

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación N° 00, y el 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 Fiscalización N° 00, notificada el 26/06/2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**) a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación de la obligación del IRACIS General de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 y a dichos efectos solicitó a **NN** que presente sus libros diario, mayor e inventario, balance de sumas y saldos, libros de compras del IVA y estados financieros, a lo cual dio cumplimiento.

La fiscalización puntual cuenta como antecedente la inconsistencia detectada por los auditores de la **SET** entre los estados financieros y las declaraciones juradas de **NN**.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 02/09/2019, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró valores y saldos de inventario y costos deducibles irreales, pues no declaró la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS, con lo cual obtuvo un beneficio indebido al lograr reducir las rentas netas imponibles en perjuicio del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** consideraron que la conducta de **NN** reúne los presupuestos para calificarla como Defraudación, en los términos del Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia con los numerales 1, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley, ya que realizó todos los actos que aparejaron la consecuente falta de tributos en perjuicio del Fisco; por lo que, además recomendaron la aplicación de una multa cuyo monto quedará establecido a las resultas del sumario administrativo, según el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACION	PERIODO	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO	TOTAL
511 - AJUSTE IRACIS	2015	1.610.244.645	161.024.464	161.024.464
511 - AJUSTE IRACIS	2016	1.409.890.729	140.989.073	140.989.073
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.053.299.927	105.329.993	105.329.993
TOTALES		4.073.435.301	407.343.530	407.343.530

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 del 19/09/2019, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el sumario administrativo a la firma **NN**, conjuntamente con sus representantes legales Sres. **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, 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 a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

Cabe aclarar que la instrucción del sumario fue notificada a la firma en el domicilio fiscal declarado en el RUC, siendo recibida por la encargada de logística; en lo que respecta a la notificación de los representantes legales, las notificaciones fueron hechas en los domicilios fiscales declarados en el RUC por ambos, según consta en autos a fjs. 43, 44 y 45 del expediente 00.

Los descargos fueron presentados por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, mediante la Resolución N° 00 del 04/02/2021, el **DSRI** llamó a autos para resolver.

Sobre la improcedencia de la liquidación sobre el método utilizado, **NN**, expresó que: “... *la fiscalización puntual referenciada, tuvo como contenido principal controlado dentro de la liquidación del IRACIS 2015, 2016 y 2017 el rubro de inventarios y su vinculación e incidencia directa en la existencia/mercaderías/costos/ ingresos y rentabilidad neta fiscal, declaradas en la determinación impositiva de nuestra empresa. Que, en una pretensión – estimamos -conducente a reliquidar el IRACIS utilizando porcentaje de rentabilidad neta fiscal del promedio del sector, los fiscalizadores actuantes desearon e impugnaron la información contable y real de los registros que presentamos – sobre todo el libro de inventarios, también el diario y mayor – cuando las valoraciones y aseveraciones que realizan bajo ningún sentido ameritan desechar los elementos reales para reemplazarlos por métodos presuntos de liquidación... sobre todo teniendo en cuenta que la actividad desarrollada por nuestra empresa, siempre se ha realizado cumpliendo con las reglas impositivas, contables y registrales a que estamos obligados*” (sic).

En lo que se refiere a la impugnación de los registros contables de la firma, es preciso mencionar previamente, que los fiscalizadores procedieron a realizarlo parcialmente en lo que respecta a los registros contables del libro Diario y del Mayor, y en lo que se refiere al inventario en su totalidad, tal y como ya se expresare en el Informe Final, cabeza de este sumario, por la falta de fiabilidad de los registros que llevan, contrariamente a lo expresado primeramente por **NN**.

En contradicción a lo que la firma misma expresó, posteriormente la misma acepta los errores en sus registros, diciendo que: “...*dado que los envases no conforman el costo de venta de las mercaderías (el contenido si: cervezas y gaseosas, no los envases) y que debía ser registrado como insumos, que si bien constituye un registro erróneo en la contabilidad*”...“*Que, queremos hacer referencia a una situación real para el cálculo del costo deducible que se da en las mercaderías (cervezas) recibidas por bonificaciones. Estas mercaderías fueron contabilizadas en la cuenta mercaderías cervezas y las notas de créditos por las bonificaciones recibidas fueron también contabilizadas en la cuenta mercaderías cervezas (salida o devolución de cervezas) duplicando por tanto el registro, es decir, estas bonificaciones no deben formar parte del costo de las mercaderías vendidas... que, si en algo tenemos que concordar con los auditores actuantes, es que en el formulario 101 y los estados financieros de nuestra empresa de los ejercicios controlados, se registraron costos deducibles inexactos , pero los costos deducibles fueron por debajo de los valores que realmente corresponden*” (sic).

De estas propias afirmaciones hechas por la firma en su escrito de descargo, se colige claramente la falta de claridad en sus registros, y que las labores realizadas por los auditores de la **SET** tienen un sustento claro en relación con las impugnaciones realizadas. Debido a ello se encuentra razonablemente impugnada la contabilidad de **NN**.

En relación al porcentaje de rentabilidad aplicado, **NN** expresó que: “*La supuesta rentabilidad contable y fiscal inferior al promedio también es una primero, en el presente caso no se puede aplicar elementos presuntos de liquidación como la aplicación del promedio de otras empresas análogas por la certeza y razonabilidad que presentan los estados contables base de la liquidación del IRACIS de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 que demuestran nuestra real rentabilidad y segundo, el porcentaje pretendido por los auditores (6, 17%) es totalmente improcedente y ajeno a la realidad del sector donde no se manejan esas ganancias*” (sic).

Sobre este punto, y contrariamente a lo manifestado por la firma, la razonabilidad o certeza de los registros contables ya fue debatido más arriba, en lo que respecta al porcentaje de rentabilidad, la misma fue aplicada como consecuencia de las impugnaciones realizadas, y de esta manera, conforme a lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del Art. 211 de la Ley, la **SET** está facultada a realizar las determinaciones en los periodos investigados. Por otra parte, en lo que se refiere al porcentaje propiamente, **NN** no proporcionó elemento alguno que permita identificar que el mismo se encuentra por encima de la rentabilidad del sector

que este representa, tal y como lo manifestó, por lo que el **DSRI** se ratifica en el porcentaje aplicado por los auditores de la **SET**.

En relación a la determinación del costo deducible del IRACIS, **NN**, expresó que: en lo que respecta al ejercicio 2015, *“según los auditores, en la exposición de sus conclusiones en el Acta final, el cálculo del monto de las compras para inventario expone un valor de.... Los auditores desecharon nuestros registros contables. Sin embargo, conforme a nuestros estados contables, el cálculo de las compras para inventario, da como resultado: (cuadro detallado en el descargo)... Que, en el análisis de la fiscalización realizada, el valor de en concepto de notas de créditos recibidas por descuentos fue descontado de las compras consignadas en el formulario 120. Sin embargo no corresponde deducir dicho monto de las compras, en razón de que estos valores son descontados de las facturas. Dichos montos constituyen descuentos y no son devoluciones de botellas ni bonificaciones obtenidas”* (sic).

Sobre esto es preciso mencionar que fueron verificadas las D.D.J.J. del IVA, tanto por el **DSRI** como por los auditores de la **SET**, lo cual repercute en la determinación del IRACIS, y constataron que lo manifestado por la firma no fue reflejado en dichas D.D.J.J., por lo que no es posible tomar dichos valores si la misma firma no los ha declarado, y posteriormente pretende hacerlos valer ante la Administración, por lo que respecta a este punto el **DSRI** se ratifica en las determinaciones realizadas por los auditores.

Es necesario mencionar que la misma acotación realizó **NN** con referencia a los ejercicios 2016, y 2017, y la misma situación descrita más arriba se visualizó en estos ejercicios, es decir no fueron declaradas en sus D.D.J.J. del IVA.

En lo que se refiere a la multa por defraudación fiscal **NN** expresó que: *“... de las constancias en autos, del análisis esquemático presentado en la presente defensa, se puede visualizar que en la reliquidación que pretendemos sea aplicada, existe una base imponible del IRACIS declarada erróneamente, correspondiendo por tanto la reliquidación, disminuir la dichas bases imposables y por ende redeterminar el impuesto a pagar. Al hacerlo, se podrá visualizar que al no haber impuesto dejado de ingresar al fisco, no puede bajo ningún sentido configurarse infracción tributaria de defraudación fiscal y por ende carece de valor la determinación de multa alguna en ese concepto... Que, al no haber perjuicio fiscal en la obligación de IRACIS”* (sic).

En relación a este punto, es importante mencionar que la sumariada no ha presentado documentación alguna que permita desvirtuar los hechos denunciados por los auditores de la **SET**, y que las reliquidaciones elaboradas por esta, como las que deben ser aplicadas, no constituyen un reflejo de lo presentado en sus D.D.J.J., por otra parte, si bien la firma **XX** manifestó que es la dueña de los envases de vidrio retornables empleados para la venta de bebidas, no obstante, dicha afirmación no constituye elemento suficiente para proceder al cambio de la forma en la que fue realizada la determinación de los tributos por parte de los auditores, ya que fue demostrado y ante las contradicciones de la propia firma, que sus registros no guardan la fiabilidad necesaria para realizar la liquidación con base a los registros contables de esta.

Por lo mencionado, el **DSRI** confirmó que **NN** declaró valores y saldos de inventarios y costos deducibles irreales, lo que implica que no declaró la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS, además declaró existencias de mercaderías, costos y rentabilidades irreales disminuyendo los resultados fiscales utilizados como base para la liquidación del IRACIS, lo que implica un perjuicio al Fisco, por lo cual su conducta se adecua a lo establecido al Art. 172 de la Ley, calificando la misma como DEFRAUDACIÓN, dentro de los términos del Art. 173, numerales 1, 3, 4 y 5 de la Ley.

En lo que se refiere a la falta de perjuicio fiscal, el **DSRI** expresó que el Art. 172 de la Ley no condiciona la configuración de la Defraudación a que exista una DETERMINACIÓN (deuda), sino que 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**, 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 sujeto fue con **INTENCIÓN**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado dentro del presente sumario.

En lo que se refiere a la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que tuvo en cuenta todas situaciones dentro de la fiscalización y del sumario administrativo, por esta razón, analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general, y, consideró que corresponde la graduación de las multas por Defraudación al 130% del valor de los tributos defraudados.

Con relación a la responsabilidad de los representantes legales, **NN** expresó que: *“Que, XX y XX ejerciendo nuestros propios derechos, manifestamos que si bien somos conscientes de que en caso de que no procesamos con la debida diligencia en el ejercicio de la representación legal de NN, somos responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de esta manera subsidiaria, sin embargo es dable destacar que como ya lo manifestáramos, defendimos y probamos en el presente estadio procesa que no hubo perjuicio fiscal ni declaraciones indebidas, ni mucho menos simulación en contra de los intereses del fisco y por tanto no es aplicable al ejercicio de nuestra administración la disposición contenida en el precitado artículo 182 de la Ley 125/91”* (sic).

En relación a la responsabilidad del representante legal, el Art. 182 de la Ley establece que los mismos 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 responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. Por tanto fue comprobado que **NN** declaró valores y saldos de inventarios y costos deducibles irreales, ya que no declaró la totalidad de las utilidades gravadas por el IRACIS, además declaró existencias de mercaderías, costos y rentabilidades irreales disminuyendo los resultados fiscales utilizados como base para la liquidación del IRACIS, lo que implica un perjuicio al Fisco, por lo que corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de los señores **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, para el pago de los tributos confirmados.

De manera concordante, se puede mencionar 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 TANTO, en uso de las facultades otorgadas por la 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	2015	161.024.464	209.331.803	370.356.267
511 - AJUSTE IRACIS	2016	140.989.073	183.285.795	324.274.868
511 - AJUSTE IRACIS	2017	105.329.993	136.928.991	242.258.984
Totales		407.343.530	529.546.589	936.890.119

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

Art. 2: **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 130% sobre los tributos defraudados.

Art. 3: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de los Representantes Legales Señores: **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley.

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. Asimismo, a sus Representantes legales 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