

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**, juntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 18/07/2023, 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 de 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente con respecto a los Rubros: Inventarios/Existencia/Mercaderías/Costos/Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal declarada, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos originales y en formato digital, descripción del método de costeo aplicado y detalle de la composición de costo declarado, Estados Financieros y cuadro de Revalúo y Depreciación de los Bienes del Activo Fijo, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de control "XX 2022", enfocado a empresas del sector de distribución y ventas al por menor de dicho producto, basado en el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas y valores de existencias de mercaderías (Inventario), en cuyo marco se evaluó el perfil tributario de la contribuyente de los años 2017 al 2020, en relación al volumen de operaciones y para conocer su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco; por lo que mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, se sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron la determinación de los valores de las compras (gravadas y exentas) para lo cual analizaron las Declaraciones Juradas determinativas de **NN**, sus registros de compras del Módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes; variables que al ser aplicadas a la ecuación contable de inventario (Costo de Venta = existencia inicial + compras - existencia final), revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en los libros contables e impositivos, Declaraciones Juradas determinativas y los Estados Financieros declarados por la firma, al verificar las siguientes inconsistencias por su parte: Importes de saldos de Inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a mercaderías y registradas por la misma, costos deducibles menores/mayores a los declarados por **NN**, y; rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico de la firma, ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad declarados por **NN**.

En tal sentido, concluyeron que **NN** declaró valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes al lograr 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 lo que en consecuencia, a fin poder determinar la rentabilidad de la contribuyente, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad neta fiscal real correspondientes al sector económico que corresponde a **NN** durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, de lo 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 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. 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 no presentar todas las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	765.199.882	76.519.988	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.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	214.818.718	21.481.872	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	162.209.630	16.220.963	
800 – AJUSTE IRE	2020	319.162.837	31.916.284	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	14/12/2023	0	0	600.000
<b>TOTALES</b>		<b>1.461.391.067</b>	<b>146.139.107</b>	<b>600.000</b>

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 29/01/2024, 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 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La sumariada presentó su Descargo el 07/03/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 11/03/2024; consecutivamente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 17/04/2024. No habiendo la sumariada presentado su escrito de Alegatos y culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a las actuaciones de la **AT** durante la Fiscalización, **NN** adujo prescripción de la obligación del IRACIS correspondiente al ejercicio 2017 y señaló: *"...Me adelanto en señalar que, al tiempo de iniciarse la fiscalización (18 de julio de 2023), ya se había configurado la prescripción de la obligación tributaria correspondiente al periodo fiscal del año 2017... Si bien no existe duda acerca que el plazo de prescripción en materia tributaria fue fijado por ley en cinco (5) años, la norma transcripta, claramente establece una sutil diferencia entre cuándo empezará a correr el plazo de prescripción diles a quo, según sea el impuesto se devengue forma mensual o bien sea el impuesto de carácter anual... Ahora bien, realizado el computo de rigor, y teniendo como diez aquo el I de enero de 2018, vemos que el primer acto interruptivo, notificación de la fiscalización efectuada a mi mandante, diligenciada en fecha 18 de julio de 2023, fue realizado habiendo transcurrido con creces el plazo de cinco (5) años previstos en la norma, razón por la cual, no cabe la menor duda de que la acción del sujeto activo –Estado– tendiente a la exigibilidad de la deuda al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria – mi mandante – para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2017 se encuentra absolutamente prescripta..."* (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).

Asimismo, el **DSR2** resaltó que, en relación al IRACIS General del ejercicio fiscal 2017, la firma presentó su Declaración Jurada (DJ) el 09/04/2018, por lo que el plazo para la prescripción comenzó a computarse desde el 1° de enero del 2019, por tanto, conforme al Art. 165 de la Ley, el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1) en este caso el 13/10/2023, suscripta por dos testigos, considerando que **NN** no se presentó para el efecto, todo ello conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN								
OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRACIS General	2017	-	Presentación de la DJ	El cómputo del plazo se inició el 1° de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final 11/09/2023

Consecuentemente, el **DSR2** comprobó que definitivamente la deuda determinada correspondientes al IRACIS General del ejercicio fiscal 2017 no se encuentra prescrita; por tanto, corresponde su reclamo.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** adujo: "Que, en primer lugar, **NIEGO** categóricamente que mi mandante no haya presentado ningún respaldo que justifique el bajo porcentaje de renta neta, obtenida en los periodos fiscalizados. Muy por el contrario, los registros contables, son consistentes, y revelan en forma cierta la baja renta obtenida por mi mandante durante los años fiscalizados. La baja rentabilidad se ve además reflejada en la situación económica de la empresa, que tuvo que pasar por un proceso de convocación de acreedores, por la incapacidad económica de hacer frente a las obligaciones contraídas con distintos acreedores... Desde ya, es dable señalar que nos oponemos frontalmente a la aplicación de coeficientes de rentabilidad estimativos, para volver a determinar el **IRACIS**, sobre una base mixta. Siendo que los cuestionamientos realizados por la administración sobre las determinaciones basadas en operaciones comerciales carecen de sentido... Digo más, conforme surge de los antecedentes obrantes en autos, en las partidas contables, fueron incluidas la totalidad de las operaciones comerciales, por lo que no se puede hablar alegremente de inconsistencias o declaraciones irreales. A pesar de ello, la administración dejó de lado documentaciones presentadas por nuestro mandante, alegando sin mayores argumentos que no cumplen con los requisitos de regularidad, y bajo ese pretexto vuelven a liquidar el impuesto bajo otra dinámica..." (sic).

Al respecto, el **DSR2** mencionó que del análisis de las informaciones obtenidas del **SGTM** y su comparación con las proveídas por **NN** quedaron evidenciadas inconsistencias entre las existencias de las mercaderías y los costos declarados por la firma, las que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas. Ante este hecho, se procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas considerando sus Declaraciones Juradas determinativas, sus registros de compras del Módulo Hechauka del **SGTM** y las ventas reportadas por sus proveedores informantes, 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, resaltó que las inconsistencias detectadas surgieron de la comparación de los montos de las compras declaradas por **NN** con las ventas informadas por los Agentes de Información, así como en los costos deducibles menores o mayores declarados por la firma, la rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios del sector económico y finalmente sus ingresos inconsistentes que fueron verificados con los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad declarados por aquella.

Por tanto, el **DSR2** aseveró que, con los elementos puestos a la vista quedó comprobado que **NN** declaró incorrectamente los valores de sus compras y costos de ventas; y al no consignar la totalidad de sus operaciones comerciales en sus Declaraciones Juradas del **IRACIS** General de los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del **IRE** General del ejercicio fiscal de 2020, originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad; lo cual afectó en la base imponible para la determinación de los mencionados impuestos en perjuicio del Fisco, infringiendo con su actuar las disposiciones contenidas en el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 del Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 71 del Decreto N° 3182/2019.

Asimismo, el **DSR2** mencionó que los hechos antes señalados restaron fiabilidad a los Estados Financieros y Declaraciones Juradas de **NN**, razón por la cual los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de Rentabilidad para el sector económico en el cual opera la firma sumariada, cuyos coeficientes para los ejercicios fiscales controlados son los siguientes: 2017: 3.8%; 2018: 3.9%; 2019: 3.3% y 2020: 4.5%, a fin de que sean aplicados sobre el monto imponible de las inconsistencias detectadas.

Finalmente, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no aportó elementos que desvirtúen lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, a pesar de que la **AT** le dio todas las oportunidades para ello en cada una de las etapas

del Sumario. Por tanto, el **DSR2** concluyó que procede el reclamo de los tributos conforme a la determinación efectuada por los auditores de 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 e IRE 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, el **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 la firma, 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 el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y el IRE General del ejercicio fiscal de 2020, 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 la 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 sus EE.FF. y Auditoría Externa Impositiva durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por 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, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados.

Con relación a la multa por Contravención, el **DSR2** señaló 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 **NN** presentó parcialmente los documentos que le fueron requeridos.

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

**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	76.519.988	175.995.972	252.515.960
511 - AJUSTE IRACIS	2018	21.481.872	49.408.306	70.890.178
511 - AJUSTE IRACIS	2019	16.220.963	37.308.215	53.529.178
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	31.916.284	73.407.453	105.323.737
551 - AJUSTE CONTRAVEN	14/12/2023	0	600.000	600.000
<b>Totales</b>		<b>146.139.107</b>	<b>336.719.946</b>	<b>482.859.053</b>

*\*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 las multas 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 Atención 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**