

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

**CONSIDERANDO:**

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 09/05/2023, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (**GGII**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y del IRE General del ejercicio fiscal 2020 de **NN**, específicamente en cuanto a los rubros: INVENTARIOS, MERCADERÍAS, COSTOS, INGRESOS y RENTABILIDAD NETA FISCAL, y para tal efecto le requirió que presente sus Libros contables e impositivos originales en formato físico y en planilla electrónica, así como sus Estados Financiero (**EE.FF.**), lo cual fue cumplido por la firma contribuyente fuera del plazo establecido.

La Fiscalización tuvo su origen en los controles llevados a cabo dentro del Programa "Control de Ganancias 1", enfocado a contribuyentes del sector comercial, en el cual se analizaron los antecedentes de **NN**, las compras de la misma y su incidencia en los valores de costos de ventas, así como los saldos de inventario, detectándose inconsistencias relacionadas directamente con las declaraciones de ingresos y ganancias, se evaluó el comportamiento tributario de la misma en los ejercicios fiscales de 2017 al 2020 en lo que respecta al volumen y financiamiento de sus operaciones de compras con relación a las rentabilidades contables y el escaso promedio mensual de sus aportes fiscales. En este marco, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) por medio del Informe N° 00 del 14/04/2023 sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma contribuyente.

Durante la Fiscalización, con base a las informaciones obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (**SGTM**) y los documentos proporcionados por **NN**, los auditores de la **GGII** detectaron inconsistencias en los importes de saldos de inventario, distintos a los cálculos que surgieron al comparar los montos de las compras de las mercaderías declaradas y las registradas por la firma contribuyente; costos deducibles menores declarados; rentabilidades contables y fiscales inferiores en relación a los promedios del sector económico al que se dedica la misma y ganancias irreales al verificarse los costos reales y los ínfimos márgenes de utilidad declarados.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** proporcionó informaciones irreales o inconsistentes en infracción a lo estipulado en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 en adelante (**la Ley**) y sus reglamentaciones dadas en los artículos 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 en lo que respecta a los ejercicios fiscales de 2017 al 2019 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 para el ejercicio fiscal 2020, por lo que restaron fiabilidad a los **EE.FF.** y a las Declaraciones Juradas informativas y determinativas de la firma, y en consecuencia los Libros contables presentados por la misma fueron impugnados conforme a lo establecido en el Art. 103 de la Ley N° 1083/1983 (Ley del Comerciante). Por tanto, ante las bajas rentabilidades contables y fiscales evidenciadas, y considerando que la firma contribuyente no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta contable y fiscal reales a los fines de practicar la determinación sobre base cierta, consideraron la rentabilidad neta fiscal de contribuyentes del mismo sector

económico que la misma para realizar una determinación sobre base mixta, conforme a lo establecido en el Numeral 3) del Art. 211 de la Ley ; y de esta manera efectuaron la determinación impositiva correspondiente, de la cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley, y la aplicación de la multa correspondiente dejando constancia de que la misma será calculada de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley según las circunstancias agravantes y atenuantes, pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar, así como la aplicación de la multa de Gs. 300.000 por Contravención de conformidad a lo estipulado en el Art. 176 de la Ley y el Num. 6), Inc. a) del Anexo a la RG N°13/2019, por la presentación fuera del plazo de las documentaciones requeridas en la Orden de Fiscalización, todo ello de conformidad al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIO FISCAL	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA
111- IRACIS General	2017	187.096.345	18.709.634	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY.
111- IRACIS General	2018	329.299.105	32.929.910	
111- IRACIS General	2019	417.117.998	41.711.800	
700- IRE General	2020	431.994.316	43.199.432	
551- CONTRAVENCIÓN	26/6/2023			300.000
<b>TOTALES</b>		<b>1.365.507.764</b>	<b>136.550.776</b>	<b>300.000</b>

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 notificada el 09/11/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme a lo establecido en los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria respectivamente; y la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Transcurrido el plazo para la presentación de los Descargos, el **DSR2** procedió a la apertura del Periodo Probatorio el 08/01/2024, la que fue debidamente notificada a efectos de que la firma sumariada aporte las pruebas que considere oportunas, etapa en la cual fueron presentados los Descargos de **NN** ejerciendo así su Derecho a la Defensa. Posteriormente, a través del Formulario N° 00 el **DSR2** realizó el cierre de dicha etapa procesal y llamó a Alegatos el 07/02/2024 por medio de la Resolución N° 00, los cuales fueron presentados por la firma contribuyente el 15/02/2023, y finalmente llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

**NN** alegó que: *"La ilegal determinación presuntiva: Un aspecto que resulta llamativo es la determinación tributaria iniciada de oficio y que conforme el Acta Final "se analizaron las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías". Resulta llamativo, que para la realización de las tareas de control de la cuenta "Mercaderías" y su impacto en el Costo de Ventas y en el Saldo de Inventarios, se haya partido de los documentos requeridos en la Orden de Fiscalización, donde no se observan los comprobantes de Egresos que en definitiva son los únicos elementos para controlar las compras, y tampoco se ha realizado un inventario físico del inventario, por lo que el trabajo realizado por los fiscalizadores, no puede tener la certeza ni la precisión contable de coincidir con los Estados Financieros presentados, dado que a partir de los requerimientos realizados, resulta imposible saber si una compra es Costo o Gasto, esto solamente se puede saber verificando uno por uno los comprobantes.*

*La Administración Tributaria basada única y exclusivamente en el contraste de informaciones contenidas en el Sistema Marangatú y en las DDJJ presentadas quiere proyectar un nuevo escenario de rentabilidad, porque no está satisfecho con el margen de contribución del contribuyente. Por ello ha modificado el método de determinación pasando de una determinación sobre base cierta a base presunta (...), se debe dar participación al contribuyente indicándole el motivo por el cual se prescindirán de sus documentos, libros, registros, comprobantes etc., de tal forma a que este conteste y eventualmente presente los recursos que la ley le otorga” (sic).*

Respecto a lo manifestado, el **DSR2** señaló que las inconsistencias detectadas por la auditoría fiscal se basan en el análisis realizado en los montos registrados en los **EE.FF.** y las Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) determinativas del Form. N° 101 e informativas de las compras declaradas en el Form. N° 120 y obtenidas del **SGTM** de los ejercicios fiscalizados, así como del cruce y análisis de los datos obtenidos de las documentaciones e informaciones presentadas por la firma contribuyente y debido a la falta de fiabilidad de estas se impugnaron parcialmente los registros contables de la sumariada conforme a lo establecido en el Num. 3) del Art. 211 de la Ley, por ello, los auditores de la **GGII** tomaron en consideración los datos registrados en los asientos iniciales (Form. N° 101 del ejercicio fiscal anterior) y los asientos finales de los **EE.FF.**, los cuales conjuntamente con las compras declaradas por **NN**, sirvieron de base para determinar los costos deducibles según auditoría, de conformidad a los detalles que constan en el cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría; en consecuencia, concluyó que corresponde confirmar que la firma declaró costos utilizando saldos incorrectos de la existencia de mercaderías al no incluir la totalidad de las operaciones y al no ser valuados adecuadamente, de conformidad al Art. 13 de la Ley y los Artículos 63 y 64 del Decreto N° 6359/2005 en lo que respecta a los ejercicios 2017 al 2019 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 para el ejercicio fiscal 2020.

Asimismo, teniendo en cuenta las impugnaciones realizadas y respecto a la aplicación de un índice rentabilidad acorde con la realidad económica, los auditores de la **GGII** realizaron la estimación de índices de rentabilidad para los ejercicios 2017 al 2020, considerando la actividad desplegada y la ubicación de la empresa sumariada, en consecuencia, con los datos extraídos del **SGTM** respecto a otros contribuyentes que se dedican al "Comercio al por mayor de otros productos n.c.p.", se obtuvieron los siguientes porcentajes de rentabilidad neta: 8%, 7,6%, 7,8% y 8,8% para los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 respectivamente a los efectos de la determinación del tributo.

La contribuyente cuestionó el porcentaje de renta neta fiscal aplicado durante la Fiscalización Puntual, sin embargo, 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, por lo que 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, por tanto, el **DSR2** consideró correcto el cálculo de la nueva renta neta no declarada sobre el nuevo costo, utilizando el mismo porcentaje de renta neta fiscal aplicado en el Acta e Informe Final de Auditoría.

La sumariada arguyó también que: "El débil argumento de que "el fiscalizado declaró costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes al lograr reducir las bases imponibles para la determinación de la renta neta",... constituye una apreciación viciada de la realidad de los hechos, puesto que como ya se ha manifestado, sin los comprobantes de compras a la vista resulta imposible confrontar la construcción del Costo de Ventas y si la confrontación se hizo con el Libro Diario a la vista, entonces no pueden surgir diferencias, porque tratándose de partida doble, al mayorizar las cuentas revelarían el saldo del balance y en este último caso, los importes no tendrán diferencias.

*Entonces desconociendo el origen y la modalidad de construcción del "COSTO DEDUCIBLE S/ AUDITORÍA" –  $D = A + B - C$ , no sabemos cuáles son los comprobantes que fueron excluidos de la cuenta "MERCADERÍAS", consecuentemente del "COSTO DE VENTAS" y que le permita a la Administración Tributaria sostener el argumento de que existan diferencias.*

*Supuestamente el contribuyente al revertir la cuenta MERCADERÍAS, disminuyó el saldo de su INVENTARIO para aumentar el COSTO DE VENTAS. Sin embargo, en vista de que no hizo el inventario físico de las mercaderías, como puede la Administración sostener que se aumentó el Costo de Ventas y se disminuyó el Inventario?*

*En síntesis, las diferencias detectadas en el Costo de Ventas fueron los importes que surgen del Cuadro 2 del Acta Final y que sumados da Gs. 33.449.541.- de impuesto a la Renta, entonces de donde surge la Determinación Provisoria contenida en el Acta Final en el Cuadro 5?" (sic).*

Al respecto, el **DSR2** señaló que lo analizado en el programa de control es la baja rentabilidad de la contribuyente en comparación a promedios estadísticos basado preliminarmente en los datos ciertos que dispone el equipo auditor, en parte provenientes de la firma sumariada (DD.JJ., EE.FF. y el Hechauka) y en parte provenientes de terceros informantes, todos estos, con carácter de Declaración Jurada y que denotan o resultan en inconsistencias en los valores de costo determinado por **NN**.

Asimismo, resaltó que la sumariada no puede pretender que la **AT** se disponga a realizar un inventario físico o a verificar uno a uno los comprobantes si es que la propia contribuyente no cuenta con una clasificación precisa y clara de sus mercaderías, y si no demuestra o no dispone de una metodología de determinación de costeo y/o de inventario conforme a las normas establecidas, por ello el reclamo realizado por la **GGII** a la firma podría ser fácilmente rebatida si es que la misma posee un sistema de costeo conforme a algún método aprobado por la normativa; que en caso de confirmarse y validarse los cálculos y respaldo documental, no surgirían ajustes fiscales que denunciar.

En ese orden, el **DSR2** recalcó que los auditores de la **GGII** identificaron los valores de las compras gravadas y exentas, considerando las DD.JJ. determinativas e informativas como variables para la aplicación de la ecuación contable de inventario (Costo de Venta=Existencia Inicial + Compras – Existencia Final), y de esta manera se constató que los costos de ventas y existencias (inventarios), no conciben con los saldos que se registraron en los Libros Contables e Impositivos, en las DD.JJ. y en los **EE.FF.**, lo que repercute en los resultados de las rentas netas fiscales, por lo que corresponde el reclamo fiscal.

En otra parte de su Descargo, **NN** manifestó que: *"EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE, CARECE DE TODA LÓGICA Y LEGALIDAD por tratarse de una cuestión fundamental y que ha sido ignorado por los auditores presentamos nuevamente el cuadro comparativo tratando de entender la construcción de la base imponible utilizada para realizar el reclamo administrativo.*

*Que, siendo la cuenta objetada la de COSTO DE VENTAS y si comparamos el COSTO DE VENTAS declarado por el contribuyente con el proyectado por la Auditoría como DEDUCIBLE, tenemos que la suma de la diferencia es de Gs. 334.494.649.- correspondiente a todos los periodos fiscalizados. Que, siendo así, el monto imponible debería haber sido esa diferencia. Dicho de otra forma, el contribuyente supuestamente abultó el Costo de Ventas para aminorar la Renta, y en cuyo caso esa diferencia debería haber sido utilizada como monto imponible en cada uno de los periodos fiscales, a los efectos del calcular el impuesto a la renta. Por eso no entendemos como esa diferencia se convirtió en 1.365.507.764.-, es decir por arte de magia se incrementó en Gs. 1.031.013.115.- Esto debe ser explicado, ya que no existe explicación legal de la nueva fórmula empleada por los auditores, el cual es un despropósito y aberrante cálculo que exterioriza además*

de la ignorancia supina de quienes elaboraron un afán recaudatorio desmedido, violentando la capacidad contributiva del contribuyente" (sic).

