

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

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

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 21/07/2023, 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 fue presentada por **NN**.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DPO DGFT N° 00/2023 en el que se informa que del programa de control de "XX 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, 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 20/09/2023 fue solicitada la comparecencia del fiscalizado 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 22/09/2023, 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 la Ley N° 2421/2004.

Asimismo, según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 09/11/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró compras de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes, obteniendo con ello un beneficio indebido al lograr 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, según el siguiente cuadro:

<b>Impuesto</b>	<b>Ejercicio Fiscal</b>	<b>Monto Imponible</b>	<b>Impuesto a Ingresar</b>
511 - AJUSTE IRACIS	2017	162.851.542	16.285.154
511 - AJUSTE IRACIS	2018	201.508.020	20.150.802
511 - AJUSTE IRACIS	2019	268.458.553	26.845.855
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	130.057.960	13.005.796
<b>TOTALES</b>		<b>762.876.075</b>	<b>76.287.607</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 25/01/2024, 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, dentro del plazo establecido, **NN** presentó su Descargo y solicitó la Apertura del Periodo Probatorio. A tal efecto, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio, etapa en la cual **NN** ofreció sus pruebas, por lo que, cumplido el plazo, por Resolución N° 00, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio, y se comunicó al sumariado que por imperio del Num. 7) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, podrá presentar sus Alegatos, que no fueron presentados, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

**NN**, en su descargo alegó entre otras cuestiones, que la desestimación de los documentos efectuados por los auditores de la GGII, son injustificadas, *"...la determinación sobre base presunta únicamente procede cuando el fiscalizado no proporciona los elementos reales que justifican la determinación de la obligación tributaria; es esencial, fundamental y un requisito "sine qua non", que la fiscalización realice de manera indubitable, expresión de las cuales de desestimación de esos elementos reales presentados por mi parte y que son sustento de la liquidación del IRACIS en los ejercicios 2017, 2018, 2019 e IRE 2020... Que, pretender que el promedio de rentabilidad en la actividad de Estación de Servicios realizado por mi parte oscile entre 3,8% y 4,5% en los periodos fiscalizados es una total locura y una aberración; debido a que los factores citados no permiten tener ganancias mayores a las que he obtenido y correctamente declarado en aquellos ejercicios fiscales..."* (sic).

El **DSR1** analizó los antecedentes del caso, además de las pruebas ofrecidas por el sumariado 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**), concluimos las inconsistencias en la existencia de mercaderías y en los costos declarados, que incidieron directamente en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por el sumariado que afectaron el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017 a 2019 y del IRE ejercicio fiscal 2020.

Al respecto, el **DSR1** procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas relacionadas a **NN** en 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.

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 según lo informado en el Hechauka y DD.JJ. Form. 120 y los de Existencia Final, igualmente de lo declarado por el sumariado en sus DD.JJ. y Estados Financieros, dando como resultado Costos deducibles que al ser comparados con los registrados en el Form. 101 arrojan las diferencias en el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017 a 2019 y del IRE ejercicio fiscal 2020.

Que, considerando lo manifestado por el sumariado, además de las pruebas valoradas dentro del presente proceso administrativo, el **DSR1** solicitó a la Asesoría Económica el porcentaje de rentabilidad fiscal promedio, teniendo en cuenta la rentabilidad económica real del sector de Estaciones de Servicios (Art. 247 de la Ley), según su actividad y zona geográfica, arrojando como resultado los siguientes: 2017 a 1%, 2018 a 1%, 2019 a 1% y 2020 a 2,8%, según detalle siguiente:

EJERCICIO FISCAL	COSTO DEDUCIBLE S/ AUDITORÍA (CUADRO 2, COL. D)	GASTO DEDUCIBLE SEGÚN DJ (F-101/F-500)	% RENTA S/ PROM GGII	RENDA NETA FISCAL S/GGII	RENDA NETA FISCAL S/ CONTRIBUYENTE (F-101/F-500)	RENDA NETA FISCAL NO DECLARADA	IMPUESTO 10%
	A	B	C	$D = \frac{D}{((A+B)XC)/(1-C)}$	E	F = D - E	G
2017	7.654.734.063	1.234.544.566	1,0%	89.790.693	102.636.697	-12.846.004	-1.284.600
2018	8.350.491.500	973.632.736	1,0%	94.183.073	96.786.976	-2.603.903	-260.390
2019	7.999.833.629	916.620.570	1,0%	90.065.194	35.825.820	54.239.374	5.423.937
2020	5.997.439.418	746.018.829	2,8%	194.255.999	64.198.039	130.057.960	13.005.796
<b>TOTAL</b>	<b>30.002.498.610</b>	<b>3.870.816.701</b>	-	<b>468.294.959</b>	<b>299.447.532</b>	<b>168.847.427</b>	<b>16.884.743</b>

Por tal motivo, el **DSR1** concluye que **NN** declaró compras, costos de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes disminuyendo el resultado fiscal del ejercicio fiscal 2019 del IRACIS y 2020 del IRE respectivamente, hecho que implicó el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que el sumariado 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 la diferencia de márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

En cuanto a la calificación de su conducta el **DSR1** señaló que la conducta de **NN** 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 del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos incorrectos y con ello suministró información inexacta sobre su actividad gravada (Nums. 1), 3), 4) y 5), Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12), Art. 174 de la Ley), ya que registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 5), 6) y 7) 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 110% 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. 1º:** 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	2019	5.423.937	5.966.330	11.390.267
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	13.005.796	14.306.375	27.312.171
<b>Totales</b>		<b>18.429.733</b>	<b>20.272.705</b>	<b>38.702.438</b>

\* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

**Art. 2º: CALIFICAR** la conducta del contribuyente como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con

la aplicación de una multa equivalente al 110% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 y 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 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**