
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 Rep. Legal el **XX** con **CI N° 00**; y

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 02/08/2024, 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 Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) de los ejercicios fiscales 2017 a 2019 y el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE - Régimen General) del ejercicio fiscal 2020. A dichos efectos, el Departamento de Auditoría FT1 le solicitó al contribuyente que presente sus documentos y libros contables, los cuales fueron presentados.

Las verificaciones se originaron como resultado del Programa de Control "*Combustibles 2022*" enfocado a empresas distribuidoras de combustibles al por menor (Estaciones de Servicios), 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 N° 125/1991, en adelante 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, Art. 17 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.

En razón de que **NN** no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para obtener la renta neta contable y fiscal real a los fines de practicar la determinación sobre base cierta, se utilizó la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicios, correspondientes a los contribuyentes con la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios, por lo que se procedió a la determinación del IRACIS e IRE sobre base mixta, conforme a lo establecido en el artículo 211, numeral 3) de la Ley N° 125/1991.

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.

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

IMPUESTO	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR
511 - AJUSTE IRACIS	2017	194.699.159	19.469.916
511 - AJUSTE IRACIS	2018	235.298.702	23.529.870
511 - AJUSTE IRACIS	2019	107.715.415	10.771.542
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	89.557.781	8.955.778
TOTALES		627.271.057	62.727.106

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 su representante legal el Sr. Guillermo G. Costa Bordón, siendo notificado de la misma el 07/02/2024, 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, así como la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales.

El sumariado presentó su descargo, posteriormente, se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 07/03/2024, la firma solicita prórroga, la cual se le concede según lo establecido en el Art. 11 de la RG N° 114/2017 en concordancia con el Num. 5) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, una vez transcurrido el plazo pertinente y habiendo diligenciado las pruebas solicitadas por **NN** se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 29/05/2024 al cierre del Periodo Probatorio y se estableció la etapa referida en el Art. 13 de la RG N° 114/2017, considerando que **NN** presentó sus alegatos, habiendo transcurrido el plazo legal el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

Las manifestaciones realizadas por **NN** fueron analizadas por el **DSR1**, de acuerdo con el siguiente detalle: *"...los auditores no han considerado las "Compras gravadas", por consiguiente es obvio que va haber diferencia en el monto de las compras declaradas por mi representada y el monto de compras sumados por los fiscalizadores... este hecho demuestra quizás la impericia de los funcionarios... la tal supuesta diferencia existe solamente en el cálculo sesgado de los auditores, pues los mismos no han considerado en la suma de las compras del ejercicio a las compras gravadas, que mi representada ha proporcionado todas las documentaciones requeridas durante la fiscalización puntual...no existe un informe pormenorizado y debidamente fundado, pues se limitan a citar libros, declaraciones y a mencionar la supuesta aplicación de la famosa ecuación contable".*

Con respecto a lo manifestado por la firma de que no se consideraron las compras gravadas de **NN**, en el cuadro 2 del Informe Final se exponen los montos considerados a las compras de la sumariada, por lo que no corresponde el argumento de que no se tuvieron en cuenta los mismos siendo ese el origen de la diferencia.

Por otro lado, corresponde mencionar que durante el Periodo Probatorio la firma **NN** solicitó la realización de un Informe Técnico a efectos de exponer su punto de vista con respecto a las determinaciones realizadas; el **DSR1**, solicitó a la vez el Profesional contable que pueda demostrar *"La composición del Costo de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 para el IRACIS y 2020 para el IRE"*, a efectos de poder acreditar los argumentos de la firma. En el Informe Técnico Contable realizado por el NN con C.I. N° 00, se ha expuesto como observación principal que la GGII no ha considerado las compras gravadas, al tener en cuenta dichos montos se reduciría los impuestos a ingresar. El **DSR1** analizó el trabajo del profesional contable puntualizando que los valores expuestos en el Informe Técnico Contable no se encuentran sustentados por los respectivos comprobantes de compras, los cuales no se han presentado, durante la fiscalización ni durante el Sumario Administrativo, por lo que no existen elementos que varíen las determinaciones comprendidas en el Informe Final de Auditoria; además, no se ha justificado la composición de los costos y gastos, la misma ya había sido solicitada por los auditores, pero hasta la fecha **NN** no la ha presentado.

Analizando los antecedentes obrantes en el expediente y los documentos obrantes en autos, 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, el Art. 9 de la Ley N° 6380/2019, el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, perjudicó 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 Estados Financieros, DD.JJ. determinativas e informativas declaradas por la firma.

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** refiere 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, por lo que corresponde confirmar la liquidación del tributo efectuada por los auditores de la **GGII** teniendo en cuenta la rentabilidad económica promedio (Art. 247 de la Ley), según su actividad y zona geográfica, la cual, según cuadro expuesto en el Informe Final asciende para el IRACIS en los ejercicios fiscales controlados de la siguiente forma: 2017 a 3,8%, 2018 a 3,9% , 2019 a 3,3% y 2020 a 4,5%, de esta forma fueron obtenidos los porcentajes de rentabilidad por lo que carece de sustento lo mencionado por **NN** de que no existe un informe fundado a fin de obtener los índices reales del sector.

En atención a las irregularidades detectadas el **DSR1** recomendó confirmar la reliquidación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, realizada por los auditores de la **GGII** a los efectos de determinar la cuantía exacta de su obligación con el Fisco.

Con relación a la conducta, el **DSR1** señaló no existiendo elementos que desvirtúen los hechos denunciados, y considerando las evidencias obtenidas durante el proceso de control, se confirma que **NN** incumplió con la normativa tributaria al obtener 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, 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 imponible de 627.271.057 y las características de la infracción, por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 230% sobre los impuestos a ingresar determinado 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** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró compras y costos de ventas inconsistentes, de todo lo cual se desprende que el **XX** con **RUC N° 00**, 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 del **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.

Por las consideraciones de hecho y de derecho precedentemente expuestas, el **DSR1** recomienda hacer lugar al Informe Final de Auditoría N° 00 del 12/12/2023 y, en consecuencia, determinar la obligación tributaria de la firma **NN**, en concepto del Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) de los ejercicios fiscales 2017 a 2019 y el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE - Régimen General) del ejercicio fiscal 2020.

POR TANTO, en uso de sus 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	19.469.916	44.780.807	64.250.723
511 - AJUSTE IRACIS	2018	23.529.870	54.118.701	77.648.571
511 - AJUSTE IRACIS	2019	10.771.542	24.774.547	35.546.089
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	8.955.778	20.598.289	29.554.067
Totales		62.727.106	144.272.344	206.999.450

* 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 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 230%, sobre el tributo a ingresar resultante de la reliquidación.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal **XX** con **RUC N° 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, 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 conocimiento.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS