

RESOLUCION PARTICULAR

---

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 20/07/2023, 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 verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, Rubros: Inventarios, existencias, mercaderías, costos, ingresos y rentabilidad neta fiscal y su incidencia fiscal, de NN.

Para tal efecto le requirió que presente el Plan de cuentas utilizado en los ejercicios fiscalizados; Libros Diario, Mayor e Inventario, en formato de planilla Excel, tipo de costeo aplicado junto con su planilla de composición de costos de acuerdo con el Art. 63 del Decreto N° 6359/2005, Libro Compras y Ventas, también en formato de planilla Excel, documentaciones e informaciones que fueron presentadas por el fiscalizado a través del Expediente N° 00.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DPO DGFT N° 00/2023 en el que se informa que en el marco del programa de control de “XX 2022” encarado por la Coordinación de Controles Tributarios FT a contribuyentes del impuesto a la 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 19/09/2023 fue solicitada la comparecencia del contribuyente 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 22/09/2023, conforme al Art. 20 de la RG N° 04/2008 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 10/10/2023, los auditores de la GGII constataron que NN registró y declaró valores de venta, compras y costos de venta incompletos 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 71 del Anexo del 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, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2017	311.425.089	31.142.509
511 - AJUSTE IRACIS	2018	411.726.426	41.172.643
511 - AJUSTE IRACIS	2019	383.530.828	38.353.083
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	443.070.880	44.307.088
TOTALES		1.549.753.223	154.975.322

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 15/11/2023, 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, texto modificado por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración. Que, el contribuyente sumariado no formuló su Descargo a traslado corrídole. Que, en fecha 14/12/2023, el sumariado solicitó copias del expediente y suspensión del plazo para contestar.

En prosecución al proceso administrativo, por Resolución N° 00 del 19/12/2023, el DSR1 dispuso la Apertura del Periodo Probatorio y concedió las copias del

expediente, requerida en su oportunidad por el sumariado. Por formulario N° 00 del 10/01/2024, NN solicitó prórroga para presentar prueba, requerimiento concedido mediante Providencia N° 00. Que, el 02/02/2024, el sumariado ofreció como prueba los documentos e informaciones que constan en los antecedentes administrativos a los que hizo alusión en su escrito de Descargo, transcurrido el plazo legal sin que el sumariado haya ofrecido o propuesto el diligenciamiento de otras pruebas, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 08/02/2024, comunicándole al sumariado la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, el cual fue presentado, 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 fiscalización culminó con el Informe Final N° 00 del 10/10/2023, en el que se concluyó que NN, declaró valores de ventas, compras y costos de ventas incompletos o inconsistentes, obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta en perjuicio del fisco; a no incluir la totalidad de las operaciones comerciales y no ser valuados correctamente...por ese motivo, impugnaron sus Libros contables por contener informaciones irreales e inconsistentes... sin embargo, las deudas reclamadas por los fiscalizadores en el Informe Final de Auditoría de Auditoría carecen de argumento, conforme paso a exponer en tiempo y forma las pruebas que hacen a nuestro derecho, que son esenciales...”* En igual sentido, el sumariado alegó: *“... que los auditores no expusieron de manera clara, las diferencias que fueron detectadas en la fiscalización, relacionados a las compras no declaradas que surgieron de relacionar las facturas consignadas en los libros de Compras del IVA con las informadas por Agentes de Información. Estas conclusiones deben estar basadas en la verificación efectuada y debidamente registrada y documentada en las hojas de trabajo de los auditores que evidencian las supuestas inconsistencias detectadas, ya que estas hojas de trabajo son el soporte de las tareas que efectuaron los fiscalizadores y las evidencias de los detectado, como también de que se han cumplido con las reglas básicas de toda auditoría contable... (sic).*

Con relación a lo alegado por NN, el DSR1 señaló que la determinación a la cual arribaron los auditores de la GGII se encuentran debidamente asentada y documentada que evidencian y sostienen las inconsistencias o diferencias detectadas en las compras declaradas y las ventas que realizó NN, por lo que el DSR1 concluye que el Acta Final N° 00 del 22/09/2023 se encuentra

legitimada, pues, la misma fue perfeccionada en base a normas contables que rigen la materia, punto que converge con las reglas fiscales, a fin de obtener la mayor transparencia y exactitud en el registro de las transacciones, lo que explica la correspondencia entre la contabilidad general regulada por la Ley del Comerciante, la que además debe ajustarse a las disposiciones y exigencias establecidas por la Administración Tributaria (AT).

Por otro lado, NN alegó que: *"...los fiscalizadores de la DGFT realizaron la liquidación del Impuesto a la Renta (IRE General) sobre base mixta, tomando para ello parte de la información contable y en parte a presunciones. Sin embargo, los auditores tuvieron en su poder todos los documentos necesarios para realizar la determinación sobre base cierta y verificar o requerir cualquier otra documentación necesaria, ...los auditores basaron su trabajo, con las informaciones que fueron declaradas por el contribuyente en sus respectivas declaraciones juradas e informativas y con las informaciones de los proveedores. Mediante la fórmula utilizada por los fiscalizadores, establecieron un COSTO DEDUCIBLE SEGÚN AUDITORIA, del que luego establecieron un porcentaje de UTILIDAD NETA FISCAL... Este método aplicado por los fiscalizadores no cuenta con sustento legal, pues presuntivamente aplicó un porcentaje de utilidad neta sobre Costo Deducible, obteniendo mediante una simple fórmula contable de diferencia de inventario que solo aplica para la cuantificación del saldo de mercaderías y por diferencia de inventario estimar el costo de ventas, lo cual nuestra empresa aplicó el mismo criterio para establecer los costos a través del saldo final del inventario, considerando la existencia inicial más todas las compras efectuadas y registradas en los registros correspondientes. En consecuencia, no existieron motivos para que la GGII realice el ajuste fiscal y mucho menos recurriendo a fórmulas contables y porcentajes de utilidad neta fiscal según criterio de la GGII, por que la empresa siempre declaró las compras en su totalidad, como así también el inventario..."* (sic).

Al respecto, 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 en todo momento reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados. No obstante, y ante dudas relativas 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.

En ese orden, el DSR1 indicó que la utilización de índices, promedios y

coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios y confiable para practicar la determinación sobre base cierta, lo que acontece en el presente caso.

Asimismo, el DSR1 expresó que la AT analiza la situación integra de cada contribuyente con base en los documentos o informaciones presentados por el mismo o por terceros, y reiteró que el valor probatorio asignado a la contabilidad llevada por el sumariado fue cuestionado durante los trabajos de fiscalización, en razón a las inconsistencias detectadas. Sobre el punto, corresponde hacer hincapié en el hecho de que los auditores contrastaron la información proveída por el contribuyente obrante en sus libros contables, fiscales y EE.FF., con los extraídos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM) consistente en las declaraciones juradas determinativas presentadas por NN y declaraciones juradas informativas registradas por sus proveedores, así como el comportamiento fiscal del contribuyente.

En ese contexto, ante las inconsistencias detectadas y ante la falta de parámetros confiables para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto sobre base cierta, 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 los ingresos no declarados, es decir en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta.

Igualmente, con respecto a la determinación de los costos, el DSR1 precisó que en razón a su relevancia para la exposición de una situación patrimonial e igualmente por su incidencia para la determinación tributaria, la AT insiste en llevar un sistema que posibilite realizar un inventario pormenorizado que facilite el seguimiento de la entrada, salida y saldos de las mercaderías a fin de obtener una correcta valoración de las existencias y de los costos deducibles que se declaran ante el Fisco.

Analizados los antecedentes, los auditores 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 que parte del saldo de inicio, adicionando las compras del periodo y finalmente restando el saldo del inventario final, con lo que se obtiene el costo de las mercaderías

vendidas que se expone: Existencia Inicial + Compras – Existencia Final = Costos Deducibles, revelan que los costos de ventas y los saldos de existencia no concuerdan con los montos registrados en sus libros contables e impositivos, DD.JJ. y EE.FF.

Procedimiento en el cual surgió impuesto a ingresar a favor del Fisco, por inconsistencias que no pudieron ser totalmente justificadas por NN, por lo que el DSR1 concluyó que el sumariado realizó una declaración incorrecta de los valores de compras, costos de venta y saldos 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 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 71 al Anexo del Decreto N° 3182/2019, produciendo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector y zona.

En cuanto a la calificación de su conducta el DSR1 señaló que la conducta de NN se adecua a los 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 por un valor de G 154.975.322 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 informaciones inexactas sobre sus actividades gravadas (Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la AT formas manifiestamente 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 Nums. 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 e Informe de Auditoría Impositiva Externa, 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 colaboró con la AT al remitir la documentación e información solicitada durante el proceso de Fiscalización, además del hecho de que no posee antecedentes de procesos de fiscalización anterior, 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 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. 1º: 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	31.142.509	71.627.770	102.770.279
511 - AJUSTE IRACIS	2018	41.172.643	94.697.080	135.869.723
511 - AJUSTE IRACIS	2019	38.353.083	88.212.090	126.565.173
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	44.307.088	101.906.302	146.213.390
Totales		154.975.323	356.443.242	511.418.565

\* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2º: 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 de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZU  
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS