

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 22/02/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación del IRE General ejercicio fiscal 2021 de **NN**, sobre el rubro costos y su incidencia en los ingresos, posteriormente ampliada en cuanto su alcance y duración por Resolución Particular N° 00 y Resolución N° 00, respectivamente, ambas del 24/04/2023, abarcando también la Obligación del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12 del 2021.

Para tal efecto le requirió que presente sus libros Diario, Inventario y Mayor; Libro Ventas y Compras IVA, en soporte digital y en formato de planilla electrónica, original o copia autenticada de la última rubricación del Libro Diario donde conste la cantidad de hojas rubricadas, inventario detallado al cierre del ejercicio fiscal, explicar el procedimiento y los cálculos realizados para la determinación del costo declarado en el campo 80 "Total de Costos" del Form. N° 500 - IRE General, identificar las Notas de Crédito consignadas en el Rubro 1 (campos 15, 155 y 17) del Form. 120 - IVA General, recibidas en concepto de devolución de compras, señalando su afectación a las cuentas: *Existencias de Mercaderías, Activo Fijo, Gastos u otros*, remitir el detalle en soporte digital y en archivo Excel, explicar el criterio contable utilizado para el reconocimiento de las Mercaderías recibidas de su proveedor XX con RUC 00; documentación e información que fue presentada parcialmente por **NN** a través de los Expedientes N° 00 y N° 00.

Posteriormente, por Nota de Requerimiento de Documentaciones N° 00 del 10/03/2023, le fueron solicitados reportes especiales correspondientes al ejercicio fiscal 2021, consistentes en Listado de compras y ventas; por comprobante, detallando cantidades, productos y precio unitario, Notas de Remisión y de Crédito emitidas y recibidas, seguimiento de stock de inventario de mercadería detallando las entradas y salidas por unidad por cada tipo de mercadería, todos ellos en soporte digital y en formato de planilla electrónica, a lo que dio cumplimiento mediante Expedientes N° 00 y 00.

La verificación cuenta como antecedente al Informe CITGR/IT N° 00/2022 y DPO/GC N° 00/2023 en los que se da a conocer el resultado de las investigaciones y controles realizados al contribuyente **NN**, iniciado debido al aumento abrupto de las ventas declaradas en el rubro de XX y similares que reportó un incremento significativo en los ingresos declarados en el IVA General en los años 2020 y 2021, constatándose inconsistencias en el registro de mercaderías y costos, lo que disminuyó la utilidad de la empresa; asimismo, se observó una diferencia que no fue declarada como ingresos en el ejercicio fiscal 2021, situaciones que tienen un impacto directo en liquidación de sus impuestos; en tal sentido, fue generada la Denuncia Interna N° 00 que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 07/08/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** aumentó indebidamente sus costos y no declaró la totalidad de sus ingresos, lo que

incidió fiscalmente en sus obligaciones del IRE General e IVA general del ejercicio fiscal 2021, obteniendo con ello un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio al Fisco, infringiendo lo establecido por el Art. 8º, 86, 87, 92 de la Ley N° 6380/2019 y Art. 26 del Decreto N° 3107/2019.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, que dispone: "Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídico tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del fisco". En consecuencia, 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.

Todo ello conforme se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	13.121.738.455	1.312.173.846
521 - AJUSTE IVA	12/2021	7.053.228.594	705.322.859
Total		20.174.967.049	2.017.496.705

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 01/09/2023, 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 06/09/2021 mediante los Formularios N° 00 y 00, solicitó copia íntegra de los antecedentes administrativos con suspensión de los plazos y prórroga para la presentación de su Descargo, respectivamente, otorgadas por Providencia N° 00 y N° 00, debidamente notificadas el 08/09/2023, el Descargo fue presentado en tiempo y forma el 27/09/2023, por lo que cumplidos los plazos otorgados, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 12/10/2023, etapa en la cual ofreció como prueba: a) el escrito de Descargo presentado; b) los documentos que han sido agregados en oportunidad de presentar su descargo, referido al Acta Final N° 00, c) el expediente administrativo, formado por todas las actuaciones administrativas realizadas en estos autos, d) los libros, registros y comprobantes que fueron puestos a disposición de la SET, e) las declaraciones juradas del IVA e IRE, del ejercicio fiscal 2021, f) los datos obtenidos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu a los que se hace mención en la conclusión y postura de la Fiscalización en la foja N° 13 del acta final, en razón a que las pruebas ofrecidas forman parte de los antecedentes administrativos, y debido a que no propuso la realización de alguna otra diligencia, transcurrido suficientemente el plazo establecido, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 07/11/2023, y se comunicó al sumariado la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, el cual fue presentado en fecha 14/11/2023 mediante Form. N° 00, 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 manifestó que existe una "...ERRÓNEA APRECIACIÓN ADMINISTRATIVA RESPECTO DE LA CONTABILIZACIÓN DEL ANTICIPO DE CLIENTES EN EL ÁMBITO JURÍDICO DEL PROVEEDOR Y LA VÁLIDEZ DE NUESTRAS DECLARACIONES JURADAS DE COSTOS DE VENTAS... y específicamente

la descripción que se hace en las mismas, que hacen suponer que la operación de venta (entrega de bienes) no se ha materializado, sirviendo la factura como instrumento para documentar una relación jurídica de cuenta corriente (ANTICIPOS DE CLIENTES), y consecuentemente caer en la suposición que... al no haber recibido las mercaderías no puede contabilizar como costo de ventas las mismas... el hecho de que la distribuidora XX, haya contabilizado como ANTICIPOS DE CLIENTES un importe cuya composición nace únicamente de la contrastación con otros importes y no de una suma efectivamente entregada en ese concepto y por ese importe (Gs. 7.497.853.570.-), y que inclusive es diferente al importe contabilizado por XX, quien expuso en sus Estados Financieros, un pasivo por la suma de Gs. 7.441.718.479, que en definitiva lo vincula a ella misma y no al comprador”, señaló además que, “...lo más significativo, la cuenta INVENTARIOS (Mercaderías en Existencia) es cero, lo que quiero decir que todo lo que se compró se vendió, ...”(sic).

En principio, el **DSR1** aclaró que de la documentación presentada por el contribuyente **XX** (proveedor), fueron evidenciadas facturas emitidas en diferentes conceptos relacionadas a la adquisición de mercaderías, entre las que resalta aquellas con descripción “**Anticipos de Mercaderías-Ventas de Mercaderías y Anticipos de Mercaderías según Contrato**”, las cuales fueron registradas en sus libros contables, monto confirmado igualmente con lo consignado como ingreso diferido expuesto en sus EE.FF, los que se presentan cuando un cliente paga un producto o servicio por adelantado para recibirlo después.

Al respecto, el **DSR1** precisó que los anticipos corresponden a desembolsos producidos antes de que un gasto sea reconocido como efectivamente efectuado, a cuenta de compras futuras, cabe resaltar que de la verificación realizada se observó que el proveedor de **NN**, registró en la cuenta del mismo “*Ventas del mes/Ventas de mercaderías s/Notas de Remisión y Ventas dólares/guaraníes según Notas de Remisiones*” por un valor total de **G 49.827.346.431**, las cuales representan el valor de las mercaderías que efectivamente fueron entregadas en el ejercicio fiscal 2021, difiriendo con los costos de mercaderías declarados por **NN** en su Form. del IRE.

En este punto, el **DSR1** resaltó que por Expediente N° 00 del 23/06/2023, **NN** presentó una nota en la que manifestó: “*...Por medio de la presente nota quiero hacerles saber que por malos asesoramientos contables del pasado estoy siendo investigado por parte de ustedes por temas que escaparon completamente de mi control en la declaración del impuesto a la renta del año 2021... Es por eso por lo que, a través de un nuevo equipo contable, se han vuelto a generar los informes financieros arrojando como resultado que, **efectivamente, se deberían haber pagado 744.171.848 guaraníes, teniendo en cuenta que el costo de mis productos es la totalidad de las ventas del proveedor a mi persona (yo era su único distribuidor en Paraguay) y ello lleva a un costo total de 115.688.774.578 guaraníes en lugar de los 123.130.493.057 guaraníes declarados.** Por lo tanto, se genera una renta extra de 7.441.718.479 guaraníes y un impuesto a pagar de 744.171.848 guaraníes. Entonces, es mi deseo y deber como contribuyente el rectificar esta situación realizando este pago el cual, dada mi situación financiera, solicito se pudiera parcelar en 24 meses...*” (sic), reconociendo con ello las impugnaciones hechas por los auditores de la **GGII** que dieron lugar a la liquidación practicada.

Asimismo, **NN** indicó “*... rechazamos la determinación realizada sobre base presunta, por dos razones: 1.- la fiscalización ha empezado como una Determinación sobre base cierta, no se ha notificado a mi parte de ningún procedimiento de impugnación que dé lugar a la modificación del método de determinación: 2.- no se han verificado ningunas de las situaciones previstas en el Art. 213° de la Ley 125/91, por lo que rechazamos la modalidad de determinación presuntiva adoptada... en vez de tomar el importe del Anticipo de Clientes (que supuestamente es mercadería no entregada), como diferencia imponible, pretender modificar la realidad, mediante la aplicación de una fórmula totalmente descabellada...*” (sic), exponiendo el cuadro de reliquidación del IRE inserto en el Informe Final de Auditoría, sobre el cual refirió “*...vuelve a recalcular el Costo de Ventas... que está contenida en la determinación de impuesto que he realizado, pero con el*

agravante de una supuesta renta presunta aplicada no solamente sobre la diferencia, sino que nuevamente sobre todo el Costo de Ventas”.

Que, el IVA presunto si bien es cierto es aceptado en otras legislaciones, se aplica entre los contribuyentes que no tienen una contabilidad formal, y su aplicación nace de la ley y no del antojo de la Administración... no es posible determinar el IVA ni partiendo del costo de Ventas, ni mucho menos partiendo de los ingresos. En todo caso, la construcción de la base imponible del IVA debe nacer de la ley” (sic).

En cuanto a lo expuesto el **DSR1** precisó 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.

En ese contexto, corresponde resaltar que **NN** fue sometido a un proceso de fiscalización puntual a raíz del análisis realizado a su comportamiento impositivo, en el que se observó una significativa diferencia en la rentabilidad declarada entre un ejercicio fiscal y el que lo precede, lo que motivó que sean solicitadas documentaciones varias a su principal proveedor, de manera a realizar el cruce correspondiente entre lo declarado y registrado por **NN** y lo informado e igualmente registrado por su proveedor, de la documentación e información recabada, que si bien fue la proporcionada y puesta a disposición por los sujetos que intervienen en la operación investigada, se hace hincapié en que de la contratación de las mismas resultaron inconsistencias que motivaron la reliquidación practicada por los auditores de la **GGII**, motivos, fundamentos y cálculos que fueron expuestos al contribuyente una vez concluidos los trabajos de fiscalización, mediante Acta Final N° 00 suscrita el 30/06/2023 por los funcionarios intervinientes y la XX con CIC N° 00, apoderada de **NN**, según testimonio de Poder General presentado, obrante a fojas cuarenta y cuatro (44) del Expediente N° 00.

A partir de ello, **NN** tomó conocimiento de las impugnaciones practicadas y del resultado arrojado, pudiendo aceptar o rechazar los resultados expuestos, quedando expedita la vía para la apertura del proceso sumarial, etapa en la cual el mismo contó con etapas, plazos y medios suficientes para el ejercicio de su defensa, proceso en el cual solicitó copia de los antecedentes administrativos, entre los que se encuentran todas y cada de las circunstancias analizadas por los auditores que dieron lugar a la determinación practicada, por lo que no puede alegar que no fue notificado de las impugnaciones realizadas dando pie al ejercicio de su defensa.

Por otro lado, corresponde aclarar que la determinación realizada por los auditores de la **GGII**, fue llevada a cabo en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta, conforme a lo dispuesto por el Num. 3) del Art. 211 de la Ley, en tanto fueron tenidos en cuenta las declaraciones e informaciones proveídas por **NN** y las remitidas por su principal proveedor, en las que se observó que fueron incluidos como costos, montos por mercaderías que aún no fueron entregadas según lo registrado por su proveedor, diferencia que fue descontada del costo de venta inicialmente declarado, y que motivó a que los auditores de la **GGII** calculen una rentabilidad acorde a la realidad de la trazabilidad de las operaciones expuestas.

En este punto, el **DSR1** indicó que el margen de utilidad o ganancia de un producto, surge de deducir de los ingresos brutos obtenidos por su venta el costo de las mercaderías, monto que determina la rentabilidad del mismo, y permite en tal sentido la estimación de un porcentaje entre el beneficio obtenido y el capital invertido sobre la eventual venta posterior de las mercaderías adquiridas, he aquí el motivo por el cual el abultamiento de costos incide directamente en el índice que mide la utilidad obtenida y la inversión para obtenerla, al igual que en los ingresos declarados y los porcentajes de ganancias registrados, más aun teniendo en cuenta la utilidad expuesta en el ejercicio fiscal anterior, y el hecho de que el sumariado no cuenta con un inventario para las ventas de manera a dar seguimiento al stock de mercaderías detalladas

por unidad y tipo de mercadería; por lo que procede que sean recalculados las utilidades declaradas sobre los costos de mercadería correctamente expuestos.

En ese orden, los auditores de la **GGII** consideraron los Promedios de Rentabilidad Bruta Mensual, resultando un promedio del 15% para el ejercicio fiscal 2021, el cual fue aplicado sobre el Costo declarado en el Libro Mayor y del cual fue deducida la diferencia impugnada por corresponder a mercadería que no fue entregada a **NN**, arrojando saldos que ingresar a favor del Fisco.

Por otro lado, el **DSR1** refirió que en atención a que la documentación analizada afecta la base imponible tanto del IRE como del IVA General, en virtud a lo dispuesto por el Art. 22 de la Ley y 26 del Decreto N° 3107/2019, y debido a que el Num. 3) del Art. 211 de la Ley, no distingue tributos al momento de establecer la figura de la determinación sobre base mixta, los auditores de la **GGII** procedieron a la revisión del Formulario N° 120 casilla 47 del periodo fiscal 12/2021, el cual no condice con el costo declarado por **NN**, debido a que no posee existencia final de mercaderías; por lo que dicho saldo se vincula a las mercaderías pendientes de entrega y que fueron declaradas por su proveedor principal en el **Rubro Ingresos Diferidos, cuenta contable Anticipos de Clientes**.

Por lo expuesto, el **DSR1** concluyó que **NN** infringió lo establecido por el Art. 8°, 86, 87, 92 de la Ley N° 6380/2019 y Art. 26 del Decreto N° 3107/2019, en atención a que abultó sus costos incidiendo en la base imponible para la liquidación de sus impuestos.

Respecto a la calificación de su conducta, señaló que; *"... al subsumir la conducta del contribuyente al plano infraccionar se deben verificar todos los elementos objetivos constitutivos del hecho punible. Esto requiere de un análisis objetivo que permita encuadrar la conducta desplegada por el contribuyente con la finalidad precautelada por la norma... rechazamos la calificación de la infracción y la injustificada e irracional sanción aplicada"* (sic).

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 2.017.496.705 en concepto de IRE e IVA 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 manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley, ya que registró costos deducibles inconsistentes que incidieron en sus ingresos, afectando la base imponible para la liquidación de sus impuestos.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: el grado de cultura del infractor, debido a que **NN** 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 no presentó la totalidad de la documentación requerida por los auditores, si bien contestó los requerimientos realizados durante los trabajos de fiscalización en gran parte de lo aludido manifestó no contar con la información requerida *"...a raíz de que el responsable de la contabilidad por el ejercicio 2021 ya no se encuentra trabajando para él"*, no obstante, se tuvo en cuenta que no posee antecedentes de procesos de fiscalización, lo que se considera como atenuante 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 IRE e IVA General conforme al Art. 175 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR1** determinó la aplicación de la sanción por Contravención conforme a lo establecido por el Art. 176 de la Ley, al no presentar la documentación solicitada por la **GGII** durante los trabajos de fiscalización, conforme a lo establecido en el Num. 6) Inc. e) 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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	1.312.173.846	2.624.347.692	3.936.521.538
521 - AJUSTE IVA	12/2021	705.322.859	1.410.645.718	2.115.968.577
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	07/08/2023	0	300.000	300.000
Totales		2.017.496.705	4.035.293.410	6.052.790.115

* 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 de **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** al contribuyente 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. 4°: **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.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

