

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 contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), juntamente con su representante legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 17/07/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (**GGII**) dispuso la Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS General correspondiente a los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020. A dichos efectos, el Departamento de Registro y Control de Auditoría Externa le solicitó a la firma contribuyente que presente sus documentos y libros contables, los cuales fueron presentados fuera del plazo establecido.

Las verificaciones se originaron como resultado del Programa de Control "XX 2022" enfocado a empresas distribuidoras de XX al por menor, específicamente en las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas, así como los valores en existencias de mercaderías donde se detectaron inconsistencias que guardan relación directa con: los ingresos, las diferencias en las compras, los costos de ventas y el valor en el inventario final de mercaderías, en ese contexto se inició la Fiscalización Puntual.

Los auditores de la **GGII** evaluaron el comportamiento tributario de **NN**, asimismo, procedieron a realizar la determinación de las compras gravadas y exentas considerando los montos consignados en las DD.JJ., sus registros de compras del Sistema Integrado de Recopilación de Información HECHAUKA y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes, variables que al ser aplicadas en la ecuación contable de inventario exponen que los costos de ventas y las existencias no coinciden con los saldos y montos registrados en los Libros Contables, Inventario, Diario, Mayor y en los Libros del IVA (venta/compra), DD.JJ. determinativas e informativas y los Estados Financieros declarados, en infracción al Art. 13 de la Ley, en concordancia con los Arts. 63 y 64 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 y el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante), incidiendo en la rentabilidad neta de las obligaciones controladas.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** ha obtenido un beneficio indebido al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, causando un perjuicio al Fisco al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, en ese contexto calificaron 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 Ley y el Num. 12) del Art. 174 de la misma norma legal, por suministrar datos falsos y hacer valer ante la Administración Tributaria (**AT**) formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo cual sugirieron la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar conforme el Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo. Además de una multa por Contravención por la presentación fuera de plazo de los documentos requeridos por la **AT**, por un monto equivalente a Gs. 300.000 según lo establecido en el Num. 6) del Inc. a) del Anexo a la RG N° 13/2019.

Los auditores de la **GGII** recomendaron el ajuste fiscal conforme al siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio/ Periodo Fiscal	Monto Gravado	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2017	214.069.084	21.406.908	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	2018	52.996.561	5.299.656	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	235.169.674	23.516.967	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	168.899.704	16.889.970	
551- AJUSTE CONTRAVENCIÓN	21/09/2023	0	0	300000
TOTALES		671.135.023	67.113.501	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, notificada en fecha 27/12/2023, 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 **RUC 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria, para la Aplicación de Sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria de los representantes, en concordancia con lo dispuesto en la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

La firma sumariada y su representante legal solicitaron la prórroga para la presentación del descargo la cual le fue concedida, posterior a la presentación de la misma, se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 notificada en fecha 31/01/2024. Cumplido los plazos correspondientes, el **DSR1** procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 notificada en fecha 19/03/2024, considerando que la firma contribuyente no presentó sus Alegatos, se 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: "... la descripción del alcance de la fiscalización es totalmente falsa, porque, como bien 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... en su inicio mismo, denota y resume lo parcialista de la investigación tributaria y todo el proceso de fiscalización puntual, el ánimo de llevar a toda costa el caso hacia determinaciones por método presunto y de manera intencionada buscar " a como de lugar" desestimar los datos reales de la determinación del IRACIS y del IRE respectivamente... en un programa de "control de XX de XX", es totalmente temerario hacer generalizaciones de la estructura de la actividad propia de cada XX para establecer "promedios", dado que en esos análisis generales es imposible tener en cuenta el dato más importante para estimar ganancias de un determinado contribuyente: "la situación particular de ese contribuyente... En un país caracterizado por ser un Estado social de Derecho rige el libre mercado; es este el que determina cuanto puede ganar una persona que realiza actividades que buscan rédito... para la Administración Tributaria está "PROHIBIDO" determinar la obligación tributaria por método presunto, debiendo en todos los casos determinarlo sobre base real... al existir elementos reales de liquidación proporcionados y demostrados por nuestra parte, tanto en la fiscalización puntual como en el presente descargo sumarial es infundado e ilegal pretender utilizar rentabilidad promedio del sector... " (sic).

Dicha verificación surgió a raíz de las inconsistencias previamente detectadas por el Departamento de Planeamiento Operativo de la **DGFT**, en el marco del Programa "Control de XX 2022", realizado sobre la base de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (Datos del RUC, DD.JJ. Informativas y Determinativas, EE.FF.). En ese contexto, fueron reveladas presuntas compras no declaradas por **NN**, lo que dio lugar a la apertura de un proceso de fiscalización, acorde con lo dispuesto por el Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dice: *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán...Las puntualesrespecto a contribuyentes ...sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de las informaciones...en base a hechos objetivos"* (sic).

A los efectos de corroborar las irregularidades detectadas, la **GGII** emitió la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 y solicitó a la firma contribuyente que presente sus Libros contables e impositivos en el plazo de tres días hábiles, situación ante la cual **NN** solicitó una prórroga, siendo rechazada considerando que el pedido fue realizado fuera del plazo otorgado por la **AT**. Posteriormente, por expediente N° 00 presentó los documentos solicitados, es importante aclarar que los libros: Diario, Mayor e Inventario presentados en formato impreso no cuentan con rubricación, del mismo modo los Estados Financieros, las otras a los Estados Contables y el Cuadro de Revalúo y Depreciación de los bienes del Activo fijo presentados en físico son copias simples, y solo algunas hojas cuentan con media firma del representante legal.

La **GGII** efectuó la verificación basado exclusivamente en los datos del Sistema Marangatu, el reporte del Sistema de Recopilación de Información Hechauka, juntamente con los documentos e informaciones puestas a disposición a la auditoría por **NN**, acorde con las facultades que le otorga la Ley de verificar el cumplimiento de las normas tributarias y el ingreso de los tributos debidos por parte de los contribuyentes, ya sea a través de controles internos u otras formas de comprobación (Art. 27 de la Ley).

En cuanto a las fallas técnicas alegadas por **NN** y su representante legal, ya desde el proceso de Fiscalización, es importante mencionar que durante el proceso no han presentado prueba documental alguna que justifique el análisis de lo planteado, siendo meras alegaciones que resultan insuficientes para desacreditar las diligencias realizadas por la **AT**, consecuentemente, el **DSR1** concluyó que la fiscalización no fue irregular ya que la misma se ajustó a lo dispuesto por el Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y a los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entendiéndose como tales la RG N° 04/2008 modificada por la RG N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización observaron rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria 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.

Ahora bien, en atención a los argumentos expuestos por la firma contribuyente para realizar la determinación sobre base real, el **DSR1** indicó que ante las dudas relativas a la veracidad y exactitud de lo registrado por el fiscalizado o cuando mediante la fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base cierta, presunta o mixta, conforme lo establece el Art. 211 de la Ley.

Analizando los antecedentes obrantes en el expediente y la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**, el **DSR1** procedió a verificar los datos expuestos en el Informe Final y confirmó que **NN** declaró montos incorrectos en sus DD.JJ. con relación a sus compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, los cuales al no contener la totalidad de sus operaciones

comerciales y no ser evaluados correctamente, conforme lo establece el Art. 13 de la Ley, en concordancia con los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, perjudicando a la **AT** al tener como resultado márgenes de rentabilidad por debajo de la realidad económica afectando a la determinación de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020, restando confiabilidad a los EE.FF., DD.JJ. determinativas e informativas declaradas por la contribuyente fiscalizada, por lo que corresponde la impugnación de los libros contables presentados según lo establecido en el Art. 103 de la Ley 1034/1983

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, 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.

Así también, **NN** expresó: *"... al existir elementos reales de liquidación proporcionados y demostrados por nuestra parte, tanto en la fiscalización puntual como en el presente descargo sumarial es infundado e ilegal pretender utilizar rentabilidad promedio del sector. Que, si bien ya per se debe ser desestimada esta liquidación por métodos presuntos; sin embargo, aun cuando haya que hacer por lo menos referencia somera a los mismos, tampoco se puede encontrar justicia tributaria en ello. La ganancia que **NN** pueda generar en el rubro de XX, está marcado por particularidades que escapan totalmente a una generalización y promedio comparado con otras estaciones de servicios. Estas particularidades, que merecían un análisis profundo de la fiscalización, pero que sin embargo no se realizó, son factores como: ubicación geográfica... acceso de proveedores, costos elevados de fletes, competencias inciden de manera directa en el precio final del combustible...". (sic).*

En atención al pedido realizado por la firma contribuyente, el **DSR1** solicitó a Departamento de Asesoría Económica el porcentaje de rentabilidad fiscal promedio, teniendo en cuenta la rentabilidad económica real del sector de Estaciones de Servicios (Art. 247 de la Ley), según su actividad y zona geográfica, arrojando como resultado los siguientes: 2017 a 2%, 2018 a 3%, 2019 a 3% y 2020 a 3,1%.

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** afirmó 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, por lo que corresponde confirmar el ajuste del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 efectuada durante el proceso de sumarios a los efectos de determinar la cuantía exacta de su obligación con el Fisco.

Conforme a las evidencias obtenidas, no existiendo elementos que desvirtúen los hechos denunciados, el **DSR1** confirmó que **NN** ha obtenido un beneficio indebido al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, como así también declarar valores de compras, costos de ventas y saldos en inventarios y pérdidas irreales o inconsistentes, confirmándose de esta manera la presunción establecida en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, pues se cumplieron 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) y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido, señaló que el contribuyente cometió infracciones en varios ejercicios fiscales, afectando negativamente la determinación de las obligaciones controladas al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, como así también la importancia de perjuicio

fiscal (relacionadas a operaciones equivalente a un monto de ª 494.849.704) y las características de la infracción, así también, el **DSR1** señala que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que, para aplicar la sanción, es preciso considerar la finalidad de ésta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 110% sobre los impuestos a ingresar determinados.

El **DSR1** refirió finalmente que por la presentación fuera de plazo de los documentos requeridos por la **AT**, corresponde la aplicación de una multa por Contravención según lo establecido en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Num. 6) del Inc. a) del Anexo a la Resolución General N° 13/2019, equivalente al monto de G 300.000.

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, quedo comprobado que **NN** presentó las declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, haciendo valer ante la **AT** datos inapropiados a la realidad de los hechos gravados y en consecuencia corresponde establecer la responsabilidad de la **XX** con **RUC 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.

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 N° 67000004774 del 03/11/2023 del Departamento de Registro y Control de Auditoría Externa dependiente de la **DGFT**.

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	2017	9.357.199	10.292.919	19.650.118
511 - AJUSTE IRACIS	2018	3.442.378	3.786.616	7.228.994
511 - AJUSTE IRACIS	2019	19.795.423	21.774.965	41.570.388
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	16.889.970	18.578.967	35.468.937
551 - AJUSTE CONTRAVEN	21/09/2023	0	300.000	300.000

Totales	49.484.970	54.733.467	104.218.437
---------	------------	------------	-------------

* Sobre el tributo determinado se deberá adicionar la multa y los intereses por Mora conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma 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 110% sobre el tributo a ingresar resultante de la reliquidación, más una multa por **CONTRAVENCIÓN** lo establecido en el Art. 176 de la Ley.

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

Art. 4°: 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. 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.

ANTULIO BOHBOUT, ENC. DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO S/ RI DNIT N° 297/2024
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS