

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** (en adelante **NN**) con **RUC 00**, juntamente con su representante legal **XX** con **CIC N° 00**, y;

CONSIDERANDO:

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 28/02/2023, 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 Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS GENERAL correspondiente a los ejercicios fiscales 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 sobre los rubros Inventarios, Mercaderías, Costos, Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal. A dichos efectos, el Departamento de Auditoría FT1 le solicitó a la firma contribuyente que presente sus documentos y libros contables, los cuales fueron presentados parcialmente.

La fiscalización tuvo con antecedente el programa denominado Control "XX", dispuesto por la Administración Tributaria (**AT**) a través de la Coordinación de Controles Tributarios FT; el mismo fue enfocado a empresas del sector comercial de distribución y venta de XX al por menor. Del análisis de las compras y su incidencia en la formación de los costos de ventas, así como de los valores de las existencias de mercaderías, se constató inconsistencias que guardan relación directa con los ingresos, rentabilidades netas contables y fiscales declaradas por ciertos contribuyentes.

Los auditores de la **GGII** evaluaron el comportamiento tributario de **NN** durante los ejercicios fiscales de 2017 hasta el 2020, con relación al volumen de operaciones de compras y en este sentido conocer su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal, teniendo como resultado márgenes exiguos.

En ese contexto 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 ($\text{Costo de Venta} = \text{Existencia Inicial} + \text{Compras} - \text{Existencia Final}$), exponen que los costos de ventas y las existencias (Inventarios) no coinciden con los saldos de existencias y montos registrados en los Libros Contables, 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 del Decreto N° 6359/2005, y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, exponiendo bajos márgenes de rentabilidades contables y fiscales en los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, situación que resta confiabilidad a los Estados Financieros y DD.JJ. presentadas por la firma, al proveer informaciones irreales, por lo que los libros impositivos declarados (IVA Ventas/IVA Compras) fueron impugnados en parte a los efectos legales, por lo que se prescinde de ellos como medio de prueba durante la fiscalización.

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 **AT** formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, por lo cual sugirieron la aplicación de una multa de 1 a 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. Además de una multa por el incumplimiento de deberes formales, por la carencia de libros contables requeridos por la **AT** mediante la Orden de Fiscalización, corresponde la aplicación de la multa por Contravención prevista en el Art. 176 de la Ley, en concordancia con el Inc. b) del Num. 6) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019.

En consecuencia, los auditores de la **GGII** realizaron la determinación de las obligaciones controladas sobre base mixta de acuerdo con lo previsto en el Art. 211 de la Ley, Num. 3), considerando la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicios, correspondiente a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y formen parte del sector de Estaciones de Servicio, con el fin de determinar el IRACIS y el IRE, a su vez, recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado a establecerse a las resultas del sumario administrativo, todo ello según el siguiente cuadro:

Obligación	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa por Defraudación
		A	B=Ax10%	C (se aplica sobre la columna B)
511 - AJUSTE IRACIS	2017	990.158.263	99.015.826	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	1.485.267.426	148.526.743	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.586.199.731	158.619.973	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	2.097.564.750	209.756.475	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	05/05/2023	0	0	300.000
TOTALES		6.159.190.170	615.919.017	300.000

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**, siendo notificada de la misma el 03/07/2023, 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, así como la responsabilidad del Representante Legal, 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.

La sumariada presentó su descargo en tiempo y forma, por lo tanto, se procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 01/08/2023, una vez trascurrido el plazo pertinente, se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 22/09/2023 al cierre del Periodo Probatorio y se estableció la etapa referida en el Art. 13 de la RG N° 114/2017, considerando que **NN** no presentó sus alegatos en tiempo y forma, habiendo transcurrido el plazo legal el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

En atención a los argumentos expuestos por la sumariada durante este proceso, el **DSR1** procedió a verificar los antecedentes obrantes en el expediente como así también la denuncia realizada por los auditores de la **GGII**, exponiendo cuanto sigue:

El Abg. **XX** en representación de la firma contribuyente **NN**, mediante poder especial, manifestó en parte en el escrito de descargo cuanto sigue: *"...Mi representado reconoce que no siempre que se expende combustible se emite factura, pero tampoco reconoce cierto que existe venta que al final del día no sea subsanada en una factura complementaria innominada, de lo contrario, no se podría exigir al personal la entrega del efectivo por dichas ventas, tal facturación complementaria, se nos denota obligatoria por necesidad empresarial misma, para rendición de cuenta completa por parte del personal... en el mismo día es subsanado automáticamente, por sistema informático toda venta pendiente de facturación, no habiendo entonces de ninguna manera, evasión impositiva, por no haber omisión de ventas... en ninguna parte de los papeles de trabajo de los fiscalizadores del cual accedimos copia, se encuentra prueba alguna de que las compras o determinadas compras de nuestros registros contables en libros de compras y en el libro Diario fuesen irreales, no existe confirmación de alguna irregularidad en la declaración de las compras... es una falacia el que, vía costo de ventas se haya ocasionado perjuicio al fisco, y que existe un error evidente de parte de los fiscalizadores en los resultados que afirman corresponde a los costos deducibles y por lo tanto no constituye tampoco argumento válido para que, por ello, se impugne los libros contables, debiendo aceptarse y validarse, las rentas por resultado contable, pues los mismos claramente no se halla desvirtuados y por ende, no pueden justamente ser impugnados, debiendo considerarse inválido por impreciso los montos de los costos determinados por la fiscalización... no existe un cuadro demostrativo, del informe de Hechauká de nuestros proveedores con nuestro informe de Hechauka, y que existan diferencia entre nuestro informe y el de los proveedores, denotando una grave deficiencia probatoria... no se ha probado en ninguna parte en sus papeles de trabajo de fiscalización, con respecto a ninguna de las compras declarada vía HECHAUKA, de que no estén documentadas, que no sean necesarios, reales, a precio de mercado. Por lo tanto, deben considerarse reales... Por lo tanto, es falso la carencia de libros contables, probado acabadamente con respecto a las ventas y las compras..."* (sic).

Prosiguió refiriendo: *"... Habiéndose probado entonces que realizado el pedido de libros a mi mandante y habiéndose entregado a los fiscalizadores los libros físicos diario y Mayor (no rubricados) y además en forma virtual, así como también los libros de compras y ventas de HECHAUKA por todos los periodos de la auditoría, queda patente que no es aplicable el artículo 211 numeral 3 penúltimo párrafo de la Ley 125/91..."* (sic).

Finalmente en lo que respecta al fondo de la cuestión señaló: *"...los precios de venta de mi sumariada, son ligeramente inferiores a los precios de venta de las otras dispensadoras de combustibles de la localidad, lo que lógicamente tendrá por efecto una utilidad inferior en comparación con otras empresas vendedoras de combustibles, por lo que no existe punto real de comparación ni fundamento válido para aplicar a mi representada métodos presuntivos basados en márgenes de rentabilidad del sector de XX..."* (sic).

Es necesario aclarar que la Fiscalización Puntual se realizó en base del cruce de los datos registrados en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, los proveídos por **NN** y los informados por sus proveedores, por lo que fueron contrastados primero con sus propias DD.JJ. del Formulario N° 120, así como sus compras registradas en el módulo Hechauka y las ventas registradas por sus proveedores que son informantes del mismo módulo.

Por lo tanto, sus registros contables e impositivos fueron impugnados porque resultaron inconsistentes ya que los costos de ventas y las existencias (Inventarios) no coinciden con los saldos y montos registrados en los mismos, en sus DD.JJ. Determinativas, Informativas y sus Estados Financieros, lo que impactó en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta de los ejercicios fiscalizados, por lo cual se procedió a impugnar la parte que guarda relación con los registros de costos, ingresos e inventarios.

Sobre el particular, es importante mencionar lo establecido en el Art. 4º de la Resolución N° 412/2004 *"Todas las operaciones contables deberán estar respaldadas por sus respectivos comprobantes y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de aquellas..."*.

Es importante mencionar que son los contribuyentes los que están obligados a llevar los libros exigidos y documentar las operaciones gravadas en las que participen, en la forma establecida en la ley, reglamentos o resoluciones de los organismos recaudadores, ya que sería imposible para la Administración Tributaria la verificación de la correcta liquidación y pago de los impuestos, si los mismos no estuvieran obligados a documentar todas sus operaciones de una forma ordenada, pudiendo ejercer su derecho contra terceros en las instancias judiciales pertinentes si el caso lo requiere.

Recordemos que la **AT** está facultada y obligada a realizar control del cumplimiento de las normas tributarias, así como el ingreso de los tributos debidos, ya que tienen como fin comprobar la veracidad de los materiales disponibles declarados por los contribuyentes, persiguiendo como objetivo subsiguiente que todos los contribuyentes aporten en forma equitativa con la carga pública impuesta por la Ley.

En este contexto, corresponde la determinación sobre base mixta, considerando que **NN** no presentó la totalidad de los documentos requeridos, además de las inconsistencias detectadas durante la fiscalización, y expuestos en el Informe Final de Auditoría N° 00, el cual cumple con todos los requisitos establecidos en el Num. 1) del Art. 212 de la Ley.

Por último **NN** mencionó lo siguiente con relación al informe brindado del Perito Contable *"... los fiscalizadores, indubitablemente contaban con todos los documentos, libros y elementos suficientes para realizar la auditoría de todos los años por lo menos a lo que respecta de los años 2018 al 2020, con respecto al año 2017 solo faltaron los libros de compras de los 10 primeros meses, pero aclaró que a pesar de ello, se constata coincidencia entre lo declarados en los Estados Financieros, el libro Diario y el formulario 101 del IRACIS... los fiscalizadores solo realizaron acusaciones de defraudación muy genéricas, imprecisas, vagas, como desconociendo que la simple acusación basadas en simples sospechas y sin pruebas contundentes no deja de ser simples acusaciones..."* (sic).

Es importante resaltar que el Perito Contable no analizó ni respondió a las preguntas realizadas por el **DSR1**, evitando referirse a las inconsistencias observadas durante el proceso de Fiscalización, en el trabajo realizado por el mismo no logró refutar ninguno de los siguientes hechos:

Importes de saldos de Inventarios distintos a los que resulta de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declarada correspondientes a mercaderías y las registradas por **NN**, a los fines de la liquidación del IVA, y los montos declarados tanto por la firma contribuyente y los agentes de información.

-Costos deducibles mayores y menores a los declarados por **NN**.

-Rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico.

-Ingresos inconsistentes, que surgen de la verificación de los costos reales y los márgenes de utilidad, utilizados por la firma contribuyente.

Además de las bajas rentabilidades contables expuestas durante la fiscalización, las cuales no coinciden con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican a la comercialización de combustibles al por menor, comparadas con el volumen de las compras y ventas declaradas, por lo que los auditores de la **GGII** consideraron la rentabilidad neta fiscal declarada por **NN**, así como la rentabilidad del sector referido a los efectos de aplicar sobre el costo deducible para la determinación de la Renta de las obligaciones controladas, según lo establecido por el Art. 211 Num. 3) de la Ley.

Analizando los antecedentes obrantes en el expediente y los datos expuestos en el Informe Final, por los auditores de la **GGII**, el **DSR1** confirmó que **NN** declaró compras, costos de ventas, existencia de mercaderías e ingresos inconsistentes disminuyendo los resultados fiscales del IRACIS e IRE correspondiente a los ejercicios fiscales controlados en infracción al Art. 13 de la Ley, en concordancia con los Arts. 63 y 64 del Anexo del Decreto N° 6359/2005 para el ejercicio fiscal 2019, y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el Art. 17 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, perjudicando 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 contribuyente fiscalizada, por lo que corresponde la impugnación de los libros contables presentados según lo establecido en el Art. 103 de la Ley 1034/1983.

Considerando las irregularidades detectadas, el **DSR1** recomendó confirmar la liquidación del IRACIS General y del IRE General de los ejercicios fiscales 2017 al 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 que teniendo en cuenta que la contribuyente se presentó a ejercer su defensa, habiendo sido debidamente notificada de todas las instancias del proceso, 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, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la misma norma legal. Por ello, el **DSR1** concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 205% sobre el impuesto a ingresar determinado por los auditores.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró como agravantes las establecidas en los Nums. 1), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido, señaló que la firma 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, pese a contar con la posibilidad de asesoramiento profesional, como así también la importancia de perjuicio fiscal (relacionadas a operaciones equivalente a un monto de G 6.159.190.170) y las características de la infracción,

por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 205% sobre los impuestos a ingresar determinado por los auditores.

El **DSR1** refirió finalmente que, por el incumplimiento de deberes formales, por la carencia de libros contables requeridos por la **AT** mediante la Orden de Fiscalización, corresponde la aplicación de multa por Contravención según lo establecido en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Num. 6) del Inc. b) del Anexo de la Resolución General N° 13/2019, equivalente al monto de G 300.000.

En cuanto a la responsabilidad del representante legal de **NN**, el **DSR1** expresó que de conformidad a los Arts. 180 y 182 de la Ley, los representantes legales son responsables en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que la misma se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes se comprobó que la firma sumariada presentó las declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas, al declarar valores de compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos inconsistentes, haciendo valer ante la **AT** datos inapropiados a la realidad de los hechos gravados y en consecuencia corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC N° 00**, en relación a la percepción de los tributos confirmados, ya que el mismo no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante esta **GGII**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de la firma de manera trasparente, honesta y legal, y no lo hizo.

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.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR1** recomendó **HACER LUGAR** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 25/05/2023 del Departamento de Auditoría FT1 dependiente de la **DGFT**.

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:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	99.015.826	202.982.443	301.998.269
511 - AJUSTE IRACIS	2018	148.526.743	304.479.823	453.006.566
511 - AJUSTE IRACIS	2019	158.619.973	325.170.945	483.790.918
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	209.756.475	430.000.774	639.757.249
551 - AJUSTE CONTRAVEN	05/05/2023	0	300.000	300.000
Totales		615.919.017	1.262.933.985	1.878.853.002

** 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 205% sobre el tributo a ingresar resultante de la reliquidación, más multa por **CONTRAVENCIÓN** según lo establecido en el Art. 176 de la Ley.

Art. 3: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC N° 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley.

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 su representante legal para su conocimiento.

Art. 5: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS