

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**, conjuntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, 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 de 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 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, que aclare la composición de los rubros de costos, el método de costeo utilizado y la modalidad del sistema contable utilizado, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de "Control de Ganancias 1", enfocado a empresas de diversos sectores seleccionados por su relevancia y riesgos de inconsistencias en la determinación de su rentabilidad neta fiscal, basado en el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas y valores de existencias de mercaderías, en cuyo marco se evaluó el comportamiento tributario de la firma de los años 2017 al 2020, a fin de conocer el promedio de su rentabilidad contable y su aporte fiscal; en consecuencia se detectaron indicios de irregularidades en las compras declaradas por **NN** lo cual tiene un impacto directo en los cálculos de costos e inventarios 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 a la firma contribuyente.

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**, variables que al ser aplicadas a la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{existencia inicial} + \text{compras} - \text{existencia final}$), revelaron que los costos de ventas y las existencias de mercaderías no coinciden con los saldos y el total de los montos registrados en las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas y los Estados Financieros declarados por la firma. En tal sentido, concluyeron que **NN** declaró costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias 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 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).

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 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	287.297.623	28.729.762	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	288.264.643	28.826.464	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	336.531.941	33.653.194	
800 – AJUSTE IRE	2020	322.518.320	32.251.832	
TOTAL GENERAL		1.234.612.527	123.461.252	

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 12/09/2023, 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 212, 225 y 181 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

La sumariada presentó su Descargo mediante el Form. N° 00 del 12/09/2023 y expresó cuanto sigue: *"...Solicitamos previo análisis con los auditores una consideración y revisión con respecto en los puntos de costos deducibles... Y sobre el nuevo monto recalculado, solicito la aplicación del ajuste directo y la multa mínima del 100% sobre el impuesto, ya que la intención primaria fue subsanar dichas diferencias a instancias de la Dirección de Fiscalización, Acogernos al Decreto 7086/2022 ampliado por el Decreto 8634/2022 de la exoneración de intereses y pagar solo el impuesto correspondiente ya que los documentos para la Fiscalización fueron presentados en fecha 01 de junio y recibimos notificación del acta final de la misma en fecha 25/07/2023"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** solicitó al Departamento de Auditoría FT3 de la **DGFT** la verificación de lo manifestado respecto a los costos deducibles con base a la solicitud planteada por **NN**, a lo que esta dependencia respondió por correo electrónico que conforme a las revisiones realizadas, se confirmó que efectivamente corresponden los montos a reclamar de acuerdo a lo planteado por la sumariada, adjuntando los cuadros con la exposición correcta de los montos imponibles e impuestos (cuyos antecedentes se adjuntan al proceso virtual). Por tanto, el **DSR2** concluyó que es procedente lo planteado por la firma en este punto, y procedió a ajustar los valores de la determinación correspondientes al presente caso, según se detalla a continuación:

Obligación	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	277.403.497	27.740.350	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	281.208.913	28.120.891	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	331.487.075	33.148.707	
800 – AJUSTE IRE	2020	319.693.868	31.969.387	
TOTAL GENERAL		1.209.793.354	120.979.335	

Por otro lado, en cuanto al allanamiento planteado, el **DSR2** resaltó que ello implica el reconocimiento del derecho material invocado y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión del actor, por lo que conforme al numeral 6) de los artículos 212 y 225 de la Ley, que señala que, si el contribuyente manifestare su conformidad con las impugnaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto de determinación, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Por otra parte, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 7086/2022, el Art. 1° del Decreto N° 8634/2022 *"Por el cual se prorroga el régimen excepcional y transitorio para la regularización de determinadas deudas impositivas, previsto en el Decreto N° 7086/2022"*, dispone en su Art. 1° que la vigencia del mencionado Decreto quedó extendido hasta el 30 de junio del 2023; sin embargo, **NN** solicitó sus beneficios el 12/09/2023, razón por cual no corresponde conceder el pedido de la firma por su extemporaneidad.

Sobre la cuestión de fondo, el **DSR2** analizó las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las comparó con las proveídas por **NN** evidenciando inconsistencias entre las existencias de las mercaderías y en los costos declarados por la firma, que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas. 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 de **NN**.

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 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020, lo cual originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad que 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. Por tal motivo, el **DSR2** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por la **GGII** con base en los ajustes realizados y expuestos en el cuadro precedente.

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 Administración Tributaria 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, la **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, 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 la Responsabilidad Subsidiaria de la misma 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 Estados Financieros 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 por la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** planteó su allanamiento por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 130% sobre los tributos defraudados.

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,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1º: 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	27.740.350	36.062.455	63.802.805
511 - AJUSTE IRACIS	2018	28.120.891	36.557.158	64.678.049
511 - AJUSTE IRACIS	2019	33.148.707	43.093.319	76.242.026
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	31.969.387	41.560.203	73.529.590
Totales		120.979.335	157.273.135	278.252.470

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991 hasta la fecha de allanamiento ocurrida el 12/09/2023.*

Art. 2º: 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 130% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: 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. 4º: 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