



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

**POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES LA FIRMA CON RUC.-**

Asunción,

**VISTOS:** Los expedientes N° y otros, del sumario administrativo caratulado: **“DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FISCAL (DGGC) S/ INFORME FINAL DE AUDITORÍA N°, REFERENTE A LA VERIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES IVA GRAL DE LOS PERIODOS FISCALES DEL 08 AL 09 DEL 2004 Y DEL 10 AL 12 DEL 2010 Y RETENCIONES DEL IVA DEL 01 DEL 2006 AL 12 DEL 2009, REALIZADA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE”**; y,

**CONSIDERANDO:** Que el Departamento de Auditoría Fiscal de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DAF), mediante la Orden de Fiscalización N°, dispuso la fiscalización puntual de las obligaciones del IVA Gral. de los periodos fiscales del 08 al 09 del 2004 y del 10 al 12 del 2010 y Retenciones del IVA del 01 del 2006 al 12 del 2009, a la firma con **RUC** y para tal efecto le requirió la presentación de los comprobantes de egresos, descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas; forma de pago de los mismos, sus libros contables e impositivos, los despachos de importación y de exportación, y los comprobantes de retención practicadas a los proveedores del exterior relacionados a Contratos de Leasing, con copia de los referidos contratos; los cuales fueron presentados en el plazo establecido.

Examinados los comprobantes que respaldan sus egresos, los auditores de la SET detectaron que utilizó créditos fiscales que no correspondían a los periodos declarados o que los documentos que los respaldaban no cumplían los requisitos de validez, por lo que recomendaron que la firma rectifique las declaraciones juradas, desafectando los montos de los créditos cuestionados en los periodos fiscales de 08 y 09/2004 y de 09 a 12/2010, conforme a lo detallado a fs. del Informe Final de Auditoría.

Asimismo, con base en la verificación de los Contratos de Leasing, comprobantes de retenciones emitidos a los proveedores del exterior, los registros contables y las declaraciones juradas presentadas, los auditores de la SET detectaron que la firma practicó retenciones sobre las remesas enviadas al exterior en concepto de “alquiler de barcas con opción de compra” a una tasa del 5% del IVA, debiendo haber aplicado la tasa del 10%; por lo que recomendaron que la firma realice un ajuste fiscal correspondiente al 5% del IVA que no retuvo y que no ingresó.

Asimismo, los auditores de la SET señalaron que el proceder de la firma se encuadra dentro de los alcances de la Omisión de Pago, conforme a lo establecido en el Art. 177 de la Ley N° 125/91, y por ende recomendaron la aplicación de una multa del 50% sobre el tributo dejado de ingresar.

En consecuencia, los auditores de la SET sugirieron un ajuste fiscal a favor del Fisco, según el siguiente detalle:

Periodo Fiscal	Concepto	Monto imponible	Tasa 5% aplicada por la e ingresada al fisco	Ajuste de la Auditoria Tasa del 5 %	Multa 50% s/ el ajuste del 5% a ingresar	Total a ingresar
may-07	RET. IVA	5.882.487.600	294.124.380	294.124.380	147.062.190	441.186.570
jun-07	RET. IVA	2.988.902.400	149.445.120	149.445.120	74.722.560	224.167.680
ago-07	RET. IVA	1.461.339.000	73.066.950	73.066.950	36.533.475	109.600.425
sep-07	RET. IVA	2.960.776.660	148.038.833	148.038.833	74.019.417	222.058.250
oct-07	RET. IVA	1.864.745.000	93.237.250	93.237.250	46.618.625	139.855.875
nov-07	RET. IVA	1.397.315.700	69.865.785	69.865.785	34.932.893	104.798.678
dic-07	RET. IVA	1.357.983.000	67.899.150	67.899.150	33.949.575	101.848.725
feb-08	RET. IVA	2.491.249.960	124.562.498	124.562.498	62.281.249	186.843.747
mar-08	RET. IVA	2.984.328.000	149.216.400	149.216.400	74.608.200	223.824.600
abr-08	RET. IVA	1.467.837.600	73.391.880	73.391.880	36.695.940	110.087.820
sep-08	RET. IVA	4.656.651.200	232.832.560	232.832.560	116.416.280	349.248.840
oct-08	RET. IVA	7.368.535.100	368.426.755	368.426.755	184.213.378	552.640.133
nov-08	RET. IVA	2.226.954.400	111.347.720	111.347.720	55.673.860	167.021.580
dic-08	RET. IVA	2.209.073.000	110.453.650	110.453.650	55.226.825	165.680.475
ene-09	RET. IVA	2.379.747.200	118.987.360	118.987.360	59.493.680	178.481.040
feb-09	RET. IVA	5.758.037.600	287.901.880	287.901.880	143.950.940	431.852.820
mar-09	RET. IVA	10.356.979.080	517.848.954	517.848.954	258.924.477	776.773.431
abr-09	RET. IVA	7.727.262.020	386.363.101	386.363.101	193.181.551	579.544.652
may-09	RET. IVA	5.772.008.740	288.600.437	288.600.437	144.300.219	432.900.656
jun-09	RET. IVA	9.199.792.700	459.989.635	459.989.635	229.994.818	689.984.453
jul-09	RET. IVA	7.762.216.180	388.110.809	388.110.809	194.055.405	582.166.214
ago-09	RET. IVA	7.233.077.800	361.653.890	361.653.890	180.826.945	542.480.835
sep-09	RET. IVA	7.416.485.080	370.824.254	370.824.254	185.412.127	556.236.381
oct-09	RET. IVA	15.186.294.040	759.314.702	759.314.702	379.657.351	1.138.972.053
nov-09	RET. IVA	6.727.420.840	336.371.042	336.371.042	168.185.521	504.556.563
dic-09	RET. IVA	9.595.697.570	479.784.879	479.784.879	239.892.439	719.677.318
TOTALES		136.433.197.470	6.821.659.874	6.821.659.874	3.410.829.940	10.232.489.814



## RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_

### POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES LA FIRMA CON RUC.-

Teniendo en cuenta que no presentó conformidad con las actuaciones de la fiscalización y a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, conforme a lo dispuesto en los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, se le instruyó el sumario administrativo mediante el JI N° del 27/02/2012.

Durante la tramitación del sumario administrativo, presentó sus descargos, acompañó copias de documentos y realizó manifestaciones, los cuales fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR) el que los contrastó con el contenido del informe de la auditoría realizada y con las disposiciones legales vigentes, y señaló lo siguiente:

#### 1. Tipo de contrato – Leasing tratamiento tributario- Tasa aplicable a la retención:

- 1.1. argumentó que los auditores de la SET incurrieron en un error al equiparar el contrato de alquiler de barcaza con opción de compra, con el de “Leasing” siendo que son distintos, doctrinaria y legalmente hablando.

El **DSR** concluyó que la naturaleza del contrato de Leasing es la de ser un convenio de alquiler, arriendo o locación de un bien, en el cual el tomador paga una cuota periódica por el uso del mismo, pero con el condicionamiento de que al término del contrato, el tomador tiene la opción de comprar el bien, por lo que el equipo auditor de la SET NO incurrió en error alguno pues NO se tratan de dos términos o tipos de contratos diferentes.

El **DSR** constató que los contratos suscriptos y presentados por ante la SET, obrante a fs. del Exp. N°, entre la firma chilena “.” y la firma paraguaya “”, son efectivamente contratos de Leasing, ya que inclusive el título de los contratos suscritos dicen: “Contrato de Leasing Operativo”, por lo que categóricamente concluyó que son contratos de “**Leasing**”, y los mencionados acuerdos y sus respectivas adendas, taxativamente establecen en su “**CLAUSULA PRIMERA: Objeto. EL DADOR da y entrega en arrendamiento (Leasing) operativo... y EL TOMADOR recibe y acepta en dicho carácter, las embarcaciones de transporte fluvial (en adelante LOS BIENES o LAS EMBARCACIONES)...**”, en ellos se lee además que el tomador debe pagar una cuota periódica por el uso de los bienes, y que al término del contrato tiene la opción de comprarlos, condición que estuvo prevista en la “**CLAUSULA DECIMO TERCERA: Opción de Compra**”.

Conforme a todo lo señalado definitivamente los contratos analizados son de “Leasing”.

- 1.2. señaló que los auditores de la SET reliquidaron la obligación “retenciones de IVA” basados en el Art. 7º de la RG N° 452/2006 que establece que las **locaciones con opción de compra** o los contratos que de algún modo prevean la transferencia del bien objeto de la locación, serán consideradas como “enajenación”; esto a los efectos de aplicar la tasa general del 10% establecida para los casos de venta de bienes. Sostuvo que dicha resolución establece una excepción cuando se trata de bienes cuya enajenación esté afectada por otra tasa prevista en los demás incisos del citado artículo, y que esa salvedad no puede ser otra que la contemplada en el inc. a) del Art. 91 de la Ley N° 125/91 que grava con el 5% a los contratos de cesión de uso de bienes y enajenación de bienes inmuebles.

El **DSR** señaló, que aclarado el hecho de que los contratos analizados se refieren a Leasing, la tasa aplicable es sin dudas el 10%, tasa general que está prevista en el Art. 91 de la ley y reglamentada particularmente en la RG N° 452/2006 en su Art. 7º que expresamente refiere: “*Las locaciones con opción de compra o que de algún modo prevean la transferencia del bien objeto de la locación, se consideran enajenación a los efectos del Impuesto al Valor Agregado y por consiguiente gravadas con la tasa general del 10%..*”; porque contrariamente a lo señalado por, NO SE TRATA de una SIMPLE cesión de uso (alquileres-locaciones), sino que el contrato tiene contemplada la opción de compra.

- 1.3. agregó que con la vigencia de la Ley N° 1295/1998 “De Leasing”, las operaciones que surgen de los contratos de Leasing, ya no tributan sobre el valor total de la transacción como lo disponía la Ley N° 125/91, sino sobre el monto de cada cuota, ya que en esta última normativa el contrato de alquiler con opción de compra es comparado a una ENAJENACIÓN.

El **DSR** enfatizó primeramente que en este punto acepta que la operativa prevista en los contratos es de “Leasing”, contradictoriamente a lo expresado en el punto precedente en el cual afirmaba que debía considerarse como una “Cesión de Uso de bien”. Por otro lado, el **DSR** indicó que se equivocó la firma al decir que la liquidación se realizó sobre el valor total de la transacción, pues como se puede apreciar a fs. del Exp., para la liquidación se aplicó la tasa del 10% del IVA sobre cada pago mensual (cánon)



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

**POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES LA FIRMA CON RUC.-**

establecido en los contratos; por lo que el argumento señalado por la firma, carece totalmente de sustento.

- 1.4. en su afán de NO asumir su incumplimiento, señaló también que la operación analizada es una “prestación de servicios” conforme a lo establecido en el Art. 4º del Decreto N° 6806/2005 de “Servicios”, y que por consiguiente NO puede ser considerada como una enajenación.

El **DSR** señaló que en definitiva la operación de leasing realizada, detallada en los puntos anteriores, NO es un servicio, ya que conforme a los contratos que la propia firma presentó a la SET, además de la locación estaba prevista la opción de compra del bien, (barcazas), por lo que la situación se encuadra perfectamente en lo establecido en el inc. b del Num 1 del Art. 78 de la Ley N° 125/91, que dice: “Se considerará enajenación a las locaciones con opción de compra o que de algún modo prevean la transferencia del bien objeto de la locación”, por lo que el argumento referido por la firma no tiene asidero legal.

Finalmente el **DSR** concluyó que la operativa realizada por la firma es definitivamente **Leasing** y que por tanto al no establecerse en la Ley de Leasing un beneficio concreto en materia del IVA, específicamente en lo relativo a la tasa, la alícuota a ser aplicada en todas las operaciones respaldadas con contratos en los cuales se prevea la **opción de compra**, es la tasa general del 10% prevista en el Art. 91 de la Ley N° 125/91. Por tanto, debe ingresar a la SET la diferencia del IVA que resulta de aplicar la tasa del 10%, ya que el conforme al Art. 240 de la referida ley es el responsable de la retención y debe responder solidariamente en caso de que no lo haya efectuado.

**2. Retenciones realizadas por otras operaciones:**

señaló que no todas las retenciones listadas por los auditores de la SET corresponden a “Leasing”, sino que también fueron incluidas las retenciones que realizó a proveedores del exterior por otros conceptos y a proveedores locales, por lo que solicitó que se verifique la liquidación efectuada por el equipo auditor de la SET.

El **DSR** remitió los autos para su revisión al **DAF**, el que luego de verificar los montos respectivos, elaboró el Informe DAF N° (fs. del Exp. N°) en el cual señaló que corresponde realizar ajustes a la liquidación realizada originalmente, porque en la misma efectivamente se incluyeron otras retenciones que no se relacionan a las operaciones de Leasing, por lo que efectuó una nueva liquidación según el siguiente detalle:

Periodo Fiscal	Concepto - Impuesto	Monto imponible	Monto a pagar
may-07	RET. IVA	5.882.487.600	294.124.380
jun-07	RET. IVA	2.988.902.400	149.445.120
ago-07	RET. IVA	1.461.339.000	73.066.950
sep-07	RET. IVA	2.960.776.660	148.038.833
oct-07	RET. IVA	1.421.145.000	71.057.250
nov-07	RET. IVA	1.397.315.700	69.865.785
dic-07	RET. IVA	1.357.983.000	67.899.150
feb-08	RET. IVA	2.491.249.960	124.562.498
mar-08	RET. IVA	2.984.328.000	149.216.400
abr-08	RET. IVA	1.467.837.600	73.391.880
sep-08	RET. IVA	4.656.651.200	232.832.560
oct-08	RET. IVA	5.682.595.100	284.129.755
nov-08	RET. IVA	2.073.354.400	103.667.720
dic-08	RET. IVA	2.053.233.000	102.661.650
ene-09	RET. IVA	2.213.467.200	110.673.360
feb-09	RET. IVA	2.244.669.700	112.233.485
mar-09	RET. IVA	2.031.411.200	101.570.560
abr-09	RET. IVA	2.199.850.000	109.992.500
may-09	RET. IVA	2.434.732.000	121.736.600
jun-09	RET. IVA	2.196.350.000	109.817.500
jul-09	RET. IVA	2.125.500.000	106.275.000
ago-09	RET. IVA	2.174.386.500	108.719.325
sep-09	RET. IVA	2.161.208.400	108.060.420
oct-09	RET. IVA	2.061.735.000	103.086.750
nov-09	RET. IVA	2.104.103.300	105.205.165



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

**POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES LA FIRMA CON RUC.-**

dic-09	RET. IVA	1.959.711.000	97.985.550
TOTALES		64.786.322.920	3.239.316.146

Por tanto, con base en lo precedentemente expuesto el **DSR** señaló que corresponde atender lo manifestado por la firma en este punto, y proceder conforme a la liquidación obrante en el Informe DAF N°.

**3. Utilización Indevida del Crédito Fiscal - Rectificativas - Prescripción**

Con relación a los créditos del IVA correspondientes a los meses de 08 y 09/2004 que fueron impugnados, expresó que no existe un perjuicio al fisco ya que la misma posee saldo a su favor, además argumentó que esas obligaciones se encuentran prescriptas. Por otro lado, respecto a los créditos fiscales objetados de los meses de 10, 11 y 12/2010, señaló que los mismos ya fueron descontados en su momento por la SET, conforme consta en el Informe DCFE/C N° del 11/08/2011 que sirvió de base para la fiscalización puntual, cabeza de este proceso sumarial.

En relación a la prescripción invocada, el **DSR** señaló que el artículo 164 de la Ley N° 125/91 establece que el cómputo del plazo de la prescripción de la acción para el reclamo de las obligaciones, empieza a calcularse a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en el cual se debieron cumplir las mismas, a no ser que existan causales de interrupción establecidas en el Art. 165. El **DSR** concluyó que el IVA de los meses de **08 y 09/2004** prescribió, pues hasta la fecha de la firma del acta final el 15/12/2011, por parte del la Sra., ya había transcurrido el plazo de ley y no se constató alguna causal de interrupción.

Asimismo, el **DSR** verificó minuciosamente las declaraciones juradas de la firma respecto a los créditos impugnados de los periodos fiscales de 10/2010, 11/2010 y 12/2010 y constató efectivamente que los créditos objetados en el proceso de devolución de crédito, ya fueron descontados por la SET del monto a devolver en el señalado proceso (Informe DCFE/C N° del 11/08/2011, fs.). Sin embargo, pese a ello hasta la fecha dichos montos impugnados no fueron excluidos por la firma de sus declaraciones juradas, ya que la última presentación de los formularios N° 120 de esos periodos, data del 15/09/2011, fecha anterior al Informe Final de Auditoría del 15/12/2011 (cabeza del proceso sumarial); por lo que finalmente DEBE rectificar sus DDJJ conforme al siguiente detalle:

Periodo fiscal	Monto de las compras impugnadas	IVA Crédito a descontar
10/2010	47.700.000	4.770.000
11/2010	30.420.000	3.042.000
12/2010	23.760.000	2.376.000

**4. Calificación de la conducta.**

Conforme a la normativa tributaria y los hechos expuestos precedentemente, el **DSR** comprobó que incurrió en **OMISIÓN DE PAGO** establecida en el Art. 177 de la Ley N° 125/91, por lo que corresponde aplicar la multa del 50% sobre el tributo no ingresado, ya que en definitiva los actos realizados por la firma significaron una disminución de las retenciones impositivas que debió ingresar.

Por consiguiente, en atención a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas con anterioridad, el DSR recomendó **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Informe Final de Auditoría N° (debido a los ajustes realizados en las retenciones varias y a la prescripción reconocida), referente a la verificación realizada a la firma.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades legales,

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**

**RESUELVE:**

**Art. 1º.- DETERMINAR** la obligación tributaria de la firma con **RUC** respecto a la obligación "**Retención IVA**", de acuerdo al considerando de la presente Resolución.

**Art. 2º.- CALIFICAR** la conducta de la firma como **OMISIÓN DE PAGO** de conformidad a lo establecido en el Art. 177 de la Ley N° 125/91, y **SANCIONAR LA** con la aplicación de una multa equivalente al 50% del impuesto dejado de ingresar.



**RESOLUCIÓN PARTICULAR N° \_\_\_\_\_**

**POR LA CUAL SE DETERMINAN TRIBUTOS Y SE APLICAN SANCIONES LA FIRMA CON RUC.-**

**Art. 3º.- PERCIBIR** de la firma la suma de **G 4.858.974.219** (Guaraníes cuatro mil ochocientos cincuenta y ocho millones novecientos setenta y cuatro mil doscientos diez y nueve), en concepto de impuesto, y las multas por omisión de pago, conforme al siguiente detalle

Período Fiscal	Obligación tributaria	Monto imponible	Impuesto a ingresar	Multa por Omisión de pago - 50%	Total
may-07	RET. IVA	5.882.487.600	294.124.380	147.062.190	441.186.570
jun-07	RET. IVA	2.988.902.400	149.445.120	74.722.560	224.167.680
ago-07	RET. IVA	1.461.339.000	73.066.950	36.533.475	109.600.425
sep-07	RET. IVA	2.960.776.660	148.038.833	74.019.416	222.058.249
oct-07	RET. IVA	1.421.145.000	71.057.250	35.528.625	106.585.875
nov-07	RET. IVA	1.397.315.700	69.865.785	34.932.892	104.798.677
dic-07	RET. IVA	1.357.983.000	67.899.150	33.949.575	101.848.725
feb-08	RET. IVA	2.491.249.960	124.562.498	62.281.249	186.843.747
mar-08	RET. IVA	2.984.328.000	149.216.400	74.608.200	223.824.600
abr-08	RET. IVA	1.467.837.600	73.391.880	36.695.940	110.087.820
sep-08	RET. IVA	4.656.651.200	232.832.560	116.416.280	349.248.840
oct-08	RET. IVA	5.682.595.100	284.129.755	142.064.877	426.194.632
nov-08	RET. IVA	2.073.354.400	103.667.720	51.833.860	155.501.580
dic-08	RET. IVA	2.053.233.000	102.661.650	51.330.825	153.992.475
ene-09	RET. IVA	2.213.467.200	110.673.360	55.336.680	166.010.040
feb-09	RET. IVA	2.244.669.700	112.233.485	56.116.743	168.350.228
mar-09	RET. IVA	2.031.411.200	101.570.560	50.785.280	152.355.840
abr-09	RET. IVA	2.199.850.000	109.992.500	54.996.250	164.988.750
may-09	RET. IVA	2.434.732.000	121.736.600	60.868.300	182.604.900
jun-09	RET. IVA	2.196.350.000	109.817.500	54.908.750	164.726.250
jul-09	RET. IVA	2.125.500.000	106.275.000	53.137.500	159.412.500
ago-09	RET. IVA	2.174.386.500	108.719.325	54.359.663	163.078.988
sep-09	RET. IVA	2.161.208.400	108.060.420	54.030.210	162.090.630
oct-09	RET. IVA	2.061.735.000	103.086.750	51.543.375	154.630.125
nov-09	RET. IVA	2.104.103.300	105.205.165	52.602.583	157.807.748
dic-09	RET. IVA	1.959.711.000	97.985.550	48.992.775	146.978.325
<b>TOTALES</b>		<b>64.786.322.920</b>	<b>3.239.316.146</b>	<b>1.619.658.073</b>	<b>4.858.974.219</b>

La mora y los intereses deberán ser calculados al momento del pago sobre la retención del IVA.

**Art. 4º.- DISPONER** que la firma contribuyente, rectifique las declaraciones juradas del IVA correspondientes a los periodos fiscales 10/2010, 11/2010 y 12/2010, de acuerdo a lo señalado en el punto 3 del Considerando de la presente Resolución, dentro del plazo de 10 días hábiles, caso contrario será efectuado por oficio por la SET.

**Art. 5º.- NOTIFICAR** a la firma contribuyente conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a los impuestos y las multas determinados. Caso contrario se iniciará el proceso para el cobro compulsivo de la deuda.

**Art. 6º.- COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

**MARTA GONZÁLEZ AYALA**  
**VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN.**