

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del Proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), juntamente a su representante legal **XX** con **RUC 00**, y; .

Solicito acceso a las plataforma de zoom por motivos académicos

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 26/04/2023, 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 verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019, que afectarían al Rubro inventario/existencia/mercaderías/costos/ingresos/rentabilidad neta fiscal, de **NN**.

Para tal efecto le requirió que presente Libros Diario e Inventario impresos y rubricados, Libros compras del IVA, soporte digital en formato de planilla electrónica, composición de los rubros de costo. Identificación del método de costeo utilizado. Documentación e información que fue presentada por **NN** con posterioridad al plazo establecido por los auditores actuantes.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DPO DGFT N° 00/2023 en el que se informa que del programa de "Control de Ganancias" enfocado a contribuyentes del sector comercial, en el cual se analizaron las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías, detectándose inconsistencias que guardan relación directa con la ganancia declarada, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías, en tal sentido se dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Por Nota N° 00 del 28/06/2023 fue solicitada la comparecencia del representante de la firma fiscalizada a fin de tomar conocimiento del resultado arrojado por las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, el cual fue expuesto mediante Acta Final N° 00, suscripta en fecha 30/06/2023, conforme al Art. 20 de la RG N° 4/2008 modificado por el Art. 1° de la RG N° 25/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y de control previstas en la Ley N° 125/1991, en adelante la (**Ley**) y su modificatoria la Ley N° 2421/2004.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 26/10/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo con ello un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta en perjuicio al Fisco, infringiendo

de este modo lo dispuesto por el Art. 13 de la Ley, Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, al encuadrar su conducta a las presunciones establecidas en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley y Num. 12) del Art. 174 del mismo cuerpo legal, por lo que recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 (uno) a 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, además de la multa por Contravención, por el incumplimiento de deberes formales; por la presentación extemporánea de las documentaciones requeridas por la Administración Tributaria, conforme a lo previsto en el Art. 176 de la referida Ley, en concordancia con el Num. 6), Inc. b) del Anexo a la Resolución General N° 13/2019, según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2017	245.842.410	24.584.241
511 - AJUSTE IRACIS	2018	434.094.369	43.409.437
511 - AJUSTE IRACIS	2019	496.232.573	49.623.257
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	05/05/2023		300.000
TOTALES		1.166.169.352	117.916.935

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 21/12/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, juntamente a su representante legal **XX** con **RUC 00**, en virtud a los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, en concordancia con la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Que, dentro del plazo establecido, **NN** presentó su Descargo y solicitó la Apertura del Periodo Probatorio. A tal efecto, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio, etapa en la cual **NN** ofreció sus pruebas, por lo que, cumplido el plazo, por Resolución N° 00, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio, y se comunicó a la firma sumariada que por imperio del Num. 7) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, podrá presentar sus Alegatos, el cual fue presentado dentro del plazo legal, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

NN, alegó en su defensa que: *"...los funcionarios actuantes que procedieron a realizar la determinación de valores de comparas (gravadas y exentas) considerando las declaraciones juradas determinativas presentada por el fiscalizado, variable que al ser aplicada en la ecuación contable de Inventario (Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras - Existencia Final), revelan que los costos de venta y la existencias (Inventarios) no coinciden con los saldos y el total de montos registrados en los Libros Contables... para demostrar que **NN**., cumplió con todas sus obligaciones, liquidando sus impuestos de acuerdo con la Ley N° 125/91... como evidencia presentamos el desarrollo del "Método de Promedio Ponderado" para llegar a nuestro costo de ventas o costos de adquisición, demostrando con estas pruebas que nuestras compras están debidamente documentadas, representa una erogación real y fue para nuestra empresa Fuente Productora de Renta... para calcular el precio promedio ponderado, es necesario conocer las cantidades adquiridas y los precios individuales de los productos o activos. De esa manera se puede tener una visión clara de los componentes que influyen en el cálculo. Con este método lo que hace es determinar un Costo Promedio de las distintas unidades adquiridas, para lo cual se suman los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividirlo entre el número de unidades*

existentes en el inventario excluyendo tanto los inicialmente existentes, como los de la nueva compra...” (sic).

Analizado los antecedentes del caso, además de las pruebas ofrecidas por la firma sumariada en etapa del Sumario Administrativo, que luego de las valoraciones de las mismas, el **DSR1** alegó que las inconsistencias detectadas que originaron bajos márgenes de rentabilidades contables y fiscales de **NN**, en sus declaraciones juradas son incorrectas por ende, no condicen con el valor de costos de ventas y el saldo que fueron declaradas incorrectamente en el inventario, ya que no fueron valuados adecuadamente conforme se estipula en el artículo 13 de la Ley, texto reglamentado por los artículos 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005 que afectaron a los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019, por lo que dicha maniobra resta total fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas determinativas e informativas presentada por la firma sumariada, hecho que implicó proporcionar informaciones irreales o inconsistentes a la Administración Tributaria, por lo que los Libros Contables y Fiscales presentados deben ser impugnados en parte a los efectos legales, como medio de prueba conforme a lo estipulado en el artículo 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

Al respecto, los auditores de la **GGII** procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas relacionadas a **NN** en base a lo consignado en sus declaraciones juradas determinativas, sus registros compras Hechauka y las operaciones de venta reportadas por los Agentes de Información en el Hechauka; valores que al ser aplicados en la ecuación contable de Inventario: Existencia Inicial + Compras – Existencia Final = Costo Deducibles, revelan que los costos de ventas y los saldos de existencia no concuerdan con los montos registrados en su contabilidad, DD.JJ. y Estados Financieros.

Los valores de Inventario Inicial fueron extraídos de las DD.JJ. y Estados Financieros de los ejercicios fiscales inmediatamente anteriores a los que se liquida, los datos de compra según lo informado en el Hechauka y DD.JJ. Form. 120 y los de Existencia Final, igualmente de lo declarado por la sumariada en sus DD.JJ. y Estados Financieros, dando como resultado Costos deducibles que al ser comparados con los registrados en el Form. 101 arrojan las diferencias denunciadas.

De los antecedentes obrantes en autos y ante la falta de hechos nuevos u otras pruebas que controviertan los hechos denunciados en el presente proceso, el **DSR1** alegó que, lo expresado por **NN** en su escrito de descargo y ofrecimiento de pruebas, ya fue objeto de análisis en su oportunidad por los auditores de la **GGII**, cuyo resultado derivó a la denuncia objeto del incoado proceso administrativo; inclusive, dicho cuestionamiento, fue objeto de ratificación por parte de los auditores de la **GGII**, posterior a la notificación del Acta Final, según Informe Complementario DAFT N° 00/2023 de fecha 11/10/2023. (exp. N° 00).

Por tal motivo, el **DSR1** confirma que **NN** declaró compras, costos de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes disminuyendo los resultados fiscales del IRACIS, hecho que implicó el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que la sumariada utilizó saldos incorrectos de existencia para el cálculo de sus costos, al no incluir la totalidad de sus operaciones comerciales y no ser valuadas correctamente, conforme lo prescribe el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 al Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el

Art. 9 de la Ley N° 6380/2019, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

Ante la falta de elementos de juicio necesarios y confiables para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto sobre base cierta, el **DSR1** refirió que están dadas las condiciones previstas por la Ley para la estimación sobre base mixta prevista en el Art. 211, Num. 3) de la Ley, a fin de determinar la incidencia impositiva de las utilidades no declaradas, asimismo, el **DSR1** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo que corresponde confirmar la liquidación del tributo efectuada por los auditores de la **GGII**, teniendo en cuenta la rentabilidad económica promedio del sector, la cual, según cuadro expuesto en el Informe Final asciende para el IRACIS ejercicio fiscal 2017 a 8,00%; en el ejercicio fiscal 2018 a 7,60% y en el ejercicio fiscal 2019 a 7,80%, conforme se expone en el Informe Final de Auditoría - Cuadro 4: Determinación de la Renta Neta Fiscal No Declarada.

En cuanto a la calificación de su conducta el **DSR1** señaló que la conducta de **NN** se adecua a lo establecido 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 en concepto de IRACIS. 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 información inexacta sobre su actividad gravada (Nums. 1), 3), 4) y 5), Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12), Art. 174 de la Ley), modificado por la Ley N° 170/1993, ya que registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: *La reiteración* debido a que **NN** registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes en sus DD.JJ. en varios ejercicios fiscales lo que incidió en las Rentas Netas declaradas y liquidación del impuesto, violando de manera reiterada lo dispuesto por la Ley, igualmente se consideró el *grado de cultura del infractor*, debido a que el contribuyente cuenta con el asesoramiento de contadores, 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.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 250% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IRACIS General conforme al Art. 175 de la Ley. Además de la aplicación de la multa por Contravención, por el incumplimiento de deberes formales; por la presentación extemporánea de los documentos, sanción prevista en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con el Inc. b) del Num. 6 del Anexo de la RG N° 13/2019.

Por su parte el Art. 182 de la Ley Tributaria establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que la sumariada utilizó saldos incorrectos de existencia para el

cálculo de sus costos, al no incluir la totalidad de sus operaciones comerciales y no ser valuadas correctamente, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, por lo que **XX con RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **GGII**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX con RUC 00**, por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017, 2018 y 2019.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1111, 1125 y 1126, establece la responsabilidad subsidiaria de los Directores y Síndicos, en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

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. 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	24.584.241	61.460.602	86.044.843
511 - AJUSTE IRACIS	2018	43.409.437	108.523.592	151.933.029
511 - AJUSTE IRACIS	2019	49.623.257	124.058.142	173.681.399
551 - AJUSTE CONTRAVEN	05/05/2023	0	300.000	300.000
Totales		117.616.935	294.342.336	411.959.271

* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2º: CALIFICAR la conducta de la 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 250% sobre el tributo defraudado, además de la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX con RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley.

Art. 4º: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a los alcances la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley; y a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°: 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