

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), juntamente con su representante legal, **XX** con **CIC N° 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 23/02/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (en adelante **GGII**) dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, con relación al Rubro inventario/existencia/mercaderías/costos/ingresos/rentabilidad neta fiscal de **NN**.

Para tal efecto le requirió que presente Libros Diario e Inventario impresos y rubricados, Libros compras del IVA, soporte digital en formato de planilla electrónica, composición de los rubros de costo. Identificación del método de costeo utilizado. Identificación de la modalidad de sistema contable utilizado (manual o computarizado). En caso de ser computarizado, precisar el nombre del sistema contable, documentación e información que fue presentada por **NN**.

La verificación cuenta como antecedente al Informe DPO DGFT N° 00/2023 en el que se informa que del programa de control de "XX 2022" realizado por la Coordinación de Controles Tributarios FT realizado a contribuyentes de renta (IRACIS e IRE) que declaran como actividad económica la comercialización de XX al por menor, específicamente las tipificadas como "XX", fueron detectadas irregularidades en las compras declaradas incidiendo en los cálculos de sus inventarios y costos, en tal sentido se dio origen al proceso de Fiscalización Puntual.

Por Nota N° 00 del 28/04/2023 fue solicitada la comparecencia del representante de la firma contribuyente fiscalizada a fin de tomar conocimiento del resultado arrojado por las tareas realizadas por los auditores de la **GGII**, el cual fue expuesto mediante Acta Final N° 00, suscripta en fecha 03/05/2023, conforme al Art. 20 de la RG N° 4/2008 modificado por el Art. 1° de la RG N° 25/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y de control previstas en la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y su modificatoria Ley N° 2421/2004.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 28/06/2023, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** registró y declaró compras de ventas, existencias de mercaderías e ingresos irreales o inconsistentes, obteniendo con ello un beneficio indebido al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta en perjuicio al Fisco, infringiendo de este modo lo dispuesto por el Art. 13 de la Ley, Arts. 63 y 64 del Anexo

al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, al encuadrar su conducta a las presunciones establecidas en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley y Num. 12) del Art. 174 del mismo cuerpo legal, por lo que recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación de 1 a 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme al Art. 175 de la Ley, según el siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
511 - AJUSTE IRACIS	2017	289.121.905	28.912.191
511 - AJUSTE IRACIS	2018	189.298.669	18.929.867
511 - AJUSTE IRACIS	2019	6.628.671	662.867
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	10.784.340	1.078.434
TOTAL		495.833.586	49.583.359

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 09/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN** juntamente con su Representante Legal **XX** con **CIC N° 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, el Art. 182 del mismo cuerpo legal que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Que, dentro del plazo establecido, **NN** presentó su Descargo y solicitó la apertura del Periodo Probatorio. A tal efecto, el **DSR1** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio, etapa en la cual **NN** ofreció sus pruebas, por lo que, cumplido el plazo, por Resolución N° 00, se procedió al Cierre del Periodo Probatorio, y se comunicó a la firma sumariada que por imperio del Num. 7) de los Arts. 212 y 225 de la Ley, podrá presentar sus Alegatos, el cual fue presentado. Luego, por Resolución DPTT N° 00 del 07/12/2023 se dispuso la prórroga del plazo del Sumario Administrativo, de conformidad a lo establecido por la Ley N° 6715/2021, por lo que culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

El representante convencional en su escrito de descargo invocó que el IRACIS del ejercicio fiscal 2017 se encuentra prescripto, alegando que: *"...La Fiscalización Puntual abarcó los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020. En ese sentido, se desprende de la propia Acta que la Orden de Fiscalización N° 00 fue notificada en fecha 23/02/2023. Ahora bien, los plazos para la prescripción se hallan determinada por el Art. 165 de la Ley 125/91...Entonces tenemos que el IRACIS del ejercicio fiscal 2017 (impuesto de carácter anual), el hecho gravado se produjo al cierre del ejercicio, entonces tenemos que la prescripción del IRACIS para el ejercicio fiscal 2017 se inició a contar a partir del 1° de enero del año 2018 (es decir, a partir del 1° enero del año siguiente del cierre del ejercicio fiscal) ..."* (sic).

Al respecto, el **DSR1** resaltó que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria la prescripción de la acción para el reclamo de los tributos y de las sanciones, conforme a lo establecido en el Art. 164 de la Ley: *"...La acción para el cobro de los*

tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse... La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1º de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...".

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art.165 de la Ley dispone que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final, y en este caso en particular la misma fue suscripta por dos testigos en fecha 03/05/2023 (foja 56 del Expediente Nº 00), por lo que la deuda denunciada no se encuentra prescripta y corresponde por tanto su reclamo, conforme se detalla a continuación:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN								
OBLIGACIÓN	PERIODO FISCAL	2017	2018	2019	2020	2021	2020	2023
IRACIS General	2017	-	Presentación de la DJ	Se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Año 3	Fue interrumpido con la suscripción del Acta Final 03/05/2023

El **DSR1** indicó, además, que la Corte Suprema de Justicia, mediante Acuerdo y Sentencia CSJ Nº 00/2014, compartió el criterio asumido por la Administración Tributaria respecto a dicho cómputo, en el cual, entre otras cuestiones señaló que *"...En este orden de ideas, tenemos que los impuestos reclamados por la administración son del mes de abril de 2001, cuyo plazo de prescripción - bajo la óptica del Artículo 164 de la Ley 125/91 - comenzó a correr el 1º de enero del año 2002. Así tenemos que del 1 de enero de 2002 al 1 de enero de 2003 transcurrió el primer año (1); del 1 de enero de 2003 al 1 de enero de 2004 transcurrió el segundo año (2); del 1 de enero de 2004 al 1 de enero de 2005 transcurrió el tercer año (3); del 1 de enero de 2005 al 1 de enero de 2006 transcurrió el cuarto año (4); y del 1 de enero de 2006 al 1 de enero de 2007 habría de transcurrir el quinto año (5). Del sencillo cálculo que antecede, surge indubitadamente que la prescripción del impuesto debido por la firma XX hubiera quedado prescripto recién el 1 de enero de 2007. Por lo cual, siendo que (y conforme ya lo he referido en las líneas que anteceden) el Acta Final no adolece de nulidad, éste fue labrado dentro del plazo de prescripción, interrumpiendo así dicho término. Tras todo lo apuntado en las líneas que preceden, no resta sino referir que las Resoluciones dictadas por la Autoridad Tributaria se ajustan a derecho..."* (sic).

Respecto a la cuestión de fondo, el representante convencional de **NN**, alegó: *"primeramente, niego categóricamente todas las acusaciones y las conclusiones arribadas en el marco del presente procedimiento que no sean expresamente reconocidas por mi parte en la sustanciación del mismo. Asimismo, y en virtud al Principio de Legítima Defensa y Libertad Procesal, dejamos expresamente aclarado que, por razones de tiempo, el presente escrito contiene los delineamientos generales que demuestran con claridad absoluta la errada conclusión a la que llegaron los fiscalizadores. Es decir, la conclusión arribada por los fiscalizadores (evasión de impuesto) está sustentada sobre el cálculo realizado por un programa de comparación de comportamientos de los contribuyentes, en donde NN fue comparado en su rendimiento con "otros contribuyentes del mismo ramo". Sin embargo, a pesar de que la conclusión se presenta como contundente, no se encuentra en sumario un solo cotejo de documentos que sostengan la afirmación. Es decir, la acusación de los fiscalizadores".*

Al respecto, el **DSR1** enfatizó que de las constancias de autos, se desprenden hechos facticos por la cual se sustentan que los auditores de la **GGII** procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas relacionadas a **NN** en base a lo consignado en sus declaraciones juradas determinativas, sus registros compras Hechauka y las operaciones de venta reportadas por los Agentes de Información en el Hechauka; valores que al ser aplicados en la ecuación contable de Inventario: Existencia Inicial + Compras - Existencia Final = Costo Deducibles, revelan que los costos de ventas y los saldos de existencia no concuerdan con los montos registrados en su contabilidad, DD.JJ. y Estados Financieros.

Los valores de Inventario Inicial fueron extraídos de las DD.JJ. y Estados Financieros de los ejercicios fiscales inmediatamente anteriores a los que se liquida, los datos de compra según lo informado en el Hechauka y DD.JJ. Form. 120 y los de Existencia Final, igualmente de lo declarado por la sumariada en sus DD.JJ. y Estados Financieros, dando como resultado Costos deducibles que al ser comparados con los registrados en el Form. 101 arrojan las diferencias denunciadas.

De los antecedentes obrantes en autos y ante la falta de otras pruebas que controvertan los hechos denunciados en el presente proceso, pues, lo expresado por **NN** en su escrito de descargo y ofrecimiento de pruebas, la firma sumariada no acompañó documento alguno por el cual pueda desvirtuar la denuncia objeto del presente proceso administrativo. En tal sentido, es oportuno mencionar que las pruebas ofrecidas ya fueron objeto de análisis dentro de la etapa de Fiscalización, conforme hechos fácticos obrantes en autos.

Por tal motivo, el **DSR1** confirma que **NN** declaró 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, la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales.

De igual manera, el representante convencional de **NN**, se agravió en relación a la determinación, alegando que: *"... En suma, a supuesta infracción se debe a una simple presunción, realizada sobre la base de un análisis parcial de comparación de conductas, violando la obligación que tienen los representantes de la SET en proceder a la determinación de la obligación tributaria sobre **BASE CIERTA**, conforme lo dispone el Art. 211 de la ley 125/91. En ese sentido, **NN** ha proporcionado los documentos necesarios y los mismos no han sido impugnados en ningún momento, por lo cual las afirmaciones de los auditores pasan a ser **simples conjeturas** sin indicios de prueba. Presumir por presumir es NULO y por tanto corresponde que este juzgado rechace de pleno el Informe Final presentado por los auditores. Resulta notoria la falencia técnica en el arribo de resultados, ya que se puede observar que en primer término solo se efectúa un aparente cotejo entre los datos que surgen de las declaraciones juradas, pero en ningún momento se analizan las facturas que sustentan dichas declaraciones. Todo esto para concluir que las declaraciones del contribuyente presentan inconsistencias.*

*Paralelamente, llama la atención la notable ligereza por parte de los fiscalizadores en cuanto a calificar la conducta, sin haber analizado los documentos tributarios expedidos por el contribuyente, para luego presumir que la conducta de **NN** representa una evasión. Cabe agregar que **NN** presentó todos los documentos que fueron solicitados y*

que pudieron ser recabados; todas estas documentaciones fueron presentadas a la SET en su momento, y las mismas fueron abiertamente omitidas por los fiscalizadores.

*Como V.S. podrá apreciar en la contundencia de los hechos expuestos y las notorias imputaciones infundadas planteadas por la fiscalización, en la negada hipótesis de que los montos consignados por los funcionarios actuantes fueren acertados o cuanto menos próximos a lo real, **la mecánica de conclusión** aplicada por los mismos **es totalmente errónea** y dista totalmente de lo que la norma impositiva establece... (sic).*

El **DSR1** analizó los antecedentes del caso, y manifestó que del cruce de informaciones realizado por los auditores de la **GGI** entre lo obtenido a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), declaraciones juradas determinativas e informativas y las proveídas por **NN** dentro de proceso sumarial, concluyó que las inconsistencias en la existencia de mercaderías y en los costos declarados, incidieron directamente en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la sumariada.

Ante la falta de elementos de juicio necesarios y confiables para determinar las rentas netas contables y fiscales reales, de manera a realizar la determinación del impuesto sobre base cierta, el **DSR1** refirió que están dadas las condiciones previstas por la Ley para la estimación sobre base mixta prevista en el Art. 211, Num. 3) de la Ley, a fin de determinar la incidencia impositiva de las utilidades no declaradas, asimismo, el **DSR1** precisó que la finalidad de todo el proceso es determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica (Art. 247 de la Ley), por lo que corresponde confirmar la liquidación del tributo efectuada por los auditores de la **GGII**, teniendo en cuenta la rentabilidad económica promedio según su actividad y zona geográfica, la cual, según cuadro expuesto en el Informe Final asciende para el IRACIS ejercicio fiscal 2017 a 3,8%; en el ejercicio fiscal 2018 a 3,9%, en el ejercicio fiscal 2019 a 3,3% y para el ejercicio fiscal 2020 a 4,5%, conforme se expone en el Informe Final de Auditoría - Cuadro 4: Determinación de la Renta Neta Fiscal No Declarada.

Que, del procedimiento efectuado, surgió impuesto a ingresar a favor del Fisco, por inconsistencias que no pudieron ser justificadas por **NN**, por lo que el **DSR1** concluyó que la sumariada utilizó saldos incorrectos de existencia para el cálculo de sus costos, al no incluir la totalidad de sus operaciones comerciales y no ser valuadas correctamente, conforme lo prescribe el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector.

En cuanto a la calificación de su conducta el **DSR1** señaló que la conducta de **NN** se adecua a lo establecido por el Art. 172 de la Ley que 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 percibir en concepto de IRACIS e IRE General. 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 del contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que el mismo presentó declaraciones juradas con datos incorrectos y con ello suministró información inexacta sobre su actividad gravada (Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la

realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), ya que registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumplen: *La reiteración* debido a que **NN** registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes en sus DD.JJ. en varios ejercicios fiscales lo que incidió en las Rentas Netas declaradas y liquidación del impuesto, violando de manera reiterada lo dispuesto por la Ley, igualmente se consideró el *grado de cultura del infractor*, debido a que el contribuyente se encuentra obligado a presentar Estados Financieros e Informe de Auditoría Impositiva Externa, por ende cuenta con el asesoramiento de contadores y auditores, así como el *perjuicio fiscal y las características de la infracción* el que se configura con los montos de los impuestos no ingresados al Fisco, obteniendo con ello un beneficio indebido.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 200% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de IRACIS e IRE General conforme al Art. 175 de la Ley.

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 la sumariada utilizó saldos incorrectos de existencia para el cálculo de sus costos, al no incluir la totalidad de sus operaciones comerciales y no ser valuadas correctamente, conforme lo prescribe el Art. 13 de la Ley y sus reglamentaciones en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, así como el Art. 14 de la Ley N° 6380/2019 y Arts. 17 y 81 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, lo que produjo bajos márgenes de rentabilidad en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, por lo que, **XX** con **CIC N° 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **GGII**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria del **XX** con **CIC N° 00**, por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017, 2018, 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020.

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.

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 las 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	28.912.191	57.824.382	86.736.573
511 - AJUSTE IRACIS	2018	18.929.867	37.859.734	56.789.601
511 - AJUSTE IRACIS	2019	662.867	1.325.734	1.988.601
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	1.078.434	2.156.868	3.235.302
Totales		49.583.359	99.166.718	148.750.077

* Sobre el tributo deberá adicionarse la Mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: **CALIFICAR** la conducta de la contribuyente **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre el tributo defraudado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

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 contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley; y a su Representante Legal para su conocimiento.

Art. 5°: **INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS