

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros, referente al proceso virtual N° 00 del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), juntamente con su Representante Legal **XX** con **CIC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 19/07/2023, 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 fiscal de la obligación IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 a 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020, puntualmente respecto al Rubro Inventarios, Mercaderías, Costos, Ingresos, Rentabilidad Neta Fiscal. A dicho efecto, le requirió a la contribuyente que presente sus Libros Contables e Impositivos, así como los documentos que respaldan a éstos, lo cual no fue cumplido en el plazo dispuesto en la Orden.

La fiscalización tuvo como antecedente el programa denominado Control "XX 2022", dispuesto por la Administración Tributaria 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. Se analizó las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías, detectándose inconsistencias que guardan relación directa con las declaraciones de ingresos y ganancias, costos de ventas, compras y saldo de inventario de mercaderías.

En este contexto, evaluó el comportamiento tributario de **NN** durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 2017 hasta el 2020, en relación al volumen de operaciones de compras y en este sentido conocer también su promedio de rentabilidad contable y aporte fiscal, el cual mostró márgenes exigüos.

El equipo auditor procedió a realizar la determinación de los valores de las compras gravadas y exentas considerando las Declaraciones Juradas (DD.JJ.) Determinativas, sus registros de compras del Sistema Integrado de Recopilación de la Información "Hechauka" y las operaciones de ventas reportadas por sus proveedores informantes, variables que al ser aplicadas en la ecuación contable de inventario permitió obtener resultados que revelaron que los costos de ventas y las existencias no concuerdan con los saldos y montos registrados en las DD.JJ. y los Estados Financieros (EE.FF.) presentados, incidiendo en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta en los ejercicios fiscales alcanzados.

Las inconsistencias constatadas son las siguientes: 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 a los fines de la liquidación del IVA y los Agentes de Información; Costos deducibles menores a los declarados; Rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación con los promedios del sector económico; Ingresos inconsistentes, surgieron de verificar los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad utilizados por **NN**.

El equipo auditor de la **GGII** concluyó en que **NN** declaró incorrectamente 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 adecuadamente, originó la declaración de los bajos márgenes de rentabilidades contables y fiscales en los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, y que resta fiabilidad a los Estados Financieros y DD.JJ. de **NN**, al proveer informaciones irreales o inconsistentes, por lo que los libros contables presentados, fueron impugnados en parte a los efectos legales, por lo que el equipo auditor prescindió de ellos como medio de prueba conforme a lo estipulado en el Art. 103 la Ley N° 1034/1983 (Ley del Comerciante).

En lo que respecta al Inventario, **NN** trasgredió lo estipulado en el Art.13 de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones, en adelante (la Ley), los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y los Arts. 9 y 14 de la Ley N° 6380/2019, Arts. 17, 18 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

En consecuencia, el equipo auditor determinó la renta neta sobre base mixta de acuerdo a lo previsto en el Art. 211 Num. 3) de la Ley; y para ello, consideró la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicios, correspondientes a los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios con el fin de determinar el IRACIS y el IRE de los ejercicios fiscalizados y recomendó calificar la conducta conforme al Art. 172 de la Ley y respecto al porcentaje de la multa considerar lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley. Además, recomendó sancionar con la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley reglamentado por el Anexo de la RG N° 13/2019, Num. 6, inc. b), por incumplimiento a los deberes formales, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicios Fiscales	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa por Defraudación
511 - AJUSTE IRACIS	2017	273.752.119	27.375.212	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 N° 125/1991.
511 - AJUSTE IRACIS	2018	321.065.811	32.106.581	
511 - AJUSTE IRACIS	2019	387.684.167	38.768.417	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	459.473.992	45.947.399	
551 - AJUSTE CONTRAVENCIÓN	21/09/2023	0	0	300.000
Totales		1.441.976.089	144.197.609	300.000

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 13/11/2023, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su representante legal, conforme lo disponen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos, para la determinación de la responsabilidad subsidiaria la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

NN no presentó su escrito de descargo con relación a los hechos denunciados durante el plazo de Ley, a pesar de haber sido notificado debidamente a través de la dirección de correo declarado en el RUC. A fin de garantizar el Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, la **GGII** prosiguió con las etapas del Sumario Administrativo conforme lo prescribe el Libro V de la Ley, motivo por el cual se abrió el Periodo Probatorio a los efectos de que la sumariada ofrezca las pruebas tendientes a desvirtuar la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría, según Resolución de Apertura del Periodo Probatorio N° 00, notificada el 29/11/2023. Posteriormente, mediante el Formulario N° 00 del 12/12/2023, ingresado por el representante convencional solicitó la prórroga del Periodo Probatorio.

El **DSR1** reconoció la representación invocada por el **XX** con **CIC 00** conforme al testimonio de Poder Especial adjunto y concedió la prórroga solicitada, según providencia N° 00 notificada el 14/12/2023; posteriormente, mediante el Formulario N° 00 del 20/12/2023 **NN** solicitó le sea aplicada la sanción mínima. Transcurrido el plazo, se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se comunicó a la sumariada que podrá presentar su escrito de alegatos, según Resolución N° 00

notificada el 17/01/2024, finalmente llamó a autos según Resolución de Autos para Resolver N° 00 del 05/02/2024.

Todos los antecedentes agregados durante el proceso de Fiscalización Puntual fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**), conforme se expone a continuación:

El **DSR1** refirió que **NN** durante la sustanciación del Sumario Administrativo realizó dos presentaciones la primera para solicitar prórroga del Periodo Probatorio y la siguiente para solicitar le sea aplicada la multa mínima.

Sobre el fondo de la cuestión analizada, el **DSR1** señaló que los costos de ventas y las existencias de mercaderías no concuerdan con los saldos y montos registrados en las DD.JJ. y los EE.FF. y como los documentos fueron presentados a partir de los registros de los Libros Contables éstos fueron impugnados parcialmente por carecer de fiabilidad respecto a la renta neta y fiscal de **NN** conforme lo dispone el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983, motivo por el cual la determinación fue realizada sobre base mixta ya que cuenta por una parte con datos ciertos y otra presunto.

Ahora bien, respecto a la determinación, el **DSR1** aclaró que los auditores de la **GGII** utilizaron los registros del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), los proporcionados por **NN**, así como los proveídos por terceras personas. Entonces la ecuación contable Existencia Inicial + Compras (-) Existencia Final: COSTO, los valores fueron completados a partir de los mismos y efectivamente las compras para inventario constituye lo declarado en los formularios N° 101 y N° 500 de los ejercicios fiscales controlados y los registros de sus proveedores.

Finalmente, el **DSR1** concluyó en que **NN** declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes, obteniendo así, un beneficio indebido al lograr reducir la renta neta imponible del IRACIS e IRE en perjuicio al Fisco, en infracción a lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley, los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, los Arts. 9° y 14 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17, 18 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Este hecho que implicó el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente; debido a ello, corresponde la determinación sobre base mixta conforme a lo estipulado en el Art. 211 Num. 3) de la Ley, que dicta: "*...Sobre base mixta, en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. A este efecto se podrán utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca...*" sic.

Prosiguió señalando que, a fin de hallar los tributos debidos corresponde recurrir a la utilidad Neta Fiscal de los contribuyentes que han declarado la actividad de comercio al por menor de combustibles y forman parte del sector de Estaciones de Servicios y aplicar los porcentajes, de acuerdo a lo informado por el área pertinente, conforme se constata a f 02 del expediente N° 00.

Por su parte el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley 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 impuesto que no pagó oportunamente. 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 sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó sus declaraciones juradas del IRACIS y del IRE con datos que no reflejan la realidad de los hechos, con esto hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así la presunción prevista en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y en el Num. 12) del Art. 174 de la Ley. Además, corresponde aplicar la multa por Contravención dispuesta en el Art. 176 de la Ley reglamentado por el Anexo de la RG N° 13/2019 el Num. 6, inc. b) por no proveer los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización en el plazo establecido en la misma.

En el presente caso, si bien **NN** concurrió fuera del plazo, presentó todos los documentos que le fueron requeridos en la Orden de Fiscalización y se presentó a ejercer su derecho en el Sumario Administrativo y con la solicitud de aplicación de la multa mínima manifestó expresamente su intención de cumplir con su obligación tributaria; en consecuencia, recomendó aplicar una multa del 200% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre los tributos no ingresados, atendiendo a la posibilidad de obtener asesoramiento a su alcance, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.

El **DSR1** señaló que el Art. 182 de la Ley faculta a la **GGII** a establecer la responsabilidad subsidiaria del o los representantes legales de las firmas contribuyentes cuando se confirmen las infracciones denunciadas. El mencionado artículo encuentra su concordancia en los artículos 1111, 1125, 1126 y 1174 del Código Civil Paraguayo que prevén la responsabilidad subsidiaria de los directores y Síndicos.

En el caso analizado, quedó probado que **NN** declaró valores de costos de ventas, saldos de inventarios y ganancias irreales o inconsistentes; por lo que su representante legal **XX** con **CIC 00** es responsable subsidiariamente de las infracciones, pero esto no significa que la misma sea pasible de ejecución o reclamo directo, va a ser objeto de reclamo en el caso de que su representada no abone la deuda tributaria reclamada, la que a su vez se limita al valor de lo administrado en el caso de no existir dolo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **CIC 00** por las obligaciones que su representada, no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR1** concluyó que corresponde reclamar el ajuste fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la 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	27.375.212	54.750.424	82.125.636
511 - AJUSTE IRACIS	2018	32.106.581	64.213.162	96.319.743
511 - AJUSTE IRACIS	2019	38.768.417	77.536.834	116.305.251
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	45.947.399	91.894.798	137.842.197
551 - AJUSTE CONTRAVEN	21/09/2023	0	300.000	300.000
Totales		144.197.609	288.695.218	432.892.827

**Obs. Las multas por Mora y Accesorios legales serán calculadas 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 la multa del 200% sobre los tributos no ingresados oportunamente, así como la multa por Contravención, como queda expuesto en el Art. 1° de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente 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. Asimismo, a su representante legal.

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