Sobre el punto mencionado, el **DSR2** señaló que luego de realizar el análisis de todos los antecedentes de la Fiscalización y del Sumario Administrativo, constató que no es posible realizar la determinación sobre base cierta debido a que **NN** no proporcionó los elementos de juicio confiables, sin embargo destacó que sí puede darse lugar a la aplicación de la determinación sobre base presunta considerando lo establecido en el segundo párrafo del Art. 211 Num. 2) de la Ley que dispone: "Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta ciertos indicios o presunciones que permiten estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones relativas a ventas, ingresos, utilidades u otros factores que a tal fin establezca la Administración Tributaria en relación a explotaciones o actividades del mismo género" (subrayado es nuestro), por ello considerando las rentabilidades calculadas por los auditores de la **GGII**, resulta pertinente, razonable y acorde con la realidad económica la aplicación de los referidos índices de rentabilidad neta a fin de determinar el IRACIS General e IRE General no ingresado en los ejercicios fiscalizados, debido a las irregularidades en los costos deducibles, saldos de inventarios y baja rentabilidad de la firma contribuyente y en consecuencia, se debe aplicar el porcentaje de rentabilidad a los costos y gastos deducibles declarados por **NN** y de dicho resultado restar las rentas netas fiscales declaradas obteniéndose así la base imponible del tributo sobre base mixta, de conformidad a lo estipulado en el Num.3) del Art. 211 de la Ley.

En cuanto a la calificación de la conducta, 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 está representado por el impuesto que dejó de ingresar. 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 DD.JJ. del IRACIS General y del IRE General con datos que no reflejan la realidad de los hechos, 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, la conducta de la firma se ajusta a las presunciones previstas en los Numerales 1) 3) 4) y 5) del Art. 173 y los Numerales 10) y 12) del Art. 174 de la Ley.

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 créditos y egresos con comprobantes en las que se consignan operaciones inexistentes, el **XX** con **RUC 00**, no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló 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 los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 a 2019 y el IRE General del ejercicio fiscal 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 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.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma en particular, y consideró las circunstancias agravantes establecidas en los numerales 1) 2) 5) y 7) del Art. 175 de la Ley, es decir **la reiteración** por el hecho de que **NN** cometió la infracción en cuatro (04) ejercicios fiscales, **la continuidad** como consecuencia de la infracción repetida de la norma, **el grado de cultura y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, pues estaba obligada a presentar Auditoría Impositiva desde el año 2016, e indicó que se consideró como atenuante **la conducta asumida por la contribuyente en el esclarecimiento de los hechos**, al presentar la documentación que le fue requerida por la **AT**.

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 situaciones y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y considerando las circunstancias agravantes y atenuantes del caso recomendó aplicar al mismo la multa del 200% sobre el monto del tributo defraudado, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Asimismo, mencionó que corresponde la aplicación de la multa de G 300.000 en concepto de Contravención estipulada en el Art. 176 del mismo cuerpo legal, por la presentación fuera del plazo de las documentaciones requeridas por la **AT**, conforme al Num. 6), Inc. a) del Anexo de la RG N° 13/2019.

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. 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
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2017	18.709.634	37.419.270	56.128.904
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2018	32.929.910	65.859.822	98.789.732
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2019	41.711.800	83.423.600	125.135.400
800 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRE GENERAL	2020	43.199.432	86.398.864	129.598.296
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	26/06/2023	0	300.000	300.000
<b>Totales</b>		<b>136.550.776</b>	<b>273.401.556</b>	<b>409.952.332</b>

*\*Sobre los tributos deberán calcularse los accesorios legales conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** en adelante **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 defraudados más la multa por Contravención, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: 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, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

**Art. 4°: NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada 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.

**ANTULIO BOHBOUT, ENC.DE LA ATENCIÓN DEL DESPACHO S/ RI DNIT N° 208/24**  
**GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**