

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instrumentado a través del expediente N° 00 y otros, instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**) y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 31/07/2023, 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 la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, que afectarían al Rubro inventario/existencia/mercaderías/costos/ingresos/rentabilidad neta fiscal, de **NN**.

Para tal efecto le requirió que presente Libros Diario e Inventario impresos y rubricados, Libros compras del IVA, soporte digital en formato de planilla electrónica, composición de los rubros de costo. Identificación del método de costeo utilizado. Identificación de la modalidad de sistema contable utilizado (manual o computarizado). En caso de ser computarizado, precisar el nombre del sistema contable, documentación e información que no fue presentada por **NN**.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DGFT DPO N° 638/2023 en el que se informa que del programa de control de "COMBUSTIBLES 2022" realizado por la Coordinación de Controles Tributarios FT realizado a contribuyentes de renta (IRACIS e IRE) que declaran como actividad económica la comercialización de combustibles al por menor, específicamente las tipificadas como "Estaciones de Servicio", fueron detectadas irregularidades en las compras declaradas incidiendo en los cálculos de sus inventarios y costos, en tal sentido se dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Por Nota N° 00 del 28/09/2023 fue solicitada la comparecencia del representante de la contribuyente fiscalizada a fin de tomar conocimiento del resultado arrojado por las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, el cual fue expuesto mediante Acta Final N° 00, suscripta en fecha 04/10/2023, conforme al Art. 20 de la RG N° 4/2008 modificado por el Art. 1° de la RG N° 25/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y de control previstas en la Ley N° 125/1991, en adelante la (**Ley**) y su modificatoria Ley N° 2421/2004.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 19/10/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró costos de saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo con ello un beneficio indebido al reducir la base imponible para la determinación de la renta neta en perjuicio al Fisco, infringiendo de este modo lo dispuesto por el Art. 13 de la Ley, Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto 3182/2019.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, al encuadrar su conducta a las presunciones establecidas en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley y Num. 12) del Art. 174 del mismo cuerpo legal, por lo que recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, **NN** según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	239.211.710	23.921.171	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.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	460.129.111	46.012.911	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	198.265.000	19.826.500	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	509.358.930	50.935.893	
TOTALES		1.406.964.751	140.696.475	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 22/12/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo

a **NN** conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Que, **NN** solicitó prórroga y suspensión de plazo para contestar traslado, requerimiento concedido por el **DSR1**. Que, dentro del plazo establecido, la sumariada presentó su Descargo y solicitó la Apertura del Periodo Probatorio. A tal efecto, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio. A través del Formulario de Solicitud de Prórroga N° 00, **NN**, solicitó ampliación del Periodo Probatorio, requerimiento concedido por Providencia N° 00.

Que, dentro del plazo extraordinario, la sumariada ofreció sus pruebas, por lo que, por Resolución N° 00, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio, y se comunicó a la sumariada que por imperio del Num. 7) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, podrá presentar sus Alegatos, etapa en la cual, la sumariada solicitó la realización de un estudio técnico contable de los costos, registrados y declarados por la misma, a cuyo efecto el **DSR1** remitió los antecedentes a la actual Dirección General de Inteligencia Fiscal (DGIF) según Providencia N° 00. Por RPP DGAJT N° 25 del 09/04/2024, la Dirección General de Asuntos jurídicos Tributarios, resolvió prorrogar por el término de dos (2) meses el plazo de la duración del Sumario Administrativo. Que, como medida de mejor proveer N° 00, el **DSR1** corrió traslado del Informe DGIF N° 07/2024, para que la sumariada y su representante convencional tome conocimiento del mencionado Informe y formule manifestaciones. Que, por proceso N° 7450003107, la sumariada a través de su representante convencional ha tomado conocimiento del Informe DGIF N° 07/2024. Que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

NN, controvertió el Informe Final, cabeza del proceso incoado y alegó, entre otras cuestiones: *"...los fiscalizadores mencionan que los costos deducibles de mi representada SON MAYORES A LOS DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE. Es decir, que mi representada tenía costos deducibles más altos a los declarados. En consecuencia, si hubiera declarado los costos deducibles "mayores" (según informe final, acta final y dictamen de revisor), hubiera tenido inclusive menor renta" (sic).*

Según las supuestas propias inconsistencias determinadas por la Administración Tributaria... no existe un solo documento fehaciente que mencione, un análisis de los costos de compras de cada año de acuerdo a determinadas documentaciones, no existe absolutamente ninguna documentación que respalde la supuesta irregularidad detectada por la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, sino una supuesta conclusión final (sin sustento) donde se detallan valores que no se aclaran de donde provienen..." (sic.)

El **DSR1** analizó los antecedentes del caso, además de lo invocado por **NN** en su escrito de Descargo y manifestó que del cruce de informaciones realizado por los auditores de la **GGII** entre lo obtenido a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), detectó inconsistencias en la existencia de mercaderías y en los costos declarados que incidieron directamente en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la sumariada.

Al respecto, los auditores de la **GGII** procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas relacionadas a **NN** con base a lo consignado en sus declaraciones juradas determinativas, sus registros compras Hechauka y las operaciones de venta reportadas por los Agentes de Información en el Hechauka; valores que al ser aplicados en la ecuación contable de Inventario: Existencia Inicial + Compras – Existencia Final = Costo Deducibles, revelan que los costos de ventas y los saldos de existencia no concuerdan con los montos registrados en su contabilidad, DD.JJ. y Estados Financieros.

NN, en su defensa alegó que: *"...los fiscalizadores mencionan "ganancias irreales: al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de ganancias declaradas por el fiscalizado" ... Los costos SON REALES y los supuestos valores determinados por fiscalizadores no tiene sustento alguno en los papeles de trabajos de estos o en los antecedentes administrativos. No existe un análisis y detalles de los valores considerados (respaldas en las documentaciones pertinentes) que coherentemente llegue a la conclusión que los costos no fueron correctamente declarados..." (sic.)*

El **DSR1** rechazó lo invocado por la sumariada y subrayó que los valores de Inventario Inicial fueron extraídos de las DD.JJ. y Estados Financieros de los ejercicios fiscales inmediatamente anteriores a los que se liquida; los datos de compra se obtuvieron según lo informado en el Hechauka y DD.JJ. Form. 120 y los Valores de Existencia Final, igualmente de lo declarado por la sumariada en sus DD.JJ. y de Estados Financieros, dando como resultado Costos deducibles que al ser comparados con los registrados en el Form. 101 arrojan las diferencias denunciadas.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que la sumariada utilizó saldos incorrectos de existencia para el cálculo de sus costos, al no incluir la totalidad de sus operaciones comerciales y no ser valuadas correctamente, conforme lo prescribe el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 al Anexo del Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 9 de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 18 al Anexo del Decreto N° 3182/2019, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

Ante la falta de elementos de juicio necesarios y confiables para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto, tal como lo expusieron ciertamente los auditores actuantes; no obstante, en el marco de las facultades previstas en el numeral 5 de los artículos 212 y 225 de la Ley, el **DSR1** requirió una análisis de los hechos controvertidos y como medida para mejor proveer, remitió los autos a la Dirección General de Inteligencia Fiscal.

En ese orden de cosas, se incorporó al proceso el Informe DGIF N° 07/2024, que copiado en su parte pertinente dice: "*...para realizar el cálculo...primeramente, se toma el saldo inicial de la cuenta inventario que se obtiene de los Estados Financieros del ejercicio anterior, a este monto, se adicionan las compras del periodo, considerándose en el total mensual de compras y las notas de crédito conforme a los libros presentados por la contribuyente. Las notas de crédito recibidas se restan y las notas de créditos emitidas se suman. Los gastos facturables se extraen de los formularios de renta, estos gastos también se restan del total de las compras. Por último, se resta el saldo final de la cuenta inventario del ejercicio analizado, que se obtiene de los Estados Financieros. Al comparar el*

monto resultante del cálculo con los costos declarados en los Form, 101 y 500, se observan diferencias que supondrían un abultamiento de los costos por el total de Gs. 408.469.185.

Es importante mencionar que, los cálculos de costos realizados por esta dependencia coinciden con los cálculos realizados por la auditoría; la diferencia que observamos es que los auditores consideran un "aumento patrimonial" que afecta a las compras del periodo, haciéndolas disminuir; con esto, aumenta la brecha por presunto abultamiento de costos..." (sic).

Siendo así, sin perjuicio de la tarea realizada en el área de fiscalización y sin pretender desconocer lo establecido en los numerales 2) y 3) del Art. 211 de la Ley, el **DSR1** consideró pertinente adoptar la conclusión expuesta en el mencionado Informe DGIF N° 07/2024, ya que el mismo parte de montos ciertos obtenidos de libros y registros contables, así como declaraciones juradas de la propia empresa y, a partir de los mismos, expone las diferencias detectadas directamente como monto imponible para la determinación de los tributos en cada uno de los ejercicios fiscales afectados, según se detalla en el cuadro siguiente:

Cuenta	2017	2018	2019	2020	Fuente
Saldo Inicial	390.469.670	1.748.453.435	1.567.023.600	1.923.971.100	EEFF
(+) Compras	8.812.087.602	15.573.579.960	14.111.489.637	18.688.363.830	LIBRO COMPRAS
(-) Notas Crédito Recibidas	62.264.000	35.672.780	193.148.202	41.511.640	NC s/ EXPEDIENTE
(+) Nota Crédito Emitidas	-	-	-	-	NC s/ EXPEDIENTE
(-) Gastos Facturables	346.034.209	540.713.104	510.308.872	560.521.971	DDJJ Form 101 - 500
(-) Saldo Final	1.748.453.435	1.567.023.600	1.923.971.100	2.031.437.545	EEFF
Costo de Ventas	7.045.805.628	15.178.623.911	13.051.085.063	17.978.863.774	CALCULO
Costos DDJJ	7.096.411.231	15.316.620.596	13.206.642.888	18.043.172.846	DDJJ Form 101 - 500
Diferencia	50.605.603	137.996.685	155.557.825	64.309.072	

Por otra parte, en lo que se refiere a la calificación de la conducta, **NN** cuestionó la sugerencia de los auditores de la **GGII** y entre otros puntos alegó: "... que los fiscalizadores, habiendo mi representada cumplido con todas sus obligaciones tributarias, pretenden aplicar una multa por defraudación de un tributo no declarado... en el presente caso, no existió perjuicio fiscal alguno ocasionado por mí representada, siendo totalmente improcedente la aplicación de la multa 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 ningún perjuicio fiscal ni intención dolosa de parte de mí representada, por lo que corresponde se revoque la multa por defraudación contenida en el Acta Final (sic).

El **DSR1** rechazó lo invocado por **NN** y señaló que, conforme a las evidencias obrantes en autos y confirmada las irregularidades en la liquidación de los tributos por parte de la sumariada, se infiere que la conducta de ésta se adecua a lo establecido por el Art. 172 de la Ley que 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 percibir en concepto de IRACIS e IRE General. 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 contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado la contradicción evidente entre los libros, documentos y los datos que surgieron de las declaraciones juradas, presentó con datos incorrectos, además de excluir sus operaciones, ventas que implicó una declaración incompleta del hecho imponible que afectaron al monto del tributo y con ello suministró información inexacta sobre su actividad gravada (Nums. 1), 3), 4) y 5), del citado apartado de la Ley Tributaria, ya que registró valores de costos deducibles inconsistentes.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: *La reiteración* debido a que **NN** registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes en sus DD.JJ. en varios ejercicios fiscales lo que incidió en las Rentas Netas declaradas y liquidación del impuesto, violando de manera reiterada lo dispuesto por la Ley, igualmente se consideró el *grado de cultura del infractor*, debido a que el contribuyente se encuentra obligado a presentar Estados Financieros, por ende cuenta con el asesoramiento de contadores y auditores, así como el *perjuicio fiscal y las características de la infracción* el que se configura con los montos de los impuestos no ingresados al Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 150% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IRACIS e IRE General conforme al Art. 175 de la Ley.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas por ley,

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	2017	5.060.560	7.590.840	12.651.400
511 - AJUSTE IRACIS	2018	13.799.669	20.699.503	34.499.172
511 - AJUSTE IRACIS	2019	15.555.783	23.333.674	38.889.457
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	6.430.907	9.646.360	16.077.267
Totales		40.846.919	61.270.377	102.117.296

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con 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 150% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZU
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS