

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 04/08/2023, 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 de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019; y del IRE General del ejercicio fiscal del 2020 de **NN**, específicamente con respecto al rubro Inventarios y su vinculación e incidencia directa en la relación de Existencia/Mercaderías/Costos/Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal declarada; y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos en formato digital, la composición de los rubros de costo, el tipo de costeo aplicado y la modalidad del Sistema Contable utilizado, lo cual no fue cumplido por la contribuyente.

La Fiscalización tuvo como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, en el que se informó sobre las inconsistencias detectadas a **NN** en el marco del 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 y su costeo; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco por parte del contribuyente, por lo que recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** analizaron las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) ya que mediante el expediente N° 00 del 17/08/2023, presenta una nota en la cual alega que no posee ningún registro a raíz de un desperfecto en el sistema contable, por tanto **NN** no presentó las documentaciones requeridas ante la Administración Tributaria (**AT**) por parte tal motivo procedieron a realizar la determinación de los valores de las compras gravadas y exentas considerando las declaraciones juradas (DD.JJ.) determinativas y sus registros de compras en el módulo Hechauka, en virtud de las cuales detectaron irregularidades en la existencia de mercaderías y en los costos declarados; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la contribuyente, siendo las inconsistencias detectadas los costos deducibles mayores a los declarados por la misma, una rentabilidad contable y fiscal inferiores con relación a los promedios del sector económico al que pertenece **NN**, así como ingresos inconsistentes al verificarse los costos y los ínfimos márgenes de utilidad declarados. Con base en lo detectado, consideraron que **NN** infringió las normas establecidas en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991, en adelante la **Ley**, y sus reglamentaciones establecidas en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Anexo del Decreto N° 3182/2019; en consecuencia, a fin poder determinar la rentabilidad de **NN**, y atendiendo a que esta no proporcionó los elementos necesarios para realizar la determinación sobre base cierta, se consideró los porcentajes de rentabilidad Neta Fiscal Real por los ejercicios correspondiente a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de XX y forman parte del sector de Estaciones de Servicios como tal, los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible; conforme al Num.3) del Art. 211 de la Ley, de la cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que la contribuyente declaró valores de compras, ingresos, costos de ventas y saldos de inventarios incompletos o inconsistentes; mecanismos mediante los cuales no ingresó el impuesto correspondiente, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible del IRACIS General y del IRE General, ya que realizó actos que aparejaron la consecuente falta de pago de tributos en perjuicio del Fisco, por lo que sugirieron calificar su conducta conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa que será graduada sobre el monto del impuesto defraudado. Además, recomendaron la multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales de no proporcionar las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) de acuerdo con lo establecido en el Num. 6) Inc. b) del Anexo a la RG N° 13/2019; todo ello según el siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	MONTO IMPUESTO	MULTA POR CONTRAVENCIÓN	MULTA POR DEFRAUDACIÓN
		A	B=Ax10%	C	D
2018	511-AJUSTE IRACIS	600.028.472	60.002.847	0	La multa por Defraudación será graduada de acuerdo con lo establecido en el Art. 175, conforme a los procedimientos previstos en los artículos 212 y 225 de la Ley.
2019	511-AJUSTE IRACIS	431.388.866	43.138.887	0	
2020	800-AJUSTE IRE GENERAL	410.823.125	41.082.313	0	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN		0	0	300.000	
TOTAL		1.442.240.463	144.224.046	300.000	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 la cual fuera debidamente notificada el 04/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la contribuyente, conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, y la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

La contribuyente no presentó sus Descargos, por lo que el **DSR2** procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 26/02/2024; posteriormente se procedió al cierre de dicha etapa procesal y se llamó a Alegatos por medio de la Resolución N° 00, la que fuera notificada el 22/04/2024, en consecuencia, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En el Periodo Probatorio **NN** presentó el Formulario N° 00 del 10/04/2024 en el cual manifestó lo siguiente: “... en la copia de los antecedentes a la que he accedido foliada desde el 01 al 55 del expediente 00 no existe ningún registro de la existencia de las hojas de trabajo de los auditores que permita identificar las supuestas diferencias detectadas, solo existen registros genéricos en algunas pocas planillas pero sin identificar los reportes del sistema Hechauka ni planillas de los proveedores con los respectivos montos en los que los fiscalizadores supuestamente se basaron para detectar las inconsistencias.

Es decir, no existen hojas de trabajo ni evidencias reales y concretas que permitan identificar las supuestas diferencias detectadas en las compras declaradas y las ventas que supuestamente me realizaron, tales como planilla de proveedores por mes, planillas de ingresos para verificar el verdadero saldo de inventario y las existencias, planillas de mayorización de los bienes, ni ningún registro que identifique el origen de las supuestas diferencias detectadas.” (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que a fojas ocho (08) del Expediente N° 00, en el análisis de los Estados Financieros (EE.FF.), en la columna H, se puede observar las compras de **NN** según los proveedores informantes del módulo Hechauka, cuyos montos fueron comparados con la existencia inicial y existencia final, así como los costos y gastos deducibles y los ingresos, logrando así el equipo auditor obtener la renta neta.

Asimismo, resaltó que la sumariada no puede pretender que la **AT** se disponga a realizar un inventario físico o a verificar uno a uno los comprobantes si es que la propia contribuyente no cuenta con una clasificación precisa y clara de sus mercaderías, y si no demuestra o no dispone

de una metodología de determinación de costeo y/o de inventario conforme a las normas establecidas; por ello, el reclamo realizado por la **GGII** a la firma podría ser fácilmente rebatida si es que la misma posee un sistema de costeo conforme a algún método aprobado por la normativa; que en caso de confirmarse y validarse los cálculos y respaldo documental, no surgirían ajustes fiscales que denunciar.

El **DSR2** resaltó que ante la falta de la totalidad de la documentación requerida al contribuyente, los auditores de la **GGII** consideraron la rentabilidad neta fiscal real de los ejercicios fiscalizados correspondientes a los contribuyentes que han declarado la misma actividad que **NN** (Comercio al por menor de XX en XX) y con base en las documentaciones e informaciones obrantes en el **SGTM** y el Módulo de Hechauka, se procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes en los ejercicios fiscalizados, considerando las DD.JJ. Determinativas correspondientes, y sobre dicho resultado aplicaron la ecuación contable de inventario (**Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras – Existencia Final**), de conformidad a lo expuesto en el Cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría, revelándose de esta manera que los costos de ventas y las existencias de inventario no coinciden con los montos registrados en los Libros Diario, Mayor e Inventario, ni con los Libros del IVA Compras y Ventas y el total de los montos registrados en las DD.JJ. Determinativas e Informativas y los EE.FF. presentados por la sumariada (en infracción al Art. 13 de la Ley y su reglamentación dada en los artículos 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los artículos 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019), hechos que conducen a la disminución de la base imponible del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2018 y 2019, y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 en perjuicio del Fisco al hallarse las siguientes inconsistencias: declaración de 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 sumariada, así como la declaración de costos deducibles mayores, la rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por **NN** con relación a otros contribuyentes que realizan la misma actividad comercial. Asimismo, constataron ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad obtenidos y declarados por el contribuyente.

Igualmente, el **DSR2** mencionó que los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de Rentabilidad calculado para el sector económico en el cual opera **NN**, cuyos coeficientes fueron para los ejercicios fiscales controlados los siguientes: 2018: 3,9%; 2019: 3,3% y 2020: 4,5% a fin de su aplicación para determinar el monto imponible de las inconsistencias detectadas, de conformidad a lo establecido en el Num.3) del Art. 211 de la Ley y que constituyen la base imponible de los tributos y conforme se detalla en el Cuadro N° 4 del Informe Final de Auditoría.

Al respecto, el **DSR2** recalcó que todos los hechos mencionados en los párrafos anteriores fueron notificados a la sumariada, pero no fueron desvirtuados por esta, pues no presentó la totalidad de las documentaciones solicitadas durante la Fiscalización y posteriormente no arrimó prueba alguna para ejercer su defensa en el Sumario Administrativo y refutar los hechos denunciados en su contra, lo que demuestra su total desinterés en el esclarecimiento de los mismos. Por tanto, concluyó que corresponde confirmar la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta, el **DSR2** señaló 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 en este caso está representado por el impuesto que **NN** dejó de ingresar. 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 del sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, pues no declaró parte de sus ingresos (rentas) en sus DD.JJ. del Form. N° 101 y del Form. N° 500, y de este modo suministró información inexacta sobre sus operaciones comerciales, confirmándose así la presunción de defraudar prevista en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, por lo que confirmó que se cumplen

todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal estipulado en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para su aplicación es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones. Por tanto, analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes), **el grado de cultura del infractor** y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, debido a que el contribuyente cuenta con la obligación de presentar EE.FF. desde el año 2014, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, pues hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley) las operaciones consignadas en sus DD.JJ., y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la sumariada no presentó** las documentaciones requeridas durante la Fiscalización ni tampoco lo hizo en el Sumario Administrativo.

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, recomendó aplicar la multa del 220% sobre los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley; además de la multa de G 300.000 en concepto de Contravención por el incumplimiento de deberes formales de acuerdo con lo establecido en el Num. 6) Inc. b) del Anexo a la RG N° 13/2019.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO,, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991 y 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	2018	60.002.847	132.006.264	192.009.111
511 - AJUSTE IRACIS	2019	43.138.887	94.905.551	138.044.438
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	41.082.313	90.381.088	131.463.401
551 - AJUSTE CONTRAVEN	26/10/2023	0	300.000	300.000
Totales		144.224.047	317.592.903	461.816.950

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la 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 la multa del 220% sobre los tributos no ingresados oportunamente, más la multa por Contravención, conforme a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020 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 de Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS