

**RESOLUCION PARTICULAR**FORM.727-2

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** (en adelante **NN**), con **RUC 00**, juntamente con la Representante Legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único de Contribuyentes, la Sra. **XX** con **RUC 00** y;

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Orden de Fiscalización N° 00 notificada en fecha 01/10/2020, ampliada por Resolución Particular N° 00 notificada el 02/12/2020, 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 2017 al 2019 de **NN**, específicamente sobre los rubros: "EXISTENCIAS/MERCADERÍAS/COSTOS/INGRESOS/RENTABILIDAD NETA FISCAL Y GASTOS, ESPECÍFICAMENTE; "SUELDOS Y SALARIOS SUJETOS AL RÉGIMEN DE SEGURO SOCIAL ADMITIDO POR LEY, AGUINALDOS, CARGAS SOCIALES (APORTE PATRONAL) Y PÉRDIDAS POR DIFERENCIA DE CAMBIO" (CAMPOS 29, 30, 31 Y 44 - FORMULARIO 101)"; y para tal efecto, le requirió su Declaración Jurada de salarios y constancias de pagos originales; el detalle mensual de la cantidad y de los empleados asalariados declarados al Instituto de Previsión Social (**IPS**); los Libros de Compras del IVA impresos y rubricados, así como en soporte digital; Libros Diario, Mayor e Inventario impresos y rubricados e igualmente en soporte digital; Estados Financieros impresos, Balance de sumas y saldos; y Cuadro de Revalúo y Depreciación de Bienes del Activo Fijo, documentación que fue arrimada parcialmente por la firma contribuyente.

La verificación tuvo su origen en el seguimiento del cumplimiento de las obligaciones de la firma contribuyente realizado por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), ocasión en la que se detectó inconsistencias en los costos y ciertos gastos declarados por **NN**; y ante la falta de aclaración y provisión de las informaciones y documentaciones necesarias para desvirtuarlas, procedieron a elaborar el Informe DGFT/DPO N° 00/00 que derivó en la Denuncia Interna N° 00, la cual dio origen a la Orden de Fiscalización N° 00.

Durante el proceso de control, los auditores de la **SET** procedieron a calcular los costos deducibles utilizando las informaciones de los Libros Compras, Estados Financieros y

Declaraciones Juradas (F-101) del IRACIS General presentadas por **NN**, para lo cual consideraron las compras registradas en los Libros Compras, las que fueron totalizadas anualmente por ejercicios fiscales y de éstas a su vez fueron restados los gastos declarados en el Formulario 101 para demostrar las compras de mercaderías y comprobar la veracidad de los costos deducibles. También utilizaron los montos de las existencias iniciales y finales de los Estados Financieros rectificadas, resultando de esta operación que los costos deducibles declarados en el Formulario 101 del IRACIS General presentan diferencias con respecto a los que resultan de los cálculos realizados.

Por otra parte, respecto a las diferencias por tipo cambiario, los auditores de la **SET** señalaron que **NN** se limitó a presentar simples cuadros con montos totales y asientos contables que dice ser parte de los Libros Diario y Mayor, y recalcaron que estos no muestran los orígenes de las diferencias de cambio por cuentas, por operaciones individuales, ni los datos de los documentos con los que pueden ser confirmados variación por variación. Además, los montos de los resúmenes remitidos son distintas entre uno y otro, y a la vez no son coincidentes con los consignados en las Declaraciones Juradas y Estados Financieros originales y rectificativas presentadas.

Por tanto, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** abultó los montos de los costos declarados y realizó deducciones de pérdidas por diferencia de cambio que no pudieron ser justificados, hechos que implicaron el no ingreso de los impuestos correspondientes, la presentación de Declaraciones Juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose así la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los mismos dentro de los términos de los numerales 2, 3, 4 y 5 del Art. 173 de la Ley 125/1991 (en adelante la Ley). Igualmente, al confirmarse la irregularidad en la declaración de los costos declarados y deducciones de pérdidas por diferencia de cambio, se configuró la presunción de defraudación establecida en los numerales 2, 12 y 14 del Art. 174 de la Ley, modificado por la Ley Nº 170/1993, concordantes con el Art. 172 de la citada normativa.

Con relación a la graduación de la multa por Defraudación dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias que pudieran darse en el marco del proceso de determinación tributaria y aplicación de sanciones, pudiendo ser de 1 a 3 veces del tributo dejado de ingresar. Además, recomendaron la aplicación de la sanción por Contravención prevista en el Art. 176 de la Ley, de acuerdo con el Art. 1 numeral 6, Inc. b, del Anexo de la Resolución General Nº 13/2019 y en consideración al Art. 4º del Decreto Nº 3740/2020 corresponde la aplicación de la sanción por G 50.000, por el incumplimiento de deberes formales.

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

EJERCICIO FISCAL	OBLIGACIÓN	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO	MONTO DE LA MULTA POR DEFRAUDACION
------------------	------------	-----------------	----------	------------------------------------

2017	IRACIS General	15.467.436.795	1.546.743.680	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ART. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
2018	IRACIS General	47.501.590.321	4.750.159.032	
2019	IRACIS General	16.107.192.623	1.610.719.262	
TOTALES		79.076.219.739	7.907.621.974	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00, notificada el 00, se dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, juntamente con la Representante Legal de la misma, la Sra. **XX** con **RUC 00**, conforme lo establecido en los artículos 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación de tributos, aplicación de sanciones y el establecimiento de la responsabilidad subsidiaria, y la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados a los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

El Descargo fue presentado en tiempo y forma, y culminadas las etapas procesales respectivas, por Resolución N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) llamó a Autos para Resolver.

Los hechos y los antecedentes fueron agregados al Sumario y analizados por el **DSR2** conforme se expone a continuación:

**NN** manifestó: *“De acuerdo al ACTA FINAL los auditores manifestaron que: ante la falta de aclaración y provisión de informaciones y documentaciones se generó el proceso de fiscalización, que luego afirmaron que no hemos presentado las documentaciones requeridas tales como los libros contables y que tampoco hemos aportado los “elementos” que demuestren el sustento de los rubros Costos y Gastos”...;...“ESTAS AFIRMACIONES NO SE AJUSTAN A LA VERDAD, por el contrario hemos presentado todo lo requerido por los auditores, prueba de ello son las documentaciones que obran en el Dpto. de Sumarios y Recursos cuyas copias nos fueron proveídas a fin de ejercer nuestra defensa y presentar el descargo correspondiente, consistentes en 6.521 comprobantes foliados...”;* *“...Así mismo, se ha presentado a los fiscalizadores la composición del Costo de Mercaderías y la Planilla de Costeo en planilla electrónica (Excel)... además de los EEFF cuyos saldos fueron utilizados y no objetados por los auditores, así como también los Cuadros de Revalúo de Depreciaciones...”;* *“Por otra parte, la auditoría hace mención a diferencias entre las COMPRAS según FORM 120 IVA vs. COMPRAS declaradas en el HECHAUKA y el Libro Compras presentado... pueden existir ya que existen compras exentas no declaradas en el FORM. 120 debido a que el formulario no te permite declarar...”* (sic).

En cuanto a lo expuesto sobre la presentación de las documentaciones que le fueron solicitadas a **NN**, el **DSR2** verificó que la Administración Tributaria le requirió a través de la Orden de Fiscalización, la Declaración Jurada de salarios y constancias de pagos originales, así como el detalle mensual de la cantidad y de los empleados asalariados declarados ante el **IPS** en formato de planilla electrónica; los Libros de Compras del IVA, impresos y rubricados así como en soporte digital y en formato de planilla electrónica; Libros Diario,

Mayor e Inventario, impresos y rubricados originales, en soporte digital y en planilla electrónica; Estados Financieros Impresos originales, suscriptos por el contribuyente; Balance de sumas y saldos en soporte digital y en formato de planilla electrónica; y Cuadro de Revalúo y Depreciación de Bienes del Activo Fijo originales, suscripto por la firma contribuyente; sin embargo, la misma no cumplió en su totalidad con el requerimiento conforme a las formalidades requeridas, pues no presentó los Libros contables correctamente, ni elementos a fin de sustentar los rubros fiscalizados; sino más bien se limitó a presentar planillas y detalles en partes y de manera genérica respecto de las cuentas sujetas a Fiscalización, argumentando que el servidor de la firma se encontraba seriamente dañado; en cambio, posteriormente presentó rectificativas de los Estados Financieros.

Por otra parte, **NN** expresó: *“NO EXISTE UN INFORME PORMENORIZADO SOBRE LAS DOCUMENTACIONES PRESENTADAS POR LA EMPRESA, no existe un detalle de las facturas que conforman el costo “según la auditoría” y que represente el monto determinado...”*. Igualmente agregó: *“El Acta Final NO es el resultado de una auditoría PORMENORIZADA, más bien es una recopilación de datos, una aplicación de fórmula matemática cuyos montos son utilizados de acuerdo a la conveniencia o esquema predeterminado para que las fiscalizaciones arrojen montos inverosímiles a favor del fisco, cuyos resultados son fastuosos pero muy alejados de la realidad económica.”* (sic).

Durante el Periodo Probatorio agregó: *“ERROR 1: ...detectamos errores en la parte del total de gastos descontados... al descontar indebidamente la cuenta GASTOS Y CONTRIBUCIONES AL PERSONAL (CAMPO 41) que no se registran en el libro compras (libro utilizado por los auditores y detectamos para elaborar el costeo) y la cuenta OTROS GASTOS (CAMPO 50) que si bien sí se encuentran en el libro compras corresponden a GASTOS NO DEDUCIBLES sobre los cuales ya se tributó el IRACIS...”*; *“...ERROR 2: “...algunas cuentas denominadas como Activos Fijos en el libro compras en realidad corresponden a Mercaderías, asumimos el error en la denominación, no obstante, no corresponde considerarlos como Activos Fijos y por lo tanto tampoco corresponde descontar del total de compras...”*. Además, cuestionó lo siguiente: *“Es imposible que una empresa COMERCIAL genere la RENTA BRUTA pretendida...”*. *“...el IRACIS GRABA LA RENTA NETA... POR LO TANTO, NECESARIAMENTE SE DEBE RECONOCER UNA RENTABILIDAD A LAS DIFERENCIAS QUE PUDIERAN DETERMINARSE...”* (sic).

Conforme a los antecedentes del caso y los documentos presentados, el **DSR2** constató que **NN** no proporcionó hechos ni elementos nuevos que desvirtúen las conclusiones de la auditoría, y recalcó que las informaciones, todas registradas y declaradas por la misma firma, ya fueron analizadas por los auditores de la **SET** y mencionó que los comprobantes indicados no fueron solicitados por la Administración Tributaria, en razón de que el trabajo realizado se centró en la verificación de los registros contables. En relación al cálculo de los costos deducibles, verificó que fue realizado teniendo en consideración las informaciones de los Libros Compras provistos por la firma sumariada en formato digital,

así como los Estados Financieros y las Declaraciones Juradas (F-101) del IRACIS General presentados por la misma, para ello, de las compras registradas por **NN** en los Libros Compras, totalizadas anualmente por ejercicios fiscales fueron restados los gastos declarados en el Formulario 101, para demostrar las compras de mercaderías y comprobar la veracidad de los costos deducibles. Igualmente, que utilizaron los montos de las existencias iniciales y finales de los Estados Financieros rectificadas por **NN**, resultando de esta operación que los costos deducibles declarados en el Formulario 101 no son coincidentes con respecto a los que resultan de los cálculos realizados por la auditoría. Respecto a los gastos descontados, estos fueron considerados para el cálculo de las compras, las que posteriormente fueron consideradas para el cálculo final del costo. Por lo expuesto, el **DSR2** confirmó que **NN** declaró costos mayores a los que resultan de los documentos registrados y declarados por la misma, conforme a lo concluido por los auditores de la **SET**.

**NN** señaló: *“...NO se consideraron las Pérdidas por Diferencias de Cambio que corresponden a las mismas operaciones por las cuales nos están reclamando las diferencias a favor del fisco, vale decir, por un lado, nos reclaman abultamiento de costo, pero no tienen en cuenta las pérdidas que afectan al valor de las mismas Mercaderías analizadas producto de la menor cotización de la moneda extranjera que se puede probar con solo comparar las tablas de cotizaciones entre una fecha y otra”*. *“Hicieron caso omiso a las explicaciones, a los documentos de los préstamos en moneda extranjera que presentamos y que hemos incurrido para la compra de Mercaderías, que junto con las Facturas de Compras de las Mercaderías son los documentos que prueban el origen de las diferencias de cambio...”* (sic). Durante el Periodo Probatorio ofreció como prueba informe respecto a préstamos otorgados a la firma sumariada por la entidad bancaria XX, así como la copia autenticada de una factura de compra de una propiedad.

Sobre el punto, el **DSR2** constató que tanto durante la Fiscalización como en el trámite del Sumario Administrativo, **NN** no proveyó los registros que indiquen el origen de las diferencias de cambio, ya que únicamente presentó cuadros simples con montos totales y asientos contables; y recalzó que con los mencionados documentos no se pudo demostrar los orígenes de las diferencias de cambio por cuentas, por operaciones individuales, ni los datos de los documentos con los que pueden ser confirmados variación por variación. Además, observó que los montos de los resúmenes remitidos por la firma sumariada son distintos entre sí, e igualmente no coinciden con los datos consignados en las Declaraciones Juradas y Estados Financieros originales y rectificativas presentadas por **NN**.

Con relación a la prueba de Informe respecto a los pagos de préstamos realizados en dólares (presentado tanto durante la Fiscalización, así como en el presente Sumario y confirmado a través de notas al banco respectivo), el **DSR2** mencionó que estos datos ya estuvieron a consideración de los auditores, por tanto, no aportaron hecho nuevo alguno que refute las conclusiones de los mismos. Además resaltó que, debido a las inconsistencias detectadas y ante la no provisión de los registros contables rubricados, y la

falta de individualización por operaciones ocurridas de manera individual (Cuentas, origen de la moneda extranjera, efectos de la variación del tipo de cambio o conversión, saldos iniciales y finales, ajustes del día, valores acreditados y debitados en el día, asientos contables de la variación y otros), cronológica y clara que permita probar su realidad, existencia y cuantía exacta por parte de la firma contribuyente, consideró que corresponde confirmar la impugnación realizada por los auditores de la **SET**. Por tanto, de acuerdo con lo mencionado, el **DSR2** confirmó que **NN** realizó deducciones de pérdidas por diferencia de cambio que no pudieron ser justificados, causando un perjuicio al Fisco.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** señaló que el Art. 172 de la Ley dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado no solo por el monto que dejó de ingresar en concepto de tributos, sino además por las deducciones de pérdidas por diferencia de cambio que no pudo justificar y los costos que indebidamente declaró a su favor con el fin de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 de la Ley se comprueba que el actuar de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular de **NN**, ha quedado plenamente demostrado que la misma presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos y que suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones de compras, al encuadrarse en los numerales 2, 3, 4 y 5 del mencionado artículo; además hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y adquirió mercaderías sin respaldo documental (Numerales 2, 12 y 14 del Art. 174 la Ley modificado por la Ley N° 170/1993).

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que para su aplicación 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 **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la firma contribuyente en particular, y en ese sentido, consideró el grado de cultura del infractor, el perjuicio fiscal, así como la posibilidad de asesoramiento a su alcance. Por lo expuesto, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley y en consecuencia, le es aplicable la sanción de 190 % por Defraudación sobre el tributo defraudado del IRACIS General. Igualmente, corresponde confirmar la aplicación de la sanción por Contravención, por incumplimiento de deberes formales.

Por otra parte, el **DSR2** resaltó que 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. Y que, en este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó los montos correspondientes a los impuestos señalados, defraudando con ello al Fisco; y, por tanto, la Sra. **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 de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de la misma por las obligaciones que **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General de los ejercicios fiscales 2017 al 2019.

De manera concordante, el **DSR2** mencionó igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 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 multas.

**POR TANTO**, en uso de las facultades que otorga la Ley N° 125/1991,

## EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

### RESUELVE

**Art. 1:** Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN RUC 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo con el siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2017	1.546.743.680	2.938.812.992	4.485.556.672
511 - AJUSTE IRACIS	2018	4.750.159.032	9.025.302.161	13.775.461.193
511 - AJUSTE IRACIS	2019	1.610.719.262	3.060.366.598	4.671.085.860
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	31/12/2020	0	50.000	50.000
<b>Totales</b>		<b>7.907.621.974</b>	<b>15.024.531.751</b>	<b>22.932.153.725</b>

*\*Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley 125/1991.*

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 190% sobre los impuestos defraudados, de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: ESTABLECER** la Responsabilidad Subsidiaria de su Representante Legal la Sra. **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en la presente Resolución.

**Art. 4°: NOTIFICAR** a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017 modificado por la RG N° 52/2020, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

**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**