

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN**, con **RUC 00**, en adelante (**NN**), y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 09/05/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos (en adelante **GGII**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de la obligación correspondiente al IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019; y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 de **NN**; específicamente sobre los Rubros: COSTOS, EXISTENCIAS, MERCADERÍAS, INVENTARIOS, INGRESOS, y RENTABILIDAD NETA FISCAL; y para tal efecto, le requirió que presente los Libros de Compras del IVA, Diario e Inventario; el método de costeo aplicado; el detalle de la composición de los rubros de costo y la identificación del método de costeo y de la modalidad de sistema contable utilizado; documentación que no fue arrimada por el contribuyente, quien manifestó no contar con estos debido a un siniestro ocurrido.

La verificación tuvo como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, referente al programa "Control de Ganancias 1", llevado a cabo a contribuyentes del sector comercial por la Coordinación de Controles Tributarios FT (**CCT FT**), a través del cual la dependencia mencionada informó que respecto a **NN** detectó inconsistencias que guardan relación directa con las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías; en consecuencia, se emitió y registró la Denuncia Interna, que dio origen a la apertura de una Fiscalización Puntual al contribuyente.

Durante el proceso de control, los auditores de la **GGII** realizaron cruces de informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y el Sistema de Recopilación de Información Hechauka, en los que detectaron inconsistencias en los registros de **NN** respecto a las existencias de mercaderías y en los costos; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por el mismo; posteriormente, procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes, y aplicaron la ecuación contable de inventario, con lo cual constataron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en sus Declaraciones Juradas (DD.JJ.) Determinativas e Informativas y en sus EE.FF.; en contravención a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y sus reglamentaciones expuestas en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 respecto a los ejercicios fiscales 2018 y 2019, y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, concordante con los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 del ejercicio fiscal 2020, hecho que resta fiabilidad a las DD.JJ. y EE.FF. presentados por el contribuyente, por lo que los Libros Contables y Fiscales fueron impugnados en parte a los efectos legales, conforme a lo expuesto en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante). Por todo lo expuesto, ante las bajas rentabilidades contables y fiscales evidenciadas y la falta de elementos de juicio suficiente y confiable, los auditores de la **GGII** procedieron a la determinación del impuesto sobre base mixta, de conformidad a lo establecido en el Art. 211, Numeral 3) de la Ley.

Ante estas circunstancias, los auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, debido a que declaró costos de ventas, existencia de mercaderías y ganancias irreales, hechos que implicaron el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de las DD.JJ. con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose así la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los mismos dentro de los términos del Art. 173 Numerales 1), 3), 4) y 5) de la Ley. Igualmente, se configuró la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley; por lo que recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación, cuyo monto quedará establecido a las resultas del Sumario Administrativo. Además, recomendaron la aplicación de la sanción de Contravención, prevista en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Numeral 6), Inc. e) del Anexo a la RG N° 13/2019, por incumplimiento de deberes formales, por no haber reconstruido su contabilidad ante el extravío; todo ello conforme al siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO	CONTRAVENCIÓN	DEFRAUDACIÓN (SE APLICARÁ SOBRE LOS VALORES EXPUESTOS EN LA COL. B)
		A	B= A x 10%	C	D
2017	111-IRACIS GENERAL	188.880.594	18.888.059	0	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.
2018	111-IRACIS GENERAL	266.374.411	26.637.441	0	
2019	111-IRACIS GENERAL	261.213.443	26.121.344	0	
2020	700 – IRE GENERAL	600.471.123	60.047.112	0	
7/7/2023	551 –AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	0	0	300.000	
<b>TOTALES</b>		<b>1.316.939.571</b>	<b>131.693.957</b>	<b>300.000</b>	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 13/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos y aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 26/09/2023 **NN** presentó escrito mediante el cual solicitó prórroga para la presentación de su Descargo otorgada por Providencia N° 00; igualmente requirió copias de los antecedentes administrativos, las cuales fueron proveídas con suspensión de plazo por siete (7) días hábiles conforme Providencia N° 00. Posteriormente, el contribuyente presentó su Descargo en tiempo y forma en fecha 23/10/2023 por lo que se dispuso la Apertura del Periodo Probatorio en fecha 01/11/2023, prorrogado a solicitud del sumariado por Providencia N° 00. No habiendo otras diligencias por cumplir se procedió al cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 y se llamó a Alegatos, los cuales fueron presentados en fecha 03/01/2024; y culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó: "Cuando en fecha 12 de Mayo pasado tomamos conocimiento del inicio de una Fiscalización Puntual prevista en el Art 31 inc. "B" de la ley 2421/04 cumplimos en acudir... a fin de arrimar todos los documentos en los cuales se precisaba de un incendio ocurrido en las instalaciones de mi empresa dando como resultado la PÉRDIDA TOTAL y que fuera comunicada

