



RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN** y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 18/02/2020, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la **SET** dispuso la Fiscalización puntual de la obligación del IRAGRO PCR/MCR del ejercicio fiscal de 2014 de **NN**, específicamente respecto de los egresos declarados en el Form. N° 113, y para el efecto le requirió que presente los comprobantes originales o copias autenticadas que respaldan dichas operaciones, así como la planilla electrónica con el detalle de los egresos, lo cual fue cumplido parcialmente.

La Fiscalización se originó a raíz de los cruces de información realizados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**), el cual mediante el Informe DPO N° 00, señaló que detectó inconsistencias en los montos declarados por **NN** en su Form. N° 113 en concepto de egresos.

Durante la Fiscalización, los auditores confrontaron los comprobantes que respaldan las compras en el IRAGRO PCR/MCR del ejercicio fiscal 2014 de **NN**, verificándose que el mismo consignó en su DD.JJ. egresos que no cuentan con respaldo documental, lo que resultó en un abultamiento indebido de las compras, hecho que afecta la Renta Neta Imponible y por ende la determinación del impuesto de manera incorrecta, por lo que los mismos fueron impugnados.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **SET** realizaron el ajuste fiscal y sugirieron calificar la conducta de **NN** conforme a lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley). Con relación a la multa, dejaron constancia de que la misma será calculada según las circunstancias agravantes y atenuantes pudiendo ser 1 a 3 veces el tributo dejado de ingresar; todo ello según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa	Total G.
516 - AJUSTE IRAGRO	2014	1.005.810.336	100.581.034	0	100.581.034

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 03/06/2020, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo al contribuyente, conforme lo dispone el Art. 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

Los descargos fueron presentados por **NN**, quien a través de su escrito del 03/07/2020 expresó con respecto a la supuesta prescripción del IRAGRO PCR/MCR que: "...hemos elaborado un cuadro ilustrativo de los plazos y que sirve de parámetro en sede jurisdiccional, con el único fin de acreditar de manera inequívoca e innegable que conforme al cómputo de los plazos, el periodo fiscal correspondiente al año 2014 ya se encuentra y se encontraba prescripto al momento de formularse el requerimiento individualizado...corresponde limitarse a determinar si la obligación se halla prescrita conforme al Art. 165 de la Ley N° 125/91 en su numeral 3); pues el periodo de prescripción es de 5 años a partir del 1° de enero del año siguiente, es decir, la configuración se produce al cierre del ejercicio fiscal...en el caso concreto de autos la obligación del año 2014, se debe computar desde el 1° de enero de 2015 en

adelante. Por lo que no habiendo mediado suspensión ni interrupción de ninguna naturaleza, indefectiblemente prescribe total y absolutamente el 1 de enero de 2020.

Se ha pretendido dejar en claro cuando es el momento de computar el plazo inicial para llegar a los 5 años y no por una astucia hacer que los 5 años iniciales se conviertan en 6 años reales dejando un año vacío en favor de la Administración Tributaria y en contra del administrado...”.

Al respecto, el **DSR2** señaló que nuestra legislación tributaria 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 1º 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° 00/2016 por el que 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 1º de enero del año 2000 y se cumplirían 5 años conforme a estas reglas de computo el 1º 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 presentación de la Declaración Jurada respectiva (numeral 2), y en este caso en particular, **NN** rectificó su DD.JJ. del IRAGRO PCR/MCR del ejercicio 2014 el 24/04/2019, por lo que en consecuencia, el cómputo del plazo fue interrumpido con dicho acto, iniciándose a partir del mismo uno nuevo, conforme se observa en el siguiente cuadro sinóptico:

CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCIÓN							
OBLIGACIÓN	PERIODO/EJERCICIO FISCAL	2014	2015	2016	2017	2018	2019
IRAGRO PCR/MCR	2014	-	Presentación de la DD.JJ. Original	Se inició el 1º de enero	Año 1	Año 2	Plazo de la prescripción interrumpido con la presentación de la DD.JJ. rectificativa del 24/04/2019

Consecuentemente, la deuda del IRAGRO PCR/MCR del ejercicio fiscal de 2014 de **NN** no se encuentra prescrita; por tanto, corresponde su reclamo.

En otra parte de su descargo **NN** señaló que: “Se observa que la notificación de la instrucción de sumario N° 00 de fecha 02/06/2020, resolución en el que se resuelve la apertura del sumario administrativo solo fue remitida de manera virtual en el Buzón Marandu del Sistema Marangatu de la empresa, al decir que se realizó de manera virtual se recalca y resalta que no se realizó en debida forma, ya que el mecanismo legal dispuesto gramaticalmente por la Ley N° 125/91 en su Art. 200 establece que debe ser notificado por cédula y en el domicilio del contribuyente, conteste con ello se puede leer que conforme lo establece el Art. 4 de la Resolución N° 114 que reglamenta el sumario vía Marangatu, cuyo artículo no fue modificado, que la comunicación del sumario debe de hacerse de manera personal y por cédula, a pesar de que la Resolución 52/20 indica que los sumarios se notifican en el Buzón Marandu, por lo que claramente, hay una contradicción legal que ocasiona una indefensión al sumariado y genera una inseguridad jurídica.

En el caso de la Resolución N° 52/2020 que omitiendo deliberadamente el Art.200 de la Ley N° 125/91 y contradiciendo el Art. 4º de la Resolución 114 dispone contra ley un forma no admitida, permitida ni reconocida por la norma principal. Por consiguiente. La modalidad utilizada por la Administración resulta contraria a la Ley y por lo tanto nula de toda nulidad” (Sic).

El **DSR2**, señaló al respecto que a través de la Ley N° 6524/2020 “Que declara Estado de Emergencia en todo el territorio de la República del Paraguay ante la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud a causa del COVID-19 o Coronavirus...” por recomendación del Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social, se dispuso la implementación de acciones preventivas ante el riesgo de expansión del Coronavirus en el territorio nacional y en ese marco, a través del Decreto N° 3456/2020 en su Art. 4º el Poder

Ejecutivo dispuso: "...que todos los Ministerios del Poder Ejecutivo, las Secretarías dependientes de la Presidencia de la República y demás Organismos y Entidades del Estado, deberán adoptar todas las medidas necesarias para el acompañamiento y colaboración en la gestión de las medidas dispuestas para la prevención y mitigación de la expansión del COVID-19".

Que, conforme a lo antes expuesto y atendiendo a que la Ley en su Art. 186 autoriza a la **SET** a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración percepción y fiscalización, la Administración Tributaria dispuso a través de la Resolución General (RG) N° 52/2020 las acciones que coadyuven con la mitigación del riesgo de propagación de la actual Pandemia, estableciendo medidas administrativas para la gestión de trámites tributarios que impliquen la reducción al mínimo de gestiones presenciales, apostando a la utilización de la tecnología en los procesos, la cual justamente se permite a través del Sistema Marangatu.

A la vez, el **DSR2** resaltó que la Constitución Nacional en su Art. 128 dispone sobre la primacía del interés general y del deber de colaborar por el bien del país; y en su Art. 68 establece que el Estado protegerá y promoverá la salud como derecho fundamental de la persona y en interés de la comunidad, por lo que la RG 52/2020 basada en estos principios constitucionales, en la Ley N° 6524/2020 y el Decreto N° 3456/2020 deviene por demás importante para el resguardo del bien común consagrado, en este caso la salud, que es un derecho inalienable que no puede ser opacado por el interés particular. Por tanto, el **DSR2** confirmó la total regularidad de la notificación de la instrucción del Sumario llevada a cabo conforme a lo dispuesto en la RG N° 52/2020.

Ahora bien, si el sumariado insistiera con respecto a la supuesta nulidad de la notificación de la instrucción del Sumario Administrativo, el **DSR2** recalcó que con base a lo establecido en el Art. 248 de la Ley nos remitimos al Art. 111 del Código Procesal Civil (CPC), el cual dispone que: "Ningún acto del proceso será declarado nulo si la nulidad no está conminada por la ley. Podrá, no obstante, pronunciarse la nulidad, si el acto carece de requisito formal o material indispensable. Si el acto ha alcanzado su fin, aunque fuere irregular, no procederá su anulación". En ese sentido, el Dr. Hernán Casco Pagano, en su obra "Código Procesal Civil, Comentado y Concordado", al referirse al tema nos ilustra: "La nulidad es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando carece de un requisito formal o material indispensable para su validez. La función específica de la nulidad no es asegurar el cumplimiento de las formas, si no de los fines asignados a éstas por el legislador". (Pág. 234. Tomo I, Edic. 2000). En ese mismo orden, conforme al "**Principio de Finalidad**", no existe nulidad por la nulidad misma, vale decir, en el sólo beneficio de la Ley; por cuya virtud la misión de la nulidad no consiste en asegurar la observancia de las formas procesales, las cuales no tienen un fin en sí mismas, sino asegurar el cumplimiento de los fines a ellas confiados por la Ley.

Asimismo, en materia de nulidades procesales, la posibilidad de la invalidez de los actos del proceso debe juzgarse teniendo en cuenta, en primer lugar, la finalidad que en cada caso concreto el acto está destinado a lograr, de manera que el mismo, aunque irregular, no será nulo si ha cumplido su objeto, su fin. Igualmente, cabe hacer mención del Art. 114 del mismo cuerpo legal, el cual dispone que: "Las nulidades quedan subsanadas: a) por haber cumplido el acto su finalidad, respecto de la parte que pueda invocarla...", en este caso la notificación cumplió su fin, ya que el contribuyente **NN** tuvo conocimiento de la Resolución N° 00 de fecha 02/06/2020 por la cual se le instruye Sumario Administrativo, y en consecuencia la nulidad alegada deviene improcedente.

**NN**, también alegó la Caducidad de la Fiscalización señalando que: "...ya en el año 2019 mediante el requerimiento DGFT N° 00/2019 inició la fiscalización. Al proceder a solicitar la presentación de documentos, que fueron cumplidos en su totalidad para luego de varios meses disfrazar el inicio mediante la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual en febrero de 2020 y a partir solo de ese momento considerar a computar los plazos, con los cuales considera que todo el proceso posterior goza de legitimidad, cuando que ya tiene varios

*antecedentes jurisdiccionales que le dictan lo contrario y los que no puede invocar desconocimiento.*

*Las fiscalizaciones puntuales según la Ley N° 125/91 con su redacción actual solo tienen una duración máxima de 45 días hábiles, por lo que tomando las constancias de autos elaboradas por la propia Administración se tiene que el requerimiento formal por Nota DGFT N° 00/2019 se dio en el año de dicha referencia y el 17 de abril de 2020 se emite el Acta Final N° 00, no solo ya han transcurrido los 45 días sino que se ha incluso triplicado, por lo que todo el proceso posterior ya no reviste legalidad alguna” (Sic).*

Al respecto, 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° 2421/2004, 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 u obrantes en poder de la Administración, iniciar la Fiscalización Puntual, tal como concretamente ocurrió en este caso, pues mediante la Nota N° 00/2019, la **DGFT** requirió a **NN** sus comprobantes de compras declaradas en el Campo 21 del Form. N° 113 del ejercicio fiscal de 2014 y una planilla donde conste la determinación de sus egresos, debido a que el mismo los habría abultado en forma indebida, al no contar con la totalidad de los comprobantes respaldatorios de sus compras. Dichas circunstancias hicieron que la **SET** determine la necesidad de una Fiscalización Puntual; por lo que la utilización de dichas informaciones recabadas durante la etapa previa resulta lógica, puesto que ellas son las que dieron lugar a dicho proceso de control, ya que en base a las situaciones detectadas en dichas documentaciones, se emitió la Orden de Fiscalización.

Con relación al plazo de la Fiscalización, el **DSR2** concluyó que no existió el exceso alegado por **NN**, ya que la misma se inició el 18/02/2020 con la notificación de la Orden, y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final, ocurrida el 17/04/2020, transcurrieron exactamente 41 días; siendo así los auditores de la **SET** cumplieron estrictamente lo estipulado en el inciso b) del Art. 31 de la Ley 2421/04, por lo que no existe el exceso de plazo de la Fiscalización alegada por **NN**.

En cuanto al fondo de la cuestión, el **DSR2** con base a las hojas de trabajo elaboradas por los auditores de la **SET** (fs. 179/182 del exp. N° 00), en las cuales se observan diferencias en sus egresos consignados en el Campo 21 de su Form. N° 113 (compra de insumos y de servicios relacionadas a la actividad agropecuaria) y los documentos que respaldan sus compras, la **SET** procedió a la determinación de la Renta Neta Real y al impuesto afectado de conformidad a lo establecido en el Art. 31° Núm. 1) de la Ley 5061/2013 que modifica la Ley, confirmándose así que **NN** suministró datos inexactos sobre sus egresos a fin de acumular saldos a su favor y disminuir el monto de los tributos, produciendo con ello un perjuicio al Fisco.

En atención a todo lo expuesto, en cuanto a la calificación de 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 el impuesto que no pagó oportunamente. 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 pasivo fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** incumplió la normativa tributaria, atendiendo que presentó su DD.JJ. del IRAGRO PCR/MCR con datos falsos y que hizo valer ante la

Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, confirmándose así las presunciones previstas en el numeral 1, 3 y 5 del Art. 173 y en el numeral 12) del Art. 174 de la Ley. Por tanto, para el **DSR2** quedó comprobado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la misma, es preciso considerar su finalidad, 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 las 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 peculiaridades del caso en general y del contribuyente en particular, y consideró las circunstancias agravantes y atenuantes de este caso. Por tanto, el **DSR2** recomendó aplicar la multa del 115% prevista en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo defraudado.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

**POR TANTO**, en virtud de las facultades otorgadas por la Ley N° 125/1991,

## **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
516 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IRAGRO	2014	100.581.034	115.668.189	216.249.223
Totales		<b>100.581.034</b>	<b>115.668.189</b>	<b>216.249.223</b>

**Art. 2°: CALIFICAR** la conducta del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley 125/1991; y **SANCIONAR** al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 115% sobre el tributo no ingresado, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

**Art. 3°: NOTIFICAR** al contribuyente 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.

**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**