

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

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual (**OFFP**) N° 00 notificada el 24/05/2023, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**) de la actual Gerencia General de Impuestos Internos – en adelante **GGII**- dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 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 y Ventas del IVA, Diario Mayor e Inventario impresos y rubricados y en formato de planilla electrónica, así también solicitó el Balance de Sumas y Saldos y los Estados Financieros impresos y suscriptos por la firma. La firma presentó las documentaciones solicitadas mediante el expediente N° 00.

La verificación derivó del análisis de las compras y su incidencia en la formación de los costos de las ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías realizados por la Coordinación de Controles Tributarios FT (programa denominado "Control de Ganancias enfocado a contribuyentes del sector comercial) que arrojó como resultado la comprobación de inconsistencias que guardan relación directa con las declaraciones de ingresos y ganancias, costos de ventas, compras y saldo de inventario de mercaderías.

En dicho programa, se evaluó además el perfil tributario del contribuyente de los ejercicios fiscales 2019 y 2020, en lo referido al volumen y financiamiento de sus operaciones de compras con relación a las rentabilidades contables y aportes fiscales, el cual muestra márgenes exiguos.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 21/08/2023, los auditores de la **GGII** constataron primeramente que respecto al ejercicio fiscal 2019 no se detectaron inconsistencias, no obstante, durante el ejercicio fiscal 2020 **NN** declaró valores de costo de venta – saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir las rentas netas imponibles en perjuicio del Fisco, en infracción al Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Decreto N° 3182/2019.

En atención a que la firma obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, representado por el impuesto que no pagó, ya que declaró e hizo valer ante la **GGII** datos 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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	1.302.136.763	130.213.676

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 27/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 1, en adelante (**DSR1**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, juntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme lo establecen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El 28/09/2023 la firma solicitó prórroga y copias de los antecedentes del proceso, así como la suspensión del plazo para diligenciarlas, lo cual fue concedido mediante las Providencias N° 00 y 00.

El 30/10/2023 **NN** presentó sus descargos y ofreció pruebas, por lo que el **DSR1** resolvió la apertura de la causa a prueba mediante Resolución N° 00 notificada el 07/11/2023.

Mediante el Formulario N° 00 **NN** ofreció pruebas consistentes en el escrito de descargo, planillas electrónicas de los Libros de Compras y Ventas, Fichas de Mercaderías, Ventas por Productos y Mayor de Costo de Ventas, las cuales fueron admitidas.

Mediante el Formulario N° 00 del 07/11/2023 la firma solicitó la prórroga del Periodo Probatorio, la cual fue concedida mediante la Providencia N° 00 del 14/11/2023.

Concluidas las diligencias, el **DSR1** procedió al cierre del Periodo Probatorio el 21/12/2023 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 *"...puede verificar que no existe una sola evidencia de AUDITORÍA que nos demuestra que se hayan evaluados los "comprobantes de compras de mercaderías, materia prima o bienes" relacionadas con las ventas realizada por nuestra empresa, consecuentemente, ante esta arbitrariedad, la fiscalización está claramente vulnerando los PRINCIPIOS DE LIQUIDACIONES DEL IRE General.*

Pretender fijar como nuestra "COMPRA PARA INVENTARIO" el total de ventas, deduciendo la compra de inventario y los gastos deducibles, podría tener una lógica, pero no corresponde a las condiciones impuestas por nuestra normativa tributaria vigente. (sic).

Respecto a lo planteado por la firma, el **DSR1** destacó, primeramente, que la Ley mediante el Art. 189 le confiere a la Administración Tributaria (**AT**) amplias facultades de administración y control entre ellas "3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones", es decir, que a modo de comprobar el correcto cumplimiento tributario de los sujetos obligados la **AT** exige a los mismos presentar ciertas documentaciones e informaciones, y de su correcto análisis surgen o no algunas inconsistencias, situación que se dio en el presente caso.

En lo referente a la reliquidación realizada por los Auditores, el **DSR1** mencionó que teniendo en cuenta que la verificación versó sobre el rubro de inventarios y su vinculación e incidencia directa en la relación de existencia/mercaderías/costos/ingresos y rentabilidad neta fiscal, fueron requeridos por la **AT** conforme a la Ley las documentaciones e informaciones necesarias para su control tal y como se mencionó ut supra.

En la mencionada verificación se demostró la incorrecta declaración del valor del costo de venta y saldos de inventarios, que al no ser obtenido y valuado adecuadamente por **NN** conforme se estipula en el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 concordante con el Art. 17 del Anexo del Decreto N° 3182/2019 produjo bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, lo que restó fiabilidad a sus Estados Financieros y a las DD.JJ. de la firma por proporcionar informaciones inconsistentes.

Se tiene así que la determinación realizada por los auditores es correcta ya que fue sobre base mixta, en la cual *"...se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito y grado de confianza que ella merezca"*, en ese punto, y en razón a las inconsistencias detectadas y en virtud al Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 "Ley del Comerciante", los auditores de la **AT** impugnaron sus registros contables por proveer información inexacta, por lo que en presencia de pruebas contradictorias, en este caso las mencionadas inconsistencias se procedió a determinar el impuesto de esa manera.

El **DSR1** indicó que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y en todo momento reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados. No obstante, y ante dudas relativas a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el mencionado Art. 211 de la Ley.

Siguiendo con la premisa anterior, el **DSR1** señaló que la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, situación que se da en el presente caso.

Sobre el punto corresponde hacer hincapié en el hecho de que los auditores contrastaron la información proveída por el contribuyente obrante en sus libros contables, fiscales y Estados Financieros con los extraídos del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) consistente en las DD.JJ. determinativas presentadas por **NN** y declaraciones juradas informativas registradas por sus proveedores, así como el comportamiento fiscal del contribuyente, de lo cual surgen las inconsistencias mencionadas.

En lo que atañe a los porcentajes aplicados, el **DSR1** precisó que los mismos corresponden al promedio de rentabilidad arrojado según actividad correspondiente al ejercicio fiscal controlado empleando para su cálculo datos extraídos del **SGTM**, la cual, según los auditores de la **GGII** asciende para el IRE General del ejercicio fiscal 2020 a 8,8% aplicados sobre la renta neta fiscal no declarada por la firma.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **SET** se llevaron a cabo en el marco del Inc. b del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/20147, 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.

Se tiene entonces que, la **AT** cuenta con las facultades para el empleo de indicios o presunciones que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria a través de promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas, ingresos, utilidades u otros factores referentes a actividades del mismo género, en el mismo lapso de tiempo en una zona geográfica determinada, si para la misma el contribuyente debió de declarar un mayor margen de renta (Art. 211 de la Ley).

Respecto a la valoración de inventario, **NN** refirió que *"...utiliza el Sistema de Promedio Ponderado para para la Valoración de Inventario, por ser un método de valoración razonable para el tipo de actividad desarrollada por nuestra empresa teniendo en cuenta la circulación de nuestro Inventario, lo cual nos permite tener un costo más adecuado a la realidad de los Hechos Económicos.*

Prosiguió alegando que *"En los cuadros que anteceden tenemos exactamente la forma como se establece por el Promedio de Precio Ponderado lo COSTOS DE VENTAS de XX, desde la compras y ventas de cada Productos a través de los registros que hemos ya señalado más arriba.*

Este proceso en XX, es realizado de la siguiente forma:

- *Todas las Factura de Compras de BIENES DE CAMBIO son registradas en el Libro Compras, conforme los puede verificarse en Cuadro 1, utilizando como medio de prueba la Factura N° 00, por un monto Total de Gs. 8.900.940.-*
- *Esta compra es registrada en el Registro que se DENOMINA "FICHAS DE MERCADERIAS", registrándose PRODUCTO POR PRODUCTO de acuerdo con el DETALLE de las Facturas de Compra N° 00, comprobándose en el Cuadro 2, que el comprobante de Compras corresponde a la adquisición de varios productos entre ellos el que estamos utilizando como PRUEBA "TECNUF PREMIUM 2", además:*
- *Que, el importe total de los Productos adquiridos corresponde a la Factura especificada conforme a la columna F);*
- *El Cálculo del Costo Promedio a la fecha de compras de los bienes que se especifica en la Columna J).*
- *En ningún caso se considera el IVA, por consiguiente, registrados a Valor de adquisición sin el IVA respectivo, de conformidad al num. 1) del Artículo 18° del Decreto N° 3182/2019 – Anexo.*

Atendiendo a nuestras operaciones de Ventas, XX, utiliza un registro denominado "Informe de Venta Por Producto", Cuadro 3, en el mismo se puede certificar:

- *El Cliente – Columna A.*
- *Cantidad y Precio de Unitario de Venta – Columna B y C.*
- *Total, de Venta Gravada – Columna F.*
- *El Costo que deben coincidir con el Cuadro 2 – Columna G.*
- *Además, se demuestra en las Columnas H e I, señalándose el Importe de Utilidad y Margen de Ganancia respectivamente.*

Con estas informaciones se construyen los Libros Ventas y Compras respectivamente los cuales están reflejados en los Cuadro 4 y 5, con datos demostrado y que sustenta nuestras operaciones. (sic).

Sobre este punto el **DSR1** señaló que en caso de utilizar el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se debe determinar a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, que la empresa posee al principio del ejercicio fiscal, y del costo de los mismos artículos comprados durante el periodo, el promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad, esto en concordancia con lo establecido en las normas contables, NO POR EL COSTO DE ADQUISICIÓN como reiteradas veces menciona **NN**.

Así también verificado los cálculos proporcionados por la firma, se observa que la misma determina el costo de ventas con base al valor de las compras del ejercicio fiscal sin considerar el inventario inicial de cada ejercicio fiscal, lo cual afecta la determinación del costo de ventas. Además, el costo promedio se debe determinar dividiendo el costo de los productos disponibles para la venta con el total de unidades de productos disponibles incluyendo tanto los inicialmente existentes, como las de la nueva compra, sin embargo, se observa que el fiscalizado dividió únicamente el valor total de las compras con las cantidades vendidas.

Por lo anterior, el **DSR1** reiteró que corresponde la determinación del IRE General correspondiente al ejercicio fiscal 2020 realizada por los auditores, los que identificaron los valores de las compras gravadas y exentas considerando las DD.JJ. determinativas e informativas como variable para la aplicación de la ecuación contable de inventario (costo de venta= existencia inicial + compras – existencia final), formula que permitió constatar que el costo de venta y las existencias (inventarios) no coinciden con los saldos registrados en los libros contables e impositivos, las DD.JJ. determinativas e informativas y los Estados Financieros declarados; irregularidades que repercuten directamente en la renta neta fiscal declarada.

Respecto a la calificación de la conducta **NN** argumentó que *"Claramente hemos demostrado en nuestro Descargo que la sola suposición de algunos hechos no es suficiente aun para atribuirle una conducta y muchos menos aplicar sanciones.*

La calificación de la conducta debe necesariamente ser fundada en el sentido de señalar cada uno de los presupuestos establecidos en los Art. 172º, 173º, 174º y concordantes de la Ley N° 125/92.

Siendo una PRESUNCIÓN basada en una Formula y no la realidad de los hechos Financieros y Económicos demostrados en nuestros Comprobantes, materia principal para de realizar el CALCULO para el COSTO DE VENTA, punto principal de la discusión, no estuvo ni está demostrado que NN, cometió fraude, ni mucho menos que nuestra empresa ha actuado con intencionalidad, es decir, con dolo, de forma a obtener un beneficio, consecuentemente Señora Jueza no existe los elementos objetivos que deben considerarse para analizar la posibilidad de señalar que existe una sanción, por lo tanto, no están suficientemente justificadas la calificación realizada por los funcionarios actuantes y solicitamos su rechazo atendiendo a los argumento claramente expuesto en el presente apartado." (sic).

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 por un valor de G 130.213.676 en concepto de IRE General. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 se comprueba que el actuar de la firma fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que la misma 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 **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Num. 12 del Art. 174

de la Ley), ya que registró valores, saldos de inventarios y costos deducibles irreales e inconsistentes.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación de 230% sobre el tributo dejado de ingresar en concepto de 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 **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes al impuesto señalado, defraudando al Fisco, por lo que el **XX** con **RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la firma ante la **AT**, 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 **RUC 00**, por las obligaciones que la firma no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, en concepto de IRE General.

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. 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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	130.213.676	299.491.455	429.705.131
Totales		130.213.676	299.491.455	429.705.131

***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. 2º: 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 230% sobre el monto de los tributos defraudados.

Art. 3º: 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.

Art. 4º: 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. 5º: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, y **CUMPLIDO** archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS