

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 26/07/2023, 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 Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS General correspondiente a los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020. A dichos efectos, el Departamento de Auditoría FT1 le solicitó al contribuyente que presente sus documentos y libros contables, los cuales fueron presentados fuera de plazo.

Las verificaciones se originaron como resultado del Programa de Control "XX 2022" enfocado a empresas distribuidoras de XX al por menor, específicamente en las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas, así como los valores en existencias de mercaderías donde se detectaron inconsistencias que guardan relación directa con: los ingresos, las diferencias en las compras, los costos de ventas y el valor en el inventario final de mercaderías, en ese contexto se inició la Fiscalización Puntual.

Los auditores de la **GGII** evaluaron el comportamiento tributario de **NN**, asimismo, procedieron a realizar la determinación de las compras gravadas y exentas considerando los montos consignados en las DD.JJ., sus registros de compras del Sistema Integrado de Recopilación de Información HECHAUKA y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes, variables que al ser aplicadas en la ecuación contable de inventario exponen que los costos de ventas y las existencias no coinciden con los saldos y montos registrados en los Libros Contables, Inventario, Diario, Mayor y en los Libros del IVA (venta/compra), DD.JJ. determinativas e informativas y los Estados Financieros declarados, en infracción al Art. 13 de la Ley N° 125/1991, en adelante la **Ley**, en concordancia con los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 y el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante), incidiendo en la rentabilidad neta de las obligaciones controladas.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** ha obtenido un beneficio indebido al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, causando un perjuicio al Fisco al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, en ese contexto calificaron su conducta de conformidad con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, y los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley y el Num. 12) del Art. 174 de la misma norma legal, por suministrar datos falsos y hacer valer ante la Administración Tributaria, en adelante **AT**, formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo cual sugirieron la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar conforme el Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo. Además de una multa por presentar los documentos requeridos fuera del plazo establecido por la **AT**, equivalente al monto de G 300.000 por Contravención prevista en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con los Inc. a) del Num. 6) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

Los auditores de la **GGII** recomendaron el ajuste fiscal conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Monto Gravado	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	253.547.499	25.354.750	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	328.421.921	32.842.192	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	261.612.425	26.161.243	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	362.939.747	36.293.975	
551 - AJUSTE CONTRAVEN	26/09/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.206.521.592	120.652.160	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, siendo notificado de la misma el 05/12/2023, 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, en concordancia con lo dispuesto en la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El sumariado presentó su descargo fuera de plazo, en fecha 21/12/2023 mediante Resolución N° 00 el **DSR1** procedió a la Apertura del Periodo Probatorio, como así también concedió la prórroga solicitada por el contribuyente según lo establecido en el Art. 11 de la RG N° 114/2017 en concordancia con el Num. 5) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, una vez transcurrido el plazo pertinente se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 12/02/2024 al cierre del Periodo Probatorio, considerando las pruebas presentadas y los argumentos expuestos por **NN** durante el Periodo Probatorio, el **DSR1** requirió al mismo, mediante Medida para Mejor Proveer, los documentos relacionados a su IRP y remitió el expediente principal junto con los antecedentes del caso al Departamento de Auditoría FT1, a los efectos que informe sobre la incidencia de los hechos nuevos presentados en esta instancia por parte de **NN** sobre la determinación realizada de las obligaciones controladas.

Considerando los trámites y la complejidad del caso particular, el **DSR1** solicitó la prórroga del plazo del procedo de Sumarios por dos meses, la cual fue concedida mediante Resolución RPP DPTT N° 00 de fecha 04/03/2024, en fecha 30/04/2024 el Departamento de Auditoría FT1 remitió el Informe DAFT1 N° 00/2024, el cual se le corre traslado al sumariado en fecha 03/05/2024, considerando que **NN** no presentó sus alegatos y habiendo transcurrido el plazo legal el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

Analizados los antecedentes del caso y los argumentos expuestos en los escritos presentados durante el proceso, el **DSR1** señaló lo siguiente:

NN expresó: "... No corresponde la determinación tributaria sobre base presunta ni mixta ya que el contribuyente presentó todos los documentos requeridos por los auditores, la auditoría contaba con todos los elementos de juicio necesarios y confiables para realizar la determinación sobre base cierta conforme lo establece el artículo 211 de la Ley N° 125/91... El coeficiente de rentabilidad debe ser el correspondiente no solo al sector de Estaciones de Servicios, se debió considerar la ubicación geográfica de la estación de servicio, la densidad poblacional de la zona, la rotación del stock del inventario, entre otras variables..." (sic).

En lo referente a la reliquidación realizada por los Auditores, el **DSR1** mencionó teniendo en cuenta que la verificación versó sobre los rubros de inventarios, mercaderías, ingresos y

rentabilidad neta fiscal; que la misma se efectuó sobre la base de los datos del **SGTM** y de los documentos proveídos por el contribuyente, los cuales se detallan en las hojas de trabajos proporcionados por esta dependencia mediante un pen drive en fecha 25/01/2024 (según como consta en el acuse de recibo obrante en autos), es importante aclarar que el contribuyente en todo momento tuvo acceso a los antecedentes durante la fiscalización como así también el proceso de sumario, además de la devolución que la Administración Tributaria, en adelante **AT**, ha realizado ante cada solicitud presentada por el mismo.

En lo que concierne a este caso en particular se observa que como resultado de la verificación se demostró la incorrecta declaración del valor de las compras, el costo de venta y los saldos de inventarios, que al no ser obtenidos y valuados adecuadamente por **NN** conforme se estipula en el Art. 13 de la Ley, y los Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005 y el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, produjo bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal, en los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, lo que restó fiabilidad a sus Estados Financieros y a las DD.JJ., por proporcionar informaciones inconsistentes.

Se tiene así que la determinación realizada por los auditores es correcta ya que fue sobre base mixta, en la cual *"...se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito y grado de confianza que ella merezca"*, en ese punto, y en razón a las inconsistencias detectadas y en virtud al Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 "Ley del Comerciante", los auditores de la **AT** impugnaron los registros contables de **NN** por proveer información inexacta, por lo que en presencia de pruebas contradictorias, en este caso las mencionadas inconsistencias se procedió a determinar el impuesto conforme lo establece el Num. 3) del Art. 211 de la Ley.

Siguiendo con la premisa anterior, el **DSR1** señaló que la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, situación que se dio en el presente caso.

En lo que atañe a los porcentajes aplicados, el **DSR1** precisó que los mismos corresponden a la rentabilidad neta fiscal de contribuyentes del mismo sector comercial según los datos del **SGTM**, para las cuales, según los auditores de la **GGII** ascienden para el IRACIS General 2017 a 3,8%, 2018 a 3,9%, 2019 a 3,3% y para el IRE General del ejercicio fiscal 2020 a 4,5%, porcentajes que fueron aplicados sobre la renta neta fiscal no declarada por **NN**.

Con relación a los hechos nuevos expuestos por **NN** y remitidos para análisis de los auditores, mediante Informe N° 70/2024 se expone cuanto sigue;

Se procedió a incluir el saldo final de inventario del 2016 en los cálculos para la determinación de los costos deducibles según auditoria del ejercicio fiscal 2017 el monto de G 348.912.239, dicho valor se corroboró con el Balance General comparativo del 2017 y el Libro diario (Asiento de Apertura) del 2017 presentado por el contribuyente mediante el expediente N° 00.

Corresponde considerar el nuevo monto que arrojó la rectificativa del periodo fiscal 10/2020 del IVA el monto de G 552.382.230, de esta manera resulta mayor las compras totales del informado ventas del Hechauka, siendo así esta última la que se utiliza para el cálculo de las compras para inventario del Ejercicio Fiscal 2020.

Al respecto el **DSR1** consideró importante traer a colación lo expuesto en el Art. 208 de la Ley, que expone: *"...Rectificación, aclaración y ampliación de las declaraciones juradas – Las declaraciones juradas y sus anexos podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que se hubiere incurrido..."*.

Es importante mencionar que las inconsistencias fueron justamente detectadas como resultado de la fiscalización realizada por la **AT** y no por iniciativa del contribuyente, situación confirmada por el propio sumariado mediante su escrito, debiendo tomar conciencia de que son los contribuyente los que están obligados a llevar los libros exigidos y documentar las operaciones gravadas en las que participen, en la forma establecida en la ley, reglamentos o resoluciones de los organismos recaudadores, ya que sería imposible para la administración la verificación de la correcta liquidación y pago de los impuestos, si los mismos no estuvieran obligados a documentar todas sus operaciones de una forma ordenada, pudiendo ejercer su derecho contra terceros en las instancias judiciales pertinentes si el caso lo requiere.

En cuanto a los documentos de IRP requeridos mediante Medida para Mejor Proveer de fecha 21/02/2024, los mismos fueron presentados por **NN** en forma extemporánea, considerando que tenía hasta el 15/03/2024 para presentar los mismos, siendo entregados recién el 17/04/2024.

En atención a las irregularidades detectadas el **DSR1** confirmó la determinación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, realizada por los auditores de la **GGII** a los efectos de determinar la cuantía exacta de su obligación con el Fisco.

Con relación a la conducta, el **DSR1** señaló que teniendo en cuenta que existen elementos que desvirtúan los hechos denunciados, y considerando las evidencias obtenidas durante el proceso de control, se confirma que **NN** incumplió con la normativa tributaria al obtener un beneficio indebido al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, causando un perjuicio al Fisco al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, confirmándose de esta manera la presunción establecida en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, pues se cumplieron todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la misma norma legal.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró como agravantes las establecidas en los Nums. 1), y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido, señaló que el contribuyente cometió infracciones en varios ejercicios fiscales, afectando negativamente la determinación de las obligaciones controladas al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, como así también la importancia de perjuicio fiscal (relacionadas a operaciones equivalente a un monto de G 1.131.357.206) y las características de la infracción, por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 230% sobre los impuestos a ingresar determinado por los auditores.

El **DSR1** refirió finalmente que debido a que **NN** presentó las documentaciones requeridas por la **AT** fuera del plazo establecido corresponde la aplicación de multa por Contravención según lo establecido en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Num. 6) del Inc. a) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, equivalente al monto de G 300.000.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR1** recomendó **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 26/09/2023 del Departamento de Auditoría FT1 dependiente de la **DGFT**.

POR TANTO, en uso de sus 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	26.727.531	61.473.321	88.200.852
511 - AJUSTE IRACIS	2018	32.842.192	75.537.042	108.379.234
511 - AJUSTE IRACIS	2019	26.161.243	60.170.859	86.332.102
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	27.404.755	63.030.937	90.435.692
551 - AJUSTE CONTRAVEN	26/09/2023	0	300.000	300.000
Totales		113.135.721	260.512.159	373.647.880

* Sobre el tributo deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora que serán calculados conforme el Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa de 230%, sobre el tributo a ingresar resultante del ajuste, más una multa por **CONTRAVERSIÓN** prevista en el Art. 176 de la Ley.

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

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