

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual de Determinación N° 00, expediente N° 00 y otros, del Sumario instruido a la firma **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual (**OFP**) N° 00 notificada el 26/04/2022 y ampliada mediante la Resolución Particular N° 00 notificada el 29/06/2022, la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**) dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2018 en lo referente a los costos y su incidencia en los ingresos.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente los originales o copias autenticadas de los Libros IVA Compras, Diario, Inventario y Mayor (en soporte digital en formato de planilla electrónica), la última rubricación del Libro Diario donde conste la cantidad de hojas rubricadas y el Inventario detallado al cierre del ejercicio fiscal controlado. Mediante el expediente N° 00 la firma presentó los libros Diario y Mayor, Inventario en formato PDF con las rubricas correspondientes desde el Folio N° 167 al 174, copia autenticada de la última rúbrica del Libro Diario; Libros de compra del IVA del ejercicio 2018 e Inventario detallado al cierre del ejercicio 2018 en formato Excel.

La verificación derivó del Informe DAGC1 N° 00/2022 obrante en el expediente N° 00 en el que el Departamento de Auditoría GC1 de la DGGC expuso los resultados correspondientes al proceso de seguimiento de los costos declarados por los contribuyentes a su cargo, conforme a la aplicación de la fórmula $\text{Costo} = \text{Inventario Inicial} + \text{Compras} - \text{Inventario Final}$, entre ellos **NN**; que arrojó como resultado una probable inconsistencia de cargo indebido al costo.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 el 16/09/2022, los auditores de la **SET** constataron que existen contradicciones entre los libros, documentos y demás antecedentes puestos a disposición de la Administración Tributaria por lo que concluyeron que **NN** registró y declaró montos que no reflejaban la realidad de los hechos económicos gravados y que obtuvo un beneficio indebido, el cual se encuentra cuantificado por las diferencias detectadas en la formulación del Costo de Ventas en el Ejercicio Fiscal 2018, en supuesta infracción al Art. 7° de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley).

En atención a que la contribuyente obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que declaró e hizo valer ante la **SET** datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **SET** calificaron la conducta de **NN** como **Defraudación**, conforme al Art. 172 de la Ley, y en consecuencia, recomendaron que su conducta sea sancionada con una multa por Defraudación, sobre el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, a ser establecida en el Sumario Administrativo conforme al Art. 175 de la Ley.

Los auditores realizaron la siguiente liquidación, según se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2018	2.247.698.241	224.769.824

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 17/10/2022, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, juntamente con sus Representantes Legales **XX** con **C.I.C.: 00**, **XX** con **C.I.C.: 00**, conforme lo establecen los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El 26/10/2022 la firma solicitó prórroga y copias de los antecedentes del proceso de Fiscalización la cual fue concedida mediante la Providencia N° 00.

El 11/11/2022 **NN** presentó sus descargos y ofreció pruebas, por lo que el 14/11/2022 el **DSR1** resolvió la apertura de la causa a prueba mediante Resolución N° 00.

Mediante el Formulario N° 00 la firma solicitó prórroga del Periodo Probatorio y ofreció como pruebas: un cuadro sinóptico del total del Costo declarado en el Ejercicio Fiscal 2018 juntamente con su respaldo documental consistente en comprobantes (facturas, notas de débitos y créditos), asientos contra ingresos que justifican incorporación al costo y descuento de inventario por transferencia de cuentas de gastos.

Teniendo en cuenta lo presentado por la firma, el 13/01/2023 mediante Medida para Mejor Proveer N° 00 el **DSR1** solicitó aclaraciones de algunos puntos mencionados por **NN**.

Luego de recibir las aclaraciones pertinentes, el 25/01/2023 mediante Medidas para Mejor Proveer N° 00 el **DSR1** resolvió remitir los autos del proceso al Departamento de Auditoría GC1 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes para que en el plazo de 20 (veinte) días hábiles proceda a realizar el análisis de los documentos N° 00, N° 00 y N° 00 remitidos por la firma, así como el escrito presentado el 26/12/2022 obrante en el expediente N° 00 a fojas 7/10, con el fin de determinar según los nuevos datos aportados si existe alguna variación en la reliquidación sugerida en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 16/09/2022.

El Informe Técnico fue remitido por el Departamento de Auditoría GC1 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes el 11/04/2023 y fue puesto de manifiesto a la firma, la que formuló sus manifestaciones al respecto el 05/05/2023.

Concluidas las diligencias, el **DSR1** procedió al cierre del Periodo Probatorio el 24/05/2023 y llamó a la presentación de alegatos.

Transcurridos los plazos legales y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

NN argumentó que la denuncia es inadmisibile y manifestó que: *"El primer incumplimiento a la Ley se observa en el punto intitulado en el Informe Final de Auditoria – CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA DEL FISCALIZADO – en el que claramente se puede leer que en su última parte los funcionarios ya implícitamente hacen una calificación de "defraudación" al sugerir la aplicación del art. 175 y la graduación de la multa entre uno (1) y tres (3) veces, siendo que ni siquiera se discutió jurídicamente si existió o no una falta, sin embargo ya se solicita la aplicación de la figura de defraudación. En pocas palabras ya se ha calificado la conducta en una instancia previa a la instancia jurídica donde efectivamente corresponde analizar este hecho."* (sic). Continuó mencionando que *"...lo que implica que han pisoteado, vulnerado y violado lo que dispone el literal d) del art. 238 que dice: **"El denunciante, no deberá calificar la infracción ni sugerir la sanción aplicable, no siendo parte del sumario administrativo respectivo..."*** (sic).

NN solicitó también la nulidad de las actuaciones durante el Sumario Administrativo y alegó que: *"Que de conformidad al **Informe Técnico Nro. 00 del 17/04/2023**, en la cual se observa que el juzgado de instrucción sumarial ha solicitado al departamento de auditoría GC1 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, y que fuera firmado por el Sr. XX en su carácter de supervisor de fiscalización que resulta ser el mismo denunciante del presente sumario, conforme al informe final nro. 00 de fecha 16/09/2022, en el que resulta que ambos actos administrativos (denuncia y posterior verificación) se encuentran explícita e indubitadamente rubricados por el mismo funcionario actuante (XX) por lo que expresamente se ha violado el principio de independencia y de no intervención que claramente ordena el art. 238, literal d) de la ley 125/91, ya que el mismo denunciante se vuelve en juzgador en el proceso sumarial, acto totalmente prohibido por la referida norma mencionada, por lo que pretendiéndole dar un viso de legalidad a sus actuaciones en base a informes técnicos emanados por quienes no forman parte del proceso administrativo lo que denota la existencia de una total falta de objetividad, neutralidad y respeto por el principio de la igualdad de las partes, pues en un "sumario administrativo", en la más pura y estricta teoría, se debatirán las actuaciones administrativas contenidas en el informe final, la que según la propia ley debe contener un informe detallado y debidamente fundado por una parte, y por otra los descargos, impugnaciones o fundamentaciones expuestas por el contribuyente, oficiando como un elemento "imparcial" (?) un funcionario administrativo que hará las de juez instructor, existiendo para ello un procedimiento establecido en los artículos 212° y 225° de la norma impositiva a la cual deben apegarse las partes" (sic).*

Al respecto, el **DSR1** aclaró que el Art. 238 establece las formalidades y los requisitos para que una persona ajena a la Administración Tributaria, presente ante la misma una denuncia contra un contribuyente o un tercero, situación que no se registró en este caso. Por otra parte, los auditores actuaron conforme a las disposiciones de la RG N° 04/2008, modificada por la RG N° 25/2014, ya que uno de los objetivos de las fiscalizaciones es descubrir la eventual comisión de infracciones tributarias (Art. 12) y en ese sentido, a través del Informe Final de Auditoría dejaron constancia de los hechos detectados las razones y fundamentos que sustenten las conclusiones a las que arribaron (Art. 21), lo cual fue cumplido en este caso.

Por otra parte, el **DSR1** destacó que durante la etapa del Periodo Probatorio, **NN** ofreció y presentó como prueba un cuadro sinóptico en el que desglosó el total del costo que declaró en el ejercicio fiscal 2018, a fin de respaldar el mismo adjuntó comprobantes en soporte digital (facturas, notas de débitos y créditos), a raíz del referido escrito se solicitó primeramente ciertas informaciones como ser la aclaración de los procesos mediante los cuales realizó la liquidación expuesta en el Cuadro sinóptico del total del costo declarado en el periodo fiscal 2018 y respecto al ítem 3 del referido cuadro sinóptico, aclarar cuáles fueron las operaciones que dieron origen a esos ajustes y cuáles son los comprobantes que los respaldan.

Ya remitidas las aclaraciones correspondientes el **DSR1** consideró necesario dictar una medida de mejor proveer a fin de valorar las pruebas ofrecidas conforme al Num. 5) del Art. 212 de la Ley, y remitió los autos a la **DGGC**, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las actuaciones del **DSR1** respetaron los parámetros establecidos en las normas y deben ser consideradas como válidas; así también como lo mencionado ut supra los funcionarios actuantes del Departamento de Auditoría GC1 no son considerados como denunciantes según el Art. 238 de la Ley contrario a lo manifestado por la firma; 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.

Respecto a los montos impugnados y su incidencia fiscal para la determinación del IRACIS del ejercicio fiscal controlado, **NN** explicó las particularidades del mercado que maneja y las variables de sus operaciones, así también alegó que *"En abierta violación de las normas de Derecho Administrativo y Público se ha dado intervención a quien carece de competencia, legalidad y autoridad para "volver" a intervenir en un caso del cual ya no es parte del mismo y no solo ha*

intervenido de manera incompetente, ilegal y no autorizado, sino que no ha desvirtuado ninguna de las pruebas presentadas por nuestra parte, y ante tal desazón no ha encontrado otro camino que retrotraer una instancia perimida para recalificar lo que no ha podido detectar en su intervención o fiscalización objeto de denuncia y única cabeza del proceso durante todo el tiempo en que tuvo a mano las documentales solicitadas, generando una nueva situación que habiéndose cerrado el periodo probatorio ya nos ha dejado en la más absoluta indefensión, lo cual orilla a una maniobra para tapar falencias de la denuncia y tratar de justificar lo injustificable, sin poder negar ni desvirtuar nuestras pruebas que derrumbaron la pretensión denunciada, y como consecuencia de tal desacierto legal, el remedio procesal previsto en la Ley es simplemente la nulidad absoluta” (sic).

Primeramente, el **DSR1** señaló que corresponde las impugnaciones de los montos consignados, registrados y deducidos de sus DD.JJ. del ejercicio fiscal controlado realizado por los auditores de la **SET**, puesto que se constató la existencia de autofacturas que no pueden sustentar la adquisición de mercaderías (productos agropecuarios) y que varias facturas no corresponden a compras de artículos, ya que fueron asentadas en el Libro Diario como gastos, fletes, compra de activo fijo, anticipos a proveedores, lo cual implicó un cargo indebido al costo en infracción a lo dispuesto en el Art. 7° de la Ley.

Lo anterior fue confirmado en virtud al control realizado a los registros contables (Libros Inventario, Diario, Mayor, IVA Compras y Ventas, la planilla de composición de costos, los Estados Financieros y el Formulario N° 101 del IRACIS 2018) que respaldan los Costos incurridos por **NN** así como de las aclaraciones obtenidas de los diferentes requerimientos realizados a la firma, en el que se comprobó que existía un monto superior en la cuenta Costo de Mercaderías revelando una contradicción entre sus registros y su DJ del IRACIS General. Por lo que el total de compras netas de mercaderías según el Informe Final de Auditoría N° 00 es de G 195.708.929.157, arrojando un costo de mercaderías, según la formula (Existencia Inicial + Compras de mercaderías - Existencia Final de G 191.641.145.911) que confrontado con el costo declarado por **NN** arroja una diferencia de G 2.247.698.133.

Así también durante la sustanciación del proceso sumarial se realizó la valoración de las pruebas ofrecidas por **NN** durante el Periodo Probatorio, consistente en el análisis de las documentaciones presentadas por la firma que respaldan lo registrado como compras para inventario, mediante el mismo se constató que la firma utilizó 83 comprobantes autofacturas por la supuesta compra de productos agrícolas soja y maíz por G 2.242.425.357, las cuales no cumplen con los requisitos legales ni reglamentarios para sustentar la compra de este tipo de mercaderías (agropecuarias) conforme lo disponen los Arts. 34 de la Ley N° 5061/2013 y 32 de la RG N° 24/2014, ya que los ingresos de los proveedores a nombre de los cuales se realizaron las autofacturas superan ampliamente el límite de 3 salarios mínimos mensuales y 36 salarios mínimos mensuales en el año establecido por las referidas normas para estar exonerados del IRAGRO y en consecuencia documentar sus operaciones con autofacturas; misma situación se da en tres autofacturas que respaldan el punto 2) del cuadro sinóptico presentado por la firma por el monto de G 61.808.586.

Como resultado de este análisis surgió una diferencia de G 2.304.233.943 realizando la misma fórmula utilizada en el Informe Final Auditoría N° 00, quedando de la siguiente manera:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2018	2.304.233.943	230.423.394

Al respecto, el **DSR1** señaló que corresponde la referida liquidación que modifica la determinación inicial realizada por el Informe Final N° 00, teniendo en cuenta que el Art. 216 de la Ley faculta a la Administración a realizar todas las modificaciones, rectificaciones y complementaciones necesarias a la determinación, en razón de hechos, informaciones o pruebas desconocidas anteriormente y que estas modificaciones a los actos de determinación podrán ser en beneficio o

en contra de los sujetos pasivos, ya que la misma surgió del análisis efectuado de los comprobantes que respaldan los registros contables presentados por **NN** durante el Sumario Administrativo.

Finalmente, el **DSR1** consideró que la pretensión de nulidad de la firma es inviable, ya que la misma debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues tanto el análisis como el resultado del mismo fue puesto de manifiesto a **NN** y la misma se limitó a solicitar su nulidad, por lo que no existe elemento que demuestre su indefensión.

Respecto de la calificación de la conducta, el **DSR1** manifestó que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por utilizar facturas que no reúnen las condiciones legales para respaldar los costos deducidos y por los datos inexactos sobre sus operaciones de ventas consignados en su DJ con el objeto de procurarse un beneficio indebido consistente en no pagar el impuesto correspondiente (Nums. 1, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley).

El **DSR1** señaló además que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción la Administración la ponga a conocimiento del contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo la firma no presentó elemento probatorio que permita desvirtuar los hechos denunciados por los auditores de la **SET** y que puedan respaldar que efectivamente los montos impugnados puedan ser utilizados como costo para el IRACIS respectivamente.

Asimismo, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley por el grado de cultura de la firma y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una persona jurídica obligada por el IRACIS General y a presentar Estados Financieros y Auditoría Impositiva; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **SET**; y teniendo en cuenta la conducta que la sumariada asumió en el esclarecimiento de los hechos, al presentar la documentación requerida. Por tanto, corresponde aplicar una multa equivalente al 150% del impuesto defraudado, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria **NN** manifestó que *"... la responsabilidad subsidiaria solo existe en caso de que el deudor principal no pague... Por lo expuesto, bajo ningún sentido ni fundamento legal es admisible proceder a sumariar a los representantes bajo la figura de la responsabilidad subsidiaria y mucho menos aplicar sanciones anticipadas, tales como proceder a bloquearles el RUC, ya que dicha sanción no existe en la Ley, por lo tanto nula poena sine lege principio cardinal de cualquier régimen sancionatorio y desacertada aplicación de la figura jurídica pretendida por la administración, por lo que sin más trámites debe procederse a la desvinculación de los mismos en el presente sumario, por así corresponder en estricto derecho"* (sic).

Primeramente, el **DSR1** señaló que no es cierto que pese sobre los Representantes Legales sanciones anticipadas como ser el bloqueo de sus RUC, ya que según se observó en el Sistema Tributario Marangatu sus RUC se encuentran activos.

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 a la **SET** los montos correspondientes al impuesto señalado, defraudando al Fisco, y que **XX** con **C.I.C.: 00**, **XX** con **C.I.C.: 00** no actuaron diligentemente en su calidad de responsables

de la firma ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada, y no lo hicieron.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **C.I.C.: 00**, **XX** con **C.I.C.: 00** por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente del IRACIS General del ejercicio fiscal 2018.

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 todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

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	2018	230.423.394	345.635.091	576.058.485
Totales		230.423.394	345.635.091	576.058.485

***Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley, en los términos de la presente Resolución.**

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, de conformidad con 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 150% sobre el monto del tributo defraudado.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **C.I.C.: 00**, **XX** con **C.I.C.: 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme la RG N° 114/2017, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, y **CUMPLIDO** archivar.

ÓSCAR ORUÉ

VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN