

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**), conjuntamente con sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **C.I.C.: 00** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual (**OFF**) N° 00 notificada el 21/02/2023, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) de la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributación – en adelante **GGII**- dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 en lo referente al rubro de inventarios y su vinculación e incidencia directa en la relación de existencia/mercaderías/costos/ingresos y rentabilidad neta fiscal declarada en los ejercicios fiscales controlados.

Para tal efecto le requirió a **NN** que presente los Libros Compras del IVA, Diario e Inventario impresos y rubricados y en formato de planilla electrónica, así también solicitó el detalle de la composición de los rubros de Costo, la identificación del método de costeo y el sistema contable utilizado (manual o computarizado con su respectivo nombre). Mediante el expediente N° 00 solicitó prórroga, la cual fue concedida, posteriormente dentro del plazo otorgado, mediante el expediente N° 00 la firma presentó la totalidad de las documentaciones requeridas.

La verificación derivó del análisis de las compras y su incidencia en la formación de los costos de las ventas, así como en los valores de las existencias de mercaderías realizados por la Coordinación de Controles Tributarios FT (programa denominado "Control XX" enfocado a empresas del sector comercial de distribución y venta de XX al por menor) que arrojó como resultado la comprobación de inconsistencias que guardan relación directa con los ingresos y las rentabilidades netas contables y fiscales declarados por ciertos contribuyentes.

En dicho programa, se evaluó además el perfil tributario del contribuyente de los ejercicios 2017 a 2020, en relación al volumen de operaciones de compras y en ese sentido conocer también su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal, el cual muestra márgenes exiguos.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 25/05/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** declaró valores de compras, costos de ventas, saldos e inventarios e ingresos irreales o inconsistentes, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir las rentas netas imponibles en perjuicio del Fisco, en infracción al Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005 y Art. 9° de la Ley N° 6380/2019.

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 Administración Tributaria datos falsos e inexactos sobre la realidad de los hechos gravados, los auditores de la **GGII** 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	2017	1.063.161.243	106.316.124
511 - AJUSTE IRACIS	2018	178.170.603	17.817.060
511 - AJUSTE IRACIS	2019	765.740.468	76.574.047
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	834.195.409	83.419.541
TOTAL		2.841.267.723	284.126.772

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 30/06/2023, 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 **RUC 00** y **XX** con **C.I.C.: 00**, conforme lo establecen los Arts. 212 y 225 de la Ley, en concordancia con el Art. 182 del mismo cuerpo legal, que prevén los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El 04/07/2023 la firma solicitó prórroga y copias de los antecedentes del proceso, así como la suspensión del plazo para diligenciarlas de Fiscalización lo cual fue concedido mediante las Providencias N° 00 y N° 00.

El 25/07/2023 **NN** presentó sus descargos y ofreció pruebas, por lo que el 07/08/2023 el **DSR1** resolvió la apertura de la causa a prueba mediante Resolución N° 00.

Concluidas las diligencias, el **DSR1** procedió al cierre del Periodo Probatorio el 04/09/2023 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:

Con relación a la duración de la Fiscalización, **NN** expresó "...se puede advertir que desde el inicio de la Fiscalización, computándose el plazo a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 00, notificada el 21/02/2023 y; hasta la redacción del ACTA FINAL N° 00 del 09/05/2023, se puede constatar que el plazo legal de duración de las Fiscalizaciones Puntuales previsto en el Art. 31 de la Ley 2421/04, ha sido superado ya que transcurrieron 50 días" (sic).

Con relación a ello el **DSR1** señaló que la reglamentación al respecto establece que las tareas de Fiscalización Puntual inician con el diligenciamiento de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, por otro lado, debe tenerse en cuenta la solicitud de prórroga hecha por la sumariada al momento de la fiscalización, que suspendió el cómputo del plazo, todo esto conforme a la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DSR1** verificó que la Orden de Fiscalización efectivamente fue notificada el 21/02/2023 (fs. 01/02 del expediente N° 00), y el Acta Final fue suscripta el 09/05/2023 (fs. 42/44 del citado expediente); ahora bien, para el cómputo del plazo se tuvo en cuenta que **NN** por expediente N° 00 del 22/02/2023, solicitó a la Administración Tributaria una prórroga por un tiempo prudencial para que presente las documentaciones requeridas, no obstante solo fueron concedidos cinco días hábiles para tal efecto (fs. 7 del expediente N° 00), por lo que conforme al Art. 17 de la RG N° 25/2014, quedó suspendido el plazo de la fiscalización entre el 24/02/2023 a 03/03/2023 transcurrieron de este modo un total de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles en el proceso de fiscalización.

Por lo tanto, los trabajos de fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y su duración no ha sobrepasado los plazos fijados por ley.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **GGII** se llevaron a cabo en el marco del inciso b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entendiéndose por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como 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.

Respecto a los impuestos determinados en el proceso de fiscalización y expuestos en el Informe Final de Auditoría N° 00 **NN** indicó lo siguiente: *"...rechazamos las conclusiones de la auditoría, que supuestamente hemos declarado valores de compras, costo de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes. Como es posible que puedan cuestionar los ingresos si nunca fueron auditados, como es posible determinar el costo de ventas únicamente por los informantes proveedores (hechauka) si solamente la Administración puede reconocer los proveedores de combustibles pero no tiene forma de reconocer a los otros proveedores de demás bienes y servicios porque no se han requerido la presentación de las facturas de compras que en definitiva son los únicos documentos idóneos para identificar los conceptos de compras y su imputación al costo.*

Que, ratificamos, la validez de nuestras declaraciones juradas, rechazando la determinación realizada por la fiscalización conforme los argumentos expuestos que expresan y demuestran nuestra formal oposición y discrepancia con los cálculos, criterios y conclusiones contenidas en las notas, acta e informe de los auditores fiscales..." (sic).

El **DSR1** señaló que corresponde la determinación realizada por los auditores ya que constató que **NN** 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.

Lo anterior fue constatado mediante la revisión de los cruces y el posterior análisis de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu juntamente con las proveídas por el fiscalizado del que surgieron inconsistencias en las existencias de mercaderías y en los costos declarados; ambas vinculadas y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por el fiscalizado.

El referido análisis consistió, primeramente, en identificar los valores de las compras gravadas y exentas de **NN** con base en sus DDJJ, sus registros de compras obrantes en el Sistema Hechauka y la de sus proveedores y aplicarlas a la ecuación contable de inventario (Inventario inicial (+) Compras de Mercaderías (-) Inventario Final de Mercaderías); lo que arrojó como resultado que

los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en los Libros IVA Ventas y Compras, las DDJJ y los Estados Financieros presentados por la firma.

Con lo anterior se demostró fehacientemente la declaración incorrecta de los valores de las compras, costos de ventas y saldos de inventarios, que al no incluir la totalidad de las operaciones comerciales y no ser valuados correctamente originaron la declaración de los bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020 en infracción al Art. 13 de la Ley concordante con los Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005, el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 y los Arts. 17 y 18 del Anexo del Decreto N° 3182/2019.

Teniendo en cuenta que las inconsistencias detectadas restan confiabilidad a los libros que presentó la firma mediante el expediente N° 00 (Libros de Compras del IVA, Diario e Inventario) éstos fueron impugnados en parte y se prescindió de los mismos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el Art. 103 de la Ley N° 1034/21983 (Ley del Comerciante); así también, considerando la comprobación de las bajas rentabilidades contables y fiscales declaradas en los ejercicios fiscales controlados donde se muestran márgenes que no conciden con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican a la comercialización de XX al por menor, incluida la otra actividad declarada por la firma, la determinación del impuesto se realizó conforme lo dispone el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, es decir sobre base mixta, en parte sobre base cierta (los gastos deducibles declarados por **NN** en sus Formularios de IRACIS e IRE) y en parte sobre base presunta, estimando sus utilidades fiscales aplicando los promedios de rentabilidad neta fiscal real correspondientes a los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020 del 11,7%, 5,5%, 5,9% y 8,3% respectivamente; porcentajes obtenidos mediante un estudio realizado por los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas referentes a actividades del mismo género a las que realiza **NN** (fs. 8/9 del expediente N° 00), el cual fue utilizado para la determinación de los tributos (IRACIS e IRE).

Respecto a la calificación y la aplicación de sanciones, el **DSR1** señaló que **NN** incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadra dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173, y el num. 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, dada a la evidente contradicción entre sus libros y los datos de sus DD.JJ., que la firma presentó DDJJ con datos falsos e hizo valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados al declarar compras, costos de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes disminuyendo los resultados fiscales del IRACIS e IRE, hecho que implicó el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente.

El **DSR1** indicó que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, lo cual implica que, detectada la infracción, la Administración pone a conocimiento del contribuyente los hechos denunciados a fin de que ésta, mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos. Sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el sumario administrativo, no lo hizo, ya que **NN** solo se limitó a rechazar las faltas detectadas por los fiscalizadores sin arrimar pruebas conducentes al caso, por lo que no desvirtuó la presunción de hecho establecida en el mencionado Art. 174 de la Ley.

En lo que se refiere a la graduación de la sanción, si bien existieron circunstancias agravantes, tuvo en cuenta todas las situaciones dentro del proceso sumarial. Por esta razón, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general, y consideró 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 e IRE 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 **GGII**; y teniendo en cuenta la conducta que la sumariada asumió en el esclarecimiento de los hechos, al presentar la documentación requerida; asimismo, que no es reincidente, dado que la Administración Tributaria no la ha sancionado por los mismos hechos anteriormente. En consecuencia, le es aplicable la sanción de multa por Defraudación del 135% sobre el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley.

Respecto a la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales de **NN** por estos hechos confirmados, el **DSR1** señaló que el Art. 180 de la Ley dispone que: *"La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia."*

Por su parte, el Art. 182 del mismo cuerpo legal 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 esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, y dado que fue comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos totales correspondientes a los impuestos señalados precedentemente, y además declaró créditos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron, defraudando con ello al Fisco, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **RUC 00** y **XX** con **C.I.C.: 00**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que no actuaron diligentemente en su calidad de representantes legales de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, de manera transparente, honesta y legal.

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 multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

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	106.316.124	143.526.767	249.842.891
511 - AJUSTE IRACIS	2018	17.817.060	24.053.031	41.870.091
511 - AJUSTE IRACIS	2019	76.574.047	103.374.963	179.949.010
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	83.419.541	112.616.380	196.035.921
Totales		284.126.772	383.571.141	667.697.913

***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 135% sobre el monto de los tributos defraudados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **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 sus Representantes Legales para su conocimiento.

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

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS