

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 sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 11/05/2023, 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 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, respecto a los inventarios, mercaderías, costos, ingresos y rentabilidad neta fiscal, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos impresos, originales y en formato digital, balances de sumas y saldos y Estados Financieros, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de Control de Ganancias, efectuado por la Coordinación de Controles Tributarios FT enfocado a contribuyentes del sector comercial, en el cual analizaron las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías; evaluaron el comportamiento tributario de **NN** en los ejercicios fiscales 2017 al 2020 y detectaron inconsistencias que guardan relación directa con las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías, lo cual tiene un impacto 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) considerando las Declaraciones Juradas Determinativas presentadas por **NN**, variable que al ser aplicada en la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{existencia inicial} + \text{compras} - \text{existencia final}$) revelaron que los importes de saldos de inventarios resultaron distintos a los cálculos que surgieron relacionando los montos de las compras declaradas en concepto de mercaderías y las declaradas por la firma; costos deducibles menores y mayores a los declarados por ésta; rentabilidades contables y fiscales inferiores con relación a los promedios del mismo sector económico y ganancias irreales y con su actuar logró 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).

En tal sentido, al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes por parte de **NN**, los libros contables e impositivos presentados fueron impugnados en parte y a fin poder determinar la rentabilidad de **NN**, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad del sector económico al que corresponde "COMERCIO AL POR MENOR EN HIPERMERCADOS Y SUPERMERCADOS" durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los

efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, del 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 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	496.562.875	49.656.288	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	416.606.289	41.660.629	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	398.146.093	39.814.609	
800 – AJUSTE IRE	2020	504.526.746	50.452.675	
TOTALES		1.815.842.003	181.584.200	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 04/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **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 firma sumariada presentó su Descargo el 09/10/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 11/10/2023; posteriormente, 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 14/11/2023 y no habiendo **NN** presentado su escrito de Alegatos, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

NN adujo prescripción de la obligación y expresó cuanto sigue: *“En el presente caso nos encontramos ante el reclamo de supuestas diferencias de IRACIS por los ejercicios 2017, 2018 y 2019, así como del IRE por el ejercicio 2020; más sus respectivos accesorios y multa por defraudación. A este respecto cabe hacer notar que el IRACIS del 2017 ya se encontraba prescripto antes del inicio de todo este proceso de control, tal y como lo prescribe el artículo 164 de la Ley 125/91... En específico, el cierre del ejercicio 2017 del IRACIS ocurrió el 31/12/2017, configurándose en dicha fecha el hecho imponible para dicho ejercicio, de conformidad con los artículos 6 y 164 de la Ley 125/91, según los cuales el nacimiento de la obligación tributaria se configura al cierre del ejercicio fiscal, el que coincide con el año civil. En consecuencia, el plazo de prescripción para el IRACIS del 2017 comenzó el 01/01/2018, interrumpiéndose este plazo con la presentación de la Declaración jurada de ese ejercicio a través del Formulario N° 00, realizada en fecha 13/04/2018, según así lo prevé el artículo 165 de la Ley 125/91. Desde esa fecha comenzaron a computarse nuevamente el plazo de 5 años para la prescripción del tributo y sanciones relacionados al IRACIS del 2017, cumpliéndose el plazo de prescripción ya en fecha 12/04/2023; vale decir, más de 3 meses antes de la suscripción del Acta Final N° 00 de fecha 17/07/2023. Por lo tanto, el IRACIS del 2017 se encontraba más que prescripto antes del inicio de todo este procedimiento de control, correspondiendo que así lo declare la Administración Tributaria en la respectiva resolución particular”* (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 computo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos”.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que, **NN** presentó su DD.JJ. el 13/04/2018, por lo que el plazo para la prescripción comenzó a computarse desde el 1° de enero del 2019 y conforme al Art. 165 de la Ley, el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), ocurrido en este caso el 17/07/2023, con la suscripción por dos testigos, debido a que ningún representante de la firma contribuyente se presentó a la **GGII** a ese efecto, todo ello conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN								
OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRACIS GENERAL	2017	-	Presentación de la DD.JJ. Original	Se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Plazo de la prescripción interrumpido con la suscripción del Acta Final el 17/07/2023

Consecuentemente, la deuda del IRACIS del ejercicio fiscal de 2017 de **NN** no se encuentra prescripta; por tanto, corresponde su reclamo.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** señaló que: *“La determinación realizada por los funcionarios auditores que intervinieron en la fiscalización puntual abierta al **NN** es inconsistente con aquello que estos impugnaron para justificar tal determinación. Para aclarar nuestro cuestionamiento al trabajo de los auditores cabe tener presente los 3 rubros básicos en la determinación de la base imponible del IRACIS/IRE: (+) Ingresos, (-) Costos y (-) Gastos. El aumento del primero supone un mayor impuesto, mientras que los otros 2 lo reducen. Es decir, el rubro de (+) Ingresos es más favorable al Fisco, mientras que los (-) Costos y (-) Gastos lo son al contribuyente. En el presente caso, los auditores centraron su control y cuestionamientos en el rubro de los (-) Costos a través del seguimiento de saldo de inventarios en cada ejercicio mediante la ecuación contable prevista esto: existencia inicial más las compras totales menos la existencia final... En función a tales diferencias en los costos deducibles -que son inmateriales para los ejercicios 2019 y 2020- es que los auditores procedieron a “...impugnar en parte...” de los “...libros contables e impositivos presentados...”, por lo que la auditoría prescindió de “...la parte impugnada como medio de prueba...” “... los auditores indicaron que el promedio de rentabilidad del sector está muy por encima del registrado por **NN**, lo que, sumado a la impugnación del rubro de (-) Costos -que es reemplazado por los costos determinados por los auditores-, es suficiente para prescindir también del rubro de (+)Ingresos, siendo que este rubro en ningún momento fue analizado ni impugnado por los auditores, por lo que los mismos siguen haciendo prueba en cuanto a los rubros de (+)Ingresos y (-)Gastos que no fueron debidamente cuestionados ni puestos en duda por los auditores. La prescindencia del rubro de (+) Ingresos por los auditores, sin mayor prueba que la “rentabilidad media del sector”, supone una determinación por demás arbitraria y carente de fundamento, pues esa realidad media sería, en el mejor de los casos, un indicio que motivaría el inicio del control más no podría ser por sí sola prueba suficiente como para impugnar todo un rubro de liquidación del IRACIS/IRE. Es sobre la base de esta impugnación del rubro de costos y omisión de rubro de (+) Ingresos que los auditores determinaron una renta neta abultada, supuestamente sobre base mixta, determinando los ingresos ficticios del **NN** (sic).*

Asimismo, manifestó: *“En resumen, las normas citadas indican como proceder para la determinación de impuestos en estos casos: se deben tomar las diferencias de inventario (que surgirían de las diferencias en los costos de la columna F del cuadro anterior), computándose esta diferencia de inventario como utilidad del año o ejercicio. Esto quiere decir que la fantasiosa aplicación de un índice de rentabilidad sobre los costos determinados por los auditores más el*

*rubro de (-) Gastos se ha realizado desconociendo lo que la Ley 125/91 prevé expresamente para estas situaciones, por lo que debió haberse procedido, en todo caso, a incrementar los ingresos por el mismo monto de las diferencias de costos identificadas por los auditores... De esta corrección resulta tan solo una renta neta adicional de Gs. 378.728 en el ejercicio 2020, a lo cual, si aplicamos la tasa del 10% del IRE resulta un impuesto a pagar de Gs. 37.873, y nada más. Así queda por demás demostrada la incorrección en la forma de proceder de los auditores, pues un índice de rentabilidad como el que pretendieron utilizar para determinar la renta neta del **NN** solo procedería en un contexto en el que ellos hayan demostrado la completa inexistencia de registros de ingresos fiables, lo cual no ha ocurrido en este caso, pues los registros de ingresos se han presentado en debida forma, además de que los auditores no han demostrado inconsistencia en los mismos -sino solo en los costos- ni tampoco ellos han sido propiamente impugnados por esos auditores" (sic).*

Al respecto, el **DSR2** efectuó los cruces y análisis de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y los comparó con las proveídas por **NN**, resultando inconsistencias entre las existencias de mercaderías y en los costos declarados por la firma. 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**.

El **DSR2** resaltó que estos hechos tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas; tales inconsistencias representan importes de saldos de inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas y las registradas por la sumariada; costos deducibles mayores/menores a los declarados por la firma; rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por contribuyentes del mismo sector y ganancias irreales consistentes en ínfimos márgenes de utilidad, confirmándose la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y los saldos de inventarios, los cuales al no enmarcarse a lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 y sus reglamentaciones establecidas en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, restaron fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas de **NN**, razón por la cual los Libros Contables e Impositivos presentados por la firma sumariada fueron impugnados en parte a los efectos legales, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983.

El **DSR2** resaltó que, las bajas rentabilidades contables y fiscales evidenciadas, no coinciden con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican al "Comercio al por menor en hipermercados y supermercados" con relación a volúmenes de compras declaradas; y considerando que la firma no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta contable y fiscal a objeto de practicar la determinación sobre base cierta, fue considerada la rentabilidad neta fiscal real de contribuyentes del mismo sector comercial para la determinación sobre base mixta conforme a lo establecido en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley.

Respecto a lo esgrimido por **NN**, de que los auditores solo consideraron el rubro de los costos y omisión de ingresos, el **DSR2** aclaró que la fiscalización se basó sobre costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal de la firma sumariada y fueron analizadas en su conjunto la composición de los conceptos antes señalados; sin embargo para la determinación de la rentabilidad se consideró la actividad económica principal a la que se dedica **NN**, conforme a los datos obrantes en el RUC.

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. Por tal motivo, el **DSR2** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por 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 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, los **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron 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 los mismos 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 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 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 Auditoría Externa Impositiva 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** presentó todos los documentos que le fueron requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% 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 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	49.656.288	114.209.462	163.865.750
511 - AJUSTE IRACIS	2018	41.660.629	95.819.447	137.480.076
511 - AJUSTE IRACIS	2019	39.814.609	91.573.601	131.388.210
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	50.452.675	116.041.153	166.493.828
Totales		181.584.201	417.643.663	599.227.864

**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, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **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 sus Representantes Legales 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**