

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

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

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 01/03/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la 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 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, que afectarían a los Rubros: 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 XX 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 04/05/2023 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 09/05/2023, 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 20/10/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró compras, costos 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 N° 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 (uno) a 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2018	313.700.933	31.370.093	Será graduada de acuerdo con lo establecido en el artículo 175, conforme a los procedimientos previstos en los arts. 212 y 225 de la Ley N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2019	298.103.014	29.810.301	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	495.606.951	49.560.695	
<b>TOTALES</b>		<b>1.107.410.898</b>	<b>110.741.090</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 13/12/2023, 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, 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, el cual fue presentado. Que, a través de la Resolución DPTT N° 00 del 15/03/2024, se emitió la prórroga del plazo de la duración del Sumario Administrativo por termino de dos (2) meses, contado a partir del día siguiente de cumplido el plazo ordinario, resolución notificada debidamente al contribuyente sumariado; por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

**NN**, en su descargo y ofrecimiento de pruebas alegó: "... El Acta Final del proceso de Auditoría se me fue presentada con fecha 9 de mayo del año 2023, que se supone es la culminación de los trabajos para la presentación de esos resultados. En el expediente consta que la Auditora encargada de mi caso solicitó por correo electrónico la Rentabilidad del sector del Contribuyente **NN** de los ejercicios fiscales 2018, 2019 y 2020 en fecha 4 de Setiembre del año 2023.

Me hago la siguiente pregunta; si la Auditora ya expuso resultados en mayo del 2023, utilizando porcentajes de rentabilidad que supuestamente tuvieron que ya ser analizados para ese momento; ¿Por qué está consultando recién o recabando datos sobre el mismo (porcentaje de rentabilidad del rubro de estaciones de servicios) en setiembre del 2023? ¿Acaso esos procedimientos no tendrían que ya haberse realizado con anterioridad a la presentación de los resultados finales? ¿O cómo se llegó a esos

*resultados en mayo, si se estaban indagando sobre los mismos en setiembre? Porque a mí me enseñaron que los procedimientos se realizan para llegar al resultado.*

Al respecto, el **DSR1** enfatizó que el pedido de Rentabilidad efectuada por los auditores de la **GGII** con posterioridad al Acta Final obedece a la nota presentada por **NN** a través del expediente 00, cuyas respuestas se encuentran insertas en el Informe Complementario DRCAE N° 00/2023, obrantes a fs. 05 (cinco) del expediente 00.

*En relación a los resultados obtenidos en el Acta Final mencionó los siguientes: Año 2018: Comienzo de mi actividad como Estación de Servicios Como mencioné en nota presentada en fecha 19 de mayo del año 2023, la diferencia existente en el ejercicio 2018 se debió a un error de imputación de la cuenta (no pudiendo confirmar si por error de sistema o error humano), ya que en las mismas facturas de compras estaban descritos las mercaderías para la venta y los gastos de fletes (Flete del Camión Cisterna hasta la Ciudad de XX); la cual una partida de ellos se imputaron ambos (Mercaderías y Fletes) a gastos, lo que llevó a esa diferencia, pero que en ningún momento fueron intencionales, ya que en el libro de compras se puede visualizar el ingreso de la totalidad de los comprobantes de compras, no habiendo falta de ingresos a la contabilidad de ninguno de ellos. En la misma nota mencioné mi responsabilidad sobre el hecho, asumiendo esa diferencia, solicitando rectificar el mismo y pagar el impuesto si hubiere diferencias, ya que soy un ser humano, y como tal estoy expuesto a errores. Como dice en la Biblia misma "Que tire la primera piedra quien no tenga pecados" (sic).*

Al respecto, el **DSR1** enfatizó que de las constancias de autos, se desprenden hechos facticos por las cuales se sustenta que los auditores de la **GGII** procedieron 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, todo lo cual revela 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 denunciadas.

De los antecedentes obrantes en autos y ante lo expresado por **NN** en su escrito de descargo y ofrecimiento de pruebas, el **DSR1** subrayó que los documentos presentados no justifican íntegramente la cuantía que consignó en sus DDJJ del IRACIS y del IRE de los ejercicios fiscales cuestionados. De igual manera enfatizó que los gastos de fletes y descuentos a clientes alegado por el sumariado son características propias que hacen a la operativa normal del rubro de comercialización de combustibles de muchos contribuyentes, que ya fueron objeto de control y sobre las cuales se efectuaron cálculo estadístico para la determinación de la rentabilidad del sector.

Por tal motivo, el **DSR1** confirma que **NN** declaró compras, costos de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes disminuyendo los

resultados fiscales del IRACIS e IRE, hecho que implicó el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que **NN** 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 Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019 y los Arts. 17 y 18 al Anexo al 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 necesario y confiable para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto, el **DSR1** refirió que están dadas las condiciones previstas por la Ley para la estimación sobre base mixta prevista en el Art. 211, Num. 3) de la Ley, a fin de determinar la incidencia impositiva de las utilidades no declaradas, asimismo, el **DSR1** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo que corresponde confirmar la liquidación del tributo efectuada por los auditores de la **GGII**, teniendo en cuenta la rentabilidad económica promedio del sector, la cual, según cuadro expuesto en el Informe Final asciende para el IRACIS ejercicio fiscal 2018 a 3,9%, en el ejercicio fiscal 2019 a 3,3% y para el ejercicio 2020 a 4,5%, conforme se expone en el Informe Final de Auditoría - Cuadro 4: Determinación de la Renta Neta Fiscal No Declarada.

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 230% 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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2018	31.370.093	72.151.213	103.521.306
511 - AJUSTE IRACIS	2019	29.810.301	68.563.693	98.373.994
800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2020	49.560.695	113.989.599	163.550.294
Totales		<b>110.741.089</b>	<b>254.704.505</b>	<b>365.445.594</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. 2°: CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, 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 230% 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 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**