

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del proceso para la Determinación Tributaria y Aplicación de Sanciones N° 00 instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** (en adelante **NN**), y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 04/06/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, dispuso la verificación del IRACIS General de los ejercicios fiscales 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 de **NN**.

Para tal efecto, le requirió a **NN** que presente los libros originales diario, mayor e inventario, impresos y rubricados, balance de sumas y saldos, libros originales de compras del IVA impresos y rubricados, todos en formato digital y formato de planilla electrónica, y los estados financieros originales impresos y suscriptos por el contribuyente, documentos que fueron arrimados.

La verificación cuenta como antecedente las inconsistencias detectadas por el Departamento de Auditoría FT1 entre los estados financieros (EE.FF.) y las declaraciones juradas (DD.JJ.) de **NN**, y de cuyo análisis se emitió el Informe DAFT1 N° 00/2019, por el cual, el Departamento de Planeamiento Operativo FT, recomendó la apertura de una fiscalización puntual.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 19/08/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN**, declaró valores y saldos de inventarios y costos deducibles irreales, no declarando la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS; obteniendo así un beneficio indebido al lograr reducir las rentas imponible en perjuicio al Fisco.

Ante estas circunstancias, los Auditores de la **SET** consideraron que **NN** incurrió en lo establecido por el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), debido a que declaró costos mayores a los reales, presentó sus DD.JJ. con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley, e igualmente la presunción establecida en el numeral 12 del Art. 174 de la misma Ley, por la irregularidad en sus DD.JJ. En consecuencia, recomendaron aplicar una multa por Defraudación equivalente a 1 y hasta 3 veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar, conforme a Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del sumario administrativo.

Todo ello, según se detalla en el siguiente cuadro:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO
511 – AJUSTE IRACIS	2013	1.138.855.083	113.885.508
511 – AJUSTE IRACIS	2014	706.970.994	70.697.099
511 – AJUSTE IRACIS	2015	1.051.426.058	105.142.606
512 – AJUSTE IRACIS	2016	2.296.929.219	229.692.922
TOTALES		5.194.181.354	519.418.135

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) dispuso la instrucción del sumario administrativo a **NN**, conjuntamente con su representante legal, el **XX** con **RUC 00**, disposición debidamente notificada por cédula el 10/09/2019, y cuyo plazo de duración fue ampliado por Resolución N° 00 del 31/08/2020; conforme a lo establecido en los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, y con el Art. 182 del mismo cuerpo legal que establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

En fecha 18/10/2019, mediante Formulario N° 00, **NN** presentó su descargo en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Providencia N° 00 del 09/11/2020, el **DSR1** llamó a Autos para Resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes fueron analizados por el **DSR1**, según se expone a continuación:

NN manifestó que: "...por este medio opongo la excepción de prescripción al monto reclamado y correspondiente al año 2013, atendiendo a que ha transcurrido el plazo de ley para reclamar deudas tributarias del año 2013..habiendo transcurrido más de cinco años desde la fecha en que finalizó el plazo de pago voluntario y no constando a esta parte ninguna actuación administrativa que haya concurrido en interrupción de la prescripción, la deuda tributaria liquidada ha prescripto indefectiblemente por el transcurso del tiempo". (sic)

Al respecto, el **DSR1** señaló que nuestra legislación nacional admite en materia tributaria la prescripción de la acción para el reclamo de los tributos y de las sanciones, conforme a lo establecido en el Art. 164 de la Ley: "...La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 (cinco) años contados a partir del 1º 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 1º de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones...".

Igualmente, el **DSR1** agregó que el Art. 165 del mismo cuerpo legal establece las causales de interrupción del plazo para que opere la prescripción, entre ellas que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final. En este sentido, la prescripción del IRACIS del ejercicio fiscal de 2013 se ha interrumpido por la suscripción por parte XX, representante legal de la firma, del Acta Final el 07/08/2019, conforme se detalla seguidamente:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Fecha de presentación de la DDJJ	2014	2015	2016	2017	2018	2019
IRACIS	2013	15/4/2014		El cómputo del plazo inicia el 1º de enero del año sgte. al cumplimiento de la obligación.	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4 Fue interrumpido el plazo por el Acta Final del 07/08/2019.

NN, puntualizó como argumento principal de su defensa, para las diferencias de inventario impugnadas en todos los ejercicios fiscales denunciados que las notas de créditos emitidas por los proveedores XX y XX, no cumplen los requisitos del Decreto N° 6.539/2005, enfatizando el numeral 4 del artículo 23, que establece: *Requisitos no preimpresos para la expedición de las notas de crédito y de débito... 4) La persona que reciba la Nota de Crédito*

o la Nota de Débito a nombre del adquirente deberá consignar en esta la fecha de recepción, su nombre, cédula de identidad civil, cargo en la empresa, sello y firma de ser el caso.

NN, también manifestó que el número de documento consignado como factura no corresponde a las facturas del mismo monto que se encuentran asentadas en el libro compra, sino a otros números que no obran en su archivo, en relación a los ejercicios fiscales verificados.

Con relación al primer punto, el **DSR1** precisó que el incumplimiento de un requisito formal no puede justificar la invalidez de toda una operación comercial de la cual surgen responsabilidades fiscales, tanto para el adquirente como para el que las recibe. Resulta incluso contradictorio que la defensa de la sumariada reconozca parte de la documentación con las mismas características y desconozca otras en las mismas condiciones. En ese sentido se comprobó que los montos de las notas de crédito coinciden con las ventas informadas por sus proveedores en el Hechauka, y que en ningún momento fueron refutadas por **NN**; quien se limitó a decir que dichas operaciones no se encontraban consignadas en sus registros.

El **DSR1** destacó que durante el proceso de fiscalización los auditores de la **SET** confrontaron el Libro Compras presentado por **NN** con los datos registrados en el Hechauka de sus proveedores XX y XX través de la cual constataron que lo consignado como factura corresponde a las facturas del mismo monto que se encuentran asentadas en el libro compra de la sumariada, por tanto, lo argumentado por la firma no resulta admisible.

En ese sentido, el **DSR1** resaltó que la Administración Tributaria analiza la situación general de cada contribuyente con base en los documentos o informaciones presentados por el mismo o por terceros, y advirtió que el valor probatorio atribuido a la contabilidad llevada por la sumariada ha sido cuestionado en los trabajos de fiscalización, debido a que ciertamente se corroboró que la misma no ha consignado la totalidad de las operaciones llevadas a cabo, por lo que en presencia de prueba contradictoria, en este caso las notas de crédito informadas, los asientos de los libros, registros y sus comprobantes, no son tomados en cuenta, esto conforme al art. 103 de la Ley N° 1084/1983. Asimismo, es importante mencionar que durante el periodo probatorio fueron arrojadas las notas de créditos cuestionadas por XX y XX, y que las mismas coinciden con los montos que ya fueron considerados por los auditores durante la fiscalización.

Por lo expuesto, y ante la falta de confiabilidad de sus registros, se determinó el valor de las existencias aplicando la ecuación de inventario, utilizando como las variables de las compras, las declaradas por el propio fiscalizado en sus DD.JJ. y EE.FF. y las notas de créditos determinadas según Auditoría, y posteriormente procedió a realizar la determinación de la renta neta imponible en el IRACIS conforme a lo establecido en el Art. 213 núm. 4 de la Ley, conforme al siguiente cuadro:

EJERCICIO FISCAL	INGRESO DECLARADO S/ DD.JJ. (F-101)	EXISTENCIA MENOR DE INVENTARIO S/ AUDITORÍA	% UTILIDAD INCREMENTADA EN PROPORCIÓN A LA DIFERENCIA DE INVENTARIO	RENTA NETA IMPONIBLE
	A	B	C=(B*100) /A	D=A*C%
2013	45.470.915.826	1.138.855.083	250,46%	1.138.855.083
2014	39.607.747.270	706.970.994	178,49%	706.970.994
2015	41.427.214.174	1.051.426.058	253,80%	1.051.426.058
2016	41.699.094.857	2.296.929.219	550,83%	2.296.929.219
2017	35.993.746.346	1.856.187.036	515,70%	1.856.187.036

En consecuencia, el **DSR1** manifestó que ante la falta de elemento de juicio, necesarios y confiables para realizar la determinación sobre base cierta, corresponde confirmar la determinación realizada por los Auditores sobre presunción especial, conforme al Art. 213 núm. 4 de la Ley, ya que se pudo comprobar una existencia menor de las mercaderías de las que figuraban registradas en los inventarios.

Por todo lo expuesto y teniendo en cuenta el análisis realizado, el **DSR1** concluyó que **NN** no registró ni declaró la totalidad de las notas de créditos emitidas por XX y XX, el **DSR1** confirmó la conclusión arribada por los auditores y estableció que **NN** declaró valores y saldos de inventarios y costos deducibles irreales, no declarando la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS, hecho que implicó el no ingreso al Fisco del Impuesto correspondiente.

Con relación a la calificación de la conducta, el **DSR1** manifestó 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 **perjuicio al Fisco**, el cual está representado por el monto que dejó de percibir por un valor de G 705.036.839 en concepto de IRACIS, con la **intención** de procurarse un beneficio indebido y no pagar impuestos. 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 contribuyente fue con **intención**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado la contradicción entre los documentos y demás antecedentes correlativos y los datos que surgieron de sus declaraciones la que presentó con datos falsos, y que excluyó sus operaciones de compras y ventas, lo que a su vez implicó una declaración incompleta de la materia imponible, causando un perjuicio al Fisco y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numeral 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Numeral 12 del Art. 174 de Ley), debido a que declaró valores que no reflejan la realidad de sus operaciones económicas.

A fin de establecer la graduación de la sanción el **DSR1** consideró las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los numerales 1, 5 y 6 del Art. 175 de la Ley, indicó que se cumple la reiteración, debido a que **NN** no registró la totalidad de las notas de créditos emitidas en sus declaraciones juradas en varios ejercicios fiscales; también el grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento debido a que cuenta desde el 2008 con la obligación de presentar Auditoría impositiva pudiendo acceder al asesoramiento de profesionales contables y por último las características de la infracción, la que se configura con los montos de los impuestos no ingresados a favor del Fisco. No obstante, el **DSR1** consideró como atenuante el hecho de que el contribuyente presentó toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria.

Por tanto, el **DSR1** indicó que corresponde aplicar una multa por Defraudación del 135% sobre el impuesto a ingresar determinado por los auditores.

Por su parte 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 ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó al Fisco los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos y egresos respaldados con facturas relacionadas con operaciones inexistentes, defraudando al Fisco, por lo que el **Sr. XX** con **RUC 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 del **Sr. XX** con **RUC 00** por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos.

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.

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 conferidas por ley,

**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	113.885.508	153.745.436	267.630.944
511 - AJUSTE IRACIS	2014	70.697.099	95.441.084	166.138.183
511 - AJUSTE IRACIS	2015	105.142.606	141.942.518	247.085.124
511 - AJUSTE IRACIS	2016	229.692.922	310.085.445	539.778.367
511 - AJUSTE IRACIS	2017	185.618.704	250.585.250	436.203.954
Totales		705.036.839	951.799.733	1.656.836.572

* Sobre el tributo deberá adicionarse la mora y los intereses que serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de **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 135% 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 el **Sr. XX** con **RUC 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 en el plazo de 10 (diez) días hábiles proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente 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.

**ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN**