

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 17/08/2023, 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 Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017, 2018 y 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 de **NN**, específicamente los Rubros: INVENTARIOS/MERCADERÍAS/COSTOS/INGRESOS/RENTABILIDAD NETA FISCAL, para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos, lo cual fue cumplido fuera del plazo.

La fiscalización tuvo como antecedente las investigaciones y cruces de informaciones que realizó la **GGII**, ante la sospecha de la afectación en la determinación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco, el Departamento de Planeamiento Operativo FT emitió el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 y generó el proceso para la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual.

En este sentido, el Departamento de Auditoría FT1 (**DAFT1**), en el marco de las investigaciones de Control de Ganancias enfocadas a contribuyentes del sector comercial, analizó las compras de **NN** y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías y detectó inconsistencias que guardan relación directa con las declaraciones de ingresos y ganancias, costos de ventas, compras y saldos de inventario de mercaderías.

A través de dichos cruces y análisis de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) juntamente con las proveídas por **NN**, el equipo auditor constató inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas, detectó: Importes de saldos de Inventarios declarados distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de compras declaradas correspondientes a Mercaderías y registradas por la firma fiscalizada a los fines de la liquidación del IVA y con los registros del módulo Hechauka; Importes de Costos de Ventas distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los inventarios iniciales y finales y las compras determinadas por la auditoría y rentabilidades fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico del contribuyente.

Con los procedimientos y elementos obtenidos, el equipo auditor de la **GGII** concluyó en que **NN** en los ejercicios fiscales controlados no declaró correctamente los valores de las compras y costos de ventas al no incluir la totalidad de las operaciones comerciales, no cumplió lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones en adelante (**la Ley**), reglamentado por los Arts. 63 y 64 al Anexo del Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por los Arts. 17 y 18 al Decreto N° 3182/2019.

Debido a que la declaración incorrecta de los valores resta fiabilidad a los ingresos, ganancias o resultados declarados por **NN** al proveer informaciones irreales o inconsistentes, los libros contables presentados fueron impugnados y se prescindió de ellos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 y se procedió a determinar la Renta Neta afectada de acuerdo a lo previsto por el Art. 211, Num. 3) de la Ley.

En este contexto, el equipo auditor de la **GGII** sugirió calificar la conducta conforme a lo dispuesto en el Art. 172, aplicar la sanción atendiendo los presupuestos del Art. 175 de la Ley, así como la multa por Contravención, prevista en el Art. 176 de la Ley, reglamentado por el Inc. a) del Num. 6 del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, por presentar fuera del plazo prorrogado de la Orden de Fiscalización las documentaciones requeridas, conforme al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	88.953.693	8.895.369	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 N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	434.306.224	43.430.622	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	222.206.090	22.220.609	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	86.131.742	8.613.174	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	406.676.641	40.667.664	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	25/10/2023	0	0	300.000
TOTALES		1.238.274.390	123.827.438	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 07/12/2023 al contribuyente, conforme lo disponen los Arts. 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

En fecha 21/12/2023 el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) registró el ingreso del Formulario N° 00 mediante el cual solicitó prórroga para la presentación del escrito de descargo; posteriormente, el 03/01/2024 presentó su escrito de descargo según Formulario N° 00 ofreció pruebas documentales consistentes en escaneado de comprobantes de compras y de ventas.

Por Resolución de Apertura del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 09/01/2024, se dio inició al Periodo Probatorio; sin embargo, **NN** no ofreció ninguna prueba que desvirtúe lo hechos denunciados en el Informe Final de Auditoría por lo que transcurrido el plazo dispuesto en la Ley se declaró cerrado el Periodo Probatorio según Resolución N° 00 notificada el 01/02/2024 y se comunicó al sumariado que podrá presentar su escrito de alegatos.

El 14/02/2024 el **SGTM** registró el ingreso del Formulario N° 00 a través del cual **NN** presentó su escrito de alegatos y finalmente el llamado a Autos para Resolver N° 00 del 16/02/2024.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

NN presentó su escrito a través del módulo de Sumarios y expuso cuanto sigue: "...es totalmente injusta e inconstitucional dado a que la Instrucción de sumario si bien se hace en base a la ley 125/91, Art 211 inc 2) 3) sobre BASE PRESUNTA Y BASE MIXTA; creemos es INJUSTA porque desde el principio me puse a disposición de la Institución, no me opuse a la fiscalización en ningún momento, y proporcione todos los documentos que solicitaron y obraban en mi poder a los efectos de llevar a cabo una correcta colaboración y así poder disipar toda eventual duda por parte de la Administración Tributaria; y considero INCONSTITUCIONAL debido a que me imputan infracciones tributarias en base a una presunción o en base a promedios, estimaciones comparativas sin que se tomen el debido tiempo razonable para poder hacer una investigación y un análisis exhaustivo, detallado y serio ya que al tener tan poco tiempo para presentar los libros exigidos uno no puede tomarse el tiempo de recabar todos los datos, pero no obstante puse a

disposición de los fiscalizadores todos los documentos necesarios para una OBJETIVA DETERMINACION DEL MONTO SOBRE UNA BASE CIERTA, pero creo que para la misma no se tomaron el tiempo debido para estudiarlo a fondo y cayendo nuevamente en la corriente de la presunción la DIRECCION NACIONAL DE INGRESOS TRIBURARIOS me impone un SUMARIO y por ende me obliga a defenderme de declaraciones que tienen ya balances aprobados y todo por basarse en estimaciones que nada tienen que ver con la realidad financiera cotidiana..." sic.

Prosiguió arguyendo: "...en ningún momento me negué a proporcionar documentos para poder establecer una DETERMINACION DE BASE CIERTA, sino todo lo contrario por tanto creo que si bien no se tomaron en cuenta los datos proveídos, la BASE de RENTA PRESUNTA de la cual se agarraron para hacer una PRESUNCION o un ESTIMATIVO en cuanto al precio de mercadería, stock, costos y la RENTA NETA está muy distante a la realidad... las ganancias calculadas en el ACTA FINAL son totalmente estimativas y no se compadecen ni corresponden con la REALIDAD ECONÓMICA DE ESTA UNIPERSONAL, ya que el rubro al que me dedico ES IMPOSIBLE ALCANZAR UN MARGEN DE GANANCIA DEL 9 O 10%, INSTANDOLES A QUE EXAMINEN LOS COMPROBANTES DE COSTOS, VERIFIQUEN LOS PRODUCTOS Y PRECIOS Y LUEGO COMPARENLO CON LOS PRECIOS DE VENTA que se encuentran en las facturas. Que, con relación a la supuesta ganancia estimada, dichos porcentajes corresponden a UN SECTOR ECONÓMICO MÁS AMPLIO, COMO SE DESPRENDE DE LA REDACCIÓN "COMERCIO AL POR MAYOR", esto implica que no se ha diferenciado de manera precisa o específica la actividad que llevo a cabo ni los productos que comercializo. Que mi actividad se concentra en la venta AL POR MAYOR de bebidas, principalmente la distribución de los productos de XX y otros) en la zona, además está perfectamente especificada como "COMERCIO AL POR MAYOR DE XX" en mi RUC, sin embargo para establecer los márgenes de rentabilidad me han incluido en un GRUPO GENERAL DE COMERCIOS AL POR MAYOR, SIN TENER EN CUENTA MI ACTIVIDAD NI LA DE LAS EMPRESAS PROVEEDORAS DE PRODUCTOS NACIONALES (PRINCIPALES) CON LAS QUE TRABAJO. Que las Empresas como XX por poner como ejemplo ESTABLECEN LOS PRECIOS DE VENTA AL PÚBLICO Y ESTO UNO NO LO PUEDE MODIFICAR. CABE DESTACAR QUE ADEMÁS NO SE HA TENIDO EN CUENTA LOS PORCENTAJES DE ACTIVIDADES INFORMADOS AL FISCO DE FORMA ANUAL, YA QUE EN ESE PUNTO SE EVIDENCIA QUE MI ACTIVIDAD NO ES 100% AL POR MAYOR..." sic.

En su escrito de alegatos, NN manifestó "...invocando el Principio de Informalismo consagrado en beneficio exclusivo del Administrado - Tributario, ya que la irrestricta aplicación de la norma es facultad imperante de la Administración por el Principio de Legalidad, ...el fin último es hallar la verdad material, correspondiendo de este modo... procedieron a analizar las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costo de ventas, así como los saldos de existencia de mercaderías. Han detectado supuestas inconsistencias, sin embargo, no existen pruebas al respecto, pues en el expediente administrativo no se visualiza cómo concluyen la existencia de dichas irregularidades; por el contrario, se limitan a comparar y evaluar someramente el comportamiento de la empresa en lo referido al volumen y financiamiento de las operaciones de compras con relación a la rentabilidad contable y aportes fiscales... no se señala cómo llegaron a dicha rentabilidad, por lo que he estado sometido a un estado de INDEFENSIÓN, que nuevamente, el hecho violenta principios constitucionales... con desconocimiento o mala intención, contra toda lógica de liquidación de impuestos, se relacionan rentabilidades contables con aportes fiscales, "olvidando" la necesaria conciliación tributaria, que resulta del itinerario que parte de un resultado contable hasta llegar ajustes mediante, a la renta neta imponible que es la base para el pago de los impuestos... Rechazo enfáticamente la determinación con base mixta realizada por parte de los auditores actuantes... si se ha presentado efectivamente todo lo requerido, corresponde que la Administración realice la determinación con base cierta..." sic.

En primer término, el **DSR1** consideró pertinente aclarar que la instrucción del Sumario Administrativo es un derecho Constitucional del contribuyente, en esta etapa el contribuyente tiene la oportunidad de ofrecer las pruebas que considere necesario para desvirtuar la denuncia inserta en el Informe Final de Auditoría por lo que la instrucción del Sumario no debe ser considerada como una sanción por parte de la Administración Tributaria.

Además, refirió que efectivamente el objetivo de la instrucción del Sumario Administrativo es llegar a la verdad material de los hechos acaecidos que fueron denunciados en el Informe Final de Auditoría, debido a ello, el Principio de informalismo rige la materia administrativa como mencionó el sumariado en su escrito de alegatos; sin embargo, no adjuntó elementos que refute las inconsistencias constatadas en los ejercicios fiscalizados.

Respecto a la inconstitucionalidad argüida, el **DSR1** señaló que la Administración Tributaria está facultada y obligada a realizar el control del cumplimiento de las normas tributarias, así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias impositivas declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes aporten en forma equitativa con la carga pública impuesta por Ley.

Sobre el fondo de la cuestión, el **DSR1** señaló que no es cierto lo argüido respecto a la falta de pruebas, prosiguió, basta con realizar un análisis exhaustivo del Informe Denuncia donde se realizó una exposición de las inconsistencias, las COMPRAS PARA INVENTARIOS del Formulario N° 120 y del Libro Compras del módulo Hechauka del **SGTM**, los registros que el mismo proveyó mediante sus Declaraciones Juradas, los *INVENTARIOS INICIALES* e *INVENTARIOS FINALES* de sus Estados Financieros y los *COSTOS* registrados en sus Formularios N° 101 y N° 500, los registros mencionados respecto a los costos y la existencia de mercaderías no son coincidentes.

Como ejemplo, el **DSR1** mencionó que en el quinquenio fiscalizado **NN** declaró compras en el IVA Formulario N° 120 por Gs. 15.561.337.222, Compras para Inventarios según Libro Compras del módulo Hechauka Gs. 14.120.609.058 y Costo Deducible en sus Formularios N° 101 y N° 500 respectivamente la suma de Gs. 13.746.433.082; es decir, son inconsistentes.

El **DSR1** consideró pertinente recordar que las DD.JJ. determinativas e informativas deben reflejar los registros contables e impositivos de los contribuyentes y a su vez éstos registros deben estar respaldados por documentos que reflejen datos ciertos, exactos y concordantes con la realidad económica. **NN** proveyó informaciones irreales o inconsistentes, por lo que corresponde impugnar en parte los libros contables presentados, de acuerdo al Art. 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

Debido a ello, no se puede determinar tributos sobre base cierta y corresponde la determinación sobre base mixta conforme a lo estipulado en el Art. 211 Num. 3) de la Ley, que dicta: *"...Sobre base mixta, en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. A este efecto se podrán utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca..."* sic.

Respecto a la rentabilidad utilizada, el **DSR1** prosiguió señalando que, a fin de hallar los tributos debidos la **GGII** recurrió a la utilidad Neta Fiscal del sector; es decir, de aquellos contribuyentes que han declarado la misma actividad económica, de acuerdo a lo informado por el Departamento de Asesoría Económica dependiente de la Gerencia Ejecutiva de la **DNIT**, de acuerdo a la impresión del correo remitido y que obra a fs. 14 del expediente N° 00.

En este contexto, el **DSR1** concluyó en que se ajusta a derecho proceder conforme a lo dispuesto en el Art. 211, Num. 3 de la Ley para calcular la determinación de los tributos debidos, porque al no declarar las compras realizadas omitió declarar también sus ventas y sus ingresos con lo cual infringió los Arts. 7°, 8°, 13, 22, 85 y 86 de la Ley, reglamentado por los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, reglamentados por los Arts. 17, 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por los Arts. 17 y 18 al Decreto N° 3182/2019, con lo cual obtuvo un beneficio indebido al no ingresar los tributos debidos.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** refirió: "...Pretender encuadrar la conducta desplegada como defraudación, carece de fundamentos lógicos y jurídicos. No se puede calificar mi conducta como defraudatoria, ya que la determinación realizada por parte de la Administración es PRESUNTA... simples alegaciones genéricas no constituyen verdadero fundamento para calificar la conducta y consecuentemente sancionar como defraudación o cualquier otra modalidad infraccional..." sic.

El **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 los tributos que no ingresó oportunamente. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IRACIS de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 y en el IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, ya que realizó actos de manera intencional y conducentes a la falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose en la misma medida.

En consecuencia, la Ley faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** por cinco años cometió la misma infracción, por la envergadura de la actividad comercial desarrollada tiene la posibilidad de acceder a asesoramiento adecuado, si bien presentó durante el Sumario Administrativo como pruebas siete (7) comprobantes de compras y ventas que respaldan en parte su actividad comercial; ello no es suficiente para desvirtuar la denuncia inserta en el Informe Final de Auditoría y que reflejan un perjuicio Fiscal considerable. Por tanto, recomendó aplicar la multa del 200% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Además, corresponde aplicar una multa por Contravención por presentar fuera del plazo incluso prorrogado los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización de acuerdo a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, reglamentado en cuanto al monto por el Inc. a) del núm.6 del Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la Ley N° 125/1991,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

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

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	8.895.369	17.790.738	26.686.107
511 - AJUSTE IRACIS	2018	43.430.622	86.861.244	130.291.866

511 - AJUSTE IRACIS	2019	22.220.609	44.441.218	66.661.827
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	8.613.174	17.226.348	25.839.522
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	40.667.664	81.335.328	122.002.992
551 - AJUSTE CONTRAVEN	25/10/2023	0	300.000	300.000
Totales		123.827.438	247.954.876	371.782.314

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa del 200% sobre los tributos no ingresados oportunamente, así como la multa por Contravención, como queda expuesto en el Art. 1° 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 presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 4°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS