

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** en adelante (**NN**), con **RUC 00**, juntamente con el Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, el **XX** con **CIC 00**: y

CONSIDERANDO:

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 16/05/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante (**GGII**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de la obligación correspondiente al IRE General del ejercicio fiscal 2020 de **NN**; específicamente sobre los Rubros: INVENTARIO/EXISTENCIA/MERCADERÍA/COSTOS/INGRESOS/RENTABILIDAD NETA FISCAL; y para tal efecto, le requirió que presente los Libros de compras del IVA, Diario, Mayor e Inventario impresos y rubricados y en soporte digital; el tipo de costeo aplicado y detalle de la composición del costo declarado formulario 500, y sus Estados Financieros (EE.FF.); documentación que fue arribada por la firma contribuyente.

La verificación tuvo como antecedente el Informe DGFT/DPO N° 00/2023 del Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la DGFT, referente al programa "Control de Ganancias 1", llevados a cabo a contribuyentes del sector comercial, por la Coordinación de Controles Tributarios FT (**CCT FT**), a través del cual la dependencia mencionada informó que detectó inconsistencias que guardan relación directa con las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías; en consecuencia, se emitió y registró la Denuncia Interna, que dio origen a la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma.

Durante el proceso de control, los auditores de la **GGII** realizaron cruces de informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y el Sistema de Recopilación de Información Hechauka, en las que detectaron inconsistencias en sus registros respecto a las existencias de mercaderías y en los costos; ambos vinculados y que tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas por la firma; posteriormente, procedieron a identificar los valores de las compras gravadas y exentas correspondientes, y aplicaron la ecuación contable de inventario, con lo cual constataron que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con los montos registrados en sus Declaraciones Juradas (DD.JJ.) Determinativas e Informativas, y en sus EE.FF., en contravención a lo estipulado en el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019, concordante con el Art. 17 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, hecho que resta fiabilidad a las DD.JJ. y EE.FF. presentados por la firma. Por todo lo expuesto y ante la falta de elementos de juicio suficientes y confiables, los auditores de la **GGII** procedieron a la determinación del impuesto sobre base mixta, de conformidad a lo establecido en el Art. 211, Numeral 3) de la Ley N° 125/1991 en adelante (la Ley).

Ante estas circunstancias, los auditores de la **GGII** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley, debido a que declaró costos de ventas, existencia de mercaderías y ganancias irreales, hechos que implicaron el no ingreso al Fisco del impuesto correspondiente, la presentación de las DD.JJ. con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose así la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los

mismos dentro de los términos del Art. 173 Numerales 1), 3), 4) y 5) de la Ley. Igualmente, se configuró la presunción de Defraudación establecida en el Numeral 12) del Art. 174 de la Ley; por lo que recomendaron la aplicación de una multa por Defraudación, cuyo monto quedará establecido a las resultas del Sumario Administrativo; todo ello conforme al siguiente detalle:

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN	IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA
		A	B=Ax10%	C
2020	700 - IRE GENERAL	855.073.318	85.507.332	LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART.212 Y 225 DE LA LEY.
TOTALES		855.073.318	85.507.332	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 18/08/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, juntamente con su Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, **XX** con **CIC 00**, conforme a lo establecido en los Arts. 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos, aplicación de sanciones y el establecimiento de la responsabilidad subsidiaria, y la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 29/08/2023 la firma presentó su Descargo en tiempo y forma, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se dispuso la Apertura del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 notificada el 06/09/2023, por el término legal de quince (15) días hábiles. Por formulario N° 00 ofreció pruebas y no habiendo otras diligencias por cumplir se procedió al cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00, y se comunicó a la firma la disposición de un plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de sus Alegatos, los cuales no fueron presentados; por lo que, culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

La firma sumariada manifestó: *"Según explica el informe final el margen exiguo al cual se refiere es con respecto a la utilidad de Gs. 45.979.116.- abonando un impuesto de Gs. 5.377.674.-, cifra que los auditores no explican que el año fue el 2020 en plena pandemia y que el negocio comenzó a funcionar recién el 11 de julio del 2020, no aclarando que dicha rentabilidad corresponde a un semestre recién funcionando y como negocio nuevo"; "La empresa facilito a los auditores los IVA compras así como fueron solicitados, y se detectó, que en el mes de octubre y noviembre fueron en el libro duplicados una serie de comprobantes.- Debido a ese problema la empresa recurrió a una auditoria externa para facilitar los libros y determinar que los mismos fueron duplicados y poder realizar la rectificativa correspondiente... Dando un costo de ventas de Gs. 7.530.758.423.- que comparando con el costo asentado de Gs. 7.481.938.777.- nos da un costo asentado de menos o diferencia de inventario de Gs.48.819.646.- que corresponden a notas de crédito por diferencias de costo de inventario otorgados por los proveedores y que fueron asentado bajando el valor de las mercaderías para obtener mayor rentabilidad".* Además, agregó: *"Error los importes de saldos de inventario están de manera correcta, y si se reproduce el cálculo se podrá determinar que bajo ningún concepto la empresa puede tener un costo de Gs. 9.254.482.624.- ya que su venta fue inferior y si se contabilizara ese costo tendríamos perdida y no la ganancia que dice la auditoria"; "Si el costo de ventas fuera mayor no nos va a producir una ganancia sino una pérdida si se compara con la venta realizada"; "...nuestra rentabilidad es la correcta porque no somos supermercado sino una distribuidora de productos nacionales e importados y nuestra ganancia está en la rotación de los artículos". "...la auditoria comete un error al querer endilgarnos una rentabilidad comparada y no se han tomado la molestia de comprar a nuestras compras con nuestras ventas ya que le hemos suministrado toda la composición de costos factura por factura";*

"Habla el informe de la auditoria que la baja rentabilidad no condice con la realidad económica...nuestro negocio se abrió en plena pandemia..."; "El contribuyente presento todos los documentos solicitados por la auditoria porque así consta en el acta final... se apersonó y explicó que el rubro no es supermercado sino distribuidora mayorista". "Según lo que dice aplicaron el numeral 3 del artículo 211 de la 125/91 como una utilización mixta de los datos, y lo utilizan mal, ya que como explicamos anteriormente a través del grafico 1 excel el cálculo hecho por los auditores está mal hecho ya que no tomaron en cuenta el libro compras sino solamente la declaración jurada y esta ha sido rectificada con dictamen de auditoria por duplicación de comprobantes en la declaración jurada no así en la contabilidad". (sic).

El **DSR2** analizó los expedientes que forman parte de los antecedentes del proceso y las diligencias realizadas durante la Fiscalización, juntamente con las documentaciones proveídas por la firma sumariada a través de los formularios N° 00 y 00; y verificó que los auditores de la **GGII** procedieron a contrastar las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y el reporte del Sistema de Recopilación de Información Hechauka, en donde resultaron inconsistencias respecto a la existencia de mercaderías y en los costos, específicamente referidas a importes de saldos de inventario distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas, correspondientes a mercaderías y las registradas por el fiscalizado en el EE.FF., costos deducibles que difieren en mayor medida con los declarados, originando bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los promedios declarados por contribuyentes del mismo sector, que se traducen en ganancias irreales, aspectos con los que logró reducir los montos de los impuestos que debió ingresar al Fisco.

Respecto a las documentaciones adjuntas por la firma contribuyente y las rectificativas correspondientes a las DD.JJ. determinativas realizadas por la misma, a fin de analizar y cotejar los argumentos expuestos por la firma contribuyente y el valor probatorio de las documentaciones ofrecidas, se remitió los antecedentes al Departamento de Auditoría FT2 de la **DGFT** para su análisis; dicha dependencia emitió el INFORME DAFT2 N° 00/2023 del 19/12/2023, del cual se corrió traslado a la sumariada a fin de que formule manifestaciones respecto al mismo; y culminadas las etapas procesales respectivas, el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

En atención a lo expuesto y considerando la reliquidación efectuada por la **DGFT** con base en las documentaciones presentadas por la contribuyente durante el Sumario Administrativo, el **DSR2** consideró cuanto sigue:

Respecto al nuevo análisis efectuado, el equipo auditor expresó: "...posterior a la instrucción del sumario, el sumariado rectificó sus declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales de 10/2020 y 11/2020 a consecuencia de una Auditoría Externa Impositiva, ordenada por él mismo, practicada y respaldada con un Dictamen de Auditor Externo (DAE) quien detectó registros duplicados en Libro IVA Compras y consecuentemente un abultamiento de las compras consignadas en el F-120 del IVA. Los ajustes realizados en las rectificaciones pretendieron subsanar las inconsistencias reclamadas por la Administración Tributaria. Por otro lado, la detección de las irregularidades por parte del AIE responde y contradice lo que el propio fiscalizado en su descargo refiere y consulta: "Nos gustaría saber qué tipo de información la hemos hecho en forma incorrecta.- La comparación de compras con el libro compras si se hubiera hecho, se hubiera determinado el error en la declaración jurada que ya fue subsanada.-" (sic)...Y al decir - pretendieron subsanar las inconsistencias - es porque aún con las rectificaciones realizadas con el dictamen del AEI, las inconsistencias entre DDJJ determinativas y libros de compras persisten..." (sic).

NN mediante escrito presentado a través del Formulario N° 00 del 23/01/2024 manifiesta: "... los auditores no explican que el año fue el 2020 en plena pandemia... La empresa facilitó a los auditores el cuadro de costos de ventas... nuestra rentabilidad es la correcta porque no somos supermercado sino una distribuidora de productos... no se han tomado la molestia de comparar nuestras compras con nuestras ventas..." (sic).

En este orden el **DSR2** destacó, que la Ley N° 1034/1983 «Del Comerciante» es el instrumento normativo que regula la actividad profesional del comerciante, sus derechos y obligaciones. Dicho esto, el Título III, relativo a las disposiciones generales en materia de libros y documentación de los comerciantes, dispone en su Art. 74 lo siguiente: *“Todo comerciante cuyo capital exceda del importe correspondiente a mil jornales mínimos establecidos para actividades diversas no especificadas de la Capital está obligado a registrar, en libros que la técnica contable considere necesarios, una contabilidad ordenada y regular, adecuada a las características y naturaleza de sus actividades, que permita determinar su situación patrimonial y los resultados de su actividad...”*. Por otra parte, el Art. 207 de la Ley dispone: *“Las declaraciones de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: b) coincidir fielmente con la documentación correspondiente...”* (sic).

Respecto a las DD.JJ. rectificativas presentadas afectadas a los periodos fiscales del IVA General, los auditores de la **GGII** expusieron que estas fueron motivadas por el control tributario y por los errores reconocidos por la propia contribuyente en el marco de las actuaciones de la Administración Tributaria y de la Auditoría Externa Impositiva; dejando constancia expresa de lo dispuesto en el Art. 208 de la Ley, que admite modificar las DD.JJ. sin perjuicio de las responsabilidades en las que el fiscalizado hubiere incurrido; sin embargo, al no formar parte del alcance el IVA de los periodos fiscales correspondientes al ejercicio fiscal 2020, se limitaron a la cuantificación del efecto de esta sobre las determinaciones expuesta en el Acta e Informe Final.

Al respecto, como consecuencia de las rectificativas ingresadas, procedieron a modificar la base para la determinación de los ajustes fiscales, para lo cual consideraron las compras según el Libro Compras de la Auditoría, por ser el mayor, y el impacto de las Notas de Crédito emitidas e informadas a nombre de la firma. Igualmente, excluyeron los montos que no se relacionan directamente con la adquisición de bienes de cambio, entre ellos los incrementos patrimoniales debido a la compra de activos y los gastos documentados. No obstante, con base en los argumentos estrictamente técnicos, el **DSR2** observó que persisten las inconsistencias detectadas y expuestas en el Acta e Informe Final, en atención a lo establecido por el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

En consecuencia, señaló que corresponde determinar el ajuste correspondiente al IRE General dejado de ingresar en su oportunidad, así como la graduación y aplicación de la sanción por Defraudación sobre los nuevos valores expuestos en el INFORME DAFT2 N° 00/2023.

Por otra parte, respecto a la rentabilidad promedio objetada por la firma, el **DSR2** resaltó que la sumariada no proporcionó elementos de convicción de carácter técnico documental, como cálculos detallados de margen bruto y neto de las mercaderías, considerando costos y precios de venta de forma individual por línea de producto, variaciones del costo de adquisición y distribución, entre otros; tampoco se visualiza elementos probatorios distintos a los ya analizados por el equipo auditor que pueda desvirtuar las conclusiones expuestas tanto en el Informe Final de Auditoría como en el Informe DAFT2 N° 00/2023; en consecuencia, ante la ausencia de estos cálculos que sustenten una metodología tributaria válida para la determinación de sus costos y de fundamentos que desacrediten el porcentaje establecido en la fiscalización, los auditores de la **GGII** consideraron la rentabilidad neta fiscal real, por ejercicio, correspondiente a los contribuyentes del mismo sector comercial, es decir que han declarado actividades económicas semejantes a las declaradas por **NN**, que asciende a 8,8%; por lo que el **DSR2** señaló 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.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** 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 no solo está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por la declaración de costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes.

Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar del sujeto fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus DD.JJ. con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Numerales 1), 3), 4) y 5)); y que además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación (Numeral 12) del Art. 174 de la Ley).

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, para su aplicación es preciso considerar la finalidad de esta, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

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** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular; y consideró la reiteración, el grado de cultura del infractor, la posibilidad de asesoramiento, el perjuicio fiscal, la característica de la infracción y la conducta que el infractor.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, para el **DSR2** quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 200% sobre el impuesto afectado.

Con relación a la responsabilidad del Representante Legal, el **DSR2** resaltó que 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 esta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Y que, en este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó los montos correspondientes a los impuestos señalados, defraudando con ello al Fisco; y por tanto, **XX** con **CIC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la Administración Tributaria, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el correspondiente al IRE General del ejercicio fiscal 2020.

De manera concordante, el **DSR2** mencionó 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.

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 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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	71.309.979	142.619.958	213.929.937
Totales		71.309.979	142.619.958	213.929.937

Obs: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma **NN** con **RUC 00**, como Defraudación, 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 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 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma conforme a la RG N° 114/2017, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, 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