

**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**, conjuntamente con sus Representantes Legales: **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 25/04/2022, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso el control de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018, y del IVA General de los periodos fiscales de 01/2017 a 12/2018 de **NN** y para el efecto le requirió que presente su Libro IVA Compras e IVA Ventas, Libro Diario e Inventario, así como reportes especiales, detallando el listado de compras, de ventas e inventario detallando las cantidades, productos y precio unitario, lo cual fue cumplido parcialmente por la firma.

La Fiscalización tuvo su origen en los controles efectuados por la **SET** al sector que declara como actividad económica Comercio al por mayor de tabaco y cigarrillos y su incidencia en el IVA General e IRACIS General, en cuyo marco mediante el Informe SET/CITGR/DAGRT N° 00/2022 y la Providencia N° DPO DGGC N° 00/2022 el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) informó sobre inconsistencias de ciertos contribuyentes que declararon una rentabilidad muy inferior a la media del sector económico, entre ellos **NN**, por este motivo la mencionada dependencia generó la denuncia interna para la apertura de la Fiscalización a la misma.

Los auditores de la **SET** denunciaron que la firma contribuyente ha obtenido un beneficio indebido al consignar en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018 costos de venta mayor a lo determinado por la auditoría, teniendo en cuenta lo siguiente:

A fin de verificar el Costo Unitario de mercaderías de **NN**, le fueron requeridos sus reportes de control de stock, de modo a descartar una sobrevaloración en los Costos de ventas de los ejercicios fiscales analizados. En atención a que la firma no proveyó las informaciones requeridas (Listado de Compras detallando cantidades, productos y precio unitario; Listado de Ventas detallando cantidades, productos y precio; Inventario detallando cantidades, productos y precio unitario) respondiendo que no cuenta con dichos reportes especiales debido desperfectos en su sistema informático; aplicaron la rentabilidad neta del sector (valores comparables de empresas en condiciones similares a la misma), de modo a establecer una renta presunta razonable para determinar los costos de Tabacos y Derivados.

Con base al informe del Dpto. de Asesoría Económica se emplearon porcentajes de rentabilidad neta de 31 contribuyentes del mismo sector de la firma fiscalizada, resultando para el ejercicio 2017: 3% y para el 2018: 3,6%, los que fueron aplicados respecto a lo declarado por la contribuyente: 1,11% y 1,18% respectivamente, obteniendo las diferencias en porcentajes según auditoría para determinar los montos cuestionados en los respectivos ejercicios fiscales.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** recomendaron el ajuste fiscal y calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto de los tributos

defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
IRACIS GENERAL	2017	3.862.228.321	386.222.832	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.
IRACIS GENERAL	2018	5.524.956.198	552.495.620	
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>9.387.184.519</b>	<b>938.718.452</b>	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 21/07/2022, 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 **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los Arts. 181, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Los Descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a Autos para Resolver.

En su escrito de Descargo, **NN** adujo: *"...mediante intercambio de informaciones con los proveedores, no existen diferencias a mencionar. Mediante estos reportes se indican que detectaron facturas de compras no declaradas por la fiscalizada, siendo los valores de Gs 588.000.000 (Guaraníes quinientos ochenta y ocho millones) y otra de Gs 20.240.000 (guaraníes veinte millones doscientos cuarenta mil), que bajo el punto de vista de los auditores no representan diferencias significativas. También hacen mención, que la factura de Gs 588.000.000 consta en el libro de compras hechauka del fiscalizado, pero con un número de comprobante diferente con la misma fecha y monto; asimismo se realizó una reverificación y efectivamente la factura (Gs 588.000.000) está registrada por la fiscalizada tanto en el libro compras y en el Informe compras hechauka que fuere remitido a la SET por lo que la inconsistencia encontrada llega a la suma de Gs 20.240.000 (Guaraníes veinte millones doscientos cuarenta mil)..."* (sic).

Expresó además: *"Si bien es cierto que no fueron remitidos los listados de compras, listados de ventas e inventarios, podemos asegurar que los documentos respaldatorios de todo lo solicitado se encuentran en los libros de compras y ventas presentados y de los cuales se originan cualquier reporte contable. Infelizmente, el contador de la empresa NN, XX, que mantenía sus listados de compras y ventas, como así también inventarios de mercaderías, en una notebook, que le fuera hurtada en el año 2019 y con ella fueron la mayoría de los archivos secundarios (léase: listado de ventas, compras e inventarios y otros). En anexo presentamos las actas de denuncia policial en la cual detallan los objetos hurtados y otras solicitudes... podemos afirmar que no existe ninguna inconsistencia ni falta de algún dato. Ya que el elemento respaldatorio de los papeles de trabajo son los libros de compra y venta. Entonces en ese aspecto no existe ninguna falla que se le pueda imputar a nuestra empresa... Podemos asegurar sin miedo a equivocaciones que los documentos presentados son el espejo de nuestra realidad y reflejan los valores correspondientes"* (sic).

Finalmente dijo: *"Aceptamos el pago con sus debidas multas, moras e intereses por la no declaración de la factura de fecha 19 de abril del 2018 Número 00 de la empresa XX de guaraníes veinte millones doscientos cuarenta mil (Gs 20.240.000) en vista de que es la única inconsistencia encontrada por la AUDITORÍA de la SET y aseguramos que no poseemos dicho documento..."* (sic).

El **DSR2** analizó todas las evidencias recabadas durante la Fiscalización y en esta etapa sumarial aclaró que el fondo de la cuestión y lo reclamado por los auditores de la **SET** no hace referencia a la omisión de declaración de la factura que menciona **NN** sino a la obtención de un beneficio indebido al consignar en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018 costos de venta mayor a lo determinado por la auditoría, conforme a lo que se expone seguidamente:

Los auditores de la **SET** consideraron de suma relevancia realizar la verificación del Costo Unitario de mercaderías de **NN**, teniendo en cuenta que según sus Notas de Estados Contables (NEC) la existencia final, así como el costo de las ventas se valúan por el Sistema de Precio Promedio Ponderado. A tal efecto, le fueron requeridos sus reportes de control de stock, de modo a descartar una sobrevaloración en los costos de ventas de los ejercicios fiscales analizados, sin embargo, la firma no los proveyó, razón por la cual, al no contar con dicha información, consideraron pertinente aplicar la rentabilidad neta del sector para obtener valores comparables de empresas en condiciones similares a **NN**, de modo a establecer la renta presunta razonable para determinar los costos de tabacos y derivados.

Con base al informe del Dpto. de Asesoría Económica se emplearon porcentajes de rentabilidad neta de 31 contribuyentes del mismo sector de la firma fiscalizada, resultando 3% para el ejercicio 2017 y 3,6% para el 2018 los que fueron aplicados respecto a lo declarado por la contribuyente: 1,11% y 1,18% respectivamente, obteniendo las diferencias en porcentajes según auditoría para determinar los montos cuestionados en los respectivos ejercicios fiscales, según el siguiente detalle:

Ejercicios Fiscales	Ventas Tabacos y derivados s/EEFF	Rentabilidad del sector	Rentabilidad declarada por el contribuyente	Diferencia a determinar s/ Auditoría	Montos cuestionados
	A	B	C	D=B-C	E=A*D
2017	204.935.131.409	3,0%	1,1%	1,9%	3.862.228.321
2018	229.385.089.750	3,6%	1,2%	2,4%	5.524.956.198

Posteriormente, mediante el Expediente N° 00 la firma sumariada presentó escrito formulando manifestación y ampliación de su Descargo, adjuntando planillas y documentos como nuevos elementos de prueba, por lo que el **DSR2** consideró pertinente el análisis de estos y, en consecuencia, mediante la Providencia de Medida para Mejor Proveer N° 00 del 30/06/2023 remitió todos los antecedentes del caso a consideración y análisis del Departamento de Autoría GC3 (**DAGC3**) de la **DGGC**.

Mediante el Informe Técnico N° 00 del 07/08/2023, dicha dependencia concluyó respecto a las nuevas documentaciones presentadas por **NN** lo siguiente: "Teniendo en cuenta las nuevas evidencias presentadas por el contribuyente facturas que respaldan las compras de mercaderías relacionada a Tabacos y derivados y la Planillas de composición de costeo por mercadería, se concluye que en base a la revisión documental los costos unitarios son consistentes. Además, se realizó un comparativo con el monto de Costo de Mercaderías relacionadas a tabacos y derivados registrados en el libro Diario y la planilla detallada de costeo, surgiendo una diferencia, conforme al siguiente cuadro:

EJERCICIOS FISCALES	Costo s/ Libro Diario de Tabacos y Derivados	Costo s/ Planilla presentada por el contribuyente	Diferencia	Diferencia de Cambio Negativo /positiva s/ Auditoría	Diferencia
					Monto imponible
	A	B	C=A-B	D	E= C(+)-D
2017	201.058.157.379	200.996.601.783	61.555.596	(14.540.481)	47.015.115
2018	225.806.009.196	225.797.817.401	8.191.795	4.835.952	13.027.747
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>426.864.166.575</b>	<b>426.794.419.184</b>	<b>69.747.391</b>	<b>19.376.433</b>	<b>60.042.863</b>

Por otra parte, mediante una nueva manifestación formulada en fecha 30/06/2023 a través del Form. N° 00, la firma sumariada también solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 7086/2022 así como la aplicación de la multa mínima.

Dadas estas circunstancias, el **DSR2** concluyó que corresponde el reclamo por la diferencia detectada que representa "Cargo Indebido al Costo" debido a que incurrió en infracción conforme a lo dispuesto en el Art. 7° de la Ley, comprobándose la falsedad de los datos en sus Declaraciones Juradas, confirmándose de esa manera la presunción de defraudar al Fisco establecida en el numeral 3 del Art. 75 de la Ley, razón por la cual el **DSR2** concluyó que corresponde el reclamo efectuado por los auditores de la **SET** de acuerdo a los montos expuestos en el Informe Técnico N° 00.

Por otra parte, respecto a la preparación y mantenimiento de Papeles de Trabajo sobre el Costo Unitario del Inventario, el **DSR2** recordó a **NN** lo dispuesto en el Art. 69 del Decreto N° 6359/2005 que dispone sobre la obligación de mantener la documentación sobre el Costo Unitario, los cuales deberán estar respaldados por la respectiva documentación de compra o los reportes de producción correspondientes.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece 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 sobrevalorado los costos de ventas de sus mercaderías los Sres. **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 08** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de **XX** y **XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 y 2018 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** adujo: "*Que en ningún momento se puede configurar DEFRAUDACIÓN por un margen de utilidad menor de lo que la autoridad pretende ya que la Constitución menciona que el libre comercio es la que rige nuestro mercado, por lo tanto, nadie puede exigir o definir el porcentaje del margen de utilidad de una empresa siempre y cuando no incurra en dumping que no es nuestro caso*" (sic).

El **DSR2** resaltó 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. 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 de la contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incluyó en sus Declaraciones Juradas datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose de esta manera las presunciones previstas en los numerales 3) y 5) del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley, puesto que la misma consignó en sus Declaraciones Juradas costos de venta mayor a lo adquirido, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, el cual está representado el tributo que no ingresó oportunamente. Por tanto, atendiendo que se han confirmado los hechos denunciados, quedó plenamente

comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

En cuanto a la graduación de la multa, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por declaración de costos sobrevaluados y la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** proveyó parcialmente los documentos que le fueron solicitados, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 200% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 7086/2022, solicitados por la recurrente en su presentación del 30/06/2023, el **DSR2** señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del artículo 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al 31/12/2020, circunstancia que se adecua al presente caso. Asimismo, el **DSR2** resaltó que la misma podrá ser concedida bajo las condiciones establecidas en el citado Decreto, siempre y cuando **NN** cumpla con los requisitos y procedimientos establecidos a este efecto.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

**POR TANTO**, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 125/1991,

## 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	2017	4.701.512	9.403.024	14.104.536
511 - AJUSTE IRACIS	2018	1.302.775	2.605.550	3.908.325
Totales		<b>6.004.287</b>	<b>12.008.574</b>	<b>18.012.861</b>

*\*Sobre el tributo deberá calcularse los accesorios legales 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 200% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representante Legales, Sres. **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 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 establecido en esta Resolución.

**Art. 4°:** **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**Art. 5°: INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**ÓSCAR ORUÉ**  
**VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**