

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo, correspondiente al Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la firma **XX** con **RUC 00**, en adelante **NN** y a sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00**, el **XX** con **C.I. N° 00** y la **XX** con **RUC 00**; y,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 25/04/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (**GGII**) dispuso la Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS General correspondiente al ejercicio fiscal 2018 y 2019, y del IRE General correspondiente al ejercicio fiscal 2020, de los rubros costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal. A dichos efectos, solicitó a la firma que presente sus documentos contables, los cuales fueron presentados en su totalidad.

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 los ingresos, ganancias declaradas, 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 (**SGTM**) y 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 firma.

En atención a lo expuesto en el párrafo anterior, los auditores de la **GGII** procedieron a realizar la determinación 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 (Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras - 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 montos que no son reales o son inconsistentes, correspondientes a los ejercicios fiscales 2018, 2019 y 2020, 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, el Art. 17 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, según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	MONTO GRAVADO	IMPUESTO	MULTA
511 - AJUSTE IRACIS	2018	279.236.433	27.923.643	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	500.597.873	50.059.787	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	792.574.098	79.257.410	
TOTALES		1.572.408.404	157.240.840	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 en adelante **DSR1**, dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** y a sus Representantes Legales **XX**, el **XX** y la **XX**, siendo notificada de la misma el 28/08/2023, 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 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 03/10/2023, así también se le concedió la prórroga del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 25/10/2023 por 15 días, ante una nueva solicitud mediante Resolución 00 del 16/11/2023 se concedió una prórroga por 8 días, posteriormente a efectos de confirmar o deslindar pruebas presentadas por **NN** se realizó una Medida de Mejor Proveer mediante Res. N° 00 del 13/12/2023 donde se remitieron los autos a la **DGFT**, una vez transcurrido el plazo pertinente, se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 08/04/2024 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 el escrito de descargo, el **DSR1** señaló lo siguiente:

NN manifestó: "...mi representada presentó ABSOLUTAMENTE TODAS LAS DOCUMENTACIONES REQUERIDAS...No se puede por un lado reconocer que se presentó toda la documentación, que tienen todos los datos y/o los pueden requerir y acceder para hacer una determinación... y al mismo tiempo pretender realizar una determinación sobre base mixta o presunta... la rentabilidad no hace un análisis objetivo de la rentabilidad de mi representada, sino de la compra de otros...en ningún momento los fiscalizadores impugnaron la validez de las documentaciones o presentaron objeciones al respecto, habiendo recibido información directa indubitable, sin arribar en todo el proceso una ni una sola prueba documental que desvirtúe la información recibida... los fiscalizadores, habiendo mi representada cumplido con todas sus obligaciones tributarias, pretenden aplicar una multa por defraudación de un tributo no debido... dentro del Acta Final e Informe Final no se menciona una sola negligencia por parte los representantes legales, por lo que no existe hecho alguno o ilícito tributario ligado a ellos..." (sic).

Respecto a lo planteado por la sumariada, el **DSR1** destacó, primeramente, que la Ley mediante el Art. 189 le confiere a la Administración Tributaria 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 **GGII** 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 a la liquidación realizada 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 extraídos del **SGTM** y de los documentos proveídos por la firma, los cuales se detallan en la hoja de trabajo que consta en autos.

En la mencionada 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. 9º de la Ley N° 6380/2019 concordante con el Art. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 produjo bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los obtenidos por otras firmas del mismo sector, lo que restó fiabilidad a sus Estados Financieros y a las DD.JJ. de la sumariada 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 administración 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 la firma 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 la firma 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 la firma 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 **NN** 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 de la firma, 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 firmas del mismo sector comercial según los datos del **SGTM**, para las cuales, según los auditores de la **GGII** ascienden para el IRACIS General 2018 a 7,6%, 2019 a 7,8% y para el IRE General del ejercicio fiscal 2020 a 8,8%, porcentajes que fueron aplicados sobre la renta neta fiscal no declarada por la firma.

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, entendiéndose 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 administración (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.

Por medio de manifestación N° 00 la firma solicita dejar sin efecto el Informe Final emitido por el Dpto. de Fiscalización Tributaria y conceder validez a los montos presentados por ellos en la mencionada manifestación, considerando lo antedicho el **DSR1** remitió los autos al Dpto. de Auditoría de la **DGFT** a los efectos de realizar un nuevo análisis y considerar la validez de las pruebas presentadas por **NN**.

El resultado del análisis fue expuesto en el Informe DAFT1 N° 00/2024 del 21/03/2024 donde se concluye que: *"...Es procedente excluir de los cálculos para la determinación de las compras para inventarios del ejercicio fiscal 2018, el monto de G. 2.078.801.698, e incluir la suma de G 197.066.909 por la adquisición de un vehículo como compra del activo fijo. Cabe señalar que el fiscalizado consignó en su declaración jurada F-101 del ejercicio fiscal 2018 como parte del costo deducible total, conforme se detalla en su Libro Mayor. En todo lo demás, nos ratificamos en cuanto a lo consignado en Acta e Informe Final..."*

Por lo antedicho, el **DSR1** analizó los nuevos montos expuestos en el Informe Técnico N° 64/2024 realizado por el Departamento de Auditoría FT1, en el cual se confirmó la veracidad de lo manifestado por la firma sumariada, es decir que no existió compra de Activo Fijo en el ejercicio fiscal 2018 por un monto de G. 2.078.801.698, por lo que se procedió a excluir dicha suma de los cálculos para la determinación de las compras para inventarios del citado ejercicio fiscal y se incluyó sólo el valor de G. 197.066.909 por la adquisición de un vehículo como única compra del activo fijo. Así se obtuvo un nuevo monto de compras para inventario de G 5.176.825.284, que es mayor al consignado en el Acta e Informe Final, tal como se expone en el Cuadro 2 del mencionado Informe Técnico del 21/03/2024.

Siendo así, al aumentar el monto de las compras para inventario ocasionó el aumento de los costos según Auditoría, nueva base sobre la cual se aplicó el porcentaje de la renta neta de 7,56% resultando una renta neta presunta mayor e impuesto a ingresar también mayor para el ejercicio fiscal 2018.

La nueva reliquidación realizada se expone de la siguiente forma:

EJERCICIO	OBLIGACIÓN	IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA
2018	111 - IRACIS General	433.129.931	43.312.993	LA DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991
2019	111 - IRACIS General	500.597.873	50.059.787	
2020	700 - IRE General	792.574.098	79.257.410	
Totales		1.726.301.902	172.630.190	

Al respecto, el **DSR1** agregó que la propia firma manifestó que el monto en cuestión se refiere a mercaderías y no a activo fijo, además señaló que teniendo en cuenta las pruebas relacionadas con los hechos denunciados en el presente sumario, se confirma 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 al lograr reducir la base imponible, lo que conlleva la

presentación de declaraciones juradas con datos falsos y el 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 firma cometió infracciones en los ejercicios fiscales de 2018, 2019 y 2020, afectando negativamente la determinación de las obligaciones del IRACIS General y del IRE General por valor de G 1.726.301.902 (base imponible), por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 200% sobre los impuestos a ingresar.

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** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos, costos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, de todo lo cual se desprende que el **XX** con **RUC 00**, el **XX** con **C.I.C Nº 00** y la **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de responsables 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**, el **XX** y la **XX**, 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 PARCIALMENTE** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría Nº 00 del 17/07/2023.

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	2018	43.312.993	86.625.986	129.938.979
511 - AJUSTE IRACIS	2019	50.059.787	100.119.574	150.179.361
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	79.257.410	158.514.820	237.772.230
Totales		172.630.190	345.260.380	517.890.570

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

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **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 los tributos a ingresar resultante de la reliquidación del ajuste realizado.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales **XX** con **RUC 00**, el **XX** con **C.I.C N° 00** y **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme a la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, a fin de que bajo apercibimiento de Ley proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución. Así mismo, **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria del **XX** con **RUC N° 00**, conforme a lo expuesto en el exordio de esta Resolución.

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