

**RESOLUCION PARTICULAR**

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**), juntamente con sus Representantes Legales **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 16/05/2023, 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 del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 de **NN**, específicamente con respecto a los Costos deducibles, Existencias de Mercaderías, Saldo de Inventarios, Ingresos y Rentabilidad Neta Fiscal; y para tal efecto se le requirió que presente los originales y en formato de planilla electrónica sus libros contables e impositivos, indique la composición de los rubros costos, el método de costeo, el sistema contable utilizado, lo cual fue cumplido.

La Fiscalización se originó en el marco de los controles llevados a cabo por la Coordinación de Controles Tributarios (**CCT**) de la **DGTF**, en su Programa de "Control de Ganancias" enfocado a contribuyentes de diversos sectores seleccionados, basado en el análisis del volumen de las compras, su incidencia en la determinación de los costos de ventas, las ganancias declaradas y el valor de los saldos de inventario final de mercaderías cuyo cálculo fue realizado mediante la ecuación contable utilizada para el cálculo del inventario; hallándose indicios de una afectación de la Renta Neta Fiscal en perjuicio del Fisco, por lo que a través del Informe DPO/DGFT N° 00/2023 del 14/04/2023 se recomendó la apertura de una Fiscalización Puntual a **NN**.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron el cruce y posterior análisis de las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y el módulo Hechauka, y detectaron inconsistencias respecto a los costos y la existencia de mercaderías vinculadas a las rentas netas fiscales declaradas por **NN**, lo que revelan que los costos de ventas y la existencia de mercaderías (inventarios), no conciben con los saldos y el total de montos registrados en los libros contables y las Declaraciones Juradas determinativas e informativas y los Estados Financieros (**EE.FF.**) presentados por la firma contribuyente, costos deducibles menores declarados y una rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por otros contribuyentes que realizan semejante actividad económica que **NN**. Asimismo, constataron ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad obtenidos por la firma contribuyente.

Por los motivos mencionados, los auditores de la **GGII** considerando la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y los saldos de los inventarios por parte de **NN** que al no ser valuados adecuadamente conforme a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), y la reglamentación dada por los artículos 64 y 65 al Anexo del Decreto N° 6539/2005 respecto al ejercicio fiscal de 2019 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los Arts. 17 y 18 del Decreto N° 3182/2019 para el ejercicio fiscal 2020, originaron bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en la Declaración Jurada de **NN**, restando fiabilidad a los **EE.FF.** y a sus las Declaraciones Juradas determinativas e informativas al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes, careciendo así de los elementos de juicios necesarios y

confiables para conocer las rentas netas contables y fiscales sobre base cierta, los que fueron impugnados en parte, por tanto, aplicaron lo dispuesto por el Num. 3) del Art. 211 de la Ley y determinaron los tributos sobre base mixta.

A fin de establecer la renta neta, el equipo auditor de la **GGII** estimó un coeficiente de rentabilidad para los ejercicios fiscales 2019 y 2020 del sector comercial a que se dedica **NN**, con base en los datos obtenidos del **SGTM** (volúmenes de las compras y las ventas declaradas) de contribuyentes que se dedican a actividades económicas semejantes a la misma, obteniéndose así la determinación del Impuesto a la Renta sobre base mixta, sobre el cual finalmente se aplicó la tasa del impuesto, resultando saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que la contribuyente declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes en los ejercicios fiscales de 2019 y 2020, obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio del Fisco, en consecuencia, sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y respecto a la multa dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, todo ello según el siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN FISCAL	IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA POR DEFRAUDACIÓN
		A	B= A x 10%	(SE APLICARÁ SOBRE LOS VALORES EXPUESTOS EN LA COL. B) C
2019	111- IRACIS GENERAL	506.976.932	50.697.693	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
2020	700 – IRE GENERAL	729.930.261	72.993.026	
TOTALES		1.236.907.193	123.690.719	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 31/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales, conforme a lo establecido en los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevé los procedimientos para la determinación de los tributos y la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Cumplidos los plazos, **NN**, no presentó los Descargos, por lo que el **DSR2** procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de que la sumariada ofrezca las pruebas que considere oportunas y desvirtuar el Informe Final de Auditoría, etapa que fue prorrogada a solicitud de parte, así como la suspensión del plazo hasta tanto le sean concedidas copias de los antecedentes del caso lo que fueron concedidas, posterior a ello presentó sus Descargos y mediante el formulario de Manifestación N° 00 del 03/11/2023, motivo por el cual el 08/01/2024 el **DSR2** llamó a Alegatos, etapa en la cual se procedió a la prórroga del plazo del sumario Administrativo mediante la RPP N° 18 del 19/12/2023 emanada de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria conforme al Art. 7° de la Resolución DNIT N° 00/2023, los Alegatos fueron presentados por **NN** el 22/01/2024 y una vez vencido el plazo legal de dicho estadio procesal, se llamó a Autos para Resolver.

La firma sumariada alegó que: “...vengo a presentar las pruebas y formular descargo sobre las mismas en el presente Sumario Administrativo y en contra del INFORME FINAL DE AUDITORIA 00 del 27 de julio del 2023 basado en el Acta Final 00 del 07 de julio del 2023 por la que a contra sensu del Debido Proceso se concluyó que **NN** “declaró valores de costo de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo así, un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible en perjuicio al Fisco.

Se ofrece como pruebas todas las actuaciones presentadas en el proceso de la FISCALIZACION PUNTUAL relacionada a la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 y dispuesta

por la ORDEN DE FISCALIZACIÓN Nro. 00 dictada por la Administración Tributaria, **las documentaciones agregadas en la FISCALIZACIÓN PUNTUAL**, declaraciones y manifestaciones de los representantes legales que hacen a nuestros derechos y declaraciones normalizadas, acorde a lo exigido por la SET, a fin de evitar la imposición de sanciones indebidas que la Administración se ha negado a tomar conocimiento de la presentación de documentos que no fueron ni considerados por la Sumariante alegando que por formulas sacramentales igualmente se califica y sanciona la conducta, lo que va contra el Principio de Libertad de la Prueba e Informalidad Procedimental que recae a favor del administrado.

*Se ofrece como prueba de la irregularidad del análisis de la Administración las planillas excel de control de stock de los periodos fiscalizados a las que nos remitimos in totum y de lo que surge palmario, entre otras, que en el periodo del año 2020 fiscalizado NN y representantes no tuvieron intervención en la disminución en el importe gravado todos los importes en IVA y RENTA que fueron abonados en su totalidad y fueron afectados por variaciones de precio impuestas por disposiciones emanadas del Ejecutivo y de las que no se puede desconectar NN por Principio de Legalidad. Y así también en el periodo fiscalizado del año 2019. Siendo importante considerar que fueron años afectados por la Pandemia Covid19 y sus consecuencias en la rescisión de la economía nacional reflejada en las leyes” (sic).*

Al respecto, el **DSR2** señaló que considerando que **NN** durante el proceso de Fiscalización ni en el Sumario Administrativo proporcionó los elementos de juicio necesarios a los efectos de conocer la renta neta contable y fiscal a fin de determinar el impuesto sobre la base cierta, la **GGII** tomó en cuenta la rentabilidad neta fiscal de los contribuyentes que se dedican a las mismas actividades que la sumariada declara en el RUC y con base en las documentaciones e informaciones obrantes en el **SGTM** y el módulo de Hechauka de la firma, en este marco se procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes en los ejercicios fiscalizados, considerando las Declaraciones Juradas Determinativas correspondientes a los ejercicios fiscalizados, y sobre dicho resultado aplicaron la ecuación contable de inventario (**Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras – Existencia Final**), la que reveló que los costos de ventas y las existencias de inventario no coinciden con los saldos (en infracción al Art. 13 de la Ley y su reglamentación dada en los artículos 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por los artículos 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019), y el total de los montos registrados las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas y los **EE.FF.** presentados por la firma sumariada, hechos que conducen a la disminución de la base imponible del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal de 2020 en perjuicio del Fisco al hallarse las siguientes inconsistencias: declaración de importes de saldos de inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas correspondientes a mercaderías y registradas por la sumariada, así como la declaración de costos deducibles menores, la rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por **NN** con relación a otros contribuyentes que realizan la misma actividad comercial. Asimismo, constataron ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad obtenidos y declarados.

Además, el **DSR2** resaltó que todos los hechos antes mencionados no fueron desvirtuados por **NN**, pues durante el Sumario Administrativo presentó como prueba el control de stock de los ejercicios 2019 y 2020, manifestando que: *"Hacemos un detalle de todas las compras realizadas en el Anexo 1 son el respaldo de las transacciones de compras realizadas,...al analizar los informes de Hechauka constatamos que no fueron ingresadas las rectificativas las cuales se pueden corroborar en el informe del MARANGATU formulario 211 compras 2020 en el cual figura que no tiene rectificativas. De lo mencionado se puede concluir que el análisis efectuado por la fiscalización puntual utilizando el reporte del sistema integrado de recopilación de información Hechauka produjeron inconsistencia debido la falta de presentación de las rectificativas de las mismas” (sic)*, que conforme a lo expuesto en el Anexo 1 (IVA Compras) ya fue analizado durante la Fiscalización con base en las documentaciones arrimadas por la propia sumariada, y en cuanto al simple listado con montos pro forma de rectificativas del Formulario N° 211 Compras Hechauka presentado en esta instancia, destacó que no cuentan con justificación documental, considerando que el hecho de haberse determinado los impuestos sobre la base mixta no implica que la Administración Tributaria (**AT**) deba suplir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones formales, en consecuencia, concluyó que corresponde confirmar las conclusiones a que arribó el equipo auditor con respecto a este punto.

Por lo expuesto, los auditores de la **GGII** procedieron a calcular los costos deducibles a los efectos de la determinación de la renta neta (Cuadro N° 4 del Informe Final de Auditoría), por lo tanto, el **DSR2** consideró que el resultado de dicho análisis es correcto, ya que el mismo fue desarrollado dentro del Principio de Legalidad que rige en materia administrativa, por lo que el reclamo fiscal se ajusta a derecho.

Por otra parte, el **DSR2** resaltó que las bajas rentabilidades contables y fiscales detectadas por el equipo auditor no conciben con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican al "COMERCIO AL POR MAYOR DE OTROS PRODUCTOS N.C.P., COMERCIO AL POR MENOR EN MINI MERCADOS Y DESPENSAS, COMERCIO AL POR MENOR DE XX PARA XX AUTOMOTORES EN COMERCIOS ESPECIALIZADOS, COMERCIO AL POR MAYOR Y MENOR DE PRODUCTOS DIVERSOS (IMPORTADOR -EXPORTADOR MINORISTA), ACTIVIDADES DE CONTABILIDAD, TENEDURÍA DE LIBROS (CONTADOR), SERVICIOS DE CONTABILIDAD, ADMINISTRACIÓN Y ASESORAMIENTO DE EMPRESAS, EXCEPTO LOS PRESTADOS POR PROFESIONALES INDEPENDIENTES, SERVICIOS DE CONTABILIDAD, AUDITORÍA, TENEDURÍA DE LIBROS Y ASESORAMIENTO EN MATERIA DE IMPUESTOS, ACTIVIDADES DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL Y EN MATERIA DE GESTIÓN (SERVICIO DE CONSULTORIA); comparado con los volúmenes de compras y ventas declaradas por **NN**, por ello se restó fiabilidad a los **EE.FF.** y a las Declaraciones Juradas determinativas e informativas declaradas por la firma, al ser las mismas informaciones irreales o inconsistentes, razón por la cual fueron impugnados en parte a los efectos legales, prescindiéndose de ellos como medio de prueba, por lo que conforme a lo establecido en el Num. 3) del Art. 211 de la Ley, se tomaron en consideración la renta neta fiscal real de los contribuyentes que se dedican a las actividades semejantes al de la sumariada, cuyos detalles constan en el Cuadro N° 3 (tres) del Informe Final de Auditoría; en consecuencia, el **DSR2** concluyó que corresponde confirmar la denuncia realizada por los auditores de la **GGII** con respecto a las bajas utilidades declaradas por la sumariada y la consecuente determinación de los ajustes correspondientes al IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 dejados de ingresar en su oportunidad. Del mismo modo, agregó que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, deben contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación o determinación del tributo, razón por la cual los montos registrados por la sumariada fueron impugnados en parte al no cumplir este requisito exigido por el Art. 207 de la Ley.

Por todo lo expuesto, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco al lograr reducir el monto imponible de la renta neta imponible del IRACIS General y del IRE General de los ejercicios fiscalizados. Por tal circunstancia, destacó que se encuentran reunidos todos los presupuestos establecidos en el Art. 172 de la Ley que señala: "Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero realizaren cualquier acto, aseveración, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco", el cual se halla representado por el monto del impuesto que no ingresó.

Por otra parte, el **DSR2** señaló lo establecido en el Art. 182 de la Ley, el cual dispone que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios 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, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** declarado costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos irreales o inconsistentes, el **XX** con **RUC 00** y el **XX** con **RUC 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la **AT**, ni desarrollaron las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer su Responsabilidad Subsidiaria por las

obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal de 2019 así como del IRE General del ejercicio fiscal de 2020, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus Artículos 1.111, 1.125 y 1.126, 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.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** manifestó que: *“...avalando la imposición de actos administrativos irregulares por los que se recomienda imponer la calificación de la conducta como DEFRAUDACION abusando de la posibilidad expresa de considerar con propiedad el fondo de lo planteado, aplicando la base de lo establecido en el Art. 172 sin atender que para la conducta de “Defraudación” debe concurrir el DOLO como elemento sustancial, cuando este elemento (intención de dañar) no se presenta desde el momento que mi parte ha colaborado abiertamente con la Administración en la presentación de todos los documentos requeridos, y así mismo tampoco se constata el PERJUICIO PARA EL FISCO que no ha dejado de percibir ningún impuesto por NN.*

*INVOCAMOS los principios constitucionales y administrativos, las normativas, presunciones y resoluciones que hacen a los derechos de NN y sus representantes. MANIFESTAMOS nuestra NO CONFORMIDAD con las conclusiones del INFORME FINAL DE AUDITORIA 00 del 27 de julio del 2023 basado en el Acta Final 00 del 07 de julio del 2023 y negamos toda acusación de haber realizado acciones para evadir renta neta en perjuicio de la SET ni de haber incurrido en la conducta de DEFRAUDACIÓN...” (sic).*

Al respecto el **DSR2**, señaló que la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173, se comprueba que el actuar del contribuyente fue con intención, y en el caso particular quedó plenamente demostrado que **NN** suministró informaciones inexactas de sus existencias y costos, y presentó sus **DD.JJ.** con datos falsos ya que hizo valer ante la **GGII** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, pues consignó bajas rentabilidades, hechos que traen aparejada la consecuente falta de pago del tributo, beneficiándose de esta manera en la misma medida. Debido a ello, concluyó que la conducta del contribuyente se ajusta a las presunciones previstas en los Numerales 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura la **reiteración**, la que se configuró por la comisión de la infracción de Defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados, **la continuidad**, porque de manera repetida **NN** contravino la norma mediante una misma acción dolosa (declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes), **el grado de cultura del infractor** y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, debido a que la firma contribuyente cuenta con la obligación de presentar **EE.FF.** desde el año 2014 y Auditoría Externa Impositiva desde el año 2019, **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, pues hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley) las operaciones consignadas en sus **DD.JJ.**, y como atenuante **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la firma sumariada presentó** las documentaciones requeridas durante la Fiscalización.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 200% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades legales,

## **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	2019	50.697.693	101.395.386	152.093.079
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	72.993.026	145.986.052	218.979.078
Totales		<b>123.690.719</b>	<b>247.381.438</b>	<b>371.072.157</b>

*Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°:** **CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a 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 200% sobre los tributos no ingresados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

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

**Art. 4°:** **NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a sus Representantes Legales conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020 a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**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**