

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), juntamente con sus Representantes Legales **XX** con **CIC N° 00** y **XX** con **CIC N° 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 26/06/2023, 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 de 2017 a 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente con respecto a la existencia de mercaderías, costos deducibles, ingresos, saldos de inventarios y la Rentabilidad Neta Fiscal; y para tal efecto se le requirió que presente los originales y en formato de planilla electrónica de sus libros contables e impositivos, sus Estados Financieros (**EE.FF.**) y sus cuadros de revalúo y depreciación, tipo de costeo aplicado y detalle de la composición del costo declarado, lo cual no fue cumplido.

La Fiscalización tuvo como antecedente el Informe CITGR/IT N° 00/2022 en el que constan las diligencias efectuadas por la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos (**CITGR**), en atención a la solicitud del Agente Fiscal de la Unidad Especializada contra Delitos Económicos y Anticorrupción que requirió la verificación del comportamiento tributario de **NN** y el informe del Departamento de Auditoría FT2 (**DAFT2**) N° 00/2023, en el que se expone los resultados del análisis de los **EE.FF.**, las Declaraciones Juradas determinativas e informativas, las informaciones extraídas del Sistema SOFIA de la actual Gerencia General de Aduanas (**GGA**) y del módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), en los que se detectaron inconsistencias con respecto a la declaración de los costos de ventas y el saldo de inventarios de la firma contribuyente, motivo por el cual el Departamento de Planeamiento operativo (**DPO**) a través del Informe N° 00/2023 recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas declaradas por **NN**, siendo dichas inconsistencias: los importes de saldos de Inventarios que resultan distintos a los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras de mercaderías declaradas y registradas por la firma contribuyente en sus **EE.FF.**, costos deducibles menores o mayores a los declarados por **NN**, y rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios del sector económico comercial al que se dedica, y ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad, todo ello en infracción a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 en adelante (**la Ley**), y sus reglamentaciones contenidas en los artículos 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 en los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 para el ejercicio fiscal 2020.

Por los motivos mencionados, los auditores de la **GGII** considerando que con las declaraciones, documentos y registros presentados por **NN**, no proporcionaron los elementos de juicios necesarios y confiables para conocer las rentas netas contables y fiscales sobre base cierta, por lo que las impugnaron en parte, procediendo conforme lo dispuesto en el Num. 3) del Art. 211

de la Ley y determinaron el impuesto sobre base mixta. A dicho efecto, para establecer la renta neta estimaron un coeficiente de rentabilidad para los ejercicios 2017 al 2020 respectivamente, con base en los datos obtenidos del **SGTM** de personas jurídicas, que declararon como actividad *“Comercio al por mayor de otros productos, actividades auxiliares de transporte aéreo, construcción de edificios y comercio al por mayor de materiales de construcción”*, sobre los cuales finalmente se aplicó la tasa del impuesto, resultando saldos a favor del Fisco en dichos ejercicios fiscales.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes en los ejercicios 2017 al 2020, lo que derivó en la no declaración de la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS General y el IRE General, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio del Fisco, en consecuencia, sugirieron calificar la conducta de la contribuyente conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y respecto a la multa dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo y recomendaron la aplicación de la multa por Contravención prevista en el Art. 176 de la referida Ley, en concordancia al Art. 1º, Num. 6, inc. b) de la RG N° 13/2019 por la no presentación de las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria (**AT**) en la Orden de Fiscalización, todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	11.515.266.980	1.151.526.698	La multa por Defraudación será graduada de acuerdo con lo establecido en el Art. 175 conforme a los procedimientos previstos en los Arts. 212 y 225 de la Ley.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	4.238.226.651	423.822.665	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	23.491.498.011	2.349.149.801	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	9.757.213.588	975.721.359	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	30/6/2023			300.000
TOTAL		49.002.205.230	4.900.220.523	300.000

A fin de precautar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 la cual fue debidamente notificada, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales **XX** con **CIC N° 00** y **XX** con **CIC N° 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo señalado en la Ley, la sumariada presentó sus Descargos, por lo que a través de la Resolución N° 00 del 26/10/2023 se procedió a la apertura del Periodo Probatorio, la que fue debidamente notificada a efectos de que aporte las pruebas, por lo que se diligenciaron las pruebas necesarias solicitadas por la contribuyente. El 08/01/2024 y el 05/03/2024 se notificaron las RPP DPTT N° 00/2024 y N° 00/2024 respectivamente, en virtud de las cuales se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo. Posteriormente se procedió al cierre de la etapa procesal por medio de la Resolución N° 00 del 18/03/2024. En fecha 04/04/2024 se verificó que **NN** presentó sus Alegatos, por lo que por medio de la Resolución N° 00 del 05/04/2024, el **DSR2** llamó a Autos para resolver.

En su Descargo **NN** alegó: *"Que, en primer lugar y antes de hacer referencia de forma puntual a cada imputación formulada por los fiscalizadores de la Administración Tributaria, negamos y rechazamos enfático todos y cada uno de los cargos determinados por los mismos, por ser improcedentes y con frágiles fundamentos de endeble sostenimiento (...), Que, en ese orden de ideas, solo resta exteriorizar que la Administración Tributaria, a través de sus respectivas unidades de control y verificación, se ha extralimitado en el plazo legal previsto para la realización de sus tareas de fiscalización, tomando en cuenta que la primera nota de requerimiento se realizó*

en fecha 30 de abril de 2021 y la conclusión final, plasmada en el Acta Final de la fiscalización puntual, fue notificada en fecha 21 de julio de 2023, con una duración total de 812 días, superando así en 767 días a lo establecido por la Ley, que cuya duración debió ser de tan solo 45 días.

Que, el contribuyente no puede quedar sometido a la voluntad de la actuación administrativa, es por ello que la Norma Jurídica ha otorgado CONDICIONES (sospecha de irregularidades) y PLAZOS, el cual el legislador consideró adecuado y suficiente para que la Administración Tributaria ejercite sus facultades fiscalizadoras (Art. 31° de la Ley 2421/04), y su INCUMPLIMIENTO constituye el apartamiento a la legalidad, que la misma Administración está obligada a respetar.

Que, por todo lo manifestado solo en este punto, no queda otro camino más que coincidir que el Acta Final N° 00 de fecha 21 de julio de 2023, con todas sus observaciones y reclamos, corresponde, sin duda alguna, a un acto completamente Nulo de pleno derecho" (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del Inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004, que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos".*

En ese contexto, el **DSR2** señaló que durante las diligencias llevadas a cabo en la etapa investigativa, mediante la Nota N° 00/2021 correspondiente a la **CITGR** se requirió a la firma sus comprobantes de compras y ventas originales de los periodos fiscales de 01/2016 a 12/2020 relacionados al IRACIS General e IRE General, las que fueron presentadas por **NN**; y en cuyo marco se detectaron inconsistencias entre estas, los datos contenidos en el módulo Hechauka y el Sistema SOFIA de la **GGA**.

Estas circunstancias hicieron que la **GGII** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual a la firma sumariada; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas en la etapa investigativa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control y con base en las situaciones detectadas se constataron las inconsistencias con respecto a los montos declarados por **NN** en sus Formularios N° 101, 120 y 500; las que motivaron la emisión de la Orden de Fiscalización por parte de la **GGII**, en consecuencia.

Con ello, resaltó que previo a la Orden de Fiscalización, la **GGII** no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y las actividades concernientes a los hechos gravados del mismo y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente, por terceras personas u obrantes en poder de la **AT** iniciar la Fiscalización Puntual, tal como ocurrió en este caso. En consecuencia, el DSR2 concluyó que la nulidad argüida por la sumariada deviene improcedente.

Por otro lado, la sumariada arguyó: *"Que, con respecto al costo de venta expuesto en la columna D del cuadro I del Acta Final, los auditores utilizaron un método de cálculo muy particular cuyo resultado comparado con los costos de ventas declarados por NN. correspondientes a los ejercicios 2017 a 2020 arroja una diferencia absolutamente sin sentido, ...tomando en cuenta que los auditores de la SET, para determinar el costo de ventas correspondiente al periodo referido (2017 al 2020), combinaron ciertos datos de los cuales no tenemos conocimiento alguno, ni siquiera un detalle ilustrativo al respecto. En cambio las cifras correspondientes a los registros de NN corresponden a las compras de bienes y servicios adquiridos en cada periodo fiscal*

respectivo, los cuales cuentan con absoluto respaldo en documentos fehacientes, comprobables y verificables (facturas de los diferentes proveedores y acreedores) y al mismo tiempo se encuentran correctamente registrados y asentados en los libros específicos y pertinentes, cumpliendo a cabalidad con las exigencias tanto tributarias como con las normas internacionales y locales que rigen a la materia mercantil” (sic).

Al respecto, el **DSR2** resaltó que lo analizado en el programa de control es la baja rentabilidad de la firma contribuyente en comparación a promedios estadísticos basados preliminarmente en los datos ciertos que dispone el equipo auditor, en parte provenientes de la firma sumariada considerando los importes consignados en el Form. N° 120 del IVA General (Campos 32, 33, 35, 36, 59, 60, 61, 62 y 63), los **EE.FF.**, el Hechauka, y el Sistema SOFIA, y en parte provenientes de terceros informantes, todos estos, con carácter de Declaración Jurada y que denotan o resultan en inconsistencias en los valores de costo determinados por **NN**.

Asimismo, resaltó que la sumariada no puede pretender que la **AT** se disponga a realizar un inventario físico o a verificar uno a uno los comprobantes si es que la propia contribuyente no cuenta con una clasificación precisa y clara de sus mercaderías, y si no demuestra o no dispone de una metodología de determinación de costeo y/o de inventario conforme a las normas establecidas; por ello, el reclamo realizado por la **GGII** a la firma podría ser fácilmente rebatida si es que la misma posee un sistema de costeo conforme a algún método aprobado por la normativa; que en caso de confirmarse y validarse los cálculos y respaldo documental, no surgirían ajustes fiscales que denunciar.

En ese orden, el **DSR2** recalcó que los auditores de la **GGII** identificaron los valores de las compras gravadas y exentas, considerando las **DD.JJ.** determinativas e informativas como variables para la aplicación de la ecuación contable de inventario (Costo de Venta=Existencia Inicial + Compras – Existencia Final), y de esta manera se constató que los costos de ventas y existencias (inventarios), no conciben con los saldos y el total de los montos que se registraron en las **DD.JJ.** señaladas y en los **EE.FF.**, lo que repercute en la determinación de la base de la Renta Imponible de los ejercicios fiscalizados, por lo que corresponde el reclamo fiscal.

NN además adujo que: *“... negamos y rechazamos categóricamente lo afirmado por los auditores, pues los mismos se han sustentado sobre lo dispuesto en el numeral 3) del Artículo 211: Determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta y mixta ..., este hecho demuestra que los fiscalizadores de la Administración Tributaria pretenden sustentar o fundamentar sus conclusiones por vías que no corresponden, apartándose totalmente de preceptos legales, formas procesales imperantes en procesos regulares, ya que ese artículo no es aplicable en éste caso, puesto que los auditores contaban con toda la documentación necesaria para realizar sus cálculos ciertos, y por lo tanto debieron fundamentar sus conclusiones sobre la base de las documentaciones reales y no meras presunciones antojadizas.*

Sostenemos que no es aplicable utilizar lo establecido en el artículo 211, ya que los auditores contaron con todas las documentaciones pertinentes en tiempo y forma, documentos tales como facturas de compras, facturas de ventas, asientos contables (libro diario), libros IVA compras y ventas, y de allí practicar los cálculos resultantes, pero sobre una base cierta y no sobre una presunción especial y antojadiza” (sic).

Sobre el punto mencionado, el **DSR2** señaló que luego de realizar el análisis de todos los antecedentes de la Fiscalización y del Sumario Administrativo, constató que no es posible realizar la determinación sobre base cierta debido a que **NN** no proporcionó los elementos de juicio confiables, sin embargo destacó que sí puede darse lugar a la aplicación de la determinación sobre base presunta teniendo en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del Art. 211 Num. 3) 2do párrafo de la Ley que dispone: “Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta ciertos indicios o presunciones que permiten estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones relativas a ventas, ingresos, utilidades u otros factores que a tal fin establezca la Administración

Tributaria en relación a explotaciones o actividades del mismo género" (subrayado es nuestro), por ello considerando las rentabilidades calculadas por los auditores de la **GGII**, resulta pertinente, razonable y acorde con la realidad económica la aplicación de los referidos índices de rentabilidad neta a fin de determinar el IRACIS General e IRE General no ingresado en los ejercicios fiscalizados, debido a las irregularidades en los costos deducibles, saldos de inventarios y baja rentabilidad de la firma contribuyente y en consecuencia, concluyó que corresponde aplicar el porcentaje de rentabilidad a los costos y gastos deducibles declarados por **NN** y de dicho resultado restar las rentas netas fiscales declaradas, obteniéndose así la base imponible del tributo sobre base mixta, de conformidad a lo estipulado en el Num.3) del Art. 211 de la Ley.

Por otra parte, durante el Periodo Probatorio, la sumariada solicitó remitir oficio al Departamento de Auditoría FT2 (**DAFT2**) de la **DGFT** a fin de solicitar a dicha dependencia el detalle pormenorizado de toda la información contenida en la columna B del Cuadro N° 1: "COSTO DEDUCIBLE S/DJ Y AUDITORÍA" que se expone en el Informe Final de Auditoría, solicitando la información pormenorizada de cada proveedor (Ruc y denominación social) y el detalle de cada documento componente (fecha, número, timbrado, importe y concepto de la operación) o en todo caso describir el origen de cada cifra contenida en la columna B. En consecuencia, habiéndose dado curso favorable a lo solicitado por **NN**, el **DAFT2** expresó cuanto sigue: "El fiscalizado no proporcionó los documentos e informaciones requeridas en la OF por lo que la auditoría se ejecutó con base en los documentos obrantes en el Sistema Integrado de Recopilación de Información (Hechauka). Dicha información constituye el LIBRO COMPRAS DE LA AUDITORÍA, es decir, los registros de compras del fiscalizado, sin incluir notas de crédito ya que de estas no obran informaciones. (Ref.: HOJA UNO). Además de las informaciones obrantes en el Sistema Integrado de Recopilación de Información (Hechauka) se consideró los importes consignados en el F-120 del IVA por compras (Campos 32, 33, 35, 36, 59, 60, 61, 62 y 63) las cuales fueron comparadas con los importes resultantes del punto anterior, tomándose el mayor valor como base para los ajustes. (REF.: HOJA DOS).

Del resultado de la comparación mencionada en el punto anterior se restaron de estos los gastos susceptibles de respaldo con facturas de compra (GASTOS FACTURABLES) consignados en el F-101 del IRACIS y F-500 del IRE, así como los incrementos patrimoniales reflejados en los EEFF por compras de bienes relacionados al Activo Fijo, todo ello dado que estos no corresponden a compras de mercaderías para la venta. (REF.: HOJA DOS Y TRES).

De este proceso se obtienen las COMPRAS PARA INVENTARIO S/ AUDITORÍA expuestas en la Col. B del Cuadro 1. Como resultado de la metodología explicada se tienen las compras de mercaderías correspondientes al ejercicio fiscal controlado, la misma es contrastada con los saldos iniciales y finales de mercaderías consignadas en los EEFF mediante la aplicación de la ecuación contable "INVENTARIO INICIAL + COMPRAS - INVENTARIO FINAL = COSTO DE MERCADERÍAS VENDIDAS". (REF.: HOJA TRES).

Como resultado del punto anterior, se tienen expuestas las diferencias de mayor o menor valor de los costos reconstruidos por la auditoría con respecto a lo declarado por el fiscalizado en los formularios de renta. Todo el proceso explicado y detallado en el archivo adjunto al presente correo, satisface el punto 2.1. solicitado por el sumariado" (sic).

Asimismo, **NN** solicitó el detalle pormenorizado de la información contenida en la columna D del Cuadro N° 2 que consta en el Informe Final de Auditoría: "UTILIDAD FISCAL S/ DJ VS. PROMEDIO SET" proveyendo el listado de contribuyentes al cual se recurrió para obtener el índice de rentabilidad sobre las utilidades netas fiscales.

Al respecto, cumpliendo con lo requerido por la sumariada el **DAFT2** manifestó: "Exponemos primeramente el detalle de las actividades económicas con sus respectivos porcentajes de Renta Neta provisto por el Departamento de Planeamiento Operativo, dicha información se encuentra resguardada por el artículo 190 de la Ley N° 125/1991 por ser de carácter reservado. Los porcentajes de Renta Neta expuestas en la columna D del Cuadro 2) resultan de promediar los

porcentajes anuales de las actividades económicas en su conjunto similares a las declaradas por el fiscalizado. La metodología para la obtención de promedios de rentabilidad neta fiscal de los contribuyentes con actividad principal de Venta de Combustible al por menor, es la siguiente:

<u>Nombre del contribuyente</u>		<u>% Rentabilidad neta fiscal</u>						
Contribuyente 1	x1						%	
Contribuyente 2	x2						%	
Contribuyente 3	x3						%	
Contribuyente n	xn						%	
Sumatoria de x		x1	+	x2	+	x3	+	xn
Cantidad		total						n
Promedio de Rentabilidad		(x1 + x2 + x3 + xn) / n						

Explicación: para la obtención del promedio de renta neta fiscal, se suman todas las rentabilidades netas fiscales de los contribuyentes cuyas actividades principales son las citadas más arriba y se divide entre la cantidad de contribuyentes”.

Del resultado de la mencionada diligencia se corrió traslado a la firma contribuyente el 15/12/2023, a fin de que la misma realice sus manifestaciones al respecto en un plazo de tres (03) días hábiles y el cual fue presentado a través del módulo de Sumarios del **SGTM** el 20/12/2023 en donde **NN** manifestó: "Que, todo el expresado por el DAFT 2 en éste punto no responde en absoluto lo requerido, ya que nuestra solicitud fue la siguiente: "Remitir oficio al Departamento de Auditoría FT2 (DAFT 2) o bien a la Unidad responsable de la producción del "CUADRO 1 - COSTO DEDUCIBLE SEGÚN DJ Y AUDITORIA".

Que, dicha solicitud no es un mero capricho o un antojadizo interés nuestro de requerir esa información, sino todo lo contrario, ya que es de suma importancia tener todo el conocimiento posible de manera a corroborar o descartar los cálculos realizados por la Fiscalización Tributaria, y justamente lo solicitado se refiere a entender que esos valores (recalculados u obtenidos por los auditores de la Fiscalización) cuentan con respaldo documental, ya que de no ser así esos valores si serían importes antojadizos y en consecuencia se derrumbará de por sí todo lo reclamado en el Acta Final” (sic).

Al respecto, el **DSR2** resaltó que con base al Informe CITGR N° 00/2022 el cual concluyó que: "considerando las documentaciones, datos e informaciones analizados en el presente, se han detectado inconsistencias relevantes que se refieren principalmente a los importes declarados en el Form. N° 120 y Form. N° 101...", y debido a que **NN** tampoco proporcionó los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización, los auditores de la **GGII** utilizaron las informaciones contenidas en el módulo Hechauka del **SGTM**, en consecuencia, dicha información compuso el Libro Compras del equipo auditor, es decir las compras informadas por **NN**, sin incluir notas de crédito, las que fueron comparadas con los montos consignados en los campos 32, 33, 35, 36, 59, 60, 61, 62 y 63 del Form. N° 120, tomándose el mayor valor como base para los ajustes fiscales y de este resultado se restaron los gastos respaldados con facturas y que fueron registrados en el Form. N° 101 y Form. N° 500 del IRE, así como los incrementos patrimoniales reflejados en los **EE.FF.** por compras de bienes relacionados al Activo Fijo, todo ello dado que estos no corresponden a compras de mercaderías para la venta, del cual resultaron los montos detallados en el Cuadro N° 1 que obra del Informe Final de Auditoría, y cuya metodología fue explicada por el **DAFT2** a los efectos de hallar los costos deducibles, en consecuencia, el **DSR2** concluyó que la sumariada declaró costos de ventas y saldos de inventarios incorrectos al no ser valuados adecuadamente, en infracción a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley y los artículos 63 y 64 del Decreto N° 6359/2005 en los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 para lo que respecta al ejercicio fiscal 2020.

En ese mismo sentido, en cuanto a la Rentabilidad Neta Fiscal **NN** manifestó que: "Que, nuevamente el DAFT 2 se desentiende para responder con objetividad lo solicitado, y que en

realidad no necesitamos entender el método aritmético utilizado, sino más bien lo que necesitamos saber es cuales son los contribuyentes que fueron utilizados para el análisis respectivo, y cuáles son sus actividades económicas, acompañadas con el documento de respaldo, como ser las DDJJ del IRE General, del IRACIS y sus constancias de RUC.

Que, si bien entendemos que nuestro pedido requiere obtener informaciones de carácter muy sensibles y delicadas, no obstante, nuestro pedido, no solo obedece a una concreta necesidad para proseguir con nuestra revisión y entendimiento final sobre el resultado expuesto en el respectivo Acta Final, sino que también nos acogemos en la Ley 125/1991, específicamente en el "Art. 191,- Acceso a las actuaciones - Los interesados o sus representantes, mandatarios y sus abogados tendrán acceso desde el inicio de las actuaciones de la Administración Tributaria que a ellos conciernen, y podrán consultar o examinar los expedientes respectivos y solicitar a su costa copias o fotocopias autenticadas, debiendo acreditar al efecto su calidad e identidad" (sic).

Al respecto, el **DSR2** mencionó que teniendo en cuenta las impugnaciones realizadas y respecto a la aplicación de un índice de rentabilidad acorde con la realidad económica, los auditores de la **GGII** realizaron la estimación de índices de rentabilidad para los ejercicios 2017 al 2020, considerando la actividad desplegada y la ubicación de la empresa sumariada, en consecuencia, con los datos extraídos del **SGTM** respecto a otros contribuyentes que se dedican al "Comercio al por mayor de otros productos, actividades auxiliares de transporte aéreo, construcción de edificios y comercio al por mayor de materiales de construcción", se obtuvieron los siguientes porcentajes de rentabilidad neta: 11,93%, 12,40%, 12,50% y 12,30% para los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 respectivamente a los efectos de la determinación del tributo.

Asimismo, resaltó que sin bien la contribuyente cuestionó el porcentaje de renta neta fiscal aplicado durante la Fiscalización Puntual, sin embargo, no proporcionó elementos de convicción de carácter técnico documental, como cálculos detallados de margen bruto y neto de las mercaderías, considerando costos y precios de venta de forma individual por línea de producto, variaciones del costo de adquisición y distribución, entre otros, por lo que ante la ausencia de estos cálculos que sustenten una metodología tributaria válida para la determinación de sus costos y de fundamentos que desacrediten el porcentaje establecido en la fiscalización, por tanto, el **DSR2** consideró correcto el cálculo de la nueva renta neta no declarada sobre el nuevo costo, utilizando el mismo porcentaje de renta neta fiscal aplicado en el Acta e Informe Final de Auditoría.

Asimismo, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 190 de la Ley el cual establece: "Secreto de las actuaciones - Las declaraciones, documentos, informaciones, o denuncias que la Administración reciba y obtenga tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados, para los fines propios de la Administración.

Los funcionarios de ésta no podrán, bajo pena de destitución y sin perjuicio de su responsabilidad personal, civil y/o penal, divulgar a terceros en forma algunos datos contenidos en aquéllas (...).

Las informaciones comprendidas en este Artículo sólo podrán ser proporcionadas a los órganos jurisdiccionales que conocen los procedimientos sobre tributos y su cobro, infracciones fiscales, débitos comunes, pensiones alimenticias y causas de familia o matrimoniales, cuando entendieran que resulta imprescindible para el cumplimiento de sus fines y lo soliciten por resolución fundada. Sobre la información así proporcionada regirá el mismo secreto y sanciones establecidas en el párrafo segundo" (subrayado es nuestro), en consecuencia, el **DSR2** consideró improcedente el requerimiento de **NN** de obtener información relacionada a otros contribuyentes, considerando las implicancias legales que ello conlleva, además que **NN** accedió a todas las actuaciones de la **AT** en los términos previstos en las leyes, a fin de garantizar su Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, por lo que lo solicitado por la sumariada deviene improcedente, y en consecuencia, se adhiere a las conclusiones realizadas por el equipo auditor de la **GGII** en lo

que respecta a la rentabilidad aplicada en el Cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría y que sirve de base para el cálculo de la Renta Neta Imponible.

En lo que respecta a la calificación de la conducta, **NN** expresó: *"Que, la calificación de defraudación resulta improcedente, ya que la misma es inexistente. Es necesario distinguir entre ajustes técnicos tributarios y ajustes por defraudaciones. Tal es así que, el primero se revela el hecho generador y el segundo se revela engañosamente u oculta maliciosamente, y en este caso, no existe ocultamiento, no existen maniobras ardidadas, ni obstrucciones en el accionar de la actividad fiscalizadora, y por ello, jamás la conducta de mi representada se podría configurar como una defraudación. Que, en ese orden de ideas, también se formula in extenso la postura técnica de nuestra defensa, pues de hecho no se presentan en ningún caso los elementos necesarios que la figura imputada a mi representada se requiere. Desde todo punto de vista se puede concluir que no ha existido ardid, ni engaño, ni maquinación, ni simulación alguna por parte de la firma **NN**, que vaya dirigido a provocar en la Administración Tributaria un error, todo lo contrario, desde sus inicios siempre ha colaborado con todas las exigencias y obligaciones pertinentes, como así también siempre ha contestado y puesto a disposición todos sus registros y comprobantes de respaldo.*

Que, asimismo mi representada, tampoco ha ocultado sus movimientos, ya que todos y cada uno de ellos se encuentran debidamente registrados asentados en los diferentes libros y archivos pertinentes, acompañados con sus respectivos documentos de respaldo, lo que demuestra con obviaidad, que no ha existido ánimo alguno de ocultar datos u operaciones a la Administración Tributaria" (sic).

Con relación a lo argüido por **NN**, el **DSR2** concluyó que se encuentran reunidos todos los presupuestos establecidos en el Art. 172 de la Ley que señala: *"Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero realicen cualquier acto, aserción, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco"*, pues se comprobó que la sumariada por medio una maniobra declaró costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta, hecho que implicó el no ingreso al Fisco de los tributos correspondientes.

Asimismo, resaltó que la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular quedó plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas de sus existencias y costos, y presentó sus **DD.JJ.** con datos falsos ya que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues consignó bajas rentabilidades, hechos que traen aparejada la consecuente falta de pago del tributo, beneficiándose de esta manera en la misma medida. Debido a ello, la conducta de la firma se ajusta a las presunciones previstas en los numerales 1) 3) 4) y 5) del Art. 173 y 12) del Art. 174 de la Ley, por lo tanto, confirmó que corresponde calificar su conducta de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** suministrado informaciones inexactas de sus existencias y costos, y presentar sus **DD.JJ.** con datos falsos, los **XX** con **C.I.C N° 00** y **XX** con **C.I.C N° 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la **AT**, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria de los mismos por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS

General de los ejercicios fiscales 2017 a 2019 y el IRE General del ejercicio fiscal 2020, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1111, 1125 y 1126, establece la responsabilidad subsidiaria de los Directores y Síndicos en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma en particular, y consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1) 2) 5) y 7) del Art. 175 de la Ley, es decir **la reiteración** por el hecho de que **NN** cometió la infracción en cuatro (04) ejercicios fiscales, **la continuidad** como consecuencia de la infracción repetida de la norma, **el grado de cultura y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, pues estaba obligada a presentar **EE.FF.** desde el año 2014 y Auditoría Externa Impositiva desde el año 2015, e indicó que se consideró como atenuante **la conducta asumida por la contribuyente en el esclarecimiento de los hechos**, al presentar la documentación que le fue requerida por la **AT**.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes situaciones y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y considerando las circunstancias agravantes y atenuantes del caso recomendó aplicar al mismo la multa del 220% sobre el monto del tributo defraudado, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Asimismo, mencionó que corresponde la aplicación de la multa de G 300.000 en concepto de Contravención estipulada en el Art. 176 del mismo cuerpo legal, por la no presentación de las documentaciones requeridas por la **AT** en la Orden de Fiscalización, conforme al Num. 6), Inc. b) del Anexo de la RG N° 13/2019.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales

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	1.151.526.698	2.533.358.736	3.684.885.434
511 - AJUSTE IRACIS	2018	423.822.665	932.409.863	1.356.232.528
511 - AJUSTE IRACIS	2019	2.349.149.801	5.168.129.562	7.517.279.363
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	975.721.359	2.146.586.990	3.122.308.349
551 - AJUSTE CONTRAVEN	30/06/2023	0	300.000	300.000

Totales	4.900.220.523	10.780.785.151	15.681.005.674
---------	---------------	----------------	----------------

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 220% sobre los tributos defraudados más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **CIC N° 00** y **XX** con **CIC N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, modificada por 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. 5°: 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