

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**), así como a sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**; y,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 24/04/2023, 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 del ejercicio fiscal de 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 parcialmente 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 2019 y 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 por tanto, 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**).

Por tanto, al proporcionar **NN** informaciones irreales o inconsistentes, 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 MAYOR DE FERTILIZANTES Y AGROQUÍMICOS; COMERCIO AL POR MAYOR DE OTROS PRODUCTOS N.C.P.; TRANSPORTE LOCAL DE CARGA, Y ACTIVIDADES

DE CONSULTORÍA EN AGRONOMÍA” 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 y 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. Asimismo, sugirieron la aplicación de la sanción por Contravención, de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, con la actualización dada por la RG N° 13/2019, por no presentar todas las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**), todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2019	663.930.969	66.393.097	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 N° 125/1991.
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	733.603.681	73.360.368	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	12/7/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.397.534.651	139.753.465	300.000

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 18/08/2023, 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**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria, respectivamente.

La firma sumariada presentó su Descargo el 20/09/2023, 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 por medio de la Resolución RPP DPTT N° 00/2023 del 13/12/2023 se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo y mediante la Providencia N° 00 del 30/10/2023 se ordenó el diligenciamiento de las pruebas ofrecidas por la firma. Habiendo transcurrido el plazo de Ley, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 22/01/2024; y considerando que **NN** no presentó sus Alegatos, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En su escrito de Descargo **NN** expresó cuanto sigue: “... de los antecedentes administrativos se puede observar que, a cada requerimiento solicitado por la AT, NN se ha presentado voluntariamente y ha presentado todos y cada uno de los documentos solicitados... en fecha 23/08/2023 hemos solicitado copias de los antecedentes administrativos del caso. Dentro de las copias que nos fuera proveído por la SET, en ninguno de ellos se encuentra el supuesto “informe de rentabilidad técnica del sector económico” sobre el cual se basan los auditores a efectos de llegar a sus conclusiones... Como puede observarse, la AT se basa en este informe de porcentaje de rentabilidad del sector a efectos de determinar la renta neta fiscal que mi representada, de acuerdo a su subjetivo parecer, debe tener... Habiendo quedado por demás claro, que las operaciones realizadas por mi representada fueron reales, debidamente documentadas, pues no existió impugnación de los mismos por parte de la AT y habiendo mi representada cumplido con todas sus obligaciones tributarias, a través del Acta Final, los fiscalizadores pretenden que se aplique una multa por defraudación, de un tributo, incluso no debido, conforme lo hemos expuesto...” (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 la firma.

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 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 MAYOR DE FERTILIZANTES Y AGROQUÍMICOS; COMERCIO AL POR MAYOR DE OTROS PRODUCTOS N.C.P.; TRANSPORTE LOCAL DE CARGA, Y ACTIVIDADES DE CONSULTORÍA EN AGRONOMÍA"* 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 no fueron proveídos los papeles de trabajo consistentes en el Informe Técnico de Rentabilidad, el **DSR2** resaltó que mediante la Providencia N° 00 del 30/10/2023 fue autorizado la provisión de estos y en la misma fecha la firma procedió a retirarlos, labrándose Acta de Entrega de Documentos y a pesar de haber tenido la oportunidad de refutar la denuncia formulada en su contra no lo hizo pues se limitó a señalar que las operaciones fueron reales y que se hallan documentadas, pero no pudo justificar las diferencias detectadas por los auditores de la **GGII**; por tanto, lo esgrimido por **NN** carece de sustento.

Asimismo, el **DSR2** resaltó que **NN** no proporcionó elementos de convicción de carácter técnico documental, como cálculos detallados de margen bruto y neto de las mercaderías, considerando costos y precios de venta de forma individual por línea de producto, variaciones del costo de adquisición y distribución, entre otros, por lo que ante la ausencia de estos cálculos que sustenten una metodología tributaria válida para la determinación de sus costos y de fundamentos que desacrediten el porcentaje establecido en la fiscalización, esta auditoría se ratifica en postura original y se procede al cálculo de la nueva renta neta no declarada sobre el nuevo costo calculado, utilizando el mismo porcentaje de renta neta fiscal aplicado en el Acta e Informe Final sobre base mixta el Impuesto a la Renta, conforme a lo establecido en el numeral 3) del artículo 211 de la Ley N° 125/1991.

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 del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 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 los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló: "... existen tres elementos que deben darse en forma conjunta para que la conducta del contribuyente pueda ser calificada como defraudatoria y son los siguientes: a) Intención del Contribuyente (Dolo), b) Realización de algún acto, maniobra, aserción u omisión, s) Perjuicio al Fisco. En el presente caso, conforme lo hemos explicado y probado, no existió dolo, siendo totalmente improcedente la "sugerencia" de aplicación de la multa por defraudación contenida en el Acta Final. Tampoco existió intención de ocultar sus actividades o documentaciones al fisco, pues como queda demostrado a través del expediente administrativo, mi representada, ante los requerimientos de documentaciones e informaciones, siempre dio cumplimiento a los mismos. En síntesis, no existió algún perjuicio fiscal ni intención dolosa por parte de mi representada, por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación sugerida por los fiscalizadores en el Acta Final" (sic).

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 **AT** 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, **NN** manifestó: "La fiscalización puntual concluye con el Acta Final, la cual debe ser notificada personalmente al contribuyente. En el presente caso, LAS PERSONAS FÍSICAS NO FUERON NOTIFICADAS de un Acta Final dictada como consecuencia de una fiscalización practicada a los mismos... que la inclusión de XX con RUC 00, De XX con RUC 00, XX, con RUC 00 y XX con RUC 00, en el presente caso, instruido como consecuencia de una fiscalización de la cual no fueron objeto y cuyos resultados no les fueron notificados, resulta totalmente ilegítima y arbitraria, correspondiendo que de manera inmediata se dicte resolución, excluyéndolos del presente sumario administrativo..." (sic).

El **DSR2** indicó que la instrucción del Sumario Administrativo a los Representantes Legales fue realizada en virtud del Art. 182 de la Ley Tributaria que establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedo comprobado que **NN** no registró ni declaró la totalidad de sus compras y en consecuencia declaró bajos niveles de rentabilidad que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos.

Igualmente, destacó que por imperio del Art. 206 de la Ley Tributaria, el deber de iniciativa hace caer el peso de la obligación a los contribuyentes y responsables, de modo que, al momento de configurarse el hecho generador previsto en la norma legal, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria está obligado a impulsar los mecanismos pertinentes a los efectos de dar cumplimiento al mandato de la Ley. Además, conforme a lo establecido en el Art. 207 de la Ley las declaraciones son presentadas por los contribuyentes con carácter de juradas. En este sentido, el **DSR2** señaló que la presentación de las Declaraciones Juradas implica una serie de actos preparatorios para su presentación, entre ellos el cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Art. 192 de la Ley como ser llevar libros, archivos, registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones y presentarlas cuando correspondan. Asimismo, el Art. 193 del mismo cuerpo legal

dispone que en el caso de personas jurídicas, los deberes formales deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales.

Analizados los argumentos expuestos y los antecedentes del caso, el **DSR2** señaló que 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, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales 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 la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal 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), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración 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** no presentó todos los documentos que le fueron requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 200% sobre los tributos defraudados.

Con relación a la multa por Contravención, **NN** mencionó: *"...resulta FALAZ lo expuesto por los fiscalizadores quienes sostienen que mi representada no ha cumplido con los deberes formales de presentación de documentaciones y por ese motivo pretenden una sanción por contravención. Cabe aclarar que mi representada, a través de una nota formal presentada ante la Dirección de Fiscalización ha presentado todos los documentos solicitados a excepción – únicamente- del libro inventario en atención a que se encontraban en proceso de rúbrica ante el Poder Judicial"* (sic).

Al respecto, el **DSR2** aclaró que los requerimientos efectuados por la **AT** constituyen una carga pública para los contribuyentes bajo el amparo de la Ley y la presentación de los documentos son de carácter obligatorio, por lo que su incumplimiento trae aparejada una sanción; en el caso en particular, **NN** se limitó a dejar constancia de que su libro de inventario se encontraba en proceso de rúbrica pero no acompañó constancia alguna que justifique el hecho; por tanto el **DSR2** concluyó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención de conformidad a lo dispuesto en el Art. 176 de la Ley con la actualización dada por la RG N° 13/2019, debido a que la firma no presentó todos los documentos que le fueron requeridos.

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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2019	66.393.097	132.786.194	199.179.291
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	73.360.368	146.720.736	220.081.104
551 - AJUSTE CONTRAVEN	12/07/2023	0	300.000	300.000
Totales		139.753.465	279.806.930	419.560.395

**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 200% sobre los tributos defraudados, más la multa por Contravención, 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**, **XX** con **RUC 00**, **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