntamente imponible" el cual deriva en un "supuesto monto a ingresar", además de la multa por "defraudación", ciegamente porque la ley le posibilita a establecer multas, sin embargo, no se configuraron las conductas para que la multa establecida sea como consecuencia de una falta grave, reincidencia o reiteración. (sic).

Al respecto, cabe señalar 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 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 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** consideró que corresponde que 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 y coeficientes generales y relaciones referentes a actividades del mismo género que a las que realiza **NN**.

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 su venta. Así mismo, es 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 resultando al respecto como actividad principal **00 - COMERCIO AL POR MAYOR DE OTROS PRODUCTOS N.C.P.**, por lo que entendemos que **NN** realiza actos de comercio, por ende, conforma el sector comercial objeto de la Fiscalización

Así mismo, **NN** manifestó: "Si llegado a este estadio procesal, la Administración aún considera que, con respecto a los ejercicios 2018 y 2019: 1) no existió abuso de poder y 2) el cálculo realizado por la administración no es erróneo, lo que NO PODRIA NEGAR la SET es que efectivamente existe un crédito fiscal de Gs. 112.741.715, que debió ser utilizado a través de la compensación para cancelar el supuesto impuesto no ingresado. Pues los anticipos constituyen un verdadero pago. Haciendo la expresa salvedad que, el año 2017 se encuentra prescripto, por

Lo que la misma debe ser atribuido a los ejercicios fiscales de los años 2018 y 2019. El artículo 156 de la Ley 125/91, contempla los medios de extinción de la obligación tributaria, además de la prescripción ya mencionada precedentemente, el mismo reza: "Medios de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria se extingue por: 1) Pago; 2) Compensación; 3) Prescripción; 4) Remisión y 5) Confusión." Seguidamente, la propia ley en su Artículo 163 dispone "Compensación. Son compensables de oficio o a petición de parte los créditos del sujeto pasivo relativos a tributos, intereses o recargos y multas con las deudas por los mismos conceptos liquidadas por aquél o determinadas de oficio, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos aunque provengan de distintos tributos". (sic.)

Sobre la cuestión planteada, el **DSR2** mencionó que el Artículo 217 de la Ley dispone: "el pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar repetición...". Así mismo, la Resolución General N° 15/2014 establece los requisitos y procedimientos a los cuales la firma contribuyente debe someterse a los efectos de solicitar la devolución si considera haber realizado pagos en exceso en concepto de retenciones del IRACIS en los ejercicios controlados.

Por otro lado, el **DSR2** mencionó que, **NN** solicitó la producción de pruebas de informe a la firma **XX**, así como también a otras instituciones del Estado como la actual Gerencia General de Aduanas (**GGA**) y el Instituto de Previsión Social (**IPS**); los que fueron admitidos y diligenciados. Por medio del Expediente N° 00, la firma **XX** contestó la Nota GGII N° 00 del 26/12/2023, y mediante la Providencia GGA N° 00/2024 correspondiente al Expediente GGA N° 00, la **GGA** respondió la Nota GGII N° 00, los cuales no aportaron elementos que justifiquen las infracciones cometidas por la sumariada y por su parte el **IPS** no respondió al requerimiento de la **AT**. También mencionó que la firma contribuyente solicitó Prueba testifical proponiendo dos testigos, la cual fue admitida por el Juzgado de Instrucción Sumarial, sin que la firma haya diligenciado la prueba solicitada, por lo que, en consecuencia, se dio por desistida. En este marco, el **DSR2** destacó que, por el Principio de la Inversión de la Carga de la Prueba, es **NN**, en su posición de actor, es la que tuvo que haber probado los hechos que respaldan sus afirmaciones o los hechos que convienen a su pretensión, no obstante, la firma sumariada no aportó los elementos probatorios conducentes que hacen a su derecho, y resaltó que incluso a pesar de haber solicitado la prueba mencionada no la impulsó a los efectos de rebatir la denuncia realizada en su contra por los auditores, por tanto no puede pretender transferir a la **AT** su propia negligencia.

Por otra parte, con relación a la Representante Legal durante los ejercicios fiscales controlados, la **XX** con **RUC 00-0**, el **DSR2** mencionó que a través de los Expedientes Nros. 00, 00, 00 y 00, la misma se ha presentado durante el Sumario Administrativo negando dicha relación con la sumariada, no así la existencia de un vínculo laboral entre ambas partes, manifestado ser asegurada del **IPS** en su calidad de trabajadora de **NN**, negando de esta manera su calidad de Representante Legal de la misma.

En consecuencia, sobre la cuestión planteada, el **DSR2** solicitó realizar la consulta en el **SGTM** sobre los datos y documentos obrantes en el RUC respecto a la firma sumariada y a la citada Representante Legal durante los ejercicios fiscales 2017 al 2019. Y como resultado de dicha diligencia se agregaron al proceso sumarial Instrumentos Públicos como Actas de Asamblea y Comunicaciones Asamblearias en virtud a las cuales se pudo constatar la designación de **XX** como Representante Legal de **NN**, razón por la cual, resaltó que la misma no puede negar el cargo que ejercía en los periodos controlados, y por tanto concluyó que el argumento presentado por la misma carece de sustento.

Asimismo, el **DSR2** trajo a colación lo señalado por el Código Civil en su artículo 375, Inc. b) "Son instrumentos públicos cualquier otro instrumento que autoricen los escribanos o funcionarios públicos..."; y el artículo 383: "El instrumento público hará plena fe mientras no fuere argüido de falso por acción criminal o civil, en juicio principal...", como también lo dispuesto en el Art. 196 de la Ley que señala: "Los actos de la administración se reputan legítimos, salvo prueba en contrario...", por lo que, con base en todo lo mencionado precedentemente, consideró que lo alegado por la Representante Legal, deviene improcedente.

Respecto a la cuestión de fondo, en virtud a que **NN** no arrimó ninguna prueba conducente que pueda desvirtuar la denuncia realizada por los auditores de **GGII**, el **DSR2** consideró importante mencionar, que fueron efectuados los cruces y análisis de las informaciones obtenidas del **SGTM** y los comparó con las proveídas por **NN**, resultando inconsistencias entre las existencias de mercaderías y en los costos declarados por la firma. Ante este hecho, se 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**.

Además agregó que, básicamente lo que se analiza en el programa de control 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 que contó 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", se hace referencia 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 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.

Asimismo, mencionó que 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 confluyen en los mismos números que haya consignado en sus DDJJ o EEFF. Por esta razón es que se hace énfasis en que la certeza o precisión contable que aduce la firma contribuyente se alcanzará cuando esta 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.

Por tanto, el **DSR2** concluyó 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 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 N° 125/1991 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 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.

Así mismo, 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 consignados como Declaración Jurada por la propia firma.

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 2017, 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 Administración Tributaria 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 Administración Tributaria, 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 de la misma 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 2017, 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, 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 todos los documentos que le fueron requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados.

Así mismo, confirmó que corresponde aplicar la multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales; por la no presentación a tiempo de los documentos requeridos por la **AT**, con base en lo estipulado en el Art. 176 de la Ley.

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	2017	51.533.344	118.526.691	170.060.035
511 - AJUSTE IRACIS	2018	50.941.020	117.164.346	168.105.366
511 - AJUSTE IRACIS	2019	60.966.431	140.222.791	201.189.222
551 - AJUSTE CONTRAVEN	25/07/2023	0	300.000	300.000
Totales		163.440.795	376.213.828	539.654.623

**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, más 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° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, 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 OTAZÚ

GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS