

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo, correspondiente al proceso virtual N° 00, instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** en adelante **NN**, juntamente con su representante legal **XX** con **CIC N° 00**; y,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 16/05/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria en adelante **DGFT**, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios en adelante **GGII** dispuso la Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS General correspondiente a los ejercicios fiscales 2017 y 2019, y del IRE General correspondiente al ejercicio fiscal 2020, de los rubros costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta. A dichos efectos, el Departamento de Auditoría FT3 solicitó a la firma contribuyente que presente sus documentos contables, los cuales fueron presentados en su totalidad mediante expediente N° 00.

Las verificaciones se originaron con el Programa de Control de Ganancias, donde se realizó el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas/saldos en existencia de mercaderías, enfocado a los contribuyentes del sector comercial, observándose inconsistencias en las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías.

En atención al Informe DGFT/DPO N° 00/2023, los auditores de la **GGII** realizaron el cruce de los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu en adelante **SGTM**, los montos consignados en el reporte del Sistema de Recopilación Informativa Hechauka, juntamente con los documentos e informaciones presentadas por **NN**, teniendo como resultado inconsistencias con relación a las existencias de mercaderías y en los costos, ambos vinculados a las rentas netas fiscales del IRACIS y del IRE declaradas por la contribuyente.

En atención a lo expuesto en el párrafo anterior, los auditores de la **GGII** procedieron a realizar el ajuste correspondiente de las compras (gravadas y exentas), considerando las DD.JJ. determinativas, los registros de compras de Hechauka y las operaciones de ventas reportadas por los proveedores informantes, variable que, al ser aplicada en la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{Existencia Inicial} + \text{Compras} - \text{Existencia Final}$), se observa que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con la DD.JJ. Determinativas y Estados Financieros.

Ante estas circunstancias, los auditores de la **GGII** consideraron que **NN** ha obtenido un beneficio indebido, causando un perjuicio al Fisco al declarar compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos que no son reales o inconsistentes, correspondientes a los ejercicios fiscales 2017, 2019 y 2020, suministrando datos falsos y haciendo valer ante la Administración formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción al Art. 13 de la Ley N° 125/1991 en adelante la **Ley**, Arts. 63 y 34 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que recomendaron calificar su conducta de conformidad con lo previsto en el Art. 172 de la Ley y los Nums. 1), 3), 4), y 5) del Art. 173 de la misma norma legal, con relación al porcentaje de la multa recomendó aplicar lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley.

Considerando que la firma manifestó, mediante expediente N° 00, su aceptación parcial de los términos del acta con relación a los ajustes fiscales determinados correspondiente a los ejercicios fiscales 2019 y 2020, como así también solicitó que se inicie el proceso de sumario con relación a su determinación del ejercicio fiscal 2017 y la tipificación de la multa correspondiente a los tributos controlados, los auditores de la **GGII** se expidieron al respecto mediante la Resolución Particular N° 00 de fecha 04/08/2023.

Así también mediante expediente N° 00 de fecha 28/06/2023, solicitó acogerse a los beneficios del Decreto N° 7086/2022.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **GGII** realice el siguiente ajuste fiscal:

Obligaciones	Ejercicios Fiscales	Monto Gravado	Impuesto	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	588.207.751	58.820.775	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.
511 - AJUSTE IRACIS	2019	283.710.953	0	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	533.170.511	0	
TOTALES		1.405.089.215	58.820.775	

Los tributos correspondientes a los ejercicios fiscales 2019 y 2020 ya fueron determinados mediante la Resolución Particular N° 00 de fecha 04/08/2023, durante el proceso de fiscalización.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 en adelante **DSR1** dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** juntamente con su representante legal **XX** con **CIC N° 00**, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 notificada en fecha 06/09/2023, conforme a lo establecido en los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones, en concordancia con lo dispuesto en la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

La firma sumariada solicitó prórroga para presentar su escrito -la cual fue concedida- una vez presentado su descargo, el **DSR1** procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 18/10/2023, considerando que la contribuyente solicitó las hojas de trabajo y el método utilizado para determinar la rentabilidad, esta dependencia procedió a realizar la entrega de estos en un pen drive, según Medida para Mejor Proveer de fecha 27/11/2023. En atención a los fundamentos expuestos por la firma, se realizó la prórroga del proceso mediante Resolución RPP N° 22 de fecha 26/12/2023 para el análisis pertinentes de los argumentos presentados por la misma, como así también se compartió los datos proporcionados durante esta instancia a los auditores de la **GGII** a los efectos de corroborar la información utilizada para la reliquidación de las obligaciones contraladas durante la fiscalización puntual, se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 03/04/2024 al cierre del Periodo Probatorio, y se estableció la etapa referida en el Art. 13 de la RG N° 114/2017. Transcurrido el plazo legal y habiendo **NN** presentado sus alegatos, el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

Analizados los antecedentes del caso y los argumentos expuestos en los escritos presentados durante el proceso, el **DSR1** señaló lo siguiente:

NN manifestó: "...como se puede visualizar en las conclusiones esgrimidas en el Informe Final de Auditoría, en ningún momento, se ha realizado consideraciones y exámenes – mucho menos verificaciones y/o apreciaciones someras – al rubro ingresos de mi representada, limitándose de manera totalmente sugestiva a desestimar sin razones, sin justificación, sin fundamentación y

sin ningún asidero fáctico, los elementos reales presentados por nuestra parte (libros y registros contables proveídos según requerimiento de fiscalización), con el único fin bien visible, de aplicar la liquidación sobre base presunta utilizando una supuesta rentabilidad fiscal que desde ya rechazamos totalmente por no ajustarse a la realidad económica y a la realidad de mi representada... En un país caracterizado por ser un Estado social de Derecho, rige el libre mercado; y es éste el que determina cuanto puede ganar una persona que realiza actividades que buscan rédito; por tanto, el hecho de que la empresa **NN** eventualmente presente márgenes "exiguos" de rentabilidad para el fisco, no implica bajo ningún sentido, violación a ninguna normativa tributaria y del derecho positivo nacional en general. En segundo término, si los elementos reales; llámese comprobantes de compras, registros de inventarios, composición de la estructura del costo de venta no tienen elementos que puedan ser descartados, para la Administración Tributaria, está "PROHIBIDO" determinar la obligación tributaria por método presunto, debiendo en todos los casos determinarlo sobre base real... La determinación sobre base presunta no podrá ser impugnada en base a los hechos requeridos y no exhibidos a la Administración Tributaria, dentro del término fijado... En todo caso **subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada**... los Fiscalizadores actuantes desecharon e impugnaron la información contable y real de los registros que presentamos... cuando las valoraciones y aseveraciones que realizan bajo ningún sentido ameritan desechar los elementos reales para remplazarlo por métodos presuntos..." (sic).

Así también la firma contribuyente expresó: "...he procedido al retiro en pen drive de las hojas de trabajo efectuada por la auditoría. En cuanto al método que mencionan y que forma parte del expediente remitido por la Dirección de Fiscalización, he analizado el contenido de la misma, así como las hojas de trabajo, encontrando que solamente obran cuadros donde se exponen datos extraídos de las declaraciones juradas el IVA y del HECHAUKA, no así los documentos (facturas de compras) que forman parte del "Cuadro N° 2 del Acta e Informe Final de auditoría", mucho menos obra en el legajo de la fiscalización, un detalle pormenorizado de los mismos, y cuáles fueron las facturas utilizadas en el procedo de fiscalización, las informadas a través del Sistema de Recopilación de Información Hechauka, por lo que resulta falso que la fiscalización haya determinado los costos utilizando las facturas de compra y por tanto, esa determinación realizada por la fiscalización, carece de aplicación de procedimientos básicos de auditoría, es decir, la verificación de las documentaciones que respaldan todas las transacciones de ventas y compras; por lo que la impugnación de nuestro método de costo es incorrecta, y convierte en nula a la fiscalización, pues tiene como consecuencia que se llegue a una conclusión de impugnar documentos que ni siquiera fueron verificados en la fiscalización puntual...lo único que se evidenciaría de una mejor manera, es la total indefensión en la que se encuentra un contribuyente ante el órgano de control y que a la vez es el órgano administrativo juzgador (juez y parte) que hace lo que se le pega la gana y por sobre todo, sus funcionarios tienen directa participación en las multas que ilegalmente se imponen a los contribuyentes fiscalizados..." (sic).

Respecto a lo planteado por la firma contribuyente, el **DSR1** destacó primeramente, que la Ley mediante el Art. 189 le confiere a la Administración Tributaria en adelante **AT** amplias facultades de administración y control entre ellas "3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones", es decir, que a modo de comprobar el correcto cumplimiento tributario de los sujetos obligados la **AT**, exige a los mismos presentar ciertas documentaciones e informaciones, de cuyo análisis surgen o no algunas inconsistencias, situación que se dio en el presente caso.

En lo referente al ajuste realizado por los Auditores, el **DSR1** mencionó teniendo en cuenta que la verificación versó sobre los rubros de costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta, que la misma se efectuó sobre la base de los datos del **SGTM** y de los documentos proveídos por la firma contribuyente, los cuales se detallan en las hojas de trabajos proporcionados por esta dependencia mediante un pen drive en fecha 28/11/2023 (según como consta en el acuse de recibo obrante en autos), es importante aclarar que la firma contribuyente en todo momento tuvo acceso a los antecedentes durante la fiscalización como así también el

proceso de sumario, además de la devolución que la **AT** ha realizado ante cada solicitud realizada por la misma.

En lo que concierne a este caso en particular se observa que como resultado de la verificación se demostró la incorrecta declaración del valor del costo de venta y saldos de inventarios, que al no ser obtenido y valuado adecuadamente por **NN** conforme se estipula en el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, produjo bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, lo que restó fiabilidad a sus Estados Financieros y a las DD.JJ. de la firma por proporcionar informaciones inconsistentes.

Se tiene así que la determinación realizada por los auditores es correcta ya que fue sobre base mixta, en la cual *"...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 y en virtud al Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 "Ley del Comerciante", los auditores de la **AT** impugnaron los registros contables de **NN** por proveer información inexacta, por lo que en presencia de pruebas contradictorias, en este caso las mencionadas inconsistencias se procedió a determinar el impuesto de esa manera.

El **DSR1** 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 en todo momento reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados. No obstante, y ante dudas relativas 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 mencionado Art. 211 de la Ley.

Siguiendo con la premisa anterior, el **DSR1** señaló 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, situación que se dio en el presente caso.

Sobre el punto corresponde hacer hincapié en el hecho de que los auditores contrastaron la información proveída por la firma contribuyente obrante en autos junto con los extraídos del **SGTM** consistente en las DD.JJ. determinativas presentadas por **NN** y declaraciones juradas informativas registradas por sus proveedores, así como el comportamiento fiscal del contribuyente, de lo cual surgen las inconsistencias mencionadas.

En lo que atañe a los porcentajes aplicados, el **DSR1** precisó que los mismos corresponden al promedio de rentabilidad neta fiscal de contribuyentes del mismo sector comercial según los datos del **SGTM** según su actividad y zona geográfica, para las cuales, según los auditores de la **GGII** ascienden para el IRACIS General 2017 a 0,43, porcentaje que fue aplicado sobre la renta neta fiscal no declarada por la firma contribuyente.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **GGII** se llevaron a cabo en el marco del Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la **AT** (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

Considerando, las irregularidades detectadas, el **DSR1** recomendó confirmar la liquidación del IRACIS General realizada por los auditores de la **GGII**, a los efectos de determinar la cuantía exacta de la obligación de **NN** con el Fisco durante el ejercicio fiscal 2017.

Por último, **NN** manifestó: "...*PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN IRACIS EJERCICIO 2017... Respecto al computo del plazo, este siempre inicia el 1 de enero y su culminación depende de los plazos de prescripción para cada caso (5años), tomando en cuenta si en el transcurso existieron actos que interrumpieron o suspendieron el computo. Para efectos del inicio del cómputo, el legislador ha establecido determinados supuestos a considerar como los establecidos en el artículo 164...*" (sic).

En cuanto a la prescripción alegada, el **DSR1** confirmó que según el Art. 164 de la Ley dispone que "... *la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir del 1ro. de enero del año siguiente a aquel en el que la obligación debió cumplirse. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal. La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y contravención a partir del 1ro de enero del año siguiente a aquel en el cual se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde el 1ro. de enero del año siguiente a aquel en el cual se generaron...*", por lo que se realizó el siguiente análisis:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRACIS General	2017	Presentación de DJ Original	01 El cómputo del plazo inicia el 1º de enero del año sgte. al cumplimiento de la obligación. (Inicio del cómputo)	1º año	2º año	3º año	Firma del Acta Final 13/07/2023

Por tanto, se confirma que corresponde el reclamo de la obligación del IRACIS General ejercicio fiscal 2017.

Al respecto, el **DSR1** señaló que teniendo en cuenta que la firma contribuyente no presentó pruebas que desvirtúen los hechos denunciados en el presente sumario, como así también la presentación del escrito de allanamiento con relación a las obligaciones del IRACIS correspondiente a los ejercicios fiscales 2019 y del IRE General 2020 se efectuó en tiempo y forma durante la fiscalización, lo cual implica el reconocimiento del derecho material invocado en la denuncia administrativa y consecuentemente la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco, por tanto analizados los antecedentes obrantes en el expediente y la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**, el **DSR1** confirmó que **NN** incumplió con la normativa tributaria, al obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, al consignar en sus declaraciones juradas determinativas e informativas costos de venta, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes, lo que conlleva la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la presunción establecida en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, por lo tanto,

se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la misma norma legal.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró como agravantes las establecidas en los Nums. 1), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido señaló que la contribuyente cometió infracciones en los ejercicios fiscales 2017, 2019 y 2020, afectando negativamente la determinación de las obligaciones del IRACIS General y del IRE General por un valor total de G 1.405.089.215 (base imponible), así también se observaron cómo atenuantes el reconocimiento por parte de **NN** de las denuncias realizadas por los auditores de la **GGII** al manifestar durante la fiscalización su intención de abonar los montos determinados de las obligaciones del IRACIS General correspondiente al ejercicio fiscal 2019 y del IRE General ejercicio fiscal 2020 a los efectos de regularizar su situación ante el Fisco, por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 200% sobre los impuestos a ingresar determinados por los auditores.

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 **NN** presentó las declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, considerando que consignó en sus declaraciones juradas determinativas e informativas costos de venta, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes, haciendo valer ante la **AT** datos inapropiados a la realidad de los hechos gravados, en consecuencia, corresponde establecer la responsabilidad del **XX** con **CIC N° 00**, ya que no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, 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 **CIC N° 00** por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos. De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Arts. 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.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR1** recomendó **HACER LUGAR** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 27/07/2023 del Departamento de Auditoría FT3.

POR TANTO, en uso de sus 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	2019	0	56.742.190	56.742.190
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	0	106.634.102	106.634.102
511 - AJUSTE IRACIS	2017	58.820.775	117.641.550	176.462.325
Totales		58.820.775	281.017.842	339.838.617

* Sobre el tributo deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora que serán calculados conforme el Art. 171 de la Ley.

Art. 2º: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa de 200% sobre el tributo a ingresar resultante de la reliquidación.

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

Art. 4º: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que bajo apercibimiento de Ley proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución y a su representante legal para su conocimiento.

Art. 5º: 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