

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente "NN", con **RUC 00** (en adelante "NN").

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 28/04/2022, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, para tal efecto requirió a "NN" que presente sus Libros Contables, sus Libros de Compras, su Balance de sumas y saldos, y sus Estados Financieros; documentación presentada por el contribuyente fiscalizado.

La verificación cuenta como antecedente que el Departamento de Auditoría FT1 (**DGFT**) detectó inconsistencias en los Estados Financieros y declaraciones juradas con relación a las rentas netas fiscales de "NN" y conforme a los términos del informe del Departamento de Planeamiento Operativo DGFT/DPO N° 00/2022, se generó el proceso de la Fiscalización Puntual.

Según Informe Final de Auditoría N° 00 del 2022, los auditores de la **SET** detectaron las siguientes inconsistencias: importes de saldos de inventarios distintos a los que resultan de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a mercaderías y registradas por "NN", con las informadas por los Agentes de Información, costos deducibles mayores y menores a los declarados por el contribuyente, rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios de su sector económico.

Además, "NN" no cuenta con registros pormenorizados de inventarios que permitan determinar las cantidades y valoraciones de saldos de existencias. Por ello, se determinaron los costos reales aplicando la ecuación contable de inventario y costo, utilizando como variables las compras declaradas por el contribuyente en sus declaraciones juradas. Con ello se demuestra que el mismo declaró costos utilizando saldos incorrectos de las existencias.

Lo expuesto restó fiabilidad a los ingresos y ganancias registradas contablemente por "NN", por lo que sus registros contables fueron impugnados en parte. Es decir, el contribuyente no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta. Por ello, se solicitó las rentabilidades netas fiscales reales promedio del sector de contribuyentes dedicados a las actividades económicas declaradas por el sumariado, obteniéndose las siguientes informaciones por ejercicios: 2016= 9,75%; 2017= 10,35%; 2018= 10,20%; 2019= 10,05% y 2020= 10,20%.

Al analizarse los márgenes declarados por "NN", muestran bajas rentabilidades netas contables y fiscales que no condicen con la realidad económica de los contribuyentes del sector, como tampoco resulta lógico movilizar tal magnitud de flujo de efectivo, reflejado en las compras que realiza, para obtener tan bajo resultado económico, sin considerar el riesgo que implica invertir en cualquier actividad comercial. En consecuencia, la auditoría procedió a la determinación del

IRACIS y del IRE, conforme a lo establecido en el artículo 211 numeral 3) de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley).

Posteriormente, fue emitido el Informe DAFT1 N° 00/2022, originado en el planteamiento formulado por "NN" a través del expdte. N° 00, resultando una nueva renta neta imponible para el IRACIS General y el IRE General, basada en una rentabilidad con parámetros más específicos, resultando lo siguiente: 2016= 7,50%; 2017= 5,80%; 2018= 7,50%; 2019= 10,70% y 2020= 9,10%. El contribuyente de referencia en fecha 22/08/2022, presentó nota en la cual se allanó a lo establecido en el Informe mencionado y solicitó la aplicación de la sanción mínima. Sin embargo, el 24/08/2022, por expdte. N° 00 propuso que los porcentajes sean nuevamente reajustados.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET sostuvieron que "NN" declaró valores, saldos de inventario y costos deducibles irreales, en infracción a los artículos 7° y 13 de la Ley y a los artículos 9 y 14 de la Ley N° 6380/2019, en los ejercicios fiscales controlados, con el fin de disminuir la base imponible del IRACIS General y del IRE General, con lo que causó un perjuicio al Fisco, correspondiendo la impugnación de los mismos.

Por tanto, los auditores de la SET sugirieron el ajuste a favor del Fisco, que conforme a la liquidación practicada asciende a G 374.717.014, en concepto de tributos y sugirieron calificar la conducta de "NN" como Defraudación, de acuerdo con el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la pena de multa de entre uno (1) y tres (3) veces el monto de los tributos defraudados, prevista en el Art. 175 de la Ley, la que será graduada tomando en consideración las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos. Todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2016	492.967.239	49.296.724	A GRADUARSE DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175 DE LA LEY, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
511 - AJUSTE IRACIS	2017	369.233.125	36.923.313	
511 - AJUSTE IRACIS	2018	765.637.983	76.563.798	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.173.818.621	117.381.862	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	945.513.166	94.551.317	
TOTALES		3.747.170.134	374.717.014	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (DSR1), el 20/09/2022, notificó a "NN", la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00; conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

Analizados los antecedentes del caso y los argumentos expuestos por "NN", el DSR1 llegó a las siguientes conclusiones:

"NN" argumentó: "Que, con relación al ejercicio fiscal 2016 IRACIS alegamos que los mismos a la fecha se encuentran prescriptos según lo dispuesto por el Art. 164 de la Ley, por lo que no corresponde aplicar la determinación de las obligaciones fiscales precedentemente citadas atendiendo a que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 28/04/2022." (sic).

"Finalmente un punto que no podemos dejar pasar es el tiempo que transcurrió desde la notificación de la orden de fiscalización de fecha 28/04/2022 hasta el INFORME FINAL DE AUDITORIA de fecha 08/09/2022 cabeza del sumario administrativo (providencia D.T.R. N° 00) y que superaron en exceso los 45 días hábiles establecidos para una Fiscalización Puntual como es el caso que nos toca, por lo que debe declararse la nulidad de oficio de todo el proceso de fiscalización." (sic).

"TENERNOS por solicitado mi adhesión a los Beneficios del Decreto N° 7086/22 y la REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN APLICADA en virtud del Art. 172 de la Ley 125/91 (Art. 4 del Decreto N° 7086/22), y a este efecto solicitamos la reducción de la Multa aplicada para cada obligación hasta el mínimo legal **100%**." (sic).

"SOLICITAR como método de cancelación total de la deuda la facilidad de pago a realizarse en **60 cuotas**." (sic).

En relación con la prescripción invocada por **"NN"**, el **DSR1** señaló que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria la prescripción, conforme a lo establecido en el artículo 164 de la Ley: "La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse... La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...". El artículo 165 del mismo cuerpo legal establece las causales de interrupción del plazo para que opere la prescripción.

En este sentido, la obligación IRACIS General del ejercicio fiscal 2016 fue cumplida en el año 2017, con la presentación de la declaración jurada determinativa original, por lo que el cómputo del plazo inició el 01/01/2018 y fue interrumpido el 01/07/2022, con la firma del Acta Final. Por lo expuesto, no operó la prescripción, ello según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IRACIS General	2016	Presentación de la DDJJ Original	El cómputo del plazo inicia el 1° de enero del año sgte. al cumplimiento de la obligación	Año 1	Año 2	Año 3	Fue interrumpido el plazo por la firma del Acta Final

Sobre el plazo de duración de la Fiscalización Puntual, considerando que la Orden de Fiscalización fue notificada el 28/04/2022, que el feriado por el Día del Trabajador fue el 02/05/2022 y que la firma del Acta Final fue realizada en fecha 01/07/2022, en los 45 días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 1° de la RG N° 25/2014, el **DSR1** sostuvo que las actuaciones se han llevado a cabo en el marco de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias. Desde el punto de vista estrictamente formal, dichas tareas han respetado rigurosamente tales parámetros y se adecuan con lo establecido en el Art. 196 de la Ley, que dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria gozan de la presunción de legitimidad,

siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron cumplidos en este caso, por lo cual son plenamente válidas.

Respecto al fondo de la cuestión, **"NN"** manifestó: *"Que, que como ya lo hemos manifestado en reiteradas veces que hemos presentado a la Dirección de Fiscalización, donde claramente se puede visualizar un Margen Bruto del 6% y un Margen Neto del 2% al 3%, por lo que rechazamos el porcentaje que pretende o que aplicaron los fiscalizadores y que de esta manera perjudicaría enormemente la economía del contribuyente de quedar firme esta determinación tributaria..."* (sic).

Sobre el punto, el **DSR1** mencionó que considerando las inconsistencias detectadas y de que **"NN"** no cuenta con registros de inventarios que permitan determinar las cantidades y valoraciones de saldos de existencias, se determinaron los costos aplicando la ecuación contable de inventario, con lo que se demostró que el mismo declaró costos utilizando saldos incorrectos de las existencias. Por lo expuesto, los registros contables del sumariado fueron impugnados parcialmente, es decir que no se pueden considerar los márgenes declarados por el mismo ni realizar la determinación sobre base cierta.

Por ello, se aplicaron las rentabilidades netas reales promedio del sector de contribuyentes dedicados a las actividades declaradas por **"NN"**. Considerando que los márgenes declarados por el sumariado, muestran bajos resultados que no conciben con la realidad económica del sector. Por tanto, se determinó el IRACIS General y el IRE General, conforme a lo establecido en el artículo 211 numeral 3) de la Ley.

Luego, a través del expdte. N° 00, **"NN"** solicitó un recálculo de su rentabilidad, lo que dio origen al Informe Complementario DAFT1 N° 00/2022, resultando los siguientes porcentajes: 2016= 7,50%; 2017= 5,80%; 2018= 7,50%; 2019= 10,70% y 2020= 9,10%, considerando las siguientes actividades económicas del sumariado: "Comercio al por menor de otros materiales de construcción tales como ladrillos, madera, equipo sanitario", "Transporte terrestre local de carga" y "Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados" y por ende, surgió una nueva renta neta imponible para el IRACIS General y el IRE General.

Por los motivos señalados, el **DSR1** concluyó que **"NN"** declaró valores, saldos de inventario y costos deducibles irreales, en infracción a los artículos 7° y 13 de la Ley y, 9 y 14 de la Ley N° 6380/2019, en los ejercicios fiscales controlados, disminuyendo la base imponible de los impuestos controlados, por lo que corresponde la reliquidación realizada.

Sobre la calificación de su conducta, **"NN"** alegó: *"Con relación a la intención de defraudación sostenida por la Administración Tributaria no se puede sustentar lisa y llanamente la existencia de este sustentado exclusivamente en el presupuesto previsto objetivamente por la Ley como conducta omisiva, asertiva, simulada, obstruccionista o maniobrera del agente en perjuicio del fisco, sin que exista el soporte fáctico para que se aplique el mecanismo de la presunción del dolo o "presunción de la intención de defraudar" prevista en la Ley que la Administración Tributaria que se pretende aplicar contra mi defendido, fundado solo en el hecho cierto y objetivo de la omisión de declarar ventas gravadas, cuyas consecuencias se manifiestan de distintos modos como: declaración jurada inexacta, suministro de información inexacta y contradicción entre la declaración jurada y los libros..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** manifestó que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de percibir por un valor de G 374.717.014, en concepto de impuestos. 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 presentó DD.JJ. con datos falsos, excluyó operaciones, suministró informaciones inexactas sobre sus compras (Numerales 3 y 5 del Art. 173 de la Ley) y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas

manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley).

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en el Art. 175 de la Ley e indicó que se tuvo en cuenta: La reiteración, pues "**NN**" cometió Defraudación en cuatro ejercicios fiscales; la reincidencia, dado que tuvo dos resoluciones de aplicación de sanciones; el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una persona afectada al IRACIS, perteneciente a la categoría de medianos contribuyentes y con la obligación de presentar Informe de Auditoría Impositiva; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, dado que el impuesto a ingresar asciende a la suma de 374.717.014 y que se configura por la declaración de saldos de inventario, costos y rentabilidades irreales, y la conducta que el sumariado asumió en el esclarecimiento de los hechos, al presentar la totalidad de los documentos requeridos por la Administración Tributaria.

Por lo expuesto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 180% sobre los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley.

Con relación al pedido de acogerse a los beneficios del Decreto N° 7086/2022, éste establece de manera extraordinaria para aquellos contribuyentes que se allanen expresamente, que la tasa de interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley será del 0% para todas las deudas impositivas vencidas, correspondientes a los periodos fiscales mensuales cerrados hasta diciembre del 2020. Asimismo, dispone un régimen excepcional y transitorio de facilidades de pago, beneficios que no serán concedidos en este caso, dado que "**NN**" no se allanó a la denuncia de los auditores de la **SET**.

Asimismo, respecto a las facilidades de pago solicitadas, las mismas podrán ser concedidas siempre y cuando el respectivo fraccionamiento sea formalizado conforme a lo dispuesto en las Resoluciones N° 9/2007 y 106/2013.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente "NN" con RUC 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2016	49.296.724	88.734.103	138.030.827
511 - AJUSTE IRACIS	2017	36.923.313	66.461.963	103.385.276
511 - AJUSTE IRACIS	2018	76.563.798	137.814.836	214.378.634
511 - AJUSTE IRACIS	2019	117.381.862	211.287.352	328.669.214
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	94.551.317	170.192.371	264.743.688
Totales		374.717.014	674.490.625	1.049.207.639

* Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente "NN", con **RUC 00**, como Defraudación de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 180% sobre el monto de los tributos defraudados, conforme con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN