

**RESOLUCION PARTICULAR**

FORM.727-2

**VISTO:**

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00 y otros, relacionados con el Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con **RUC 00**, y;

**CONSIDERANDO:**

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 18/03/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IRP del ejercicio fiscal 2019; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales de ingresos, el Libro de Ingresos así como los documentos que registren pagos e indemnizaciones con el detalle de montos y de fechas, lo cual fue cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) a través del Informe DGFT/DPO N° 00/2021, sugirió la apertura de una fiscalización puntual a **NN**, debido a que el mismo presumiblemente declaró en el IRP ingresos gravados como exentos.

Según el Informe Final de Auditoría del 17/06/2021, los auditores de la **SET** constataron que **NN** declaró indebidamente como exento en la obligación IRP del ejercicio fiscal 2019, el ingreso gravado percibido en concepto de indemnización por término de función en perjuicio del Fisco, en infracción al inc. b) numeral 1 del Art. 13 de la Ley N° 2421/2004 modificada y ampliada por la Ley N° 4673/2012 y el inc. a) del Art. 19 del Decreto N° 359/2018, ya que dicho ingreso no se enmarca dentro del concepto de indemnización por despido al que hace referencia la citada Ley, situación que fue confirmada con los documentos proporcionados por el contribuyente y la DJ determinativa (Formulario N° 104) obrante en el Sistema Marangatu.

Consecuentemente, procedieron a reliquidar el tributo sobre la base de los ingresos declarados exentos, del cual surgió saldo a favor del Fisco en el IRP del ejercicio fiscal 2019.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones, pues excluyó actividades gravadas y por ende, presentó su DJ con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN			IMPUESTO 10%
------------	--	--	--------------

	EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE S/AUDITORÍA	
512 - AJUSTE IRP	2019	3.893.331.528	389.333.153

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificado el 06/07/2021 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones y la RG N° 114/2017.

El 22/07/2021 el contribuyente contestó el traslado y habiendo hechos que probar el **DSR1** abrió la causa a prueba, posteriormente el sumariado solicitó una prórroga para presentar sus pruebas el cual fue concedido y notificado en fecha 19/08/2021, sin embargo, transcurrió el plazo legal sin que el mismo haya ofrecido prueba alguna.

Posteriormente, en la etapa de Alegatos expresó su "*allanamiento parcial a los resultados de la Fiscalización*", señalando que por error consideró exenta la indemnización por término de función cuando que la misma se encuentra gravada por el IRP, planteó la determinación del tributo sobre base presunta y su exclusión de responsabilidad invocando el error excusable de derecho en virtud del numeral 3 del Art. 185 de la Ley.

Una vez transcurrido el término legal y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 del 08/10/2021 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

**Allanamiento parcial y liquidación del impuesto sobre base presunta: NN** expresó su allanamiento parcial al resultado de la Fiscalización y reconoció que la diferencia denunciada se encuentra gravada por el IRP. No obstante, explicó que por error consideró exenta la indemnización por término de función, debido a una confusión conceptual de los incisos c) y d) del Art. 15 de la Ley referente a las "*Exoneraciones y Rentas temporalmente Exceptuadas*", tal es así, que "*el monto de G 3.893.361.548 percibido en concepto de "Indemnización por Término de Función" asimiló equivocadamente al concepto de "beneficio por "indemnización por despido" e incluso lo consideró intrínseco al concepto de la jubilación*", dado que el mencionado monto lo percibió con motivo de la jubilación ordinaria de XX.

Por otra parte, cuestionó la liquidación sobre base cierta efectuada por los auditores de la **SET** pues según dijo, "*no existen los elementos reales para hacerlo*" ya que la base imponible del IRP no condice con la realidad económica y por ende, surge un incremento significativo del impuesto a pagar. Expresó que por indicaciones recibidas en su momento por el profesional contable "*no fueron registradas ni puestas en resguardo las documentaciones de los egresos del ejercicio controlado*" ya que al declarar ingresos exentos no surge impuesto a ingresar. Ante esta situación, solicitó la liquidación del impuesto sobre base presunta de conformidad con el numeral 2 del Art. 211 de la Ley, a fin de poder cumplir con la obligación de acuerdo con su realidad y capacidad de pago, planteando para el efecto, la aplicación de un coeficiente de rentabilidad del 30% sobre los ingresos omitidos, del cual surge un impuesto a ingresar de G 116.800.846.

Al respecto, el **DSR1** señaló que el inc. a) del Art. 10 de la Ley N° 4673/2012, establece que el IRP grava las rentas de fuente paraguaya que provengan del "*ejercicio de profesiones, oficios u ocupaciones o la prestación de servicios personales de cualquier clase, en forma independiente o en relación de dependencia...*", asimismo, según el Art. 13 de la referida Ley en concordancia con los incisos a) y k) del Art. 19 del Decreto N° 359/2018, constituyen ingresos brutos "*cualquier tipo de remuneración o retribución, sean estos en dinero o en*

*especie, habitual o accidental percibida bajo un vínculo de dependencia, proveniente del trabajo personal prestado a entidades privadas o públicas y a las entidades binacionales, excluido el aguinaldo que se percibe dentro de los límites de la legislación laboral”, como también cualquier otro ingreso en las condiciones establecidas en el Art. 10 de la citada Ley.*

Aplicado al caso de referencia, se desprende que el ingreso percibido por **NN** en concepto de indemnización por término de función en el ejercicio fiscal 2019 se encuadra dentro de la situación prevista en la Ley y la reglamentación, conforme se desprende de los documentos presentados por el contribuyente y los datos del Sistema Marangatu, por tanto, se encuentra gravado por el IRP. Si bien, el contribuyente alegó que existió una confusión conceptual, resulta claro que la suma percibida no provino de la jubilación ni del despido, pues la primera es el resultado de un acto administrativo en virtud del cual un trabajador activo, por cuenta propia o ajena, solicita pasar a una situación pasiva o de inactividad laboral tras haber alcanzado la edad legal para ello, mientras que el segundo surge de la extinción de una relación laboral, originada en una decisión unilateral por parte del empleador, supuestos que no se dieron en esta causa, ya que el monto percibido corresponde a una compensación otorgada por los años de servicio en esa función.

Por lo demás, el allanamiento y planteamiento efectuado por el contribuyente, conlleva una expresa aceptación de la infracción cometida ya que solicita la aplicación de un coeficiente de rentabilidad del 30% para liquidar el impuesto a fin de poder realizar el pago. Esto a su vez implica el reconocimiento del derecho material invocado en el Informe de Auditoría y consecuentemente, la renuncia a oponerse a la pretensión del Fisco.

Ahora bien, respecto a la determinación sobre base presunta establecida en el numeral 2 del Art. 211 de la Ley, el **DSR1** acotó que *“solo procede si el sujeto pasivo no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria no pudiere o tuviere dificultades para acceder a los mismos”,* presupuesto que en este caso no se cumplió pues **NN** presentó todos los documentos solicitados en la fiscalización los cuales permitieron a los auditores efectuar la determinación del tributo sobre base cierta, habida cuenta la existencia de elementos que dieron conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria así como su cuantía. Tal es así, que con base en los comprobantes de ingresos, el Libro de Ingresos, el extracto bancario y la DJ Formulario N° 104 IRP del ejercicio fiscal 2019, los auditores reliquidaron el impuesto.

En cuanto a los comprobantes de egresos que no registró ni guardó **NN**, el **DSR1** recordó que el contribuyente tiene la obligación de sustentar documentalmente todos sus ingresos y egresos gravados, registrar sus operaciones en los Libros de Ingresos y de Egresos y conservarlos por el plazo de la prescripción, por lo que a la fecha no puede alegar que no fueron conservadas todas las facturas de gastos por el hecho de haber percibido ingresos presuntamente exentos (Artículos 49, 50 y 51 del Decreto N° 359/2018).

Consecuentemente, por todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó que el planteamiento de **NN** no es factible, por lo que corresponde confirmar la reliquidación efectuada por los auditores del IRP del ejercicio fiscal 2019.

**Calificación de la conducta y aplicación de sanciones:** **NN** adujo que por error consideró exonerada la indemnización percibida, *“pero que de ninguna manera, dicha situación implica una maliciosa intención de mi parte de obtener un beneficio indebido a expensas del Fisco”.* Por ello, solicitó la exclusión de responsabilidad por error excusable de derecho en virtud del numeral 3 del Art. 185 de la Ley N° 125/1991, de modo a que no se le aplique sanción alguna, *“tomando también como circunstancia atenuante, la aceptación y allanamiento parcial del resultado de la fiscalización, al asumir que el monto percibido y objetado por los auditores constituye un ingreso gravado por el IRP”.*

Sobre el punto, el **DSR1** refirió que el error excusable invocado por el contribuyente, no puede alegarse como motivo de exclusión de responsabilidad, ya que no se corroboró el citado error, siendo que el mismo declaró como exentos ingresos gravados por el IRP.

El **DSR1** además precisó que el error excusable al que hace referencia el Art. 185 de la Ley requiere de un comportamiento normal, razonable y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del Fisco, situación no acontecida en autos. Por lo demás, el reconocimiento de **NN** de la infracción cometida, implica también el sometimiento a la sanción que corresponde aplicar.

Por tanto, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 1, 3 y 5 del Art. 173, pues comprobó la contradicción entre sus documentos y su DJ, asimismo, suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, por ende, presentó su DJ con datos falsos. Además confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que el contribuyente declaró ingresos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, ya que consignó como exentos ingresos que en realidad se encontraban gravados, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose el contribuyente 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 implique 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** cometió la infracción en un solo ejercicio fiscal, aunque los ingresos omitidos superaron el 50% del monto de los ingresos declarados, también se presentó en el Sumario Administrativo a formular descargos y proporcionó todos los documentos requeridos en la Fiscalización y además manifestó su intención de regularizar el adeudo fiscal. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 135% del monto del tributo defraudado (numerales 7, 8, 9 del Art. 175 de la Ley).

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, determinar la obligación fiscal 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
512 - AJUSTE IRP	2019	389.333.153	525.599.757	914.932.910

Totales	389.333.153	525.599.757	914.932.910
---------	-------------	-------------	-------------

Sobre el tributo deberá adicionarse los intereses y la multa por mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta del contribuyente de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar al mismo con una multa equivalente al 135% del tributo defraudado.

**Art. 3°: NOTIFICAR** al contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**Art. 4°: 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**