

FORM.727-2

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 11/11/2021 y ampliada por la Resolución Particular N° 00 notificada el 21/01/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de "NN", y para el efecto le requirió que presente sus Libros Diario, Inventario e IVA Compras, así como extractos bancarios, sus legajos de los Despachos de exportación y sus comprobantes de compras, a todo lo cual el contribuyente dio cumplimiento.

La Fiscalización tuvo su origen en los controles efectuados por la **SET** al sector de empresas XX (XX) en cuyo marco mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2021; el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) informó sobre indicios de subvaluación de precios unitarios en partidas arancelarias de exportación por parte de "NN", afectando la cuantía de los montos totales de ingresos y consecuentemente la disminución de la base imponible del Impuesto a la Renta, por lo que la mencionada dependencia generó la Denuncia interna para la apertura de la Fiscalización al mismo.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **SET** constataron que "NN" no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por exportaciones en el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019, mediante la maniobra de subvalorar en los Despachos de exportación los precios unitarios de XX que fueron adquiridos por el contribuyente en una subasta pública realizada por la Administración Nacional de Electricidad (**ANDE**). Este hecho quedó evidenciado, debido a que los auditores de la **SET** contrastaron los datos obrantes en la Dirección Nacional de Aduanas (**DNA**) en lo relativo a partidas arancelarias relacionadas a XX, así como los precios promedios de otras empresas del sector y los precios estándares internacionales, constatando inconsistencias en los precios de ventas consignados por el contribuyente en sus Despachos de exportación, hecho que afectó a la base imponible para el cálculo del citado impuesto. Dadas estas circunstancias, realizaron el ajuste fiscal aplicando una tasa de rentabilidad neta promedio resultante de un análisis estadístico sobre los márgenes obtenidos de empresas del mismo sector económico, del cual surgieron saldos a ingresar a favor del Fisco en dicho ejercicio fiscal, no así en lo referente al ejercicio fiscal 2020 afectado por el IRE General, debido a que más del 90% de sus compras de XX analizados datan del ejercicio fiscal anterior.

Debido a ello, los auditores de la **SET** recomendaron la calificación de la conducta de "NN" como Defraudación conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA
551- AJUSTE IRACIS	2019	2.383.898.772	238.389.877	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 06/05/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a "**NN**", conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

"NN" alegó en su defensa mediante Representante convencional que: *"...Específicamente, la auditoría se centró en los ingresos de mi mandante en concepto de exportación, concluyendo que sus ventas del ejercicio fiscal 2019 no se encontraban "a precio de mercado". En este sentido, la auditoría manifestó que mi mandante -en realidad- tuvo más ingresos de los que declaró. Consecuentemente -según la auditoría- defraudó al fisco. A fin de determinar el "precio de mercado", la auditoría tomó como muestra tres Despachos de exportación de tres contribuyentes distintos y elaboró un promedio de precios. Sin embargo, la auditoría no especificó cuáles fueron los contribuyentes y los documentos tomados como muestras, ni el estado de los productos exportados en tales Despachos, que en el caso de mi mandante fueron productos en desuso y que resultaron de un siniestro (incendio). A su vez la auditoría no especificó si los precios tomados como base son mayoristas o minoristas, todo lo cual termina repercutiendo en el "precio de mercado" aludido. Esto le habría permitido a los auditores comparar productos iguales, es decir comparar "peras con peras y manzanas con manzanas". De este error de juicio se formó una conclusión equivocada, en el que no se tomó en cuenta el principio de realidad económica y la operativa de mi mandante" (sic).*

Asimismo, señaló que: *"...si bien la SET tiene la facultad de determinar la existencia de inconsistencias, omisiones o defraudaciones en las DDJJ de impuestos que los contribuyentes (determinación tributaria), esta de ninguna manera tiene facultades para cuestionar o fijar los precios de transacción acordados libre y voluntariamente por las partes del negocio, como si esta fuera una fijadora de los precios de la economía... En este caso, mi mandante, en el normal ejercicio de su actividad comercial, vendió productos en el extranjero y el ingreso proveniente de tales ventas fueron declarados en su totalidad en la DDJJ del IRACIS del ejercicio 2019. Por lo tanto, en primer lugar, no existe justificación para el inicio de este proceso de determinación tributaria; y, en segundo lugar, mucho menos existen motivos para rectificar la DDJJ en cuestión... En este caso, la DDJJ del IRACIS que fue cuestionada en el Informe Final contiene todos los datos necesarios para su liquidación; coincide plenamente con la documentación obrante en el archivo tributario de mi mandante (factura de compra de XX de la ANDE, facturas de venta conforme al precio acordado en el contrato de compraventa y comprobante de transferencia a la cuenta bancaria); y se presentó en debido tiempo y forma. Por lo tanto, ni siquiera existen inconsistencias entre la documentación obrante y lo consignado en las DDJJ impugnadas que puedan generar un ápice de duda de que mi mandante ha omitido declarar parte de sus ingresos para reducir el monto imponible del IRACIS, como erradamente sostiene el Informe Final..." (sic).*

Adujo además que: *"...de la simple revisión del Informe Final se desprende que la auditoría no ha identificado el precio de venta mayorista de los productos XX en el país. Esta por el contrario ha tomado como base el precio internacional de los productos, lo que no se encuentra previsto por el Art. 16 de la Ley N° 125/91 como base para la determinación de la renta neta del IRACIS... Por lo tanto, la naturaleza de los productos puede fácilmente llevar a concluir que algunos de los productos no se podrían vender al mismo precio que se venden los mismos productos en perfectas condiciones en el mercado internacional, o por otros contribuyentes con similar actividad*

económica, ya que no todos se dedican a la venta de productos quedados en desuso por motivos de un incendio..." (sic).

Cabe señalar que durante el Periodo Probatorio fueron diligenciados las pruebas ofrecidas por "NN" consistentes en declaración informativa por parte del "XX" quien explicó en la entrevista que le fuera efectuada por el DSR2 sobre el modelo de negocio al cual se dedica "NN" específicamente sobre la adquisición en subasta pública de los XX y su posterior venta en el exterior, señalando entre otras cosas que: *"...no se puede presumir la falta de declaración de ingresos y mucho menos una defraudación... A la hora de adquirir los productos, la ANDE no especifica la nomenclatura Mercosur de los productos, de hecho no existe nomenclatura para XX y materiales varios en desuso, es por ello que a la hora de exportarlos nosotros tenemos que asignar la nomenclatura que más se adecua a la naturaleza de los productos, esto implica que cuando exportamos un XX kilos aproximadamente (de 100 KV) este XX solo tiene unos 45 kilos de XX de muy baja calidad..." (sic).*

Por otra parte, se ofició a la ANDE solicitando que proporcione los antecedentes documentales del proceso de venta pública denominado "SUBASTA PÚBLICA XX PARA LA ENAJENACIÓN DE XX DEPOSITADOS EN EL COMPLEJO NN" y la mencionada institución dio cumplimiento a lo solicitado vía correo electrónico.

Finalmente, en su escrito de alegatos "NN" expresó: *"El Informe de la Administración Nacional de Electricidad ("ANDE") ha acreditado lo que sostuvimos en todo momento: mi mandante adquirió XX de dicha entidad para vender los XX de los que se componen (XX, XX, etc.) posterior a un proceso de descontaminación. En su afán recaudatorio, la Auditoría de la SET comparó los previos de esos XX (quemados y en desuso) con precios del XX y XX que cotizan en el comercio internacional (sin identificar cuales). Sin embargo, inexplicablemente, no consideró que los precios vendidos por mi mandante estaban quemados y en desuso. Por ende, de ninguna manera pueden ser comparables con productos de igual naturaleza, pero de tan fina pureza que les permita cotizar internacionalmente en mercados transparentes" (sic).*

Al respecto, el DSR2 verificó los antecedentes remitidos por la ANDE y resaltó que en los mismos se mencionan los bienes que fueron objeto de la subasta, los cuales fueron señalados como quemados y no quemados e inservibles para su reutilización por esa institución. En ese sentido, cabe destacar que en los antecedentes no obra evidencia ni tampoco "NN" presentó informe técnico o pericia que demuestre que los materiales comercializados contenían XX cuyo valor se vio afectado o presupuso una disminución en su precio de venta en el mercado como consecuencia de haber sufrido alguna alteración, corrosión o desgaste, razones por las cuales el DSR2 concluyó que queda desvirtuado lo argumentado por el contribuyente.

Asimismo, el DSR2 enfatizó que el sumariado tiene como actividad económica "Comercio al por mayor de XX" y los bienes comercializados por "NN" objeto de análisis se refieren a desperdicios o desechos XX, los cuales son considerados dentro de la esfera de un commodity y como tal, los precios se fijan por la oferta y la demanda en el mercado internacional. En este contexto, el DSR2 resaltó que durante la Fiscalización se analizaron las exportaciones realizadas por "NN", verificando que los Despachos de exportación donde se registraron partidas arancelarias relacionadas a XX fueron analizados los precios unitarios por tonelada según el valor FOB declarado, y al contrastarse estos precios con los promedios de los estudios estadísticos se evidenció sustanciales diferencias que impactan directamente en la cuantía global de los montos de las exportaciones declaradas por el contribuyente para el Impuesto a la Renta, por lo que consideró correcto los parámetros descriptos y utilizados por los auditores de la SET a los efectos de establecer el índice de ingresos del contribuyente en el IRACIS General del ejercicio 2019 y a cuya conclusión se adhiere.

Con relación a las facultades conferidas por la Ley a la Administración Tributaria, el DSR2 recordó a "NN" lo dispuesto en el Art. 186, en el cual para el mejor cumplimiento de sus fines dispone: *"A la Administración corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a*

tributos bajo su administración, fijar normas generales, para trámites administrativos, impartir instrucciones, dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos...". En ese sentido, y en virtud de lo señalado en el párrafo anterior, la **SET** se halla facultada a valorar los precios de ventas de los bienes y verificar si las mismas se comercializan a precios de mercado, hecho que resulta sumamente importante pues con ello se demuestra el margen de rentabilidad real del contribuyente, el cual incide en la base imponible para el pago del Impuesto a la Renta.

Por otra parte, "**NN**" señaló en su defensa: "*Del Informe Final de la auditoría surge que esta, inexplicablemente, determinó la supuesta obligación tributaria de mi mandante sobre el sistema de base mixta, previsto por el Art. 211 num. 3) de la Ley N° 125/91... En tal sentido, como al aplicar el sistema de presunción sobre base mixta indirectamente se aplica el sistema de determinación sobre base presunta, y este último no puede ser aplicado si el contribuyente ha aportado todos los documentos peticionados por los fiscalizadores, cuestión que mi mandante ha cumplido a cabalidad, a este proceso de fiscalización solo se pudo haber aplicado el sistema de presunción sobre base cierta, conforme lo manda el artículo citado. Consecuentemente, la aplicación del sistema de presunción sobre base mixta es claramente arbitraria, lo cual desbarata completamente todos los forzados argumentos del Informe Final*" (sic).

Sobre el punto, el **DSR2** aclaró que los auditores de la **SET** consideraron que lo establecido en el Art. 16 de la Ley, el cual si bien se refiere a precios de mayoristas en el país también busca ajustar la base para la determinación de la renta al igual que el Art. 38 num. 7) de la Ley N° 6380/2019 cuyo objeto también es reglar los precios a los efectos señalados a consecuencia de la existencia del riesgo de maniobrarlos reduciendo de esa manera el margen de rentabilidad que impacta en la base imponible para la liquidación del impuesto a ingresar.

Asimismo, resaltó que con base en lo dispuesto en el Art. 247 de la Ley que busca dar primacía a los hechos económicos, se prescindió de los valores referidos por el sumariado respecto a los precios unitarios consignados en sus exportaciones y basados en el Art. 211 num. 3) de la Ley se procedió a estimar la cuantía de los ingresos por exportaciones sobre los precios resultantes de los estudios estadísticos obteniendo de esta forma valores que se acercan a una cuantía objetiva de la base imponible. Todo ello, considerando la finalidad principal de estas normativas que, en su esencia, apuntan a garantizar el cálculo adecuado de la base imponible en circunstancias en las que por la práctica los precios sean susceptibles de ser subvaluados.

En ese contexto, el **DSR2** verificó los trabajos realizados por los auditores de la **SET** para demostrar una cuantía objetiva de la base imponible, quienes analizaron las relaciones del aporte fiscal en el Impuesto a la Renta de las empresas consideradas como de referencia con el aporte de "**NN**", constatando la subvaluación de precios y la elevada desproporción e inequidad entre dichos aportes, reforzando así la hipótesis de la afectación de la base imponible en perjuicio del Fisco (conforme se expone el Cuadro N° 3, del Informe Final de Auditoría).

Ante todo lo expuesto, con base en el principio de realidad económica y en virtud del Art. 211 num. 3) de la Ley (determinación sobre la base mixta) que faculta a la **AT** a utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca, el **DSR2** consideró correctos los índices utilizados en este punto a los efectos de redeterminar los precios unitarios sobre la base de precios de mercado y sobre los mismos recalcular el valor de la exportación conforme al tonelaje vendido. Por tanto, al contrastar estos nuevos valores con el valor FOB declarado en los Despachos de exportación de "**NN**" resultaron diferencias que representan la base imponible sobre la cual se aplicó un índice de rentabilidad neta promedio resultante de un análisis estadístico sobre los márgenes de ingresos obtenidos de empresas del mismo sector económico, arrojando saldos a reclamar a favor del Fisco.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **"NN"** adujo: *"No se ha probado la intención de defraudar de mi mandante... El num. 3 del Art. 173 presume la intención de defraudar al fisco por las declaraciones juradas falsas. Ahora bien, la auditoría no ha precisado específicamente cuales fueron los datos falsos consignados por mi mandante en las mismas. La auditoría parte de la base de que mi mandante vendió sus productos por un monto mucho más alto del que declaró. Sin embargo, las facturas emitidas a los compradores de los productos reflejan los montos declarados en la declaración jurada. Asimismo, los comprobantes de transferencias bancarias en concepto de pago por los productos vendidos también se adecuan a tales montos... Reiteramos, la principal crítica de la auditoría es el precio de venta de los productos exportados. Vender un producto a un menor precio no implica una defraudación, salvo que además de ello se puedan identificar transferencias a cuentas bancarias no declaradas, un injustificado aumento del patrimonio del contribuyente, etc. Todas cuestiones que ni son mencionadas en el Informe Final"* (sic).

Al respecto, **DSR2** señaló resaltó 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. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **"NN"** presentó su Declaración Jurada con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (numerales 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que además hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley). Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, para la aplicación de la sanción es preciso considerar la finalidad de esta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades del infractor.

Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde la aplicación de una multa del 200% sobre el tributo defraudado, de acuerdo con lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto del impuesto y aplicar la multa correspondiente.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

**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	2019	238.389.877	476.779.754	715.169.631
Totales		238.389.877	476.779.754	715.169.631

**Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales 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 200% sobre el tributo defraudado, 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. 5°: 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