

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**); y,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 22/05/2023, 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 del 2017 al 2019 de **NN**, respecto a los costos, existencias, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos impresos, originales y en formato digital; detalle de notas de créditos recibidas; que aclare el tipo de costeo aplicado así como el detalle de la composición del costo declarado en el Form. N° 101 y sus Estados Financieros, lo cual fue cumplido por el contribuyente fuera del plazo.

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** durante los ejercicios fiscales 2017 al 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 al 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 ($\text{Costo de Venta} = \text{existencia inicial} + \text{compras} - \text{existencia final}$) reveló 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 el contribuyente; 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, y por tanto, concluyeron 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**).

Por tanto, al proporcionar **NN** informaciones irreales o inconsistentes, sus libros contables e impositivos presentados fueron impugnados en parte; y a fin poder determinar la rentabilidad del mismo, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad del sector económico de contribuyentes que se dedican al Comercio al por mayor de fertilizantes y agroquímicos durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base

imponible y de esta manera efectuaron la determinación, 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 y 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. Asimismo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención, de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, con la actualización dada por la RG N° 13/2019, por presentar las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) fuera del plazo estipulado, todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	479.698.662	47.969.866	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	365.474.390	36.547.439	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	292.668.221	29.266.822	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	5/10/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.137.841.273	113.784.127	300.000

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/11/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley; y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El contribuyente presentó su Descargo el 14/12/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 22/12/2023. En esta etapa, el sumariado solicitó prórroga de esta, la cual fue concedida por el **DSR2** mediante la Providencia N° 00 del 22/01/2024 ampliándose el plazo por 15 días hábiles. Asimismo, por medio de la Resolución RPP DPTT N° 00/2024 del 05/03/2024 y la Resolución RPP DPTT N° 00/2024 del 08/04/2024, se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo y mediante la Providencia N° 00 del 27/02/2024 se ordenó el diligenciamiento de las pruebas ofrecidas por el sumariado. Posteriormente mediante la Providencia N° 00 del 18/03/2024 se corrió traslado a **NN** del Informe Técnico N° 00 del 13/03/2024 del Departamento de Registro y Control de Auditorías Externas Impositivas de la **DGFT**. Habiendo transcurrido el plazo de Ley, se procedió al cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 25/03/2024; y considerando que **NN** presentó sus Alegatos en fecha 11/04/2024, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En su escrito de Descargo, en cuanto a los actos administrativos **NN** expresó cuanto sigue: "*Que, a ojos vista ni el Acta de Fiscalización, ni el Informe Final de Auditoría se encuentran motivados o fundados... que los actos administrativos emanados de la DNIT -hoy impugnados- vulneran el Principio de Legalidad colocando a mi representada en un estado de indefensión, pues los actos administrativos y las consecuencias que se pretenden imputarle carecen efectiva y absolutamente de fundamento legal y de motivación jurídica, los cuales convierte en actos y/o procesos arbitrarios y nulos... Esa falta de motivación es palpable, pues los funcionarios actuantes se remiten al mero relato fáctico, a dar por válidas afirmaciones de quienes en su día fueron nuestros proveedores y a realizar unas cuantas afirmaciones que en realidad constituyen solamente una hipótesis, olvidando la AT que denunciar no es igual a probar, olvidando la DNIT que pesa sobre ella la carga de la prueba... Así los actos administrativos impugnados por esta acción son totalmente ineficaces al carecer también de los requisitos de regularidad y legalidad, defectos que no pueden ya subsanarse ni son consentidos por mi representada, siendo por tanto inexorable su declaración de nulidad...*" (sic).

Al respecto, el **DSR2** refirió que, por imperio de la Ley, el Acta Final y el Informe Final redactados por los auditores de la **GGII** por sí solos no causan gravamen alguno al contribuyente, ya que en ellos no se determina ni se califica la conducta de este, sino que se recogen las irregularidades constatadas durante el proceso de Fiscalización, y conforme a las mismas se sugiere la aplicación de una multa.

Así también, recordó que la determinación tributaria incluye una serie de actos preparatorios previos a su emisión, entre ellos el proceso de Fiscalización, mediante el cual los auditores informan sobre los hechos detectados, la cuantía del impuesto presumiblemente no ingresado, así como la propuesta de la calificación de la sanción; en tanto que es en la instancia del Sumario Administrativo, donde estos hechos deben ser constatados mediante la valoración de las pruebas producidas, todo ello a fin de que la máxima autoridad de la Administración dicte el referido acto de determinación de los impuestos y califique la conducta del contribuyente, y recién luego de ello, aplique las sanciones que correspondan, tal como lo disponen claramente los artículos 212 y 225 de la Ley.

Por tanto, el **DSR2** resaltó que el informe de los auditores de la **GGII** no es vinculante al momento de resolver la cuestión y que, asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 189 de la Ley, la **AT** podrá rechazar o confirmar total o parcialmente las denuncias formuladas por los funcionarios actuantes en la Fiscalización, con base en los extremos probados durante el Sumario Administrativo.

Igualmente, mencionó que cabe señalar que la nulidad invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre la nulidad alegada y el hecho de que no haya ejercido correctamente su defensa no es cuestionable a la **GGII**.

En lo que respecta a la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"De la atenta lectura del Informe Final de Auditoría, la Jueza Administrativa podrá notar que el mismo no cumple con el rigor de ser un informe debidamente fundado desde el punto de vista jurídico, pues se observan circunstancias que no demuestran y/o prueban que **NN** no haya realizado las operaciones comerciales que se impugnan y/o que no se hayan registrado correctamente sus operaciones y/o que se carezca de respaldo documental y/o que la documentación de respaldo sea de contenido falso. En efecto, el informe se limita a señalar que los costos y gastos declarados PARECEN irreales o al menos inconsistentes, es una mera afirmación sin que en primer lugar se haya probado este extremo, esto no puede tener la envergadura suficiente para impugnar la contabilidad de un contribuyente, en todo caso los auditores deben realizar comprobaciones sobre documentación real, que ha sido oportunamente aportada... Que, tal como consta en el RUC mi parte desarrolla diversas actividades comerciales empero el mayor porcentual sobre VENTAS AL POR MAYOR. Los fiscalizadores ignoran alevosamente este hecho, sino que deducen "nomas" que su rentabilidad no es real en razón que no es igual a la de otra empresa "SEMEJANTE", nos preguntamos cuál o cuáles son esas EMPRESAS/CONTRIBUYENTES SEMEJANTES, PERO NO IGUALES. Lo señalado en el párrafo anterior demuestra la arbitrariedad interpretativa y resolutive de las dependencias de Fiscalización... La DGFT/GGII observar las declaraciones juradas de mi parte y compararlas visualmente con las de vendedores minoristas, a partir de allí SUPONE Y DEDUCE que la rentabilidad de **NN** es ficticiamente menor a la de ese otro contribuyente, entonces sus libros contables o impositivos y sus estados financieros son "supuestamente" inconsistentes... Que, la contabilidad no puede ser impugnada en base a meras suposiciones, sino exige un extraordinario esfuerzo probatorio por parte de la GGII, no existen vicios en nuestra contabilidad que le permitan apartarse de una Determinación Tributaria sobre base cierta, esto en armonía con las reglas de liquidaciones del impuesto a la renta, no cabe aquí una determinación presunta ni mixta..." (sic).*

Al respecto, el **DSR2** efectuó los cruces y análisis de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y los comparó con las proveídas por **NN**, resultando

inconsistencias entre las existencias de mercaderías y en los costos declarados por el contribuyente. 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 del contribuyente.

El **DSR2** resaltó que estos hechos tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas; y que 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 el sumariado; costos deducibles mayores/menores a los declarados por este; 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 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 el sumariado 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 MAYOR DE FERTILIZANTES Y AGROQUÍMICOS..." con relación a volúmenes de compras declaradas; y considerando que el contribuyente 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** resaltó que **NN** no proporcionó elementos de convicción de carácter técnico documental, como cálculos detallados de margen bruto y neto de las mercaderías, considerando costos y precios de venta de forma individual por línea de producto, variaciones del costo de adquisición y distribución, entre otros, por lo que ante la ausencia de estos cálculos que sustenten una metodología tributaria válida para la determinación de sus costos y de fundamentos que desacrediten el porcentaje establecido en la Fiscalización, corresponde ratificar el cálculo efectuado por los auditores de la **GGII** sobre base mixta para el Impuesto a la Renta, conforme a lo establecido en el numeral 3) del artículo 211 de la Ley.

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 de 2017 al 2019, lo cual originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad que afectó a la base imponible para la determinación del mencionado impuesto en perjuicio del Fisco. Por tal motivo, el **DSR2** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló: "Los fiscalizadores pretenden aplicar a mi representada una multa por defraudación sin cuantificarla, pero aplicable sobre el impuesto supuestamente dejado de abonar, ni siquiera están seguros pero la multa puede ir hasta 300%. Al respecto debemos manifestar que la Ley N° 125/91 a través de su art. 172 exige la existencia de dolo para la aplicación de la multa, además su cálculo debe hacerse sobre un impuesto efectivamente no pagado, no sobre un supuesto... En síntesis, no existió perjuicio fiscal ni intención dolosa por parte de mi representado, por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación contenida en el Informe Final de Auditoría, y en todo caso no existe dolo..." (sic).

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 del 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.

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), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración por la comisión repetida de las mismas infracciones, también consideró el grado de cultura del infractor dado que el contribuyente 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 la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre el tributo defraudado.

Con relación a la multa por Contravención, el **DSR2** concluyó que corresponde su aplicación de conformidad a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley con la actualización dada por la RG N° 13/2019, debido a que el contribuyente presentó los documentos que le fueron requeridos fuera del plazo establecido para el efecto por la **GGII**.

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	47.969.866	110.330.692	158.300.558
511 - AJUSTE IRACIS	2018	36.547.439	84.059.110	120.606.549

511 - AJUSTE IRACIS	2019	29.266.822	67.313.691	96.580.513
551 - AJUSTE CONTRAVEN	05/10/2023	0	300.000	300.000
Totales		113.784.127	262.003.493	375.787.620

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 230% sobre el tributo defraudado, más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS