

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 a su Representante Legal el Sr. **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 21/02/2022, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios en adelante **GGII** dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017,2018 y 2019; y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente sobre el rubro inventarios y su vinculación e incidencia directa en la relación de Existencia/Mercaderías/Costos/Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal declarada, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos, la composición del plan de cuentas, el tipo de costeo aplicado y la planilla de composición de costos, lo cual no fue cumplido por la firma contribuyente.

La Fiscalización tuvo como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, en el que se informó sobre las inconsistencias detectadas a **NN** en el marco del programa de control al sector "Combustibles", 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), cuyo cálculo fue realizado mediante la ecuación contable utilizada para el cálculo del inventario; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco, la cual dio como resultado la recomendación de la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** analizaron las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), en virtud a las cuales detectaron irregularidades en la existencia de mercaderías y en los costos; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la firma contribuyente, siendo dichas inconsistencias la declaración de compras menores con relación a lo informado por sus proveedores en el módulo Hechauka del **SGTM**, costos de ventas distintos a los inventarios iniciales y finales, y finalmente baja rentabilidad declarada en relación a lo declarado por otros contribuyentes del mismo sector; por todo ello consideraron que **NN** infringió las normas establecidas en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante 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 18 del Decreto N° 3182/2019, y el Art. 17 del Anexo del Decreto 3182/2019 por lo que en consecuencia, a fin poder determinar la rentabilidad de la firma contribuyente, y atendiendo a que la firma no proporciono los elementos necesarios para el efecto se consideró la rentabilidad neta fiscal real por ejercicios correspondiente a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de XX y forman parte del sector de XX como tal, 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, los auditores de la **GGII** concluyeron que la firma contribuyente declaró valores de compras, ingresos, costos de ventas y saldos de inventarios inconsistentes; mecanismos mediante los cuales no ingresó el impuesto correspondiente, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IRACIS General y del IRE General, ya que realizó actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, por lo que sugirieron calificar su conducta conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa que será graduada sobre el monto del impuesto defraudado; además recomendaron la multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales de no proporcionar las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) de acuerdo a lo establecido en el Num. 6) Inc. b) de la RG N° 13/2019; todo ello según el siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA
		A	B	C
2017	111 - IRACIS General	172.779.366	17.277.937	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° 125/91.
2018	112 - IRACIS General	242.787.020	24.278.702	
2019	113 - IRACIS General	43.979.809	4.397.981	
2020	700 - IRE General	147.214.725	14.721.473	
551 – CONTRAVENCIÓN				300.000
TOTALGENERAL		606.760.920	60.676.092	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 02/06/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (en adelante **DSR2**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conjuntamente con su Representante Legal, el Señor **XX** con **RUC 00**, conforme lo establecen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, respectivamente.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley para la presentación de los Descargos, y atendiendo a que la firma sumariada no se presentó a formularlos así como tampoco lo hizo para ofrecer pruebas, a pesar de haberle sido notificada la respectiva instrucción del Sumario, a través de la Resolución N° 00 del 20/05/2023 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio la que fue debidamente notificada a efectos de que aporte las pruebas, sin que haya hecho uso de ese derecho, por lo que se procedió al cierre de dicha etapa procesal y se llamó a Alegatos por medio de la Resolución N° 00 notificada el 14/07/2023, los cuales tampoco fueron presentados, en consecuencia, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Igualmente, todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

El **DSR2** resaltó que los auditores de la **GGII** ante la falta de la documentación requeridos a la firma sumariada realizaron los cruces y el posterior análisis de las informaciones obtenidas del **SGTM**, y en virtud a ello detectaron varias irregularidades en las existencias de mercaderías y en los costos declarados por **NN**, como ser: 1) Importes de saldos de Inventarios distintos con respecto de las compras de mercaderías declaradas y registradas por el mismo a los fines del IVA General con relación a las informaciones registradas por los Agentes de Información, 2) Costos de Ventas distintos a los inventarios iniciales y finales, y las compras determinadas por la auditoría, y; 3) Rentabilidad contable y fiscal inferior respecto a los promedios del sector económico al que se dedica la misma, por lo que en consecuencia determinaron el total del costo deducible de los ejercicios fiscales de 2017 a 2020 utilizando como existencia inicial el saldo de inventario declarado por la firma contribuyente en sus Estados Financieros (EE.FF.).

Igualmente, el **DSR2** mencionó que los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de Rentabilidad para el sector económico en el cual opera **NN** cuyos coeficientes para los ejercicios fiscales controlados fueron: 2017: 3.80%; 2018: 3.90%; 2019: 3.30% y 2020: 4.50% a fin de que sean aplicados para determinar el monto imponible de las inconsistencias detectadas.

Al respecto, el **DSR2** recalcó que todos los hechos mencionados en los párrafos anteriores fueron notificados a la firma contribuyente pero no fueron desvirtuados por **NN**, pues no presentó ni un solo elemento solicitado durante la Fiscalización y posteriormente no arrió ninguna prueba para ejercer su defensa en el Sumario Administrativo, lo que demuestra su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos denunciados en su contra.

Por todo lo expuesto, y considerando que la firma sumariada no proporcionó los elementos de juicio, necesarios y confiables que respalden sus DD.JJ. lo que implicó la omisión de parte de sus rentas, en infracción al Art. 13 de la Ley y la reglamentación dada 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, reglamentada por los Arts. 17 y 18 del Decreto N° 3182/2019, y el Art. 17 del Anexo del Decreto 3182/2019 realizada por los auditores de la **GGII** con base en lo estipulado en el artículo 211 numeral 3) de la Ley que establecen que todas las operaciones gravadas por los tributos mencionados en los párrafos anteriores deben estar debidamente respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de dichas operaciones, en consecuencia, corresponde el reclamo de los tributos determinados en la presente Resolución.

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 haber **NN** registrado y declarado a su favor créditos, costos y gastos que no cuentan con los documentos respaldatorios, el Sr. **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 su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **XX** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el de los tributos reclamados, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

En ese contexto, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la firma contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el impuesto que dejó de ingresar. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, pues no declaró parte de sus ingresos (rentas) en sus DD.JJ. del Form. N° 101 y del Form. N° 500, y de este modo suministró información inexacta sobre sus operaciones comerciales, confirmándose así la presunción de defraudar prevista en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, por lo que confirmó que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal estipulado en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para su aplicación, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones.

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** consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la reiteración, porque de manera repetida la firma contribuyente contravino la norma mediante una misma acción dolosa (rentas no declaradas), la posibilidad de asesoramiento a su alcance, pues la misma se hallaba obligada a presentar sus EE.FF. desde el año 2014, las características de la infracción, debido a que existe una contradicción evidente entre las ventas informadas por sus proveedores y los datos obrantes en sus DD.JJ. así como la falta de colaboración de la firma sumariada para el esclarecimiento de los hechos. Consecuentemente, el **DSR2** consideró que corresponde aplicar una multa del 200% sobre los tributos defraudados, de conformidad a 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 reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

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

**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	17.277.937	34.555.874	51.833.811
511 - AJUSTE IRACIS	2018	24.278.702	48.557.404	72.836.106
511 - AJUSTE IRACIS	2019	4.397.981	8.795.962	13.193.943
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	14.721.473	29.442.946	44.164.419
551 - AJUSTE CONTRAVEN	12/05/2023	0	300.000	300.000
Totales		60.676.093	121.652.186	182.328.279

**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 la multa del 200% sobre los tributos no ingresados oportunamente, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **Sr. 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 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