



RESOLUCION PARTICULAR

FORM.727-2

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 N° 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 05/09/2017, ampliada por la Resolución Particular N° 00, notificada el 20/10/2017, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2011 al 2016 de **NN**, y para tal efecto le requirió que presente sus comprobantes de ingresos y de egresos, sus libros contables e impositivos y el detalle de la composición del Rubro 1, Campo 17 del Formulario 101, lo cual fue cumplido.

Los auditores de la **SET** verificaron las documentaciones de **NN** y sostuvieron que las ventas facturadas por la misma a territorio aduanero, superan el 10% del total declarado por la firma en su Formulario 101 Rubro 1 campo 17 "*Ingresos por operaciones de exportación a terceros países realizados por usuarios de XX*" de los ejercicios fiscales de 2011 al 2015 y campo 18 "*Ingresos Exentos o no Gravados*" del ejercicio fiscal de 2016, por lo cual sostuvieron que dichos ingresos deben ser gravados, así como sus accesorios declarados en los rubros de **DESCUENTOS E INGRESOS** y **DIFERENCIA DE CAMBIO**. Asimismo, consideraron como Costo de Venta relacionado a operaciones de exportación a terceros países realizados por usuarios de XX, los montos de las facturas declarados en su Libro de Compras y que se encuentran incluidas en sus cuentas de Costos de Ventas y Costos de Ventas.

Igualmente, la auditoría procedió a establecer los porcentajes que representan los ingresos por operaciones de exportación a terceros países realizados por usuarios de XX respecto a los ingresos brutos por ventas de **NN**, cuyos valores son: del 0,99% para el ejercicio fiscal de 2011; del 0,03% para el 2012; del 0,74% para el 2013; del 10,37% para el 2014; del 21,53% para el 2015 y del 11,58% para el 2016, y a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 17° de la Ley N° 523/95 (en adelante, la Ley), modificada por la Ley N° 2421/04, procedieron a prorratear los gastos relacionados a zona franca en base a los porcentajes determinados.

De acuerdo a lo expuesto los auditores confirmaron que **NN** obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir los montos del IRACIS de los ejercicios fiscales de 2011 a 2016, haciendo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción al Art. 17 de la Ley, por lo que ocasionado el perjuicio fiscal, se configura la Defraudación; por tanto, sugirieron el ajuste a favor del Fisco, que conforme a la liquidación practicada asciende a G 106.587.205.563, suma que incluye el impuesto y la sanción de multa del 200% sobre el monto del tributo defraudado, de conformidad a los Arts. 172 y 175 de la Ley N° 125/1991, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2011	37.116.084.780	3.711.608.478	7.423.216.956	11.134.825.434
511 - AJUSTE IRACIS	2012	78.511.305.260	7.851.130.526	15.702.261.052	23.553.391.578
511 - AJUSTE IRACIS	2013	62.872.366.410	6.287.236.641	12.574.473.282	18.861.709.923
511 - AJUSTE IRACIS	2014	98.936.826.900	9.893.682.690	19.787.365.380	29.681.048.070
511 - AJUSTE IRACIS	2015	77.854.101.860	7.785.410.186	15.570.820.372	23.356.230.558
Total		355.290.685.210	35.529.068.521	71.058.137.042	106.587.205.563

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) el 11/01/2018 notificó a **NN** y a sus Representantes Legales **XX** con **CI N° 00** y **XX** con **CI N° 00**, la Resolución de Instrucción de Sumario Administrativo N° 00, ampliado en su plazo por la Resolución N° 01, notificada el 08/01/2019, 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, y reglamentado por la RG N° 114/2017.

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

NN solicitó la prescripción de la acción para el cobro de los tributos, en los siguientes términos: *"Por el simple cotejo de fechas, surge nítidamente que se ha sobrepasado en exceso, no solo el ejercicio 2011 sino también el 2012, ya que los cinco años de que habla la Ley 125/91 en su Art. 164, se han cumplido plenamente."*

Al respecto, el **DSR1** señaló que el Art. 164 de la Ley establece que la prescripción de la acción para el cobro de las obligaciones empieza a computarse a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que debieron cumplirse las obligaciones o se cometieron las infracciones, a no ser que existan causales de interrupción establecidas en el Art. 165 de la misma ley, por lo que realizó el siguiente análisis:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Comienza el conteo	Suscripción del Acta Final	Plazo Transcurrido
IRACIS	2011	01/01/2013	15/11/2017	4 años
IRACIS	2012	01/01/2014	15/11/2017	3 años

Ante estas condiciones, el **DSR1** concluyó que la acción para el reclamo de los tributos y las sanciones por Defraudación, correspondientes al IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2011 y 2012 NO se encuentra prescripta.

Con relación a sus ingresos, **NN** argumentó: *"...el usuario de XX realiza la compra del exterior, declara el ingreso de las mercaderías a XX y las vende a otra firma, quien se encarga de realizar el despacho de importación y comercializar los bienes localmente...Para este caso, regiría el Art. 17 de la Ley Nro. 523/95, modificada por la Ley Nro. 2421/04, ya que no existiría una duplicación de los ingresos gravados, entendiendo que el usuarios de XX culmina su operación dentro de la misma (se dedica exclusivamente en importar bienes hasta XX y vender a firmas locales; pero como no es este el caso de XX, puesto que la misma interviene en todos los procesos...los auditores cometieron el grave error de efectuar una reliquidación basado en imputación indebida de las ventas de XX como ingresos gravados por el IRACIS."* (sic).

En referencia a sus costos, **NN** manifestó: "...además del grave error cometido por los auditores al imputar las ventas de XX como ingresos gravados considerando el operativo comercial de mi representada explicado más arriba, ni siquiera efectuaron en forma adecuada el prorrateo de los costos de las mercaderías, en su reliquidación, omitiendo de esta manera la aplicación del Art. 50 del Decreto Nro. 6539/05."

Al respecto, el **DSR1** sostuvo que teniendo en cuenta los comprobantes, libros contables e impositivos proporcionados por **NN**, confirmó que las ventas de XX a XX superan el 10% de sus ingresos brutos por ventas (cuadro N° 3 del Informe Final de Auditoría), asimismo, con base en los Despachos de Importación de XX con código XXX que representa el ingreso de mercaderías a Territorio Aduanero, verificó la percepción de las Retenciones de Anticipos a la Renta 6406, y conforme a lo dispuesto en el Art. 21 de la Ley, que establece: "A los efectos de la presente Ley, se aplicará el régimen que ella prevé para la venta o toda operación a título onerosos o gratuito que se produce por el sólo hecho de que un bien ingresado o fabricado o transformado o ensamblado o reparado en XX es enviado al exterior" (el subrayado es nuestro), el cual no hace distingo para el caso de que una misma empresa intervenga en todo el proceso, corresponde que dichas operaciones sean gravadas por el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

Por otra parte, los antecedentes del sumario y los documentos presentados por **NN** fueron remitidos por el **DSR1**, durante el periodo probatorio, al Departamento Jurídico de Gestiones Internas (**DJGI**), a fin de que los verifique y proceda a reliquidar el IRACIS General, en caso de corresponder.

En el Informe Técnico N° 00 del 17/09/2018, el **DJGI** manifestó: "...los auditores obtuvieron el costo deducible gravado a partir de los montos declarados por el propio contribuyente, reduciendo los costos exentos (Costo) de la misma manera que redujeron los ingresos exentos (Ingresos), vale decir sin aplicar el prorrateo conforme al Art. 50 del Decreto N° 6359/2005... quienes elaboraron una nueva liquidación considerando el prorrateo de los costos cuyos resultados obran en las hojas de trabajo que se adjuntan, las cuales hemos verificado y no encontramos objeción al respecto..."

Conforme a la reliquidación realizada por los auditores de la **SET**, surgieron saldos a favor de la contribuyente en los ejercicios fiscales de 2011, 2012, 2013 y 2016, e impuestos a ingresar al Fisco en los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, según se expone a continuación:

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR 10%
		A	B= (A*10%)
111-IRACIS General	2014	28.761.331.790	2.876.133.173
111-IRACIS General	2015	49.321.536.840	4.932.153.684

Asimismo, el **DSR1** señaló que **NN** no declaró correctamente sus costos y gastos para el IRACIS de los ejercicios fiscales controlados, contraviniendo lo dispuesto en el Art. 17 de la Ley, lo cual fue confirmado con la verificación de los documentos presentados por la misma. Por todo lo expuesto, el **DSR1** sostuvo que corresponde confirmar la reliquidación realizada por los auditores y el **DJGI**.

En relación a la calificación de la conducta, **NN** fundamentó: "...se puede apreciar claramente que la imputación tendiente a la reliquidación del IRACIS, y la aplicación de la sanción por supuesta DEFRAUDACIÓN del 200%, pretendida por los auditores se basaron simplemente en un solo aspecto del complejo tratamiento del comercio que ejerce el contribuyente al ser Usuario de XX, en combinación al Régimen especial de Turismo y a operaciones con Sucursal Internacional (de fuente extranjera), que surgieron de hechos relacionados con la limitación de las ventas al territorio aduanero de acuerdo a la norma vigente para las operaciones de XX." (sic).

Conforme los argumentos expuestos en el punto anterior, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, considerando que su conducta se encuadró dentro de los presupuestos legales establecidos en los numerales 4 y 5 del Art. 173, dado que excluyó operaciones de venta que implicaron una declaración incompleta de la materia imponible y que afectaron el monto del tributo, y suministró informaciones

inexactas respecto a sus costos y gastos, a los efectos de reducir el pago del IRACIS General, causando un perjuicio al Fisco representado por el monto del impuesto dejado de ingresar, beneficiándose en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, 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 **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** puso a disposición de la **SET** las documentaciones e informaciones que le fueron solicitadas; que no es reincidente, dado que la Administración Tributaria no ha dictado ninguna resolución de aplicación de sanciones en su contra anteriormente, y que pertenece a la categoría de pequeños contribuyentes, le es aplicable la sanción de multa del 115% sobre el monto del tributo no ingresado, conforme al Art. 175 de la Ley.

Sobre la responsabilidad subsidiaria, el **DSR1** señaló 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 a 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 al IRACIS, defraudando al Fisco, de todo lo cual se desprende que **XX** con **CI N° 00** y **XX** con **CI N° 00**, no actuaron diligentemente en su calidad de responsables 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 de **XX** y **XX**, por las obligaciones que su representada no cumplió ante el Fisco, de abonar el impuesto debido, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2014 y 2015.

De manera concordante, se puede mencionar que 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 impuesto 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	2011	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2012	0	0	0
511 - AJUSTE IRACIS	2013	0	0	0

511 - AJUSTE IRACIS	2014	2.876.133.173	3.307.553.149	6.183.686.322
511 - AJUSTE IRACIS	2015	4.932.153.684	5.671.976.737	10.604.130.421
Totales		7.808.286.857	8.979.529.886	16.787.816.743

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

Art. 2°. - **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC N° 00** de conformidad 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 115% sobre el monto del tributo no ingresado.

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

Art. 4°. - **NOTIFICAR** a la firma conforme al Art. 27 de la RG N° 114/2017, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de ley, ingrese los montos que correspondan al tributo y multa determinados. Igualmente, a sus Representantes Legales, para su conocimiento.

Art. 5°. - **COMUNICAR** lo resuelto a la Dirección General de Fiscalización Tributaria.

Art. 6°. - **CUMPLIDO** archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN