



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO: El Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma NN con RUC 00 (en adelante NN), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00, notificada en el domicilio fiscal de NN el 03/10/2018, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes requirió al contribuyente que presente sus despachos de importación y sus comprobantes de compras locales de los periodos fiscales de 01/2013 a 12/2016, la hoja de la última rubricación de su Libro Diario, sus Libros del IVA y sus Libros Contables de los ejercicios 2013 a 2016; lo cual fue cumplido parcialmente.

Los auditores de la SET realizaron cruces entre los despachos de importación informados por la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y los registros contables de NN, y como resultado de dichas verificaciones, denunciaron ventas que no fueron declaradas por la firma para el IVA y el IRACIS, a partir de los despachos no declarados ni en el costo ni en las ventas. Asimismo, detectaron despachos registrados y no registrados de mercaderías que fueron vendidas y otras no vendidas, y cuyos costos fueron consignados por el valor imponible aduanero, debiendo ser por el valor factura más las demás erogaciones, en los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, como así también vehículos despachados y vendidos más de una vez, constituyendo compras locales no declaradas.

Por lo expuesto, los auditores de la SET realizaron la reliquidación de los impuestos anteriormente mencionados sobre base mixta, conforme a lo dispuesto por el numeral 3 del Art. 211 de la Ley, y sostuvieron que la firma debe realizar las rectificativas necesarias de las DDJJ del IVA, a fin de exponer correctamente sus débitos y créditos fiscales.

Por los motivos señalados, los auditores de la SET sostuvieron que NN realizó ventas no declaradas y cargo indebido al costo, con el fin de disminuir la base imponible de los impuestos fiscalizados, con lo cual causó un perjuicio al Fisco, y conforme lo establecido por el Art. 172 de la Ley: "Defraudación", por lo que recomendaron aplicar una multa equivalente a 225% del monto de los tributos defraudados, a excepción del IVA, que se halla sujeto a que la firma rectifique sus DDJJ para exponer correctamente sus saldos, según el siguiente detalle:

| Obligaciones | Ejercicios Fiscales | Monto Imponible | Impuesto 10% | Multa 225% | Total Impuesto + Multa |
|--------------------|---------------------|-----------------|--------------|-------------|------------------------|
| | | | (A) | (B) | (A + B) |
| 111-IRACIS General | 2013 | 236.278.277 | 23.627.828 | 53.162.613 | 76.790.441 |
| 111-IRACIS General | 2014 | 2.763.430.344 | 276.343.034 | 621.771.827 | 898.114.861 |

| | | | | | |
|--------------------|---------|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| 111-IRACIS General | 2015 | 2.824.223.241 | 282.422.324 | 635.450.229 | 917.872.553 |
| 111-IRACIS General | 2016 | 4.086.604.122 | 408.660.412 | 919.485.927 | 1.328.146.339 |
| 211-IVA General | 12/2013 | 236.278.277 | 23.627.828 | 0 | 23.627.828 |
| 211-IVA General | 12/2014 | 396.150.721 | 39.615.072 | 0 | 39.615.072 |
| 211-IVA General | 12/2015 | 146.608.472 | 14.660.847 | 0 | 14.660.847 |
| 211-IVA General | 12/2016 | 732.289.525 | 73.228.953 | 0 | 73.228.953 |
| Total | | 11.421.862.979 | 1.142.186.298 | 2.229.870.596 | 3.372.056.894 |

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) el 16/05/2019 notificó por cédula a **NN** y a su representante legal, **XX**, con **C.I. N° 00**, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, los cuales establecen la responsabilidad subsidiaria del representante legal, así como el procedimiento para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, reglamentado por la RG N° 00/2017.

Analizados los argumentos expuestos por **NN** y los antecedentes del caso, el **DSR1** llegó a las siguientes conclusiones:

Respecto de la forma, **NN** manifestó: “Además, se debe tener en cuenta que el ejercicio 2013 se encuentra **PRESCRIPTO** de conformidad al Art 64 de la Ley Tributaria y del acuerdo al **CORRECTO** cómputo de los plazos, por lo tanto, cualquier reclamo para el ejercicio 2013 es **extemporáneo**” (sic).

En relación con la prescripción invocada por **NN**, el **DSR1** señaló que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria la prescripción de la acción para el reclamo de las sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 164 de la Ley: “La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse... La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...”. El artículo 165 del mismo cuerpo legal establece las causales de interrupción del plazo para que opere la prescripción.

En este sentido, la obligación IRACIS General del ejercicio fiscal 2013 fue cumplida en el año 2014, con la presentación de la declaración jurada determinativa original. El cómputo del plazo se inició el 01/01/2015 y fue interrumpido el 25/02/2019, con la firma del Acta Final, por lo que no operó la prescripción, todo ello según el siguiente detalle:

| Obligación | Periodo/ Ejercicio fiscal | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|----------------|---------------------------------|----------------------------------|---|-------|-------|-------|---|
| IRACIS General | 2013 | Presentación de la DDJJ Original | El cómputo del plazo inicia el 1° de enero del año sgte. al cumplimiento de la obligación | Año 1 | Año 2 | Año 3 | Fue interrumpido el plazo por la firma del Acta Final |

Asimismo, **NN** solicitó: “*DEJAR sin efecto el acto administrativo notificado mediante el formulario 00 del 12/10/2020, que ya está viciado de nulidad insalvable*” (sic).

Al respecto, no corresponde hacer lugar a lo solicitado por **NN**, dado que por el Formulario N° 00 mencionado, se dejó sin efecto una medida para mejor proveer dispuesta por el **DSR1**, considerando que las pruebas oportunamente presentadas por la sumariada, fueron debidamente analizadas por este departamento, durante el periodo probatorio.

Sobre el fondo de la cuestión, **NN** argumentó: “*Como ya mencionamos NO EXISTE VENTAS NO DECLARADAS, todas las ventas fueron facturadas y declaradas, los auditores determinaron que los despachos no registrados y no vendidos corresponden a “Ventas no declaradas” y realizan la determinación fiscal sobre la supuesta ventas omitidas pero sin considerar el costo de las mismas*” (sic).

En relación con las ventas no declaradas, por despachos de importación que tampoco fueron declarados por **NN**, si bien es cierto la firma en un principio negó la existencia de tal hecho, finalmente solicitó que se tenga en cuenta los costos y gastos incurridos para efectuar la determinación correspondiente.

En ese sentido, debe reconocerse la razón que asiste a la empresa, en el sentido de que el IRACIS graba la renta neta generada por la realización de las actividades gravadas (en este caso, venta de automóviles), motivo por el cual la liquidación final deberá reconocer los costos y gastos (expuestos en el Informe Final de Auditoría, página 8/14), que comprenden tanto el valor factura de los bienes importados, como los valores del flete, seguro y demás gastos aduaneros expuestos en los despachos de importación verificados por los auditores actuantes.

De esta forma, el **DSR1** señaló que corresponde considerar el costo en la determinación sobre las ventas omitidas, quedando la liquidación de la siguiente manera:

| Concepto | 2.013 | 2.014 | 2.015 | 2.016 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|
| VENTAS OMITIDAS S/ AUDITORÍA | 236.278.277 | 396.150.721 | 146.608.472 | 732.289.525 |
| COSTO DE VENTA OMITIDA S/ AUDITORÍA | 225.026.930 | 377.286.401 | 139.627.116 | 697.418.595 |
| RENTA NETA | 11.251.347 | 18.864.320 | 6.981.356 | 34.870.930 |
| IRACIS (10%) | 1.125.135 | 1.886.432 | 698.136 | 3.487.093 |

Por otra parte, siempre en la misma casuística de las ventas no declaradas, a partir de la confirmación de importaciones no declaradas por la firma, dicha situación afecta de igual manera al Impuesto al Valor Agregado, por lo cual corresponde efectuar la siguiente modificación a la liquidación efectuada en el Informe Final de Auditoría:

| Periodos Fiscales | Monto Imponible | Impuesto 10% |
|----------------------|-------------------|------------------|
| 12/2.013 | 11.251.347 | 1.125.135 |
| 12/2.014 | 18.864.320 | 1.886.432 |
| 12/2.015 | 6.981.356 | 698.136 |
| 12/2.016 | 34.870.930 | 3.487.093 |
| Total general | 71.967.953 | 7.196.796 |

Ahora bien, siempre en lo relacionado al **IVA**, si bien en los periodos fiscales de 12/2013, 12/2014, 12/2015 y 12/2016, **NN** posee saldos a su favor, con los cuales los propios auditores reconocieron que se absorberían los impuestos generados, no se ha presentado en estos autos una proforma de las declaraciones juradas rectificativas respectivas, motivo por el cual corresponde confirmar las ventas no declaradas denunciadas por los auditores de la **SET**, con los montos de la reliquidación realizada por el **DSR1**.

Por otra parte, en lo que se refiere al punto de la denuncia que consiste en **CARGO INDEBIDO AL COSTO**, que afecta únicamente al **IRACIS**, **NN** argumentó su postura de la siguiente manera: “... *En todo caso los vehículos no registrados y no vendidos debieron formar parte de la existencia de las mercaderías (Inventario Inicial en la fórmula utilizada), y si se tiene en cuenta que por cada despacho de importación se ha abonado el IVA correspondiente en la DNA (según el propio informe de la SET) dichos pagos constituyen créditos fiscales para NN, que de aplicarse correctamente no resultaría impuesto liquidado, tal como lo demostraremos más adelante*” (sic).

Al respecto, el **DSR1** sostuvo que **NN** realizó cargos indebidos al costo en los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, dado que existen despachos registrados de mercaderías que fueron vendidas, cuyos costos fueron consignados por el valor imponible aduanero, debiendo ser por el valor factura más las demás erogaciones (gastos aduaneros + flete + seguro); además, se constató la existencia de despachos de importación no registrados de mercaderías vendidas y despachos no registrados de mercaderías no vendidas, todo ello sumado a la detección de compras locales no declaradas, por los vehículos despachados y vendidos en más de una ocasión.

Toda esa reconstrucción efectuada por la auditoría, permitió detectar una diferencia en el total de costo de venta declarado por la empresa en cada ejercicio fiscal, comparado con los montos reconocidos en dicho concepto por parte de los auditores, de acuerdo a los siguientes cuadros:

| Ejercicio Fiscal | Existencia según auditoría | | | | | | | | Saldo existencia (A+B+C-H) |
|----------------------|----------------------------|-------------------------------|---|--|---|--------------------------------------|--|---|----------------------------|
| | Inv. Inicial (A) | Importaciones s/auditoría (B) | Compras locales no documentadas s/auditoría (C) | Costo de venta de mercaderías s/auditoría | | | | Total costo de venta (D + E + F + G= H) | |
| | | | | Despachos no registrados y no vendidos (D) | Despachos no registrados y vendidos (E) | Despachos registrados y vendidos (F) | Compras locales no documentadas y vendidas (G) | | |
| 2013 | 725.204.149 | 7.352.946.980 | 36.123.900 | 225.026.930 | 307.164.859 | 4.861.771.573 | 36.123.900 | 5.430.087.262 | 2.684.187.767 |
| 2014 | 2.684.187.767 | 15.832.459.269 | 738.425.809 | 377.286.401 | 2.797.506.638 | 11.809.973.572 | 738.425.809 | 15.723.192.420 | 3.531.880.425 |
| 2015 | 3.531.880.425 | 13.852.514.007 | 779.312.728 | 139.627.116 | 2.026.802.432 | 10.688.918.367 | 779.312.728 | 13.634.660.643 | 4.529.046.517 |
| 2016 | 4.529.046.517 | 13.365.901.397 | 651.760.967 | 697.418.595 | 1.597.003.717 | 11.986.660.339 | 651.760.967 | 14.932.843.619 | 3.613.865.262 |
| Total general | 725.204.149 | 50.403.821.653 | 2.205.623.404 | 1.439.359.043 | 6.728.477.647 | 39.347.323.850 | 2.205.623.404 | 49.720.783.943 | 3.613.865.262 |

| Ejercicio Fiscal | Costo de Ventas s/auditoría (A) | Costo de Ventas s/contribuyente (B) | Diferencia (B - A) |
|----------------------|---------------------------------------|---|-----------------------|
| 2.013 | 5.430.087.262 | 4.924.587.982 | -505.499.280 |
| 2014 | 15.723.192.420 | 18.090.472.043 | 2.367.279.623 |
| 2015 | 13.634.660.643 | 16.312.275.412 | 2.677.614.769 |
| 2016 | 14.932.843.619 | 18.287.158.216 | 3.354.314.597 |
| Total general | 49.720.783.943 | 57.614.493.653 | 7.893.709.710 |

De esta forma, el **DSR1** concluyó que las diferencias entre el costo de venta de las mercaderías consignado por **NN** en sus DDJJ y lo determinado por los auditores de la **SET**, constituyen cargos indebidos al costo y pasan a ser base imponible para la liquidación del IRACIS en los ejercicios fiscales respectivos.

| Ejercicio Fiscal | Monto Imponible | Impuesto 10% |
|----------------------|----------------------|--------------------|
| 2.014 | 2.367.279.623 | 236.727.962 |
| 2.015 | 2.677.614.769 | 267.761.477 |
| 2.016 | 3.354.314.597 | 335.431.460 |
| Total general | 8.399.208.989 | 839.920.899 |

Con relación a la calificación de la conducta, **NN** alegó “*En cuanto a la MULTA sugerida por los auditores de 225% sobre el monto de los tributos dejados de ingresar, además de no estar de acuerdo en cuanto a los impuestos no ingresados, consideramos exorbitante y confiscatorio porque no tiene sustento la denuncia, también, porque los hechos denunciados no se tratan de operaciones inexistentes o falsas y sobre todo porque no se compadece de la realidad económica y financiera de la empresa*”.

Con base en los argumentos expuestos en el punto anterior, que sustentan suficientemente la denuncia, el **DSR1** señaló que lo alegado por **NN** no es cierto. Asimismo, la firma incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, dado que su conducta se encuadró dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 1, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley, y en el numeral 12 del Art. 174 del mismo cuerpo legal, visto que existe una contradicción evidente entre sus libros contables, los despachos de importación y los datos que surgieron de sus declaraciones juradas, excluyó parte de sus ventas y suministró informaciones inexactas sobre sus costos, además, porque hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, lo cual condujo a la falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 2, 5, 6 y 7 del Art. 175 de la Ley e indicó que se cumplen: la reiteración y la continuidad, por la comisión de la infracción de defraudación en los periodos y ejercicios fiscales verificados, violando repetidamente los artículos 7° y 86 de la Ley. Así también, la posibilidad de asesoramiento al alcance de **NN**, dado que la misma estaba obligada a presentar Informe de Auditoría Externa Impositiva desde el 2014; y teniendo en cuenta la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, por la declaración de formas

manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la Administración. Por otro lado, se tuvo en cuenta la colaboración de la firma para el esclarecimiento de los hechos denunciados. Por tanto, corresponde aplicar la multa equivalente a 225% del monto de los tributos defraudados, conforme a lo establecido por el Art. 175 de la Ley, con excepción del IVA, tributo por el cual la propia denuncia no recomendó aplicar sanción alguna.

Asimismo, NN solicitó los beneficios del Decreto N° 2614/2019, en los siguientes términos:”... *que ante el vencimiento inminente del régimen excepcional contemplado en el decreto 2617/2019, que otorga facilidades de pago sin intereses, me presento ante el juzgado administrativo dentro del plazo contemplado en el decreto mencionado en este procedimiento, para manifestar mi interés de acogerme a dichos beneficios mencionados*” (sic).

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Decreto N° 3.966/2020, modificado por el Decreto N° 4.011/2020, se encuentra vigente y establece, de manera extraordinaria, para el caso de que el contribuyente se allane expresamente, que la tasa de interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, será del 0% hasta el 31/01/2021, para todas las deudas impositivas vencidas, correspondientes a los periodos fiscales cerrados hasta 12/2019, así como a los ejercicios fiscales cerrados al 30/06/2019. Asimismo, dispone un régimen excepcional y transitorio de facilidades de pago, con una tasa de interés de financiación del 0%, una entrega inicial del 10% y hasta 60 cuotas mensuales.

En referencia a la responsabilidad subsidiaria, el **DSR1** indicó que el Art. 182 de la Ley establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto de 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 a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos señalados, defraudando al Fisco, de todo lo cual se desprende que **XX** con **C.I. N° 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.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de NN, por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA de los periodos fiscales 12/2013, 12/2014, 12/2015 y 12/2016, y el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2013 a 2016.

De manera concordante, el Código Civil Paraguayo, en sus Arts. 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.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuestos y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
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 | 2013 | 1.125.135 | 2.531.553 | 3.656.688 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2014 | 238.614.394 | 536.882.387 | 775.496.781 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2015 | 268.459.613 | 604.034.128 | 872.493.741 |
| 511 - AJUSTE IRACIS | 2016 | 338.918.553 | 762.566.744 | 1.101.485.297 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2013 | 1.125.135 | 0 | 1.125.135 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2014 | 1.886.432 | 0 | 1.886.432 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2015 | 698.136 | 0 | 698.136 |
| 521 - AJUSTE IVA | 12/2016 | 3.487.093 | 0 | 3.487.093 |
| Totales | | 854.314.491 | 1.906.014.812 | 2.760.329.303 |

* Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por mora, que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°. - **CALIFICAR** la conducta de la firma NN con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad con lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y **SANCIONAR** con una multa equivalente a 225% de los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en la presente Resolución.

Art. 3°. - **ESTABLECER** la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **C.I. N° 00**, conforme a los alcances señalados en el artículo 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 presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley, y 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**.

OSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN