

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 05/04/2022, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la **SET** dispuso la Fiscalización de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, del IRE General del ejercicio fiscal 2020 y del IVA General de los periodos fiscales de 01 a 12/2020 de **NN**, con relación a las transacciones comerciales referentes a las facturas emitidas por el proveedor **XX**; para tal efecto requirió a **NN** que presente las facturas originales emitidas por el proveedor citado, Libros de egresos del IRP, Libro IVA Compras - Ventas, Libro Diario, Mayor e Inventario en soporte magnético; documentación arrimada por el contribuyente.

El control se inició a partir del Proceso de Verificación y Control a la contribuyente **XX** con RUC N° 00, en el cual **NN** figura como uno de sus clientes mayoristas, por lo que se procedió a la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual N° 00.

Durante el proceso de control, los auditores de la **SET** verificaron las facturas emitidas por **XX** a **NN**, las que fueron cotejadas con sus respectivos Libros Diario, Inventario, Mayor, así como sus Libros IVA Compras y Ventas, donde observaron que el contribuyente no contabilizó la totalidad de las compras realizadas de **XX**, consignadas en las facturas e informado ventas de Hechauka. Igualmente, realizaron el control de las compras de mercaderías relacionadas al inventario de **NN**, cuyo cálculo se realizó con los montos de las facturas y notas de créditos emitidas por **XX** según Hechauka, lo declarado por el contribuyente en sus EE.FF. y Formulario 101 y 500, en las que detectaron omisión de compras realizadas de **XX**, ajuste en la cuenta de MERCADERÍAS EXENTAS DEL IVA dando salida contra la cuenta CAJA sin respaldo documental y se registraron también saldos inferiores de la cuenta MERCADERÍAS EXENTAS DEL IVA en el Balance Impositivo al que figura en el Libro Mayor.

Respecto al IVA General, los auditores de la **SET** compararon las compras declaradas en el Formulario 120 campo 62 con las documentaciones presentadas por **NN**, relacionadas a su proveedor **XX**, así como las compras exentas de otros proveedores como **XX**, **XX** y **XX**. **XX**, según su Libro IVA compras, y verificaron que las compras exentas fueron declaradas por el contribuyente, pero existen diferencias con los montos consignados, por lo que realizaron la sugerencia a **NN** rectifique sus DD.JJ. de IVA General y considere las compras exentas. En relación con el IRACIS General correspondiente a los ejercicios fiscales 2018 y 2019 detectaron una existencia mayor de mercaderías que las registradas en el inventario; para el IRE General del ejercicio fiscal 2020 observaron un aumento indebido al costo, por lo que a fin de determinar el precio de venta procedieron a la aplicación de la Realidad Económica, conforme al informe de rentabilidad proporcionado por el Departamento de Asesoría Económica (**DAE**).

Por lo mencionado, los auditores de la **SET** concluyeron que la **NN** incurrió en lo prescripto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Para la graduación de la sanción, consideraron las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1, 2, 3 y 4 del Art. 175 de la Ley, e indicaron que se cumplen: La reiteración, la continuidad, el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción. Igualmente, consideraron la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos: se tuvo en cuenta la colaboración del contribuyente en

proporcionar las documentaciones solicitadas por la Administración Tributaria, lo que constituye un atenuante.

Por lo expuesto, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación del 115% sobre el monto del impuesto defraudado, tanto para el IRE General como para el IRACIS General.

Finalmente, recomendaron la aplicación de una multa por Contravención debido a la falta de rubricación de su Libro Diario, prevista en el Artículo 176 de la Ley, de acuerdo con el Artículo 1° de la Resolución General N° 13/2019, según lo señalado en el numeral 6 inciso e), debido a la infracción de los Artículos 74 y 80 de la Ley N° 1034/1983 concordantes con los Artículos 1°, 2° y 12 de la RG N° 121/2004; la multa a ser aplicada es de guaraníes trescientos mil (G 300.000).

Todo ello, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Diferencia s/ Auditoría	Impuesto a Ingresar	Multa	Total G.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	768.219.828	76.821.983	88.345.280	165.167.263
511 - AJUSTE IRACIS	2019	734.313.380	73.431.338	84.446.039	157.877.377
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	1.751.248.934	175.124.893	201.393.627	376.518.520
551 - AJUSTE CONTRAVENCION	27/6/2022	0	0	300.000	300.000
Total		3.253.782.142	325.378.214	374.484.946	699.863.160

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 26/07/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

NN en su escrito de Descargo manifestó: *"Primero: El índice de rentabilidad expuesto por esa fiscalización, de 10,80% para el periodo 2018 y 11,00% para el periodo 2019, es bastante elevado de acuerdo a la realidad económica. Considerando la situación de estos periodos con índices de PIB bajos, e índices inflacionarios elevados demuestra muy poco margen de rentabilidad país...". "Segundo: En el periodo 2020, esta fiscalización ha expuesto como un costo mal imputado de Gs. 1.751.248.934.-, por una mala interpretación de Notas de Créditos, en consecuencia, un impuesto erróneo en la fiscalización..."* (sic).

Posteriormente, durante el periodo probatorio, por Formulario N° 00 de fecha 26/08/2022 solicitó el finiquito del proceso y la aplicación de un índice de rentabilidad mínima conforme al sector correspondiente a su actividad. Igualmente, manifestó su intención de adherirse a los beneficios del Decreto N° 7086/2022.

El **DSR2** resaltó que la solicitud de acogerse al *"Régimen Excepcional y Transitorio para la regularización de determinadas deudas impositivas"* establecido en el Decreto N° 7086/2022, vigente a la fecha, por parte del sumariado implica el reconocimiento del derecho material invocado en el Informe Final de Auditoría y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco, por lo que corresponde pronunciarse sin más trámite respecto al cobro de los impuestos y multas reclamados.

Al respecto, conforme a los argumentos expuestos y los documentos que forman parte de los antecedentes y las actuaciones e investigaciones realizadas durante el proceso de control, el **DSR2** confirmó la denuncia realizada por los auditores en el sentido de la omisión de ingresos

producto de la mayor diferencia de inventario, es decir, confirmó la detección de una existencia mayor de mercaderías que las registradas por **NN** en el inventario declarado por el mismo en los ejercicios fiscales 2018 y 2019. Respecto al ejercicio fiscal 2020, al haberse demostrado Diferencia de Inventario menor de las que figuran en el Inventario del sumariado, se presume que las mismas provienen del abultamiento de costo por lo que se constató un aumento indebido al mismo, en contravención a lo dispuesto en la Ley, modificada y ampliada por la Ley N° 2421/2004, Art. 7° Renta Bruta, que establece: "Constituirá renta bruta la diferencia entre el ingreso total proveniente de las operaciones comerciales, industriales o de servicios y el costo de las mismas.", Art. 207 "Declaraciones de los contribuyentes y responsables. Las declaraciones de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: a) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por la ley, reglamento o resolución del órgano de la Administración recaudador. b) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente..." y la Ley N° 6380/2019.

Igualmente, el **DSR2** señaló además que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción la Administración Tributaria ponga a conocimiento del contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el Sumario Administrativo, no lo hizo, ya que a pesar de haberse presentado en el presente proceso se limitó a exponer su disconformidad con la denuncia, sin embargo no ofreció ni presentó pruebas.

No obstante, el **DSR2** indicó que atendiendo que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley); y considerando que no resulta posible la liquidación del tributo sobre base cierta, corresponde reliquidar tanto el IRACIS general como el IRE General, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley, teniendo en cuenta la rentabilidad económica del sector según su actividad y zona geográfica.

A dicho efecto, el **DSR2** analizó el cálculo de rentabilidad aplicado durante el control y el informe proveído por el **DAE**, que estimó rentabilidad neta del 2,3% para el ejercicio fiscal 2018, de 1,9% para el ejercicio fiscal 2019 y de 1,8 % para el ejercicio fiscal 2020; porcentaje obtenido mediante un estudio de los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones referentes a actividades del mismo género que a las que realiza **NN**. Con base al referido porcentaje, el **DSR2** reliquidó el IRACIS General y el IRE General, conforme al siguiente detalle:

Ejercicio Fiscal	Obligación	DIFERENCIA S/ AUDITORÍA	% RENTABILIDAD NETA	Monto Imponible	IMPUESTO A INGRESAR
		A	B	C: A*B%	D=C*10%
2018	111-IRACIS GENERAL	7.125.778.803	2,3	163.892.912	16.389.291
2019	111-IRACIS GENERAL	6.691.487.282	1,9	127.138.258	12.713.826
2020	700-IRE GENERAL	1.751.248.934	1,8	31.522.481	3.152.248
TOTAL		15.568.515.019		322.553.652	32.255.365

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 está representado no solo por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino por la detección de una existencia mayor de mercaderías que las declaradas por el contribuyente y el aumento indebido al costo. 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 misma presentó sus DD.JJ. con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones, al no

declarar la totalidad de sus operaciones por la compra y venta de combustibles, causando un perjuicio al Fisco. Por lo expuesto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para su aplicación es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** 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 que se cumplen la reiteración, la continuidad, el grado de cultura del infractor, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción. Por otra parte, el **DSR2** tuvo en cuenta la conducta que el infractor, debido a que **NN** presentó la totalidad de las documentaciones e informaciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Igualmente, el **DSR2** advirtió que la solicitud de adhesión a los beneficios del Decreto N° 7086/2022 realizado por el sumariado, conlleva la aceptación del resultado expuesto en el Informe Final de Auditoría, por lo que puede ser considerado como atenuante para la reducción de la multa a ser aplicada, ya que refleja la intención de la firma de cumplir con sus obligaciones fiscales, y, en consecuencia, le es aplicable la sanción del 100% sobre el impuesto omitido en las DD.JJ. del IRACIS General e IRE General.

Por otra parte, el **DSR2** confirmó que corresponde la aplicación de la multa por Contravención debido a la no rubricación de su Libro Diario, según lo señalado en el numeral 6 inciso e) de la RG N° 13/2019 por la infracción de los Artículos 74 y 80 de la Ley N° 1034/1983 concordante con los Artículos 1°, 2° y 12 de la RG N° 121/2004.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 7086/2022, 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 Art. 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al 31/12/2020, condiciones que se cumplen en el presente proceso. En cuanto a las facilidades de pago de las obligaciones determinadas en el presente caso, el **DSR2** resaltó que las mismas podrán ser concedidas bajo las condiciones establecidas en el Art. 2° del citado Decreto, siempre y cuando sea formalizado dentro de los 10 (diez) días hábiles de notificada la presente Resolución.

En mérito a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales;

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN con RUC , 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	2018	16.389.291	16.389.291	32.778.582

511 - AJUSTE IRACIS	2019	12.713.826	12.713.826	25.427.652
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	3.152.248	3.152.248	6.304.496
551 - AJUSTE CONTRAVEN	27/06/2022	0	300.000	300.000
Totales		32.255.365	32.555.365	64.810.730

**Observación: * Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de la multa equivalente al 100% sobre los tributos no ingresados.

Art. 3°: NOTIFICAR al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificado 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.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN