

**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 00-8** y **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 10/05/2023, 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 las obligaciones 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 (Costo de Venta = existencia inicial + compras – 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 la firma, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad del sector

económico al que corresponde "COMERCIO AL POR MENOR EN XX Y XX" 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	355.203.991	35.520.399	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	422.436.049	42.243.605	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	299.264.463	29.926.446	
800 - AJUSTE IRE	2020	205.417.870	20.541.787	
<b>TOTALES</b>		<b>1.282.322.373</b>	<b>128.232.237</b>	

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 02/10/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 10/10/2023; 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 **XX** presentó su escrito de Alegatos el 28/11/2023, por lo que el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** señaló que: "...esta supuesta descripción del alcance de la fiscalización puntual practicada a mi representada es errónea, falsa y totalmente opuesta a la objetividad que debe primar a la tarea de los fiscalizadores auditores de la SET, debiendo siempre centrar la auditoría en verificar el correcto cumplimiento o no de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y no centrarse y calificar de manera arbitraria, subjetiva, impune y totalitaria, a "fabricar e inventar" elementos que conduzcan a la conclusión de incumplimientos que ameriten penalizaciones a los contribuyentes... Que, con los análisis realizados y ante la sospecha de la afectación en la determinación de la renta neta fiscal, sirvió de base del supuesto estudio realizado mediante este programa, tuvo como motivo conducente, instaurar "la rentabilidad fiscal" del sector, para lo cual de modo totalmente demostrable, en el proceso mismo de la fiscalización, de manera subjetiva y arbitraria se buscaron elementos que desacrediten los datos reales (comprobantes de compras, registros de inventarios, estructura de costos de la empresa) suministrados a la auditoría; utilizando el argumento recurrente de que "presentan inconsistencias" pero sin hacer apreciaciones claras de cuáles son esas inconsistencias... En un país caracterizado por ser un Estado social de derecho, rige el libre mercado, y es éste el que determina cuanto puede ganar una persona que realiza actividades que buscan rédito, por tanto, el hecho de que **NN** eventualmente presente márgenes exigüos de rentabilidad, según los auditores, no implica bajo ningún sentido, violación a ninguna normativa tributaria y del derecho positivo nacional en general, puesto que toda la operación comercial que realiza la citada firma, están totalmente registrados en los libros contables e impositivos, en los registros informativos y declarativos, respaldados documentalente... al fiscalizador le está "prohibido" determinar la obligación tributaria por métodos presuntos, cuando existen elementos reales -como son los que hemos presentado durante el proceso de fiscalización- para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria, impugnando en parte los asientos contables e impositivos presentados,

*realizando una supuesta rentabilidad generada y omitida por el contribuyente, no demostrando con elementos exactos y valederos dichos fundamentos, que confieren la característica de nulidad de las actuaciones y por ende, del acta final de fiscalización...” (sic).*

*Asimismo, manifestó: “...como se puede visualizar en el alcance de la fiscalización, el mismo no incluyó el rubro de ingresos de la Empresa, puesto que no solicitaron los documentos que respaldan las operaciones de la empresa, como ser los ingresos, existencia de mercaderías (actuación in situ no realizado), los costos declarados, concluyendo que existen inconsistencias en cuatro (4) rubros citados más arriba. Con estas evidencias supuestamente constatadas de manera arbitraria, de que se realizaron cálculos distintos a los registrados y declarados, que en los costos deducibles fueron mayores y menores a lo declarado, rentabilidad no acorde a los promedios del sector económico, que las ganancias son irreales, estas observaciones de hecho son descabellados, falso, irreal y con falta total de objetividad, buscando con eso aumentar la base del impuesto liquidado, violentando las normativas que rige la materia, lo hecho por los fiscalizadores fueron convalidadas por los órganos revisor y por las autoridades de la Dirección General de Fiscalización Tributaria... Todas las mercaderías adquiridas ingresan al inventario y registro en los libros contables e impositivos, y los mismos son comercializados en forma permanente, existen variables en cuanto a los costos, las ventas dependen de muchos factores, como el tiempo, la demanda, el consumidor final, es una constante de variación respecto al costo... Que, nuestros registros de inventario, nuestros libros de ventas, nuestros comprobantes de egresos y de ingresos, demuestran de manera totalmente increíble, que los costos impositivos utilizados en la liquidación de nuestros impuestos sobre las rentas son reales, se ajustan a los hechos y se dedujeron de acuerdo a las reglas normativas que la rigen...” (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**, 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 conforme los libros y registros proveídos por la firma, las cuales reflejan los movimientos efectuados (compras, ventas, ingresos, egresos), además de sus Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas y Estados Financieros; 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.

Además, el **DSR2** resaltó que todos los hechos antes mencionados no fueron desvirtuados por **NN**, pues durante el Sumario Administrativo no presentó pruebas válidas que pueda refutar la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría. Del mismo modo, agregó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, deben contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación o determinación del tributo, razón por la cual los montos registrados por la sumariada fueron impugnados en parte al no cumplir este requisito exigido por el Art. 207 de la Ley.

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 190% 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	35.520.399	67.488.758	103.009.157
511 - AJUSTE IRACIS	2018	42.243.605	80.262.850	122.506.455
511 - AJUSTE IRACIS	2019	29.926.446	56.860.247	86.786.693
511 - AJUSTE IRACIS	2020	20.541.787	39.029.395	59.571.182
<b>Totales</b>		<b>128.232.237</b>	<b>243.641.250</b>	<b>371.873.487</b>

*\*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 190% 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**