

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**, juntamente con su representante legal **XX** con **CIC N° 00**, en adelante (**NN**) y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 02/08/2023, 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 verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, 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. Identificación de la modalidad de sistema contable utilizado (manual o computarizado). En caso de ser computarizado, precisar el nombre del sistema contable, documentación e información que no fue presentada por **NN**.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DPO DGFT N° 00/2023 en el que se informa que del programa de control de "XX 2022" realizado por la Coordinación de Controles Tributarios FT realizado a contribuyentes de renta (IRACIS e IRE) que declaran como actividad económica la comercialización de XX al por menor, específicamente las tipificadas como, fueron detectadas irregularidades en las compras declaradas incidiendo en los cálculos de sus inventarios y costos, en tal sentido se dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Por Nota N° 00 del 27/09/2023 fue solicitada la comparecencia del representante de la firma fiscalizada a fin de tomar conocimiento del resultado arrojado de las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, el cual fue expuesto mediante Acta Final N° 00, suscripta en fecha 03/10/2023, conforme al Art. 20 de la RG N° 04/2008 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 Ley N° 2421/2004.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 08/11/2023, los auditores de la **DDII** constataron que **NN** registró y declaró compras de ventas, existencias de mercaderías e ingresos 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, así como el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto 3182/2019.

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 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, además de la multa por Contravención por la falta de presentación de documentos prevista en el Art. 176 de la referida Ley, en concordancia con el Num. 6), Inc. b) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	559.688.238	55.968.824	SERA 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° 125/91.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	407.230.367	40.723.037	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	335.154.792	33.515.479	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	289.870.259	28.987.026	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	07/11/2023			
TOTALES		1.591.943.656	159.194.366	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 25/01/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y 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, por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

NN, controvirtió el acto administrativo cabeza del proceso incoado y alegó, entre otras cuestiones: "... que el informe final de auditoría N° 00 le fue notificado a su representada en fecha 27/09/2023, y cuyas conclusiones finales, y los procedimientos empleados para el efecto, las rechaza enfáticamente pues considera que los mismos están sustentados en simples estimaciones arbitrarias, a las que han arribado con una mera intención de sancionar, al rechazar el análisis sin el rigor técnico, profesional y jurídico, que se corresponde de las documentaciones contables y los propios libros de contabilidad, como establecen las normas. Que, el referido informe, menciona que los auditores han basado su tarea de revisión en un programa de control, XX 2022, generado por la coordinación de controles tributarios ft. Que, en el análisis llevado adelante, consiste en la evaluación de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas, así como los valores en existencias de mercaderías y el valor

en el inventario final., y que estos guardan relación directa con los ingresos... que a partir de dicho programa se evaluó el comportamiento tributario de su representada. Que, en cuanto a los controles específicos realizados, los auditores manifiestan que con base a las informaciones extraídas del Sistema Marangatu y contrastadas con las proporcionadas por su representada, han detectado inconsistencias en los registros de la empresa respecto a las existencias de mercaderías y en los costos... en el informe final no se exponen, en forma detallada, las supuestas diferencias o inconsistencias en las existencias iniciales ni finales con datos ciertos...” (sic).

Analizado los antecedentes del caso, además de los agravios indicados en su escrito de descargo y, de las pruebas ofrecidas por la firma sumariada, el **DSR1** alegó que corresponde rechazar dichas pruebas, a razón de que las mismas corresponden o respaldan las ventas que efectuó **NN**, sin embargo, el hecho incoado refiere exclusivamente a las compras que la firma sumariada efectuó dentro de los ejercicios fiscales controlados.

Ahora bien, con relación a la cuestión de fondo, el **DSR1** alegó que los auditores de la **GGII** procedieron al análisis de las informaciones entre lo obtenido a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), detectando las inconsistencias referentes a la existencia de mercaderías y en los costos declarados, que finalmente incidieron directamente en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la sumariada.

A dicho efecto, los funcionarios actuantes, 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.

Que, 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 el sumariado 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.

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 e IRE, 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 del Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019 y los Arts. 17 y 18 al Anexo del Decreto N° 3182/2019, 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 necesario y confiable para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto, 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 3,8%; en el ejercicio fiscal 2018 a 3,9%, en el ejercicio fiscal 2019 a 3,3% y para el ejercicio 2020 a 4,5%, 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 e IRE General. 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), 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 se encuentra obligado a presentar Estados Financieros, por ende cuenta con el asesoramiento de contadores y auditores, 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 230% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IRACIS e IRE 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 fuera de plazo de documentos requeridos por la **GGII**, sanción prevista en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con el Inc. a) del Num. 6 del Anexo a 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 **CIC N° 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 **CIC N° 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, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020.

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. 1°: 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	55.968.824	128.728.295	184.697.119
511 - AJUSTE IRACIS	2018	40.723.037	93.662.985	134.386.022
511 - AJUSTE IRACIS	2019	33.515.479	77.085.601	110.601.080
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	28.987.026	66.670.160	95.657.186
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/11/2023	0	300.000	300.000
Totales		159.194.366	366.447.041	525.641.407

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

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 230% sobre el tributo defraudado, además de la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **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. 4°: **NOTIFICAR** a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, 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