por las vías pertinentes a la SET conforme las normas tributarias dentro del plazo establecido...".  
"... manifiesto EL RECHAZO TOTAL de los elementos que han sido tenidos en cuenta y el método de cálculo utilizado para la determinación tributaria, considerando lo siguiente: **1) El establecimiento comercial se dedica a la comercialización al por menor de productos no especializados (SUPERMERCADO)**, contando en el stock con una gran variedad de productos con vencimientos... por lo cual en la fechas límites antes de su vencimiento deben ser ofertados al costo o por debajo del mismo... **2) Los auditores al optar por realizar la determinación tributaria por la base mixta no tuvieron en cuenta el INCENDIO... cuyo resultado produjo una pérdida total no solo de inventarios, maquinarias y equipos sino que también de todas las instalaciones entre los cuales cito los equipos informáticos...**, "También hago mención que por el monto de ventas declarados estoy obligado y afectado al contar con un informe de auditoría externa impositiva... **sin que los mismos "auditores externos" hayan detectado ninguna irregularidad...**" (sic).

En este orden, el sumariado presentó las siguientes pruebas documentales: copia autenticada de las DD.JJ. correspondientes a los ejercicios fiscales de 2017 a 2022, copia autenticada del Informe de incendio emitido por el Cuerpo de Bomberos Voluntarios del Paraguay (**CBVP**), copia autenticada del Acta Notarial (Escritura Pública N° 00), copia autenticada de una Nota dirigida a la **GGII** por el cual se comunica la destrucción o pérdida de documentos y copia autenticada del Acta de Denuncia N° 00.

El **DSR2** analizó los expedientes que forman parte de los antecedentes del proceso y las diligencias realizadas durante la Fiscalización, juntamente con los medios probatorios ofrecidos por el sumariado; y verificó que los auditores de la **GGII** procedieron a contrastar las informaciones obrantes en el **SGTM** y el reporte del Sistema de Recopilación de Información Hechauka; en donde resultaron inconsistencias respecto a la existencia de mercaderías y en los costos, específicamente referidas a importes de saldos de inventario distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas, correspondientes a mercaderías y las registradas por el mismo, costos deducibles que difieren en mayor o menor medida con los declarados, originando bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los promedios declarados por contribuyentes del mismo sector a que se dedica el contribuyente, que se traducen en ganancias irreales, aspectos con los que logró reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco; restando fiabilidad a los EE.FF. y a las DD.JJ. determinativas e informativas declaradas por el sumariado al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes.

En tal sentido y ante las inconsistencias detectadas en el presente caso, los auditores de la **GGII** consideraron los montos declarados por el contribuyente en sus DD.JJ., en el cual tuvieron en cuenta las compras locales (exentas + gravadas), lo declarado e informado en el Hechauka, y el total de Gastos facturables según su declaración de renta, así también la Existencia Inicial y Final expuesta en sus EE.FF., con lo cual se evidenció que **NN** utilizó saldos incorrectos de existencia para el cálculo de sus costos, que al no ser valuadas correctamente, conforme lo prescribe el Art. 13 de la Ley reglamentado por los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 respecto a los ejercicios de 2017 al 2019; y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 respecto al ejercicio fiscal 2020, produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

En este orden, el **DSR2** indicó que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y referirse a operaciones reales. No obstante, y ante dudas respecto a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una Fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el Art. 211 de la Ley, que establece: "... se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito y grado de confianza que ella merezca", en ese punto, y en razón a las inconsistencias detectadas conforme

al Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 "Ley del Comerciante", los auditores de la **AT** impugnaron sus registros contables, por lo que en presencia de prueba contradictoria, en este caso las inconsistencias detectadas, se procedió a reliquidar el impuesto. En este sentido, aclaró que la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, lo que acontece en el presente caso.

Ante lo expuesto, los auditores de la **GGII** consideraron la rentabilidad neta fiscal real, en razón a que las declaradas por el sumariado no conciben con los volúmenes de compra y venta que registra por ejercicio en comparación a contribuyentes del mismo sector comercial, es decir que han declarado actividades económicas semejantes, que ascienden en el 2017 al 4,6%, 2018 al 4,8%; 4,7% para el 2019 y a 5,1% en el 2020; en consecuencia el **DSR2** concluyó que están dadas las condiciones previstas por la Ley para la estimación sobre base mixta prevista en el Art. 211, Numeral 3) de la Ley, a fin de determinar la incidencia impositiva de las utilidades no declaradas.

Por otra parte, en lo que respecta a la falta de presentación de documentos, alegada por **NN** a raíz de un incendio acaecido en sus instalaciones, sitio donde se encontraban sus documentos contables y adjuntando copia del Informe y Acta de procedimiento policial; el **DSR2** resaltó lo establecido por el Art. 9° de RG N° 86/2012 que establece la obligatoriedad de reconstituir el archivo tributario en caso de robo, pérdida o deterioro; lo cual el contribuyente no cumplió conforme consta en los antecedentes del proceso; ya que el sumariado solo se limitó a presentar documentaciones relacionadas al siniestro, por lo que esta situación no puede ser considerada para excluir su responsabilidad al respecto. Así también, el **DSR2** agregó que analizados los antecedentes obrantes en el expediente, así como los demás documentos presentados durante el proceso sumarial, verificó que los mismos no aportan nuevos elementos de análisis que puedan tener incidencia en el resultado del proceso de control.

Igualmente, **NN** señaló: "*Los elementos que configuran la defraudación contenidos en el Art. 172 de la ley 125/91 son: 1) LA INTENCIÓN... 2) EL BENEFICIO INDEBIDO... 3) EL PERJUICIO al FISCO...*", "*...la infracción de defraudación, contiene tres elementos constitutivos, que para que se configure la infracción tienen que darse concomitantemente, es decir tienen que existir conjuntamente los tres. Si falta uno de ellos NO EXISTE defraudación...*" (sic).

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló 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, el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por la declaración de costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó sus DD.JJ. con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Números 1), 3), 4) y 5) del Art. 173); y que además hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley).

A fin de establecer la graduación de la sanción, 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 circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias establecidas en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 175 de la Ley, el grado de cultura y la posibilidad de asesoramiento a su alcance; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, pues hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley), ya que sus registros que hacen carecer de fiabilidad a sus EE.FF., así

como a sus DD.JJ. determinativas e informativas, al ser las mismas informaciones irreales o inconsistentes y la conducta asumida por el contribuyente en el esclarecimiento de los hechos.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, para el **DSR2** quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, y por tanto corresponde aplicar la multa por Defraudación del 235% sobre el impuesto afectado.

Además, el **DSR2** confirmó que corresponde la aplicación de la sanción por Contravención prevista en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo de la Resolución General N° 13/2019, por no ajustarse a las formas y condiciones establecidas por la **GGII** respecto a los libros, archivos, registros, sistemas, documentos o comprobantes de las operaciones y situaciones que constituyen hechos gravados; en el sentido de no haber reconstruido su contabilidad ante el extravío de documentaciones conforme lo dispone el Art. 9° de la RG N° 86/2012.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

**POR TANTO**, en uso de las facultades conferidas por ley,

## **EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

### **RESUELVE**

**Art. 1°:** Determinar la obligación fiscal del contribuyente **NN** con RUC **00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	18.888.059	44.386.939	63.274.998
511 - AJUSTE IRACIS	2018	26.637.441	62.597.986	89.235.427
511 - AJUSTE IRACIS	2019	26.121.344	61.385.158	87.506.502
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	60.047.112	141.110.713	201.157.825
551 - AJUSTE CONTRAVEN	08/08/2023	0	300.000	300.000
<b>Totales</b>		<b>131.693.956</b>	<b>309.780.796</b>	<b>441.474.752</b>

*Obs: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con RUC **00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 235% sobre el tributo defraudado más la sanción por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°:** **NOTIFICAR** al contribuyente 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 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 OTAZÚ**  
**GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**