

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 24/04/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 de **NN**, sobre los rubros costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal.

Para tal efecto le requirió que presente sus libros Diario e Inventario, Libro Compras IVA, en soporte magnético y en formato de planilla electrónica, composición de los rubros de costos, identificación del método de costeo utilizado y de la modalidad del sistema contable utilizado (manual o computarizado), en caso de ser computarizado, precisar el nombre del sistema contable; documentación e información que fue presentada en forma extemporánea por el contribuyente fiscalizado mediante los Expedientes N°s 00 y 00.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DGFT/DPO N° 00/2023 en el que se da a conocer el resultado del Programa "Control de Ganancia 1", enfocado en empresas de diversos sectores seleccionados por su relevancia y riesgo de inconsistencias en la determinación de su rentabilidad neta fiscal, en el que se han detectado irregularidades en las compras declaradas, las cuales tienen un impacto directo en los cálculos de inventarios y costos; en tal sentido, el Departamento de Planeamiento Operativo recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 07/07/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo con ello un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio al Fisco, infringiendo lo establecido por el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005.

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, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo.

Igualmente, recomendaron la aplicación de una multa por Contravención por el incumplimiento de deberes formales, por presentar las documentaciones requeridas por la **GGII**, fuera del plazo establecido, conforme a lo establecido en el Num. 6), Inc. a) del Anexo a la RG N° 13/2019, de G 300.000, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total Gs
511 - AJUSTE IRACIS	2017	743.652.424	74.365.242	0	74.365.242
511 - AJUSTE IRACIS	2018	397.689.700	39.768.970	0	39.768.970
511 - AJUSTE IRACIS	2019	7.453.922	745.392	0	745.392
551 - AJUSTE CONTRAVEN	7/7/2023	0	0	300.000	300.000
Total		1.148.796.046	114.879.604	300.000	115.179.604

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 10/08/2023, 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.

El 11/08/2023 a través del Formulario N° 00, el sumariado solicitó prórroga para la presentación de su Descargo y copia de los antecedentes administrativos, que fueran otorgadas en los términos establecidos por Providencia N° 00 y 00, respectivamente. Las copias fueron retiradas el 29/08/2023, y el Descargo presentado en tiempo y forma en fecha 14/09/2023 mediante formulario N° 00.

Consecuentemente, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 20/09/2023, Resolución que en su Art. 3° admitió la prueba documental ofrecida en su escrito de Descargo consistente en los antecedente administrativos que obran en el legajo sumarial, durante la etapa probatoria ofreció como prueba instrumental su escrito de Descargo presentado y los documentos anexados al mismo, facturas de compra y venta, libros de registro de compras y ventas; que forman el expediente administrativo, los libros, registros y comprobantes de la empresa que fueron puestos a disposición de la Administración Tributaria, las declaraciones juradas del IVA, IRACIS e IRE de los periodos y ejercicios fiscales contenido en la denuncia, cumplido el plazo establecido sin que existan pruebas pendientes de diligenciamiento se procedió al Cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 16/10/2023, y se comunicó a los mismos la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, el cual fue presentado el 23/10/2023, en el cual se manifestó en los mismo términos que los de su escrito de Descargo, por lo que culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

En ese orden, los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN indicó que *"LA ADMINISTRACIÓN CARECE DE LA FACULTAD DE INVENTAR METODOS ALTERNATIVOS DE DETERMINACIÓN, NI ESTIMAR COEFICIENTES CABALISTICOS...Es imposible extraer del Formulario 120 el monto que formara parte del Costo de Ventas, en razón de que en la declaración jurada se consignan todos los comprobantes de compras y gastos sin distinción alguna; de tal manera que en el formulario 120 se declara el total de compras, gastos y adquisiciones... Dentro de este panorama solamente en el ejercicio 2018, se produce la diferencia supuestamente a favor del fisco y que, en todo caso, el importe de 211.031.918.- se constituiría en base imponible del reclamo administrativo...en una inentendible formula...se parte de los costos Deducibles según Auditoría, se le suman los Gastos, se aplica una rentabilidad cabalística...convirtiendo la determinación en un impuesto al Gasto y no a la Renta"* (sic).

Respecto a la determinación sobre base presunta señaló: *"... este supuesto se aplica solamente en los casos que la Ley establece. Art. 213 Presunciones Especiales-, o cuando el contribuyente*

no provea de los elementos que le permitan determinar sobre base cierta (presupuestos no observados en este expediente)” (sic).

En principio, el **DSR1** indicó que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y referirse a operaciones reales. No obstante, y ante dudas respecto a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el Art. 211 de la Ley.

El **DSR1** puntualizó 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, lo que acontece en el presente caso.

En ese orden, el **DSR1** expresó que la Administración Tributaria (**AT**) analiza la situación integral de cada contribuyente con base en los documentos o informaciones presentados por el mismo o por terceros, y advirtió que el valor probatorio atribuido a la contabilidad llevada por el sumariado fue cuestionado durante los trabajos de fiscalización, en razón a que de los cruces realizados entre la documentación e informes consultados a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las proveídas por **NN** resultaron inconsistencias, referidas a 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 las registradas por el fiscalizado, arrojando costos deducibles que difieren en mayor y menor proporción a los declarados por **NN**, provocando en conjunto una rentabilidad económica y fiscal inferior en comparación al promedio de las registradas por contribuyentes del mismo sector comercial.

Lo que restó fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas determinativas e informativas declaradas por el fiscalizado al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes, en tal sentido los auditores del **GGII** prescindieron de los Libros Contables y Fiscales presentados, conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

En cuanto a lo aludido con respecto a los costos de venta y su determinación a partir de datos extraídos del Form. 120, a fojas dos (02) del Expediente N° 00, consta como hoja de trabajo, la ficha del contribuyente, en el que se expone un cuadro relativo al “Análisis de Costo”, que precisa que de las compras -gravadas y exentas- registradas en sus DD.JJ. determinativas y las informadas en el Hechauka, le son deducidos los gastos declarados en su DJ de renta así como el incremento en activo fijo que consta en el balance general, dando como resultado el total de compras del ejercicio analizado, por lo que no es cierto lo que **NN** refiere en lo que hace al cálculo de compras en forma global sin disgregar lo que hace al activo y gastos.

En ese marco, fue aplicada la ecuación contable de Inventario $\text{COSTO DE VENTA} = \text{EXISTENCIA INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{EXISTENCIA FINAL}$, revelando que los costos de ventas y las existencias no coinciden con los saldos y el total de montos declarados por el contribuyente en sus declaraciones juradas determinativas, informativas y Estados Financieros declarados y presentados por el propio sumariado, según se observa en el Cuadro 2 del Informe Final de Auditoría.

Procedimiento en el cual se evidenció 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 N° 125/1991 y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 al Anexo del Decreto N° 6359/2005, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

En ese contexto, los auditores de la **GGII** consideraron la rentabilidad neta fiscal real, en razón a que las declaradas por el sumariado no condicen con los volúmenes de compra y venta que

registra por ejercicio en comparación a contribuyentes del mismo sector comercial, es decir que han declarado actividades económicas semejantes a las de **NN**, que ascienden en el 2017 al 8%; 7,6% para el 2018 y a 7,8% en el 2019.

Consecuentemente el **DSR1** concluyó 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, conforme se observan en los Cuadros 4 y 5 del Informe Final de Auditoría, surgiendo saldos a favor del Fisco.

Por otro lado, **NN** manifestó que *"...la impugnación debe realizarse dando intervención al contribuyente afectado, en un procedimiento bilateral donde se justifique y se precisen los motivos de la impugnación, pudiendo el contribuyente rechazar la pretensión presentando las vías recursivas que correspondieran..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** indicó que **NN** fue notificado de la Nota N° 00 a fin de comparezca ante a la **AT** a tomar conocimiento del resultado arrojado por las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, expuesto mediante el Acta Final N° 00, suscripta el 22/06/2023, 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 y su modificatoria Ley N° 2421/2004. Y notificada al sumariado en la misma fecha, a fin de que en el plazo de diez (10) días hábiles manifieste su aceptación o rechazo a los resultados expuestos en la misma, transcurrido el plazo sin que **NN** haya realizado manifestación alguna, por Providencia DTR N° 00/2023, los antecedentes fueron derivados a la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria a fin de que se imprima el trámite establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, igualmente reglamentados por la Resolución General N° 114/2017 y su modificatoria RG N° 52/2020.

Sobre el punto, el **DSR1** aclaró que, es el Sumario Administrativo la etapa en la cual la **AT** pone conocimiento del contribuyente todos los fundamentos que dieron lugar a las conclusiones arribadas por los auditores, para que este mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario, ejerza su defensa y practique pruebas.

Por lo expuesto, el **DSR1** resaltó que no es cierto lo alegado por **NN** con respecto a que no se le haya dado participación en la impugnaciones realizadas, en razón a que a partir de la instrucción del Sumario Administrativo fueron dispuestas todas y cada una de la etapas que integran el procedimiento sancionador establecido en la legislación tributaria y reglamentado por la RG N° 114/2017, de las que fue debidamente notificado, y de las que derivo la presentación de su Descargo, otorgamiento de copia, ofrecimiento de pruebas y presentación de Alegatos, con las que ejerció su intervención y planteo su defensa, dentro de un debido proceso.

En cuanto a la calificación de su conducta, el **DSR1** señaló que se dan los presupuestos establecidos 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 por un valor de G 114.879.604 en concepto de IRACIS 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 informaciones inexactas sobre su actividad gravada (Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **GGII** formas manifestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de 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 tres 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 sumariado 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, también fue considerada *la conducta asumida por el sumariado*, que no presentó la documentación requerida por los auditores de la **GGII** durante los trabajos de fiscalización y que no posee antecedentes de procesos de fiscalización, lo que se consideran como atenuantes para la graduación de la sanción.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 200% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IRACIS General conforme al Art. 175 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR1** confirmó la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, ya que el contribuyente presentó fuera del plazo las documentaciones requeridas por la **GGII**, conforme a lo establecido en el Num. 6), Inc. a) del Anexo a la RG N° 13/2019, de G 300.000.

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	2017	74.365.242	148.730.484	223.095.726
511 - AJUSTE IRACIS	2018	39.768.970	79.537.940	119.306.910
511 - AJUSTE IRACIS	2019	745.392	1.490.784	2.236.176
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/07/2023	0	300.000	300.000
Totales		114.879.604	230.059.208	344.938.812

* 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 200% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución, más una multa por Contravención por incumplimiento de deberes formales.

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

Art. 4º: 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