

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 su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 03/08/2023, 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 el control del cumplimiento de la obligación 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 Rubros: Inventario/Existencia/Mercaderías/Costos/Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal declarada, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos originales y en formato digital, descripción del método de costeo aplicado y detalle de la composición de costo declarado, Estados Financieros y cuadro de Revalúo y Depreciación de los Bienes del Activo Fijo, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de control "Combustibles 2022", enfocado a empresas del sector de distribución y ventas al por menor de dicho producto, basado en el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas y valores de existencias de mercaderías (Inventario), en cuyo marco se evaluó el perfil tributario de la contribuyente de los años 2017 al 2020, en relación al volumen de operaciones y para conocer su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco; por lo que mediante el Informe DGFT/DPO N° 639/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT**, se sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron la determinación de los valores de las compras (gravadas y exentas) para lo cual analizaron las Declaraciones Juradas determinativas de **NN**, sus registros de compras del Módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes; variables que al ser aplicadas a la ecuación contable de inventario ($\text{Costo de Venta} = \text{existencia inicial} + \text{compras} - \text{existencia final}$), revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en los libros contables e impositivos con las Declaraciones Juradas determinativas y los Estados Financieros (EE.FF.) declarados por la firma, al verificarse las siguientes inconsistencias por su parte: 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 misma, costos deducibles menores/mayores a los declarados, y rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico de la firma, Ingresos inconsistentes; al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad obtenidos por **NN**.

En tal sentido, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta, hecho que implicó el no ingreso al Fisco de los impuestos correspondientes, la presentación de Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, en consecuencia, a fin poder determinar la rentabilidad de la contribuyente, aplicaron el promedio de rentabilidad neta fiscal real correspondientes al sector económico que corresponde a **NN** durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Obligación	Periodo/Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Monto de la Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	325.178.766	32.517.877	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	254.241.221	25.424.122	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	189.249.265	18.924.926	
800 – AJUSTE IRE	2020	225.237.055	22.523.705	
TOTALES		993.906.307	99.390.630	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 26/01/2024, el actual Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La firma sumariada presentó su Descargo el 28/02/2024, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 04/03/2024 en la cual la sumariada solicitó prórroga de la misma, la cual fue concedida por el **DS2** mediante la Providencia N° 00 del 18/03/2024 ampliándose el plazo por 15 días hábiles. Asimismo, por medio de la Resolución RPP DPTT N° 31/2024 del 24/05/2024 se prorrogó el plazo del Sumario Administrativo y mediante las Providencias N° 00 y N° 00 del 21/03/2024 y 07/05/2024 se ordenó el diligenciamiento de las pruebas ofrecidas por la firma. Posteriormente, mediante la Providencia N° 00 del 30/05/2024 se corrió traslado a **NN** del Informe Técnico N° 00 del 21/05/2024 elaborado por el Departamento de Registro y Control de Auditorías Externas Impositivas de la **DGFT**. Habiendo transcurrido el plazo de Ley, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 04/07/2024; y considerando que **NN** presentó sus Alegatos el 16/07/2024; culminadas las etapas procesales respectivas, el **DS2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"Que, en primer lugar y antes de hacer referencia de forma puntual a la imputación formulada por los auditores, negamos y rechazamos categóricamente todos y cada uno de los cargos realizados por los mismos, por ser notoriamente improcedentes e infundados... manifestamos nuestro asombro a lo expuesto por la auditoría en cuanto al supuesto .posterior análisis de las informaciones obtenidas de las documentaciones e informes consultados en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu juntamente con las proveídas por el fiscalizado, ya que no obra en el legajo de la fiscalización ni en las hojas de trabajo de los auditores que evidencien la "Inconsistencia en las existencias de mercaderías y en los costos", ya que sólo se observa cálculos de las compras afectadas a mercaderías que posteriormente fueron trasladadas a la ecuación contable de Existencia Inicial + Compras — Existencia Final = Costo. Dicho "análisis" fue efectuado con declaraciones juradas del IVA y de los Estados Financieros, producto de los movimientos contables debidamente respaldadas en nuestros libros contables, los cuales fueron proveídos íntegramente a la auditoría conforme a lo solicitado en la Orden de Fiscalización. A fin de determinar las "inconsistencias en las existencias de mercaderías" la auditoría necesariamente debió realizar un minucioso seguimiento de todos los ítems de mercaderías con base en los libros de Inventario, compras según facturas de compras y las ventas según las facturas de ventas emitidas en su momento por mi representada. En ese sentido, el detalle de cantidad, unidad de medida, precio unitario, y el total por ítems, obran debidamente detalladas en el Libro de Inventario proveído a la auditoría, impresa y en formato digital, en cuanto a las compras y las ventas, la auditoría prescindió de dichos documentos, ya que no ha solicitado dentro del proceso de fiscalización la provisión de los mismos a fin de realizar el trabajo que debieron ejecutar para llegar a la conclusión final de "inconsistencia" alegada por la auditoría..." (sic).*

Manifestó asimismo que: *"En cuanto a la inconsistencia en los costos, mi representada con base en los registros contables, (que estuvo a disposición de la auditoría), pudo determinar otros elementos que demuestran fehacientemente, que los costos declarados en el Formulario 101 y 500, así como en los Estados Financieros son los correctos, por lo que la conclusión dada por la auditoría denota un nulo análisis o revisión de los registros contables... Con los argumentos expuestos en el Informe Final de Auditoría, así como de los trabajos realizados por los auditores, no demuestran en ningún momento las inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos. Todo esto, atendiendo a que en el legajo no existen indicios que*

la auditoría haya realizado trabajo alguno de un minucioso seguimiento de todos los ítems de Mercaderías en base a los libros contables (en especial del Libro de Inventario) así como de los documentos de compras y ventas por ser estos últimos elementos (facturas de compras y ventas), fundamentales a fin de confirmar lo expuesto en su Informe final de auditoría, por lo que mi representada rechaza dichas imputaciones, por estar viciadas de irregularidades y falta de objetividad por parte de los auditores al exponer dichas conclusiones... En cuanto a la rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios del sector económico del fiscalizado, argumentada por la auditoría, resulta arbitraria y totalmente ilegal, todo esto, teniendo en cuenta que no existe ninguna normativa legal que establezca que deba ganar igual o mayor que la competencia..." (sic).

Finalmente, en su escrito de Alegatos señaló: "En el Informe Técnico, por así llamarlo, no se menciona absolutamente nada de los comprobantes de compras que fueron agregados, esto en razón que no procedieron a cotejarlo con los libros de contables, los cuales fueron impugnados en parte, mucho menos se realizó un estudio de costos, ha dicho fin, mi parte presentó todos los comprobantes de compras y ventas. A fin de determinar las "inconsistencias en las existencias de mercaderías", la auditoría necesariamente debió realizar un minucioso seguimiento de todos los ítems de mercaderías, con base a los libros de inventario, compras según facturas de compras y las ventas según las facturas de ventas emitidas en su momento por mi representada... En relación a las objeciones técnico contables realizadas por mi parte se encuentran confirmadas mediante los libros contables presentados los cuales cuadran perfectamente con las facturas de compras y ventas presentadas; además las objeciones contables realizadas por mi parte solo podrían ser refutadas mediante un trabajo contable pormenorizado (pericia contable s/ los puntos objetados) lo cual fue solicitado por S.S. a los auditores de la DGFT, quienes procedieron de manera irresponsable a realizar un "informe técnico" escueto..." (sic).

Al respecto, el **DS2** resaltó que lo analizado en el programa de control es la baja rentabilidad de la firma contribuyente en comparación a promedios estadísticos basados preliminarmente en los datos ciertos que dispone el equipo auditor, en parte provenientes de la firma sumariada considerando los importes consignados en el Form. N° 111 del IRACIS General y N° 700 del IRE General en lo que respecta al Rubro Inventario/Existencia/Mercaderías/Costos/Ingresos/Rentabilidad Neta Fiscal. El **DS2** mencionó que del análisis de las informaciones obtenidas del **SGTM** y su comparación con las proveídas por **NN** quedaron evidenciadas inconsistencias entre las existencias de las mercaderías y los costos declarados por la firma, las que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas. Ante este hecho, se procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas considerando sus **DD.JJ.** determinativas, sus registros de compras del Módulo Hechauka del **SGTM** y las ventas reportadas por sus proveedores informantes, cuyos valores al ser aplicados a la ecuación contable de inventario, revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias difieren con los montos registrados en los libros contables, impositivos, así como las **DD.JJ.** determinativas y Estados Financieros de **NN**.

El **DS2** aseveró que, con los elementos puestos a la vista quedó comprobado que **NN** declaró incorrectamente los valores de sus compras y costos de ventas; y al no consignar la totalidad de sus operaciones comerciales en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020, originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad; lo cual afectó en la base imponible para la determinación de los mencionados impuestos en perjuicio del Fisco, infringiendo con su actuar las disposiciones contenidas en el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 del Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 71 del Decreto N° 3182/2019.

Asimismo, el **DS2** mencionó que los hechos antes señalados restaron fiabilidad a los Estados Financieros y Declaraciones Juradas de **NN**, razón por la cual los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de Rentabilidad para el sector económico en el cual opera la firma sumariada, cuyos coeficientes para los ejercicios fiscales controlados son los siguientes: 2017: 3.8%; 2018: 3.9%; 2019: 3.3% y 2020: 4.5%, a fin de que sean aplicados sobre el monto imponible de las inconsistencias detectadas.

Por su parte, en lo que respecta al Informe Técnico aludido, el **DS2** mencionó que los registros contables de **NN** fueron analizados resultando inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos declarados por la firma, las cuales tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas. Por tal motivo, los auditores de la **GGII** procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes a la firma contribuyente en base a las declaraciones juradas determinativas, sus registros de compras del Hechauka y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes; monto al cual se le excluyó las compras de activos y los gastos facturables según formulario de renta; valores que, al ser aplicados en la ecuación contable de inventario, revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en los Libros

Contables de los ejercicios fiscalizados. En tal sentido, por las inconsistencias en sus compras, inventarios y costos, los auditores de la **GGII** redeterminaron el costo de ventas, sobre el cual se aplicó un porcentaje de rentabilidad bruta a fin de establecer la cuantía de la cual se deducen los gastos declarados, a fin de determinar la renta neta imponible de la cual nuevamente se deduce lo declarado por **NN** obteniendo así la renta neta no declarada (surgida de las inconsistencias en los registros y declaraciones, considerando además que la firma no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta contable y fiscal real a los fines de practicar la determinación sobre base cierta), por lo que tuvieron en cuenta la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicios, correspondientes a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios como tal.

Por lo expuesto, los auditores de la **GGII** se ratificaron sobre lo expuesto en el Informe Final, en el cual se procedió a la determinación de Impuesto a la Renta conforme a lo establecido en el artículo 211 numeral 3) de la Ley, y en la que se concluyó que la firma declaró valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir las rentas netas imponibles en perjuicio del fisco en el IRACIS e IRE General.

Del mismo modo, el **DS2** 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 en parte al no cumplir este requisito exigido por el Art. 207 de la Ley, razón por la cual procede el reclamo de los tributos conforme a la determinación efectuada por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DS2** manifestó que el Art. 172 de la Ley 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 ingresar en concepto del IRACIS General e IRE General de los ejercicios fiscalizados con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. 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 de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Números 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DS2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, 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 las actividades comerciales del infractor.

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, el **DS2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró **la reiteración y la continuidad** por la comisión repetida de las mismas infracciones, también consideró **el grado de cultura del infractor** dado que la firma contaba con **la obligación de presentar sus EE.FF. y Auditoría Externa Impositiva** durante los ejercicios fiscalizados; **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, las que se configuran por declaración incompleta de sus compras y la baja rentabilidad declarada; y finalmente por la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DS2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece 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 no haber **NN** registrado y declarado la totalidad de sus compras y en consecuencia declarar bajos niveles de rentabilidad que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, el **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de la firma, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y el 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 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.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

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	32.517.877	74.791.117	107.308.994
511 - AJUSTE IRACIS	2018	25.424.122	58.475.481	83.899.603
511 - AJUSTE IRACIS	2019	18.924.926	43.527.330	62.452.256
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	22.523.705	51.804.522	74.328.227
Totales		99.390.630	228.598.450	327.989.080

**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 los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **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 establecido en esta Resolución.

Art. 4°: **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan 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