
RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma 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 Puntual N° 00 notificada el 04/08/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (**GGII**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente con respecto a los Costos deducibles, Existencias de Mercaderías, Saldo de Inventarios, Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal; y para tal efecto se le requirió que presente los originales y en formato de planilla electrónica de sus libros contables e impositivos, el balance de sumas y saldos en planilla electrónica y sus Estados Financieros (**EE.FF.**), lo cual fue cumplido.

La Fiscalización se originó en el marco de los controles llevados a cabo por la Coordinación de Controles Tributarios de la **DGTF**, en su Programa de "Combustibles 2022" enfocado a contribuyentes del sector comercial de distribución y venta de combustibles al por menor (Estaciones de Servicios), basado en el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas, las ganancias declaradas y el valor de los saldos de inventario final de mercaderías; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco, por lo que a través del Informe DPO/DGFT N° 631/2023 se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron el cruce y posterior análisis de las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), y el módulo Hechauka, y detectaron inconsistencias respecto a los costos y la existencia de mercaderías vinculados a las rentas netas fiscales declaradas por **NN**, los costos de ventas y la existencia de mercaderías (inventarios), no concuerdan con los saldos y el total de montos registrados en la Declaraciones Juradas (DD.JJ.) determinativas e informativas presentados por la firma contribuyente, costos deducibles menores declarados y una Rentabilidad contable y fiscal inferior en relación con los promedios declarados por otros contribuyentes que realizan semejante actividad económica que **NN**. Asimismo, constataron ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad en los ejercicios fiscalizados.

Por los motivos mencionados, los auditores de la **GGII** considerando la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y los saldos de los inventarios que al no ser valuados adecuadamente conforme a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, y la reglamentación dada por los artículos 64 y 65 del Anexo del Decreto N° 6539/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el Art. 17 del Decreto N° 3182/2019 originaron bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en la Declaración Jurada de **NN**, restando fiabilidad a las Declaraciones Juradas determinativas e informativas declaradas por la firma contribuyente al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes, por lo que los Libros contables e impositivos presentados por la contribuyente fueron impugnados en parte, respecto a los costos, compras e ingresos.

A fin de establecer la renta neta, el equipo auditor de la **GGII** estimó un coeficiente de rentabilidad para los ejercicios fiscales 2019 y 2020 del 3,3% y 4,5% respectivamente, tomando en cuenta el sector comercial al que se dedica **NN**, con base en los datos obtenidos del **SGTM** (volúmenes de las compras y las ventas) de contribuyentes que se dedican al "COMERCIO AL POR MENOR DE COMBUSTIBLES PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES EN COMERCIOS ESPECIALIZADOS", aplicaron lo dispuesto por el Num. 3) del Art. 211 de la Ley y determinaron el impuesto sobre base mixta obteniéndose así la determinación del Impuesto a la Renta sobre base mixta, sobre el cual finalmente se aplicó la tasa del impuesto, resultando saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que el contribuyente declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes en los ejercicios fiscales 2019 y 2020, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio del Fisco, en consecuencia, sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y respecto a la multa dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 (uno) a 3 (tres) veces el tributo dejado de ingresar, todo ello según el siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN FISCAL	IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA POR DEFRAUDACIÓN
		A	B= A x 10%	(SE APLICARÁ SOBRE LOS VALORES EXPUESTOS EN LA COL. B) C
2019	511- AJUSTE IRACIS	616.663.719	61.666.372	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.
2020	800 – AJUSTE IRE GENERAL	878.408.502	87.840.850	
TOTALES		1.495.072.221	149.507.222	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 05/03/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, y la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, que prevén los procedimientos para la responsabilidad subsidiaria, determinación tributaria y la aplicación de sanciones, respectivamente.

NN presentó sus Descargos y mediante Resolución N° 00 del 16/04/2024 el **DSR2** procedió a la apertura del Periodo Probatorio la que fuera debidamente notificada a fin de que la misma ofrezca las pruebas que considere oportunas y desvirtuar el Informe Final de Auditoría, posteriormente realizó el cierre de la etapa probatoria por medio de la Resolución N° 00 del 11/06/2024 y llamó a Alegatos los cuales fueron presentados en tiempo y forma por la sumariada, en consecuencia, el 05/07/2024 llamó a Autos para Resolver.

La firma sumariada alegó que: *"Niego categóricamente todo lo expresado en el Informe Final de Auditoría N° 00 de fecha 19 de diciembre de 2023, salvo aquellos hechos que reconozca expresamente en este escrito. Respecto a la presentación del descargo, el cual según la notificación de la apertura del periodo probatorio no fue presentado, en el presente escrito cumplimos en manifestar que la falta de presentación alegada en la notificación no puede ni debe ser tomada en cuenta ya que el plazo se suspende hasta tanto el contribuyente pueda acceder a las copias del expediente razón por la cual queremos dejar constancia en este escrito que venimos a presentar además de las pruebas el correspondiente escrito de descargo en tiempo y forma y dentro del plazo establecido ya que recurrido varias veces a retirar las copias que recién nos fueron entregadas el 17 de abril" (sic).*

Respecto a la no presentación del Descargo en tiempo por parte de **NN**, el **DSR2** señaló que dicha situación se debe única y exclusivamente a la firma, pues ésta en fecha 11/03/2024 por medio del escrito N° 00 solicitó la prórroga y suspensión del plazo hasta tanto obtenga las copias de los antecedentes, las cuales fueron concedidas por la sumariante en la misma fecha a través de las Providencias N° 00 que fueron debidamente notificadas para que las copias sean gestionadas en un plazo de cinco (05) días hábiles, de ahí en adelante era la firma la que debía diligenciar las copias a su costa de conformidad a lo establecido en el Art. 191 de la Ley, por lo que no habiendo hecho uso del derecho mencionado se procedió a la apertura del Periodo Probatorio, en donde se señaló a la firma sumariada que en dicha etapa podía presentar sus Descargos a fin de garantizar su Derecho a la Defensa, lo cual fue cumplido cabalmente por el **DSR2**.

Asimismo, **NN** arguyó que: *"...si el método de determinación no está expresamente citado en la Ley no puede existir renta o aplicación de renta presunta. Respecto al caso en cuestión, la Administración Tributaria parte de la premisa en que una empresa como NN que se dedica al rubro de explotación de estaciones de servicio debe generar un porcentaje determinado de renta según se trate del ejercicio fiscal 2019 ó 2020. Los auditores arbitrariamente concluyen que los costos de ventas y saldos de inventarios fueron declarados incorrectamente por NN y que, al no ser obtenidos ni valuados correctamente los bienes de cambio, se "originaron bajos márgenes de rentabilidades contables y fiscales". Sostienen a su vez que el contribuyente proporcionó "informaciones irreales o inconsistentes" y, por lo tanto, los libros contables e impositivos son impugnados, prescindiéndolos como medios de prueba. Vale la pena aclarar que no existe norma jurídica que establezca una renta obligatoria para las estaciones de servicio que no sea la que se refleja en los libros y documentos de contabilidad, pretender estandarizar supuestas utilidades llevaría a los contribuyentes a no necesitar ninguno de los libros establecidos en la Ley del Comerciante y que constituyen medios de prueba de las operaciones llevadas a cabo por la empresa, no existe una sola norma que diga que todas las estaciones de servicio deben tener una utilidad del tanto por ciento.*

En otra parte del Informe señalan que *"considerando que el fiscalizado no proporcionó los elementos de juicio necesarios y contables para conocer las rentas netas y fiscales reales a los fines de practicar la determinación sobre base cierta, en consecuencia, se consideró las rentabilidades netas fiscales de contribuyentes del mismo sector comercial del fiscalizado para una determinación sobre base mixta". Esto falta completamente a la verdad puesto que como*

también consta en el Informe, NN remitió la totalidad de los documentos requeridos por la Administración..., al citar el Art. 211 de la Ley 125/91 no han tenido en cuenta que el mismo establece que "La determinación sobre base Presunta sólo procede si el sujeto pasivo no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria no pudiere o tuviere dificultades para acceder a los mismos.

La renta que sirve de base para realizar el cálculo del impuesto a la renta en los casos en que se lleva a cabo la actividad económica desarrollada por la empresa NN no contempla otra que no sea la utilidad real, que se calcula teniendo en cuenta el precio de venta, menos el costo, menos los gastos, fórmula que sirve para la liquidación del Impuesto. Liquidar un tributo sobre base presunta después de haber accedido a toda la documentación solicitada y haberse percatado que a pesar de existir diferencias mínimas en el inventario (diferencias que no son materiales) que la actividad desempeñada por el contribuyente NN en los citados ejercicios no arrojó utilidad a pagar es una situación que por lo visto generó disgusto a los Auditores, razón por la cual decidieron arbitrariamente determinar la liquidación del impuesto sobre base presunta" (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que los auditores de la **GGII** con base en las documentaciones e informaciones obrantes en el **SGTM** y el módulo de Hechauka de la firma, en este marco procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes en los ejercicios fiscales 2019 y 2020, considerando las Declaraciones Juradas Determinativas correspondientes a los ejercicios fiscalizados, y sobre dicho resultado aplicaron la ecuación contable de inventario (**Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras - Existencia Final**), la que reveló que los costos de ventas y las existencias de inventario no coinciden con los saldos (en infracción al Art. 13 de la Ley y su reglamentación dada en los artículos 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el artículo 17 del Anexo del Decreto N° 3182/2019), y el total de los montos registrados en las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas y los **EE.FF.** presentados por la sumariada, hechos que conducen a la disminución de la base imponible del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 en perjuicio del Fisco, al hallarse las siguientes inconsistencias: declaración de 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 registradas por la sumariada, así como la declaración de costos deducibles menores. Rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por **NN** con relación a otros contribuyentes que realizan la misma actividad comercial.

Dadas las circunstancias mencionadas, los auditores de la **GGII** procedieron a calcular los costos deducibles a los efectos de la determinación de la renta neta (Cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría), por lo tanto, el **DSR2** consideró que es correcto dicho análisis, ya que el mismo fue desarrollado dentro del Principio de Legalidad que rige en materia administrativa.

Asimismo, el **DSR2** resaltó las bajas rentabilidades contables y fiscales detectadas por el equipo auditor no condicen con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican al "COMERCIO AL POR MENOR DE COMBUSTIBLE PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES EN COMERCIOS ESPECIALIZADOS"; comparado con los volúmenes de compras y ventas declaradas por **NN**, cuyos datos no coinciden con los valores de saldos y costos de inventario, los que restaron fiabilidad a los ingresos y ganancias declaradas por la firma, en consecuencia los auditores de la **GGII** impugnaron parte de los registros contables del los Libros Diario y Mayor y en su totalidad el Libro Inventario de conformidad a lo establecido en el Art.103 de la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante), por lo que conforme a lo establecido en el Num. 3) del Art. 211 de la Ley, tomaron en consideración la Renta Neta fiscal real de los contribuyentes que se dedican a la actividad mencionada, el cual es semejante al de **NN**, cuyos detalles constan en el Cuadro N° 3 del Informe Final de Auditoría, por lo que se constataron ganancias irreales al verificarse los

costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad obtenidos, conclusiones a las que se adhiere el **DSR2**.

Por tanto, teniendo en cuenta las irregularidades detectadas por los auditores de la **GGII**, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar la denuncia realizada con respecto a las bajas utilidades declaradas por la sumariada y la consecuente determinación de los ajustes correspondientes al IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 dejados de ingresar por **NN** en su oportunidad.

Además, el **DSR2** resaltó que todos los hechos antes mencionados no fueron desvirtuados por **NN**, pues durante el Sumario Administrativo no presentó ninguna prueba que pueda refutar la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría. Del mismo modo, agregó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las DD.JJ. de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, deben contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación o determinación del tributo, razón por la cual los montos registrados por la sumariada fueron impugnados al no cumplir este requisito exigido por el Art. 207 de la Ley.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco al lograr reducir el monto imponible de la renta neta imponible del IRACIS General y del IRE General de los ejercicios fiscalizados. Por tal circunstancia, destacó que se encuentran reunidos todos los presupuestos establecidos en el Art. 172 de la Ley que señala: *"Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero realizaren cualquier acto, aserción, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco"*, el cual se halla representado por el monto del impuesto que no ingresó, y en consecuencia corresponde calificar su conducta conforme al Art. 172 de la Ley.

Asimismo, señaló que la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular quedó plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas de sus existencias y costos, y presentó sus DD.JJ. con datos falsos ya que hizo valer ante la **GGII** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues consignó bajas rentabilidades, hechos que traen aparejada la consecuente falta de pago del tributo, beneficiándose de esta manera en la misma medida. Debido a ello, concluyó que la conducta del contribuyente se ajusta a las presunciones previstas en los Numerales 1), 3), 4), y 5) del Art. 173 y el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró valores de costos de ventas, saldos de

inventarios y ganancias irreales o inconsistentes), **el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, debido a que la firma contribuyente cuenta con la obligación de presentar EE.FF. desde el año 2016 y Auditoría Externa Impositiva en los ejercicios fiscalizados, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, pues hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley) las operaciones consignadas en sus DD.JJ, y como atenuante **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos**, **pues la firma sumariada presentó** las documentaciones requeridas durante la Fiscalización.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, recomendó aplicar la multa del 230% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Por otra parte, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan 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 haber **NN** declarado costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes, los Sres. **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria (**AT**), ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019, así como del IRE General del ejercicio fiscal de 2020, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Artículos 1.111, 1.125 y 1.126, 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.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

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	2019	61.666.372	141.832.656	203.499.028
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	87.840.850	202.033.955	289.874.805
Totales		149.507.222	343.866.611	493.373.833

Obs. Los accesorios legales 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**, conforme a 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 no ingresado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales 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.

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