



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual 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 N° 00 notificada el 11/09/2017, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DGGC), la SET dispuso la fiscalización puntual de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2011 a 2016 y del IVA General de los periodos fiscales de 12/2011 a 12/2016 de NN, y a ese efecto le solicitó que presente sus libros contables e impositivos así como la composición de sus operaciones de créditos, lo cual fue cumplido.

La fiscalización tuvo su origen en la Nota DGGC2 N° 00/2017 mediante la cual el Departamento de Auditoría de Grandes Contribuyentes 2 (DAGC2) informó que detectó inconsistencias referentes a una operación de crédito que NN otorgó a la empresa vinculada XX.

Durante la fiscalización, los auditores de la SET constataron que NN no declaró la totalidad de sus ingresos gravados por el IVA y el IRACIS en los periodos y ejercicios controlados, debido a que no consignó en sus DDJJ los intereses generados por el préstamo que otorgó a su vinculada XX, en infracción a lo dispuesto en el Art. 6 de la Res. N° 1346/2005 y su modificatoria la RG N° 34/2014. Por lo que, los auditores de la SET incluyeron los ingresos omitidos y reliquidaron ambos tributos, de lo cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Con base en estos hechos, los auditores de la SET recomendaron la calificación de la conducta de la firma como Defraudación, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley) y la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos defraudados, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS/ PERIODOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE S/ RELIQUIDACIÓN	IMPUESTO A INGRESAR S/ RELIQUIDACIÓN	MULTA 100% S/IMPUESTO DEFAUDADO	TOTAL A INGRESAR G
IRACIS General	2011	1.037.989.780	103.798.978	103.798.978	207.597.956
IRACIS General	2012	1.788.063.225	178.806.323	178.806.323	357.612.645
IRACIS General	2013	1.225.996.643	122.599.664	122.599.664	245.199.329
IRACIS General	2014	1.897.950.353	189.795.035	189.795.035	379.590.071
IRACIS General	2015	446.400.004	44.640.000	44.640.000	89.280.001
IVA General	dic-11	850.000.000	85.000.000	85.000.000	170.000.000
IVA General	dic-12	220.774.741	22.077.474	22.077.474	44.154.948
IVA General	feb-13	388.928.389	38.892.839	38.892.839	77.785.678
IVA General	mar-13	2.261.865	226.19	226.19	452.37
IVA General	dic-13	368.714.603	36.871.460	36.871.460	73.742.921
IVA General	feb-14	236.946.480	23.694.648	23.694.648	47.389.296
IVA General	abr-14	87.703.020	8.770.302	8.770.302	17.540.604
IVA General	jun-14	96.004.570	9.600.457	9.600.457	19.200.914
IVA General	jul-14	83.034.690	8.303.469	8.303.469	16.606.938
IVA General	dic-14	708.268.958	70.826.896	70.826.896	141.653.792
IVA General	ene-15	87.342.070	8.734.207	8.734.207	17.468.414
IVA General	mar-15	425.494.393	42.549.439	42.549.439	85.098.879
IVA General	abr-15	140.441.692	14.044.169	14.044.169	28.088.338
TOTAL		10.092.315.476	1.009.231.548	1.009.231.548	2.018.463.095

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción N° 00 del 25/01/2018, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (DSR2) dispuso la instrucción del sumario administrativo a la

firma y a su representante legal XX con CI N° 00, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados en tiempo y forma, por lo que luego de haber practicado todas las diligencias tendientes al esclarecimiento de los hechos, se llamó a autos para resolver.

Las argumentaciones expuestas por **NN**, así como todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

NN impugnó la competencia de los fiscalizadores manifestando que: *“... hemos interpuesto el Recurso N° 00, en contra de la Orden de Fiscalización, argumentado la incompetencia de la Dirección de Grandes Contribuyentes, para fiscalizar a contribuyentes que no pertenecen a su jurisdicción...”*

El **DSR2** aclaró al respecto que el Art. 189 de la Ley y el Art. 27 de la Ley N° 2.421/2004 autorizan a la SET a fiscalizar y controlar a los contribuyentes sin excepción y sin hacer mención taxativa de que los mismos deben ser fiscalizados por una u otra Dirección, motivo por el cual consideró legítimo el trabajo realizado por la **DGGC**. Además, el Art. 3° de la RG N° 40/2014 faculta a la **DGGC** a realizar controles tributarios a contribuyentes relacionados a casos investigados en dicha Dirección. Que el control haya sido realizado en una u otra Dirección, no le causó gravamen irreparable alguno a la sumariada, por tanto, el proceso de control cumplió con todos los requisitos de validez relativos a la competencia.

Respecto del plazo de la fiscalización **NN** argumentó: *“No cabe dudas que la fiscalización puntual se inició con la notificación en fecha 03/07/2017, de la nota DAGC N° 00, y que por lo tanto el punto de partida para el computo del tiempo de fiscalización prevista en el Art. 31 de la Ley 2421/04, es a partir del 04/07/2017 hasta el día 27/10/2017, fecha de redacción y presentación del Acta Final, en ese escenario han transcurrido 81 días...”*

El **DSR2** señaló que los requerimientos realizados con anterioridad a la fiscalización puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la SET puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; indicó además que las informaciones relevadas sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2.421/04 que dispone que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *“... cuando exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos...”*

Con ello, queda claro que previo a la Orden de Fiscalización, la SET no solo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es deber de ella, analizar previamente la situación del contribuyente y si encuentra una sospecha de irregularidad con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros, iniciar la FISCALIZACIÓN PUNTUAL, tal como concretamente ocurrió en este caso, por lo que la utilización de las informaciones recabadas resulta lógico, puesto que ellas son las que dieron lugar a la fiscalización.

Con relación al plazo de la fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la fiscalización se inició el 11/09/2017 con la notificación de la Orden firmada por la entonces Viceministra de Tributación -en la cual se identificó claramente los periodos y documentos sujetos al control así como los funcionarios actuantes- y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 27/10/2017, transcurrieron exactamente 34 días, cumpliéndose estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2421/04 y la RG N° 4/08.

Por otro lado, el **DSR2** refirió que la nulidad debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre indefensión o refute las inconsistencias detectadas por la SET.

En cuanto a la prescripción de las deudas reclamadas, **NN** alegó: *“... el hecho gravado se configuró al cierre del ejercicio, esto es al 31/12/2011; y el computo se inicia a partir del 01/01/2012, operando la prescripción al 5to año = 01/01/2017... Las obligaciones del IVA de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2011 cuyos cumplimientos se debían verificar a más tardar en diciembre de 2011, el plazo de prescripción se computará desde el 01/01/2012, operando la prescripción liberatoria el 01/01/2017...”*

El **DSR2** señaló que nuestra legislación es clara en materia de prescripción de la acción para el reclamo de las deudas, al disponer en el Art. 164 que la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los 5 años contados a partir del 1° de enero del año siguiente en que la obligación debió cumplirse, criterio que además es sustentado en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia; por ejemplo, en el Acuerdo y Sentencia C.S.J N° 00/16 se había resuelto que *“... las obligaciones reclamadas corresponden al ejercicio cerrado 1998, por tanto conforme al Art. 164 los cómputos de prescripción operan a partir del 1° de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de cómputo el 1° de enero de 2005, siempre y cuando no se observen causales de interrupción o suspensión de los plazos...”*

Igualmente, el **DSR2** resaltó que el Art. 165 de la Ley establece que el curso de la prescripción se interrumpe con la firma del Acta Final (numeral 1), que en este caso particular fue firmada el 27/10/2017 por el representante legal de **NN**. Consecuentemente, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo un nuevo cómputo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN						
OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	2012	2013	2014	2015	2016
IVA General	dic-11	Presentación de la DDJJ	Inicio del cómputo, pues las obligaciones debieron cumplirse en el año 2012	Año 1	Año 2	Año 3
IRACIS General	2011	Presentación de la DDJJ	Inicio del cómputo, pues las obligaciones debieron cumplirse en el año 2012	Año 1	Año 2	Año 3

Consecuentemente, el **DSR2** comprobó que definitivamente las deudas determinadas y los accesorios correspondientes al IVA GENERAL del periodo fiscal de 12/2011 y del IRACIS General del ejercicio fiscal de 2011 no se encuentran prescriptos; por tanto, corresponde su reclamo.

Respecto a la cuestión de fondo **NN** argumentó: *“... la denuncia se basa en la aplicación de una tasa de interés que debía devengarse mensualmente, respecto del préstamo efectuado por XX a XX.... Que la fiscalización ha tomado como capital base para el cálculo de los intereses mensuales el contrato de préstamo de dinero por Gs. 10.000.000.000... Los fiscalizadores deberían haber tomado como base para el cálculo de los intereses mensuales el saldo mensual de la cuenta y no el monto del contrato privado...”*.

En ese sentido alegó que la norma establece en el Art. 7 inc. h) que: *“la administración deberá publicar dichas tasas para cada uno de los meses del ejercicio fiscal”* y argumentó: *“... que por Resolución N° 1346/05 la Administración Tributaria publicó una escala de aplicación de tasas pasivas nominales de interés, la cual se mantuvo vigente por 10 años... Que la referida tasa no cumplía con los requisitos de la Ley, en cuanto a la periodicidad de su publicación ya que expresamente la Ley remite la aplicación de la tasa nominal para depósitos a plazo fijo a nivel bancario de los periodos iguales vigentes en el mes anterior en que se concrete la operación; y la tasa publicada en el mes de diciembre de 2005, se mantuvo vigente hasta el mes de agosto de 2014...”*.

Asimismo manifestó: *“... que si bien es cierto y por regla general rige el principio de irretroactividad de la norma, la no retroactividad tiene su excepción en la aplicación de la norma más benigna, es así que no existiendo tasa publicada por I. SET, deberá aplicarse la tasa más conveniente al contribuyente... La tasa 5.54% utilizada por los fiscalizadores para el pe fiscal de 2016 pasa a constituirse en la tasa más conveniente...”*.

El **DSR2** concluyó que **NN** no declaró la totalidad de sus ingresos de los periodos fiscalizados, porque comprobó que los generados por la operación de crédito realizada con la firma **NN** fueron excluidos de sus DDJJ del IVA y del IRACIS, lo que constató mediante los documentos contables y el contrato privado del préstamo que **NN** presentó a través de los expedientes N° 00 y N° 00.

Asimismo, el **DSR2** señaló que los intereses generados por préstamos constituyen ingresos gravados por el IRACIS y el IVA, y en ese sentido la tasa del 0.1% a la que fue otorgado el crédito contraviene lo dispuesto el Art. 7 Inc. h de la Ley 125/1992 que expresa: *“En ningún caso dichos préstamos o colocaciones, podrán devengar intereses a tasas menores que las tasas medias pasivas nominales correspondientes a depósitos a plazo fijo a nivel bancario, para periodos iguales vigentes en el mes anterior en que se concrete la operación”*.

En ese sentido, conforme a lo dispuesto en el inciso h) del Art. 7° de la Ley y la RG N° 34/2014, el **DSR2** verificó la tasa media pasiva para colocaciones a plazo fijo a nivel bancario correspondiente al mes anterior (noviembre del 2010) en que se concretó la operación (diciembre de 2010) publicada por el Banco Central del Paraguay (**BCP**), la cual asciende a 9,24% y atendiendo a que, en los ejercicios fiscales de 2015 y 2016, las tasas aplicables según lo dispuesto en el Art. 1 de la RG N° 34/2014 ascendientes a 5,58% y 5,54% no sobrepasan la tasa media referida, y conforme a los términos de la operación obrantes a fs. 5 del Expte. 00, con ello realizó el cálculo de los intereses, de acuerdo al siguiente detalle:

AÑO	CUOTA (AMORT.+ INT.)	AMORTIZACIÓN	TASA	INTERÉS	SALDO
0	0	0	0	0	10.000.000.000
2011	2.700.000.000	1.000.000.000	9,24%	924.000.000	9.000.000.000
2012	2.530.000.000	1.000.000.000	9,24%	831.600.000	8.000.000.000
2013	0	0	9,24%	739.200.000	8.000.000.000
2014	0	0	9,24%	739.200.000	8.000.000.000
2015	1.764.000.000	1.000.000.000	5,58%	446.400.000	7.000.000.000

2016	1.598.500.000	1.000.000.000	5,54%	387.800.000	6.000.000.000
TOTALES	8.592.500.000	4.000.000.000	-	4.068.200.000	-

Por tanto, considero que corresponde reliquidar las obligaciones de **NN** conforme al nuevo cálculo de la operación y la nueva reliquidación efectuada por el **DSR2** adjuntada a fs. 53 a 59 del Expte N° 00 y reclamar los tributos resultantes.

El **DSR2** refirió también, que **NN** no pudo demostrar que el crédito haya sido otorgado conforme a las disposiciones vigentes, pues no presentó un solo documento que pueda respaldar ese hecho, a pesar de haber tenido la oportunidad de ejercer objetivamente su defensa durante el sumario administrativo, limitándose simplemente a impugnar cuestiones de forma.

En cuanto a la responsabilidad **NN** alegó: *“... rechazo la inclusión del representante legal en razón de que deviene improcedente, atendiendo a que el Acta Final no lo incluye como sujeto procesal y por tanto solicito su exclusión de la presente causa...”*.

En ese sentido el **DSR2** señaló que el Art. 182 de la Ley establece que el representante legal será responsable subsidiario en cuanto no proceda 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 administre o disponga, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber declarado **NN** la totalidad de sus ingresos defraudando con ello al Fisco, el Sr. XX con CI N° 00 no actuó diligentemente en su calidad de representante legal de la empresa ante la Administración Tributaria, y no desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada durante el tiempo en que debieron hacerlo, de manera transparente, honesta y legal.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de XX por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado el impuesto debido, específicamente el IRACIS de los ejercicios fiscales de 2011 a 2016, y el IVA General de los periodos fiscales de 12/2011, 12/2012, 02, 03, 12/2013, 02, 04, 06, 07, 12/2014, 01, 03, 04/2015 y 12/2016, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** señaló que *“... Los supuestos ingresos no declarados nunca se produjeron ni se van a producir y que los intereses devengados nunca se produjeron ni se van a producir, haciendo desaparecer la infracción de defraudación que requiere para su aplicación la intención y el resultado, este último ausente en la conducta...”*.

El **DSR2** señaló 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 engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por los ingresos que no declaró con el objeto 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 de sujeto pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** presentó declaraciones juradas con datos falsos y suministró informaciones inexactas sobre sus ventas (numerales 4 y 5 del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12 del Art. 174 de la Ley), ya que el crédito fue otorgado a una tasa inferior a la debida según la norma vigente con el objeto de no pagar los impuestos correspondientes.

Por tanto, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley, por lo que corresponde aplicar la multa del 100% sobre los tributos no ingresados.

Finalmente, en lo que refiere a los beneficios del Decreto N° 313/2018, solicitados en su presentación del 28/12/2018, el **DSR2** señaló que en su Art. 1° se dispone la reducción al 0% de la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Art. 171 de la Ley, para las deudas impositivas vencidas al 31/12/2017, circunstancia que se adecua al presente caso. Asimismo, en cuanto a las facilidades de pago de las obligaciones determinadas en el presente caso, las mismas podrán ser concedidas bajo las condiciones establecidas en el Art. 2° del citado Decreto, siempre y cuando sea formalizado el pedido de financiamiento dentro de los 10 días hábiles de notificada la presente Resolución.

Finalmente, el **DSR2** concluyó que corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de los tributos y aplicar la n **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
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2011	45.785.722	45.785.722	91.571.444
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2013	25.892.604	25.892.604	51.785.208
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2013	6.096.421	6.096.421	12.192.842
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	02/2014	23.694.663	23.694.663	47.389.326
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2014	8.770.302	8.770.302	17.540.604
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2014	9.600.457	9.600.457	19.200.914
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	07/2014	8.303.469	8.303.469	16.606.938
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	12/2014	8.747.419	8.747.419	17.494.838
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	01/2015	8.734.792	8.734.792	17.469.584
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	03/2015	42.550.277	42.550.277	85.100.554
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	04/2015	13.944.169	13.944.169	27.888.338
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2011	26.198.978	26.198.978	52.397.956
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2012	108.966.323	108.966.323	217.932.646
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2013	60.519.664	60.519.664	121.039.328
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2014	127.715.035	127.715.035	255.430.070
511 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRACIS	2015	44.640.000	44.640.000	89.280.000
Totales		570.160.295	570.160.295	1.140.320.590

**Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991, en los términos más arriba señalados.*

Art. 2°: CALIFICAR su conducta como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre los tributos no ingresados.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su representante legal XX con C.I. N° 00, conforme los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su representante legal conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/1.991, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los impuestos determinados y las multas aplicada.

Art. 5°: REMITIR los antecedentes a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que proceda a realizar los débitos en la cuenta corriente de la contribuyente, en los términos de la presente Resolución.

Art. 6°: COMUNICAR a quienes corresponda y cumplido archivar.

FABIÁN DOMÍNGUEZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN