

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**) juntamente con sus representantes legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 08/05/2023, 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 Fiscalización Puntual de las obligaciones del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2017, 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 de **NN**, específicamente los Rubros: Inventarios/Mercaderías/Costos/Ingresos/Rentabilidad/Neta Fiscal, para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos, lo cual fue cumplido fuera del plazo.

La fiscalización tuvo como antecedente las investigaciones y cruces de informaciones que realizó la **GGII**, ante la sospecha de la afectación en la determinación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco, por lo que el Departamento de Planeamiento Operativo FT emitió el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 y generó el proceso para la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual.

En este sentido, el Departamento de Auditoría FT1 (**DAFT1**), en el marco de las investigaciones de Control de Ganancias enfocadas a contribuyentes del sector comercial, analizó las compras de **NN** y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías y detectó inconsistencias que guardan relación directa con las declaraciones de ingresos y ganancias, costos de ventas, compras y saldos de inventario de mercaderías.

Con base en las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), juntamente con los documentos e informaciones puestas a disposición por **NN**, el equipo auditor constató inconsistencias respecto de las existencias de mercaderías y costos declarados, ambos vinculados con los resultados fiscales. Específicamente detectó: Importes de saldos de Inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a mercaderías y las registradas por el fiscalizado; Costos deducibles menores a los declarados por el fiscalizado; Rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por contribuyentes de sectores económicos semejantes al fiscalizado y Ganancias irreales, al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad utilizados por el fiscalizado.

Atendiendo a las bajas rentabilidades contables y fiscales constatadas, que no condicen con la realidad económica de contribuyentes que se dedican al "Comercio al por menor de otros productos en comercios no especializados", y con los volúmenes de compras y ventas declaradas, el equipo auditor de la **GGII** concluyó en que **NN** en los ejercicios fiscales controlados no declaró correctamente los valores de costos de ventas y saldos de inventarios al no ser obtenidos y valuados adecuadamente de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones en adelante (la **Ley**), reglamentado por los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Debido a que la declaración incorrecta de los valores resta fiabilidad a los ingresos, ganancias o resultados declarados por **NN** al proveer informaciones irreales o inconsistentes, los libros contables presentados fueron impugnados y se prescindió de ellos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 y se procedió a determinar la Renta Neta afectada de acuerdo a lo previsto por el Art. 211, Num. 3) de la Ley.

En este contexto, el equipo auditor de la **GGII** sugirió calificar la conducta conforme a lo dispuesto en el Art. 172, aplicar la sanción atendiendo los presupuestos del Art. 175 de la Ley, así como la multa por Contravención, prevista en el Art. 176 de la Ley, reglamentado por el Inc. a), Num. 6 del Anexo a la Resolución General N° 13/2019, por presentar fuera del plazo prorrogado de la Orden de Fiscalización las documentaciones requeridas, conforme al siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio/Periodo Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multas
511 - AJUSTE IRACIS	2017	124.129.968	12.412.997	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 N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	306.004.076	30.600.408	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	261.277.117	26.127.712	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	505.276.542	50.527.654	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	24/07/2023	0	0	300.000
Totales		1.196.687.703	119.668.771	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 24/08/2023, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus representantes legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

En fecha 24/08/2023 el **SGTM** registró el ingreso de los Formularios N° 00 y N° 00 mediante los cuales **NN** solicitó fotocopia de los antecedentes de la fiscalización y prórroga para la presentación del escrito de descargo. Por Providencias N° 00 y N° 00 del 28/08/2023 se concedió lo requerido.

El 25/09/2023 **NN** ingresó los Formularios N° 00 y N° 00 a través de los cuales presentó su escrito de descargo y formuló manifestación respecto a la presentación de un pen drive que forma parte de las pruebas ofrecidas. En consecuencia, se emitió la Resolución de Apertura del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 10/10/2023.

NN mediante el Formulario N° 00 del 18/10/2023 **NN** solicitó prórroga del periodo probatorio lo que fue concedido según Providencia N° 00 notificada el 21/10/2023. Nuevamente el 15/11/2023 mediante el Formulario N° 00 ofreció pruebas.

Que, el 21/12/2023 la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria emitió la Resolución de Prórroga del Plazo del Sumario Administrativo **RPP N° 00** y por Providencia N° 00 del 06/02/2024 se comunicó a **NN** el cambio de sumariante. El 21/03/2024 se declaró cerrado el Periodo Probatorio según Resolución N° 00 notificada el 22/03/2024 y se comunicó a la sumariada que podrá presentar su escrito de alegatos. En consecuencia, el 08/04/2024 la firma presentó su escrito de alegatos según Formulario N° 00 y el 10/04/2024 se llamó a Autos para Resolver N° 00 del 10/04/2024.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

NN presentó su escrito a través del módulo de Sumarios y planteó cuanto sigue: "...de un control de inventario pudieron verificar inconsistencia de mercaderías, de Costos de Ventas y al aplicar una Fórmula de Inventario, sin verificar documentación alguna, detectaron **INCONSISTENCIA** y

*consecuentemente al ser menor al promedio del Sector Económico, el cual desconocemos quienes son los comprendidos y quienes están dentro del mismo, concluyen que hemos obtenido beneficios indebidos y corresponde realizar nada más ni nada menos que una Determinación Tributaria...Los funcionarios Auditores parte de una Fórmula que no es aplicable, contable, técnica y legamente...en todos los casos se deben analizar (2) Dos factores esenciales para llegar con esta aplicación de Fórmula al COSTO DE VENTA y ESTOS PROCESOS NO REALIZADO POR LA FISCALIZACIÓN son: La Verificación y totalización de los Comprobantes de Compras y La Toma de Inventario al Cierre de cada Ejercicio Fiscal de Forma a determinar el monto total de Bienes de Cambios no vendidos por la empresa o en Existencia...la fiscalización obtuvo los Datos de nuestras declaraciones presentadas a la Subsecretaría de Estado de Tributación a través de nuestras Declaraciones Juradas Determinativa e Informativa...De forma a no tomar solo nuestra prueba como una condicionante y para demostrar las afirmaciones es conveniente COMPARAR estos datos con los "PAPELES DE TRABAJOS" de la Fiscalización que nos fueran proveídos por el Juzgado de Instrucción y constan en el Archivo Excel **NN**...Estos Totales como puede verificar analizando el Libro "COMPARATIVO DE COMPRAS" corresponde nada más y nada menos que al detalle de las Declaraciones Juradas DETERMINATIVAS e INFORMATIVAS presentadas por **NN**, en donde se demuestras, además, de no ser una verificación DOCUMENTAL DE AUDITORIA que ambas Declaraciones Juradas son COINCIDENTES...la fiscalización ADOPTÓ una formula no adecuada a las normativas legales y reglamentarias vigente, pretendiendo hacer ver que, por la falta de datos, cuando esto no es cierto, demostramos que los datos utilizados son coincidentes entre comprobantes declaraciones juradas determinativas e informativas, estados financieros y libros contables e impositivos, por consiguiente, en nuestro caso se debió de verificar los CONPROBANTES en forma detallada y no PRESUMIR nuestro COSTO DE VENTA, hecho que no puede ser permitido considerando los PRINCIPIOS DE LIQUIDACION del IRACIS General y del IRE General..." sic.*

El **DSR1** señaló que la Administración Tributaria está facultada y obligada a realizar el control del cumplimiento de las normas tributarias, así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de las materias imponibles declaradas por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes aporten en forma equitativa con la carga pública impuesta por Ley.

En este sentido, y ante la insistencia de **NN** respecto a que la fiscalización fue realizada con los registros presentados por la firma, el **DSR1** señaló que los procesos de controles aleatorio y/o fiscalizaciones son realizados a partir de los registros de los contribuyentes que obran en el **SGTM** sean estas Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) Determinativas o Informativas, así como los Estados Financieros (**EE.FF.**), a partir de estos documentos la **GGII** realiza las comparaciones con otros registros de otros contribuyentes, como ser el módulo Hechauka a fin de verificar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, respecto al control de inventarios el **DSR1** refirió que la toma de inventario al cierre de cada ejercicio fiscalizado fue realizada a partir de lo que **NN** registró en sus EE.FF., como queda expuesto en el Informe Final cuadro N° 2 columna 4. La inconsistencia sí existe porque hay diferencias entre los montos declarados por **NN** en sus DD.JJ. de los Formularios N° 101 y N° 500 y los montos que resultan de la suma del Inventario Inicial declarado en los EE.FF. y las Compras para Inventario (Hechauka) menos el Inventario Final de los EE.FF., la sumariada declaró Costos deducible superiores.

Sobre las pruebas presentadas por **NN** en formato Excel que detalla la composición de sus costos y el análisis de los montos declarados en el Formulario N° 120 de cada periodo fiscalizado, el **DSR1** refirió que fueron analizadas y concluyó en que los montos de las compras de mercaderías declaradas en el Formulario del IVA y la planilla de composición de costos bajo la cuenta de Mercaderías no son coincidentes desde el periodo fiscal enero/2017 hasta diciembre del 2020.

En cuanto a la verificación y totalización de los comprobantes de compras, el **DSR1** consideró pertinente recordar que las DD.JJ. determinativas e informativas deben reflejar los registros contables e impositivos de los contribuyentes y a su vez estos registros deben estar respaldados por documentos que reflejen datos ciertos, exactos y concordantes con la realidad económica. **NN** proveyó informaciones irreales o inconsistentes, por lo que corresponde impugnar en parte los libros contables presentados, de acuerdo al Art. 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

Respecto a la rentabilidad utilizada, el **DSR1** prosiguió señalando que, a fin de hallar los tributos debidos la **GGII** recurrió a la utilidad Neta Fiscal del sector; es decir, de aquellos contribuyentes que han declarado la misma actividad económica, de acuerdo a lo informado por el Departamento de Asesoría Económica dependiente de la Gerencia Ejecutiva de la **DNIT**, de acuerdo a lo expuesto a fs.02 del expediente N° 00.

En este contexto, el **DSR1** concluyó en que se ajusta a derecho proceder conforme a lo dispuesto en el Art. 211, Num. 3 de la Ley para calcular la determinación de los tributos debidos, porque al no declarar las compras realizadas omitió declarar también sus ventas y sus ingresos con lo cual infringió los Arts. 7°, 8°, 13, 22, 85 y 86 de la Ley, reglamentado por los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, reglamentados por los Arts. 17, 68 del Anexo al Decreto N° 1030/2013 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, con lo cual obtuvo un beneficio indebido al no ingresar los tributos debidos.

En tanto que, respecto a la calificación de la conducta, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 los tributos que no ingresó oportunamente. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IRACIS de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 y en el IRE General del ejercicio fiscal 2020 con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con ésto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, ya que realizó actos de manera intencional y conducentes a la falta de pago de los tributos debidos en perjuicio del Fisco, beneficiándose en la misma medida.

En consecuencia, la Ley faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideramos el hecho de que **NN** cuenta con la posibilidad de acceder a asesoramiento adecuado, el perjuicio Fiscal causado por el monto no ingresado; debido a ello, recomendó aplicar la multa del 220% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Además, corresponde aplicar una multa por Contravención por presentar fuera del plazo incluso prorrogado los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización de acuerdo a lo previsto en el Art. 176 de la Ley, reglamentado en cuanto al monto por el Inc. a) del Núm.6 del Anexo a la Resolución General N° 13/2019.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria del representante legal, el **DSR1** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que éste será responsable subsidiario en cuanto no proceda con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber declarado **XX** todas sus operaciones comerciales, los **XX** con **RUC**

00 y **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrollaron acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada.

El **DSR1** señaló que el Art. 182 de la norma tributaria faculta a la Administración a establecer la responsabilidad subsidiaria del o los representantes legales de las firmas contribuyentes cuando se confirmen las infracciones denunciadas. El mencionado artículo encuentra su concordancia en los Arts. 1111, 1125, 1126 y 1174 del Código Civil Paraguayo que prevén la responsabilidad subsidiaria de los directores y Síndicos.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de los **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la Ley N° 125/1991

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	12.412.997	27.308.593	39.721.590
511 - AJUSTE IRACIS	2018	30.600.408	67.320.898	97.921.306
511 - AJUSTE IRACIS	2019	26.127.712	57.480.966	83.608.678
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	50.527.654	111.160.839	161.688.493
551 - AJUSTE CONTRAVEN	24/07/2023	0	300.000	300.000
Totales		119.668.771	263.571.296	383.240.067

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 220% sobre los tributos no ingresados oportunamente, así como la multa por Contravención, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales los **XX** con **RUC 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 contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, modificada 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. Asimismo, a sus representantes legales.

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 OTAZU
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS