

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el 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 14/03/2023, 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 fiscal de la obligación IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 a 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, puntualmente respecto al Rubro Inventarios, Mercaderías, Costos, Ingresos, Rentabilidad Neta Fiscal. A dicho efecto, le requirió al contribuyente que presente sus Libros Contables e Impositivos, así como los documentos que respaldan a éstos, lo cual fue cumplido en el plazo dispuesto en la Orden.

La fiscalización tuvo como antecedente el programa denominado Control "XX", dispuesto por la Administración Tributaria a través de la Coordinación de Controles Tributarios FT; el mismo fue enfocado a empresas del sector comercial de distribución y venta de XX al por menor. Del análisis de las compras y su incidencia en la formación de los costos de ventas, así como de los valores de las existencias de mercaderías, constató inconsistencias que guardan relación directa con los ingresos y las rentabilidades netas contables y fiscales declaradas por ciertos contribuyentes.

En este contexto, evaluó el comportamiento tributario de **NN** durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 2017 hasta el 2020, en relación al volumen de operaciones de compras y en este sentido conocer también su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal, el cual mostró márgenes exigüos.

El equipo auditor procedió a realizar la determinación de los valores de las compras gravadas y exentas considerando las DD.JJ. Determinativas, sus registros de compras del Sistema Integrado de Recopilación de la Información "Hechauka" y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes, variables que al ser aplicadas en la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{Existencia Inicial} + \text{Compras} - \text{Existencia Final}$), revelaron que los costos de ventas y las existencias (Inventarios) no coinciden con los saldos y montos registrados en los Libros Contables, Inventario, Diario, Mayor, en los Libros Fiscales IVA Ventas y Compras, y Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas así como en los Estados Financieros declarados, incidiendo en la determinación de la base imponible de las rentas en los ejercicios fiscales alcanzados.

Las inconsistencias constatadas son las siguientes: Importes de saldos de Inventarios son distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a Mercaderías y registradas a los fines de la liquidación del IVA, con las informadas por **NN** y los Agentes de Información; Costos deducibles menores a los declarados; Rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico; Ingresos inconsistentes, surgieron de verificar los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad utilizados por el fiscalizado.

El equipo auditor de la **GGII** concluyó en que **NN** declaró incorrectamente los valores de las compras, costos de ventas y saldos de inventarios, que al no incluir la totalidad de las operaciones comerciales y no ser valuados adecuadamente resta fiabilidad a los Estados Financieros y Declaraciones Juradas del fiscalizado, al proveer informaciones irreales o inconsistentes, por lo que los libros contables presentados, fueron impugnados en parte a los efectos legales y se prescindió de ellos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el artículo 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

Además, el equipo auditor concluyó en que **NN** incumplió lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones (en adelante la Ley), los Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005, el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 71 y 17 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, lo que dio origen a la declaración de los bajos márgenes de rentabilidades contables y fiscales en los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.

En consecuencia, el equipo auditor determinó sobre base mixta de acuerdo a lo previsto en el Art. 211 Num. 3); y para ello, consideró la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicios, correspondientes a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios con el fin de determinar el IRACIS y el IRE de los ejercicios fiscalizados y recomendó la calificación conforme al Art. 172 de la Ley, con relación al porcentaje de la multa recomendó aplicar lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley, según el siguiente detalle:

IMPUESTO	EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	MULTAS POR DEFRAUDACIÓN
511 - AJUSTE IRACIS	2017	206.100.039	20.610.004	SERA GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	195.695.382	19.569.538	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	48.875.341	4.887.534	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	305.660.782	30.566.078	
TOTALES		756.331.544	75.633.154	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 03/07/2023, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

En fecha 03/08/2023 a través del Formulario N° 00 **NN** ingresó su escrito de descargo por lo que se emitió la Resolución de Apertura del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 04/08/2023, transcurrido el plazo y habiendo ofrecido como prueba las ya insertas en los antecedentes de la fiscalización se declaró cerrado el periodo probatorio y comunicó que podrá presentar su escrito de alegatos mediante Resolución de Cierre del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 31/08/2023; posteriormente llamó a autos según Resolución de Autos para Resolver N° 00 el 15/09/2023.

Todos los antecedentes agregados durante el proceso de Fiscalización Puntual fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

En su escrito de descargo **NN** arguyó cuanto sigue: "...niego categóricamente todos y cada uno de los hechos y derechos en que pretende fundarse el INFORME FINAL DE AUDITORIA N° 00 y todas las actuaciones precedentes a la misma... la fiscalización conforme al "CUADRO N° 2: COSTOS DEDUCIBLES SEGÚN DJ Y SEGÚN AUDITORIA" del INFORME FINAL DE AUDITORIA NP 00 detectó "COMPRAS PARA INVENTARIO SEGÚN AUDITORIA (INFORMES HECHAUKA -DJ F-120)" superiores a las imputadas y declaradas por mi mandante en el Sistema Marangatu. Sin embargo, los auditores actuantes solo impugnan en parte los libros contables presentados, además, no precisan que parte impugnan, al respecto, el Art. 101 de la Ley del Comerciante

establece: " los asientos de los libros o registros y sus comprobantes probarán en contra de los comerciantes a quienes pertenezcan o sus sucesores; pero el adversario no podrá aceptar los asientos y comprobantes que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen." ...No procede la determinación en base mixta expuesta en el INFORME FINAL DE AUDITORIA N° 00, al respecto, el Dr. XX en su Obra: "MANUAL IMPOSITIVO - TOMO 1 - 1999" en su pag. 45 indica: "Acuerdo y Sentencia N° 00 del 11/04/96. Existiendo libros y comprobantes de contabilidad regularmente llevados y además, no objetados expresamente por la Administración Tributaria, es ilegal prescindir de la determinación sobre base cierta y, en cambio, utilizar arbitrariamente la determinación sobre base presunta..." sic.

Prosiguió arguyendo "...al no reunir los requisitos establecidos en la penúltima parte del Art. 211 de la Ley N° 125/91... corresponde la liquidación del impuesto conforme lo establece en el Art. 7 de la Ley N° 125/91... el Art. 8 de la LEY N° 6.380/19 - DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL, que en lo pertinente dice: "Renta Bruta. Constituirá renta bruta la diferencia entre el ingreso bruto total proveniente de las actividades económicas y el costo de las mismas." (sic). Por tanto, corresponde archivar sin más trámite el presente sumario y sus antecedentes respectivos..." sic.

Finalmente, en lo que respecta al fondo de la cuestión **NN** señaló: "...al evidenciar la mala determinación practicada por la auditoria en el INFORME FINAL DE AUDITORIA N° 00 conforme se expuso precedentemente, no reúne los requisitos establecido en el Num. 1 del Art, 212 de la Ley N° 125/91 que en lo pertinente expresa: "Comprobada la existencia de deudas tributarias o reunidos los antecedentes que permitan presumir su existencia, se redactará un informe pormenorizado y debidamente fundado por funcionario competente, en el cual se consignará la individualización del presunto deudor, los tributos adeudados y las normas infringidas, en consecuencia, carece los requisitos de regularidad y validez exigidos en el Art. 196..." sic.

Al respecto, el **DSR1** refirió que la Fiscalización Puntual fue realizado a partir de sus registros del Sistema de Gestión Tributaria (**SGTM**), aquellos proveídos por él y los informados por sus proveedores, por lo que fueron contrastados primero con sus propias DD.JJ. del Formulario N° 120, así como sus compras registradas en el módulo Hechauka y las ventas registradas por sus proveedores que son informantes del mismo módulo.

En consecuencia, sus registros contables e impositivos fueron impugnados porque resultaron inconsistentes ya que los costos de ventas y las existencias (Inventarios) no coinciden con los saldos y montos registrados en los mismos, en sus DD.JJ. Determinativas, Informativas, sus Estados Financieros lo que impactó en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta de los ejercicios fiscalizados. Entonces, corresponde la impugnación de la parte que guarda relación los registros de costo, ingresos e inventarios.

Respecto a la ilegalidad argüida, el **DSR1** señaló que la Administración Tributaria está facultada y obligada a realizar control del cumplimiento de las normas tributarias, así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias imponibles declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes aporten en forma equitativa con la carga pública impuesta por Ley.

En este contexto, por lo precedentemente señalado en los párrafos que anteceden, el **DSR1** manifestó que no corresponde la determinación sobre base cierta, tampoco procede la determinación sobre base presunta ya que como refirió **NN** presentó todos los documentos que le fueron requeridos.

Además, señaló que el Informe Final de Auditoría N° 00 reúne los requisitos de regularidad y validez ya cumple con lo dispuesto en el Art. 212 Num. 1) de la Ley.

Finalmente, el **DSR1** concluyó en que **NN** declaró compras, costos de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes disminuyendo los resultados fiscales del IRACIS e IRE, en infracción a lo dispuesto en en el Art. 13 de la Ley, los Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005, el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 71 y 171 del Anexo del Decreto N° 3182/2019.

Este hecho que implicó el no ingresó al Fisco del impuesto correspondiente; debido a ello, corresponde la determinación sobre base mixta conforme a lo estipulado en el Art. 211 Num. 3) de la Ley, que dicta: *"...Sobre base mixta, en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. A este efecto se podrán utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca..."* sic.

Prosiguió señalando que, a fin de hallar los tributos debidos corresponde recurrir a la utilidad Neta Fiscal de los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios y aplicar los porcentajes, de acuerdo a lo informado por el área pertinente, conforme se constata a fs. 02 del expediente N° 00.

En cuanto a la calificación de la conducta **NN** refirió *"...ante la mala interpretación de la liquidación conforme se expuso en el presente no corresponde la aplicación de multa alguna a mi mandante, al respecto, a la Defraudación invocada por la Administración Tributaria en el INFORME FINAL DE AUDITORIA N° 00, la Dra. XX dice. ...para que se configure el ilícito tipificado en este artículo se requiere, no solo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. El profesor XX, en la obra Manual Impositivo, Tomo II Pág. 70, referente a la Defraudación menciona lo dispuesto por la Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario..."* sic.

Por su parte el **DSR1** 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 está representado por el impuesto que no pagó oportunamente. 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, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IRACIS y del IRE con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del artículo 174 de la Ley.

En el presente caso, **NN** presentó todos los documentos que le fueron requeridos durante la fiscalización y se presentó a ejercer su derecho en el Sumario Administrativo; en consecuencia, recomendó aplicar una multa del 120% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la 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	20.610.004	24.732.005	45.342.009
511 - AJUSTE IRACIS	2018	19.569.538	23.483.446	43.052.984
511 - AJUSTE IRACIS	2019	4.887.534	5.865.041	10.752.575
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	30.566.078	36.679.294	67.245.372
Totales		75.633.154	90.759.786	166.392.940

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta del contribuyente NN con RUC 00, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 120% sobre los tributos no ingresados oportunamente, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

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