

RESOLUCION PARTICULAR**VISTO:**

El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**).

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 06/04/2022, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2016 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020; y para tal efecto requirió a **NN** que presente sus libros contables, su Balance de sumas y saldos, sus Libros Compras y sus EEFF; lo cual fue cumplido.

Con la revisión de los cruces y análisis de las informaciones obtenidas de las documentaciones presentadas por **NN** y los informes consultados del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, resultaron inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos, ambos vinculados y que tienen incidencia directa en la baja rentabilidad neta fiscal declarada por la contribuyente. Por otro lado, se verificó que la misma no cuenta con un registro permanente de inventario que permita determinar las correctas cantidades y valoraciones de los saldos de existencias. Por ello, se determinó el valor de las mismas y el costo aplicando la ecuación contable de inventario, utilizando como variables las compras declaradas y registradas por la fiscalizada en las declaraciones juradas informativas de compras (Hechauka).

Con dichos procedimientos, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales en los ejercicios fiscales controlados, no declarando la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS y el IRE; obteniendo así un beneficio indebido, al lograr reducir las rentas netas imponibles en perjuicio del Fisco, en infracción a los artículos 7°, 8° y 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante, la Ley) y, 8°, 9° y 14 de la Ley N° 6380/2019, por lo que realizaron una propuesta de reliquidación.

Por tanto, los auditores de la **SET** sugirieron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley y aplicar la sanción de multa de entre uno (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado, de acuerdo con el Art. 175 de la Ley, la que será graduada tomando en consideración a las circunstancias atenuantes y agravantes que resulten de los procedimientos administrativos; todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.868.993.327	186.899.333
511 - AJUSTE IRACIS	2017	2.073.314.867	207.331.487
511 - AJUSTE IRACIS	2018	2.013.830.563	201.383.056
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.790.489.784	179.048.978
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	1.634.915.541	163.491.554
Totales G		9.381.544.082	938.154.408

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), el 10/08/2022 notificó la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00 a la sumariada, en su domicilio fiscal, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 114/2017.

En su escrito de descargo, **NN** argumentó: *"Como es usual en este tipo de negocios, realizamos bonificaciones, previo acuerdo con nuestros proveedores, y en otros casos recibimos devoluciones de nuestros productos, los que se documentan con la emisión de las notas de crédito. Dichas notas de crédito no han sido tomadas en consideración por los fiscalizadores para la determinación del costo según auditoría."* (sic).

"1- 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 fiscalizada a los fines de la liquidación del IVA y las informadas por los Agentes de Información: En tal sentido, no hemos tenido a la vista el detalle de las diferencias de inventario comparando lo declarado en el IVA versus lo informado por los Agentes de Información." (sic).

"... según obra en el acta final de fiscalización referido, denota en forma inequívoca la aseveración de una inconsistencia entre los estados financieros y las DD.JJ., sin hacer notar con exactitud el cruce entre ambas informaciones y el resultado que demuestre la supuesta inconsistencia que se me alega." (sic).

Respecto a la liquidación del costo, el **DSR1** señaló que las notas de créditos fueron consideradas por la auditoría en los cálculos realizados, conforme a lo declarado en el Formulario 120, para el ejercicio fiscal 2016, por valor de G 164.953.857, para el 2017, por G 173.184.107, para el 2018, por G. 276.005.629, para el 2019, por G. 183.150.311 y para el 2020, por G. 140.327.672.

En referencia al detalle de las diferencias entre las compras de mercaderías declaradas por la sumariada y las informadas por los Agentes de Información, los montos de compras no declaradas por **NN**, extraídas de los Informados Ventas del Hechauka son los siguientes: G 270.625.965 en el ejercicio fiscal 2016, G 393.432.307 en el 2017, G 245.109.366 en el 2018, G. 1.110.808.735 en el 2019 y G. 253.818.828 en el 2020.

Asimismo, el **DSR1** aclaró que en el Informe DAFT1 N° 00/2022 del 14/03/2022, se menciona que se constataron inconsistencias en las existencias expuestas en los EE.FF. y en las DD.JJ., además de baja rentabilidad declarada por **NN**, cuyo detalle se encuentra en el cuadro, a fs. 12 del expediente N° 00. Es necesario mencionar que los expedientes relacionados al proceso se encuentran en el **DSR1**, y la sumariada pudo consultar, examinar o solicitar fotocopia de los mismos, conforme a lo dispuesto por el Art. 191 de la Ley.

Continuó argumentando **NN**: *"En nuestra actividad, situada en el Mercado Central de Abasto (MCA), la compra de los productos representa el costo de adquisición, ya que para poner a disposición la mercadería para la venta, no incurrimos en otros costos... por tratarse de un producto terminado, que recibimos de nuestro proveedor en nuestras instalaciones. La lista de los productos estrella con mayor rotación de inventario, son... - Yerba XX de 250 Grs. - Yerba XX de 250 Grs. - Yerba XX de 100 Grs."*

Entiéndase, que el tipo de distribución... es un canal de intermediación... entre el proveedor y los demás distribuidores que apuntan a minoristas.

Esta operativa se realiza bajo contratos firmados con exclusividad con nuestros proveedores, donde se establecen los precios de compra y precios de ventas respectivamente... está operativa... no genera el nivel de rentabilidad que se nos presume imputar... el margen de utilidad oscila entre un 4 a 6%.

Además... se venden otros tipos de mercaderías conexas de consumo masivo... los cuales tienen un mayor margen de rentabilidad. Sin embargo, en el promedio de todos los productos comercializados, se obtiene un margen bruto del 5%." (sic).

Sobre la cuestión mencionada, el **DSR1** manifestó que los auditores de la **SET**, ante la falta de presentación de un inventario permanente que permita dar seguimiento de las entradas, salidas, saldos, la correcta valoración de las existencias y de los costos deducibles de **NN**, determinaron el valor de éstos últimos, aplicando la ecuación contable de inventario, con lo cual quedó demostrada la declaración de costos, utilizando saldos incorrectos de las existencias, que al no incluir la totalidad de las operaciones comerciales y al no ser valuadas adecuadamente, originaron los bajos márgenes de rentabilidad.

Lo anteriormente expuesto resta fiabilidad a los ingresos y ganancias registradas por **NN**, por lo que los registros contables fueron impugnados parcialmente, conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley Nº 1034/83 y dado que la sumariada no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta real, para practicar la determinación sobre base cierta, se procedió a determinar los impuestos, conforme a lo establecido en el Art. 211 numeral 3) de la Ley, para lo que se solicitó la rentabilidad neta fiscal real del sector de contribuyentes dedicados a la actividad declarada por la sumariada, resultando ser de 11,00% para el año 2016, 10,70% para el 2017, 11,00% para el 2018, 10,40% para el 2019 y de 10,70% para el 2020.

Por otra parte, durante el periodo probatorio se comprobó que **XX** de **NN** es distribuidora oficial de las Yerbas Mate **XX** y **XX**, en el Mercado de Abasto Central, y que la comercialización de dichos productos se realiza a un precio de venta sugerido por las proveedoras, más la sumariada vende también otros tipos de mercaderías y reconoció en su descargo que las mismas tienen un mayor margen de rentabilidad. Si bien sostuvo que en promedio obtiene un margen bruto del 5% de todos los productos comercializados, no logró demostrar la proporción de ventas de sus productos "estrella" (yerba mate) con relación al total de sus ingresos, por lo que este Departamento solicitó a la Asesoría Económica el índice de rentabilidad promedio relacionado al IRACIS General y al IRE General; de contribuyentes dedicados a la actividad de la sumariada, en la misma región del país, obteniéndose los siguientes porcentajes: 9,6% para el año 2016, 10,1% para el 2017, 10,1% para el 2018, 9,9% para el 2019 y de 11,6% para el 2020.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que **NN** no declaró la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS General y por el IRE General, en los ejercicios fiscales controlados, en contravención a lo establecido en los artículos 7º, 8º y 13 de la Ley y, 8º, 9º y 14 de la Ley Nº 6380/2019, por lo que corresponde realizar la reliquidación conforme a los porcentajes expuestos en el párrafo anterior, la cual queda como sigue:

EJERCICIOS FISCALES	COSTOS DEDUCIBLES (S/ AUDITORÍA) (+) MAS GASTOS DEDUCIBLES (F-101/F-500)	PORCENTAJES DE RENTAS PROMEDIO	RENTAS FISCALES SEGÚN AUDITORÍA	RENTAS FISCALES DECLARADAS (F-101/F-500)	IMPONIBLES SEGÚN DSR1
	A	B	C = A x B	D	E = C - D
2016	21.426.854.894	9,6%	2.056.978.070	487.960.711	1.569.017.359

2017	24.548.374.672	10,1%	2.479.385.842	553.361.223	1.926.024.619
2018	22.073.522.801	10,1%	2.229.425.803	414.256.945	1.815.168.858
2019	20.858.253.910	9,9%	2.064.967.137	378.768.623	1.686.198.514
2020	15.797.677.689	11,6%	1.832.530.612	55.435.972	1.777.094.640
	104.704.683.966		10.663.287.464	1.889.783.474	8.773.503.990

Respecto a la calificación de la conducta, **NN** alegó: "Entiéndase que no hubo una intención manifiesta de obtener un beneficio indebido y menos intención de defraudar o burlar al Fisco, sino más bien se apunta a la falta de credibilidad de mis registros contables, que contienen íntegramente todas las transacciones comerciales y denotan el resultado del tipo de negocio de distribución. (sic).

Con base en los argumentos expuestos en el punto anterior, el **DSR1** señaló que la Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se comprueba que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención y considerando que la conducta de **NN** se encuadró dentro de los presupuestos legales establecidos en el numeral 5 del Art. 173 de la Ley, y en el numeral 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dado que la sumariada suministró informaciones inexactas sobre sus existencias de mercaderías, ingresos y costos. Además, hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, lo que condujo a la falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida, incurrió en la infracción prevista en el Art. 172 de la Ley.

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, dado que cometió infracciones de manera reiterada durante cinco ejercicios fiscales. Además, teniendo en cuenta que **NN** es una persona jurídica afectada al IRACIS y al IRE; que se hallaba obligada a presentar Informe de Auditoría Externa Impositiva desde el ejercicio fiscal 2008; que la base imponible denunciada es mayor al 50% de la renta neta imponible declarada, y las características de la infracción, dado que declaró existencias de mercaderías, costos y rentabilidades irreales; el **DSR1** concluyó que corresponde aplicar una multa equivalente a 200% de los tributos defraudados.

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 sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

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	2016	156.901.736	313.803.472	470.705.208
511 - AJUSTE IRACIS	2017	192.602.462	385.204.924	577.807.386
511 - AJUSTE IRACIS	2018	181.516.886	363.033.772	544.550.658

511 - AJUSTE IRACIS	2019	168.619.851	337.239.703	505.859.554
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	177.709.464	355.418.928	533.128.392
Totales		877.350.399	1.754.700.799	2.632.051.198

* Sobre los tributos deberán adicionarse el interés y la multa por mora, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°- CALIFICAR la conducta de la contribuyente **NN**, con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y **SANCIONAR** a la misma con una multa equivalente a 200% de los tributos defraudados.

Art. 3°- NOTIFICAR a la contribuyente conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan a los tributos y multas aplicados.

Art. 4°- COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN