

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, expediente N° 00 y otros relacionados con el Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** en adelante (**NN**), juntamente con su representante legal **XX** con **RUC 00**; y

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 fue notificada el 08/07/2024, ampliada por Resolución Particular N° 00, notificada el 06/09/2024, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios en adelante, (**GGII**), a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación de la obligación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE General) del ejercicio fiscal 2022 y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales 07 y 11/2022, en los Rubros ingresos y egresos para tal efecto le requirió a **NN** que presente los libros contables de los periodos y ejercicio fiscal controlado, documentaciones proveídas por la firma fiscalizada.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** por medio del Informe DPO GGGC N° 93/2024 analizó las obligaciones del IVA e IRE y observó que se presentaron las declaraciones juradas determinativas del IVA pero no así del IRE. Por otro lado, se visualizaron otras diferencias en los periodos fiscales 07/2022 y 11/2022, por lo cual el DPO-DGGC sugirió la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual, para verificar las transacciones respectivas.

Cabe hacer mención que **NN** reorganizó su estructura social mediante una fusión por absorción, en la cual la sociedad **XX** en adelante **XX**, absorbió a **NN**; procedimiento efectuado el 28/12/2022, en consecuencia, las obligaciones tributarias de ambas sociedades fusionadas fueron consolidadas.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 25/11/2024, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** omitió la declaración de sus ingresos y egresos, impactando en su liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), en infracción al Art. 207 de la Ley N° 125/1991, texto actualizado, en adelante la Ley, y los Arts. 7°, 8°, 14, 86 de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el Art. 7° del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley conforme a las resultados del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

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

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO A INGRESAR	Sujeto a las resultas del Sumario
------------	---------------------------------	--------------------	------------------------	---

521 - AJUSTE IVA	07/22	74.038.533	7.403.853	(Arts. 212 y 225 de la Ley)
521 - AJUSTE IVA	11/22	5.722.219.441	572.221.944	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	38.549.754.292	3.854.975.429	
TOTAL		44.346.012.266	4.434.601.226	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución N° 00 notificada el 24/03/2024 el Departamento de Sumarios 1 (**DS1**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, juntamente con su representante legal que figura como tal en la base de datos del Registro Único del Contribuyentes: **XX** con **RUC N° 00**, en virtud los Arts. 212, 225 y 182 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, para la aplicación de sanciones y responsabilidad subsidiaria y la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

El 07/04/2025 la firma solicito prórroga para la presentación de su defensa, la misma fue concedida por el **DS1** y el 24/04/2025, **NN** contestó el traslado y pidió rectificar el IVA de los periodos fiscales afectados. Posteriormente, el **DS1** abrió la causa a prueba por Resolución N° 00 del 24/04/2025, la firma solicitó prórroga del periodo probatorio lo cual fue concedido por Providencia N° 00, posteriormente por Oficio N° 01 del 08/05/2025 se solicitó a la **DGGC** comunicar a la firma la habilitación para rectificar las declaraciones juradas del IVA General, ajustando únicamente los valores objeto de controversia. Por medio del informe DCOI N° 3 la DGGC informó que **NN** ingresó las rectificativas de mencionado impuesto.

Cumplido el plazo legal, el **DS1** procedió al cierre del Periodo Probatorio por Resolución N° 00 del 12/06/2025 e informó a **NN** que podría presentar sus alegatos en el plazo perentorio de 10 (diez) días. Cumplida todas las etapas del proceso sumarial por Resolución N° 00 del 02/07/2025, el **DS1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DS1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

NN manifestó que: *"...En Relación con la diferencia detectada entre los datos del Registro Electrónico de Comprobantes y los libros de IVA Ventas y Compras, en comparación con las declaraciones juradas determinativas presentadas en el SGTM, dicha discrepancia se originó por error en el proceso de liquidación realizado por el profesional encargado. En consecuencia, proponemos como medida correctiva la presentación de la rectificación de la liquidación, a fin de reflejar correctamente los montos correspondientes al mes de julio de 2022, si bien el artículo 7° del Anexo del Decreto N° 3182/19 establece que los efectos de la absorción solo se materializan una vez inscripta en el Registro Público de comercio, inscripción efectuada el 28 de diciembre de 2022, se produjo dentro del mismo ejercicio fiscal, es decir, dentro del ejercicio que abarca el 1 de enero al 31 de diciembre de 2022... la sociedad XX en carácter sociedad absorbente ha dado cumplimiento a la normativa transcrita y en consecuencia ha consolidado los estados financieros de NN de conformidad con el principio de consistencia y coherencia..."* (sic.)

Respecto a las rectificativas del IVA de los periodos fiscales de 07 y 11/2022 realizadas por **NN**, el **DS1** concluyó que de conformidad al Informe DCOI N° 3 elaborado por la **DGGC**, la totalidad de los valores denunciados en el Acta e Informe Final fueron incluidas, según se detalla a continuación: *"...la firma ha presentado originalmente su declaración jurada determinativa sin movimiento alguno; y, al verificar los montos rectificados, se comprobó que los mismos se adecuan a los consignados en sus libros ventas y compras presentados en el marco de la*

*fiscalización puntual, observándose una diferencia en el crédito fiscal, que no resulta significativa... ”, por lo que de acuerdo al informe DCOI N° 3 la **DGGC, NN** no debe ingresar montos con relación al IVA de los periodos fiscales controlados.*

En referencia al IRE General 2022, **NN** manifestó que nada tiene que ver con el pago de dicho impuesto y que el mismo corresponde a **XX**: *“...En lo que respecta al IRE correspondiente al ejercicio fiscal 2022 es importante destacar que durante dicho periodo... la sociedad XX, actuando como absorbente y la sociedad NN en calidad de absorbida. El acuerdo de fusión fue formalizado mediante instrumento firmado con fecha 12 de abril de 2022... con fecha 30 de junio de 2022, se procedió al registro del asiento contable de traslado de saldos correspondientes a los movimientos del periodo comprendido entre enero y junio de 2022, mediante el Asiento N° 00, debidamente consignado en el Libro Diario de la sociedad absorbente XX. Este asiento tuvo por objeto incorporar, en los libros contables de la entidad absorbente todos los movimientos registrados por la sociedad absorbida... ”(sic.)*

Respecto al IRE, según se expresa en el informe final **NN** ha continuado operando con su RUC activo, de las aseveraciones mencionadas de que la firma **XX** ha realizado la absorción y abonado los impuestos relacionados al ejercicio fiscal 2022, no ha presentado en la fiscalización ni durante el Sumario Administrativo documentos que justifiquen el supuesto pago realizado por esta, es importante mencionar que **NN** ha continuado con sus funciones contables de forma normal posterior a la mencionada absorción por **XX**, ha percibido ingresos por los que corresponde tributar por el ejercicio fiscal 2022; no se observan variaciones en cuanto a la fecha de absorción mencionada por **NN** (mes de julio de 2022) ya que la misma a percibido ingresos de forma continua durante todo el mencionado ejercicio fiscal sin realizar el correspondiente pago por los mismos, según constancias en el Sistema Marangatu.

Por otro lado, según el Art. 7° del Anexo del Decreto N° 3182/2019, la absorción recién surtirá efectos a partir de la inscripción en el Registro Público de Comercio, mientras dure ese proceso, cada una de las sociedades debe cumplir con las registraciones de sus operaciones y sus obligaciones tributarias por cuerda separada; en ese sentido cabe mencionar que el acuerdo definitivo de Fusión recién fue inscripto ante la Dirección General de Registros Públicos bajo el N° 5, Folio 37-66, fecha 28/12/2022, por lo que se concluye que **NN** debe tributar por el IRE del ejercicio fiscal 2022.

En estas condiciones, el **DS1** concluyó que **NN** omitió declarar sus ingresos y egresos, en su liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), en infracción al Art. 207 de la Ley y los Arts. 7°, 8°, 14, 86 de la Ley N° 6380/2019, reglamentado por el Art. 7° del Anexo al Decreto N° 3182/2019 por lo que corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 25/11/2024 y por ende, al ajuste fiscal en concepto de IRE del ejercicio fiscal 2022, no así del IVA ya que de las rectificativas presentadas no surgieron saldos a favor del Fisco.

En cuanto a la calificación de la conducta, **NN** solicitó que se deje sin efecto la sanción impuesta por Defraudación, en virtud de que los hechos atribuidos no configuran dolo, simulación, ocultamiento ni intención de evadir el tributo.

En cuanto a la conducta de la contribuyente, el **DS1** manifestó que el Art. 172 de la Ley dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la firma contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados como consecuencia de los ingresos y egresos omitidos. La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se constata que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, en este caso, excluyó operaciones gravadas y suministró informaciones inexactas de sus operaciones e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Nums. 3), 4) y 5) del

Art. 173 y Num. 12) del Art. 174), pues no ha presentado en la fiscalización ni durante el Sumario Administrativo documentos que justifiquen la declaración o pago realizado por **XX** lo que trajo aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

Para la graduación de la sanción, el **DS1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una empresa afectada al IVA General e IRE General obligada a presentar auditoría impositiva y estados financieros, por lo que contaba con asesoramiento de profesionales; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 44.346.012.266; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **GGII**; y teniendo en cuenta la conducta que la firma sumariada asumió en el esclarecimiento de los hechos, pues proporcionó los documentos solicitados en la fiscalización y en el Sumario Administrativo se presentó y desafectó en el IVA los montos de las facturas cuestionadas a través de DD.JJ. rectificativas. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 230% del monto del tributo defraudado.

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria de los representantes legales, el **DS1** refirió que el Art. 182 de la Ley faculta a la **GGII** a establecer la responsabilidad subsidiaria del o los representantes legales de las firmas contribuyentes cuando se confirmen las infracciones denunciadas. El mencionado artículo encuentra su concordancia en los Arts. 1111, 1125, 1126 y 1174 del Código Civil Paraguayo que prevén la responsabilidad subsidiaria de los directores y Síndicos.

En el caso analizado, quedó probado que **NN** omitió la declaración de sus ingresos y egresos, el Fisco sufrió un perjuicio que está representado en el monto de los tributos no ingresados por lo que su representante legal **XX** con **RUC 00**, es responsable subsidiariamente de las infracciones, pero esto no significa que el mismo sea pasible de ejecución o reclamo directo, va a ser objeto de reclamo en el caso de que su representada no abone la deuda tributaria reclamada, la que a su vez se limita al valor de lo administrado en el caso de no existir dolo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **RUC 00**, por las obligaciones que su representada, no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia y en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y multas.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2022	3.854.975.429	8.866.443.487	12.721.418.916
Totales		3.854.975.429	8.866.443.487	12.721.418.916

**Sobre el tributo deberán 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 de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sancionar a la misma con una multa equivalente al 230% del tributo defraudado.

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 contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a los efectos de que 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 Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ

GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS