

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**), juntamente con su Representante Legal **XX con RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 18/07/2023, 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**, específicamente con respecto al rubro Inventarios y su vinculación e incidencia directa en la relación de Inventarios/Mercaderías/Costos/Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal declarada, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos originales y en formato digital, Balance de sumas y saldos así como sus Estados Financieros, lo cual fue cumplido por la firma fuera del plazo.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de control "XX 2022", 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), en cuyo marco se evaluó el perfil tributario del contribuyente de los años 2017 al 2020, en relación al volumen de operaciones y conocer su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco; por lo que mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

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**, sus registros de compras del módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes, variables que al ser aplicadas a la ecuación contable de inventario (Costo de Venta = existencia inicial + compras - existencia final), revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en los libros contables e impositivos, Declaraciones Juradas Determinativas y los Estados Financieros declarados por la firma al verificar las siguientes inconsistencias por su parte: Importes de saldos de Inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a mercaderías y registradas por la misma, costos deducibles menores/mayores a los declarados por **NN**, y; rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico de la firma, ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad declarados por **NN**.

En tal sentido, concluyeron que **NN** declaró valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos 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), por lo que en consecuencia, a fin poder determinar la rentabilidad de la contribuyente, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad neta fiscal real correspondientes al sector económico que corresponde a **NN** durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, de lo 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. 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 en tiempo las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	328.184.720	32.818.472	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	448.254.808	44.825.481	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	432.033.901	43.203.390	
800 – AJUSTE IRE	2020	573.265.266	57.326.527	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	11/10/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.781.738.695	178.173.870	300.000

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/11/2023, 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 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley para la presentación de los Descargos, la firma no se presentó a formularlos, a pesar de haber sido debidamente notificada de la instrucción del Sumario. Aun así y a fin de garantizar su Derecho a la Defensa, se abrió el Periodo Probatorio mediante la Resolución N° 00 de fecha 22/12/2023; posteriormente, habiendo transcurrido el plazo legal, y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 07/02/2024 pero **NN** tampoco tomó intervención ni presentó sus Alegatos, por lo que finalmente se 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** analizó las informaciones obtenidas del **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, sus registros de compras del módulo Hechauka del **SGTM** y las ventas reportadas por sus proveedores informantes, 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 las inconsistencias detectadas surgieron de la comparación de los montos de las compras declaradas por **NN** con las ventas informadas por los Agentes de Información, así como en los costos deducibles menores o mayores declarados por la firma, la rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios del sector económico y finalmente sus ingresos inconsistentes que fueron verificados con los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad declarados por aquella.

El **DSR2** aseveró que, con los elementos puestos a la vista quedó comprobado que **NN** declaró incorrectamente los valores de sus compras y costos de ventas; y al no consignar la totalidad de sus operaciones comerciales en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020, originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad; lo cual 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.

Igualmente, el **DSR2** mencionó que los hechos antes señalados restaron fiabilidad a los Estados Financieros y Declaraciones Juradas de **NN**, razón por la cual los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de Rentabilidad para el sector económico en el cual opera la firma sumariada, cuyos coeficientes para los ejercicios fiscales controlados son los siguientes: 2017: 3.8%; 2018: 3.9%; 2019: 3.3% y 2020: 4.5%, a fin de que sean aplicados sobre el monto imponible de las inconsistencias detectadas.

Finalmente, el **DSR2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues ni siquiera se presentó a ejercer su defensa en el Sumario Administrativo, por tanto, no existen elementos que desvirtúen lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, a pesar de que la **AT** le dio todas las oportunidades para ello, hecho que denota su total desinterés en el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, el **DSR2** concluyó que procede la determinación de los tributos conforme a la determinación efectuada por los auditores de la **GGII**.

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, el **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 la firma, 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 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.

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.

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 EE.FF. durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por 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, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados.

Con relación a la multa por Contravención, el **DSR2** señaló que corresponde su aplicación 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 **NN** presentó los documentos que le fueron requeridos fuera del plazo.

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	32.818.472	75.482.486	108.300.958
511 - AJUSTE IRACIS	2018	44.825.481	103.098.606	147.924.087
511 - AJUSTE IRACIS	2019	43.203.390	99.367.797	142.571.187
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	57.326.527	131.851.012	189.177.539
551 - AJUSTE CONTRAVEN	11/10/2023	0	300.000	300.000
Totales		178.173.870	410.099.901	588.273.771

**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, más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: 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. 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.

ANTULIO BOHBOUT,
ENC. DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO S/ RI DNIT N° 208/24
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS