



RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN., CON RUC 00.

dicha se inició con la notificación de la Orden de Fiscalización N° 00, ocurrida el 00, ampliada en su plazo por Resolución Particular N° 00 notificada el 00, y concluyó con el Acta Final del 00, que incluso fue suscripta por el apoderado de la firma, con lo cual queda claro que el proceso fue concluido en 90 días y no en 115 días como indico la firma.

El **DSR1** confirmó que lo manifestado por **NN** NO es cierto, pues el proceso de fiscalización como tal se inició con la Orden de Fiscalización, y que la Nota DGFT N° 416, a la que hace referencia la firma, fue efectuada como acto preliminar a la fiscalización. Al respecto, cabe recordar que mediante dicha Nota se inició un Control Interno, el cual fue dispuesto 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, así como del Art. 31 de la Ley N° 2.421/2004, el cual en su inc b) dispone: ***“Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que 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”*** (el subrayado es nuestro).

Con ello queda claro que previo a la orden de fiscalización, la Administración no sólo tiene la facultad de requerir documentos, sino además es su deber controlar y analizar con antelación 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 se realizó en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por **NN**, el **DSR1** señaló que, con base en los resultados de controles previos realizados por la **SET**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la fiscalización, pues mediante las investigaciones previas, la Administración constató que los documentos de compra utilizados por la firma no fueron emitidos por quien presumiblemente actuó como su proveedor.

Improcedencia de la Resolución Particular 00:

NN expresó que *“el Art. 31 Ley 2421/2004 in fine establece que las fiscalizaciones podrán prorrogarse excepcionalmente por un periodo igual, haciendo referencia únicamente a la extensión del tiempo y no a la ampliación de rubros, periodos y ejercicios fiscales a controlar como se realizó mediante la Resolución Particular 00.”*

Sobre este punto, el **DSR1** concluyó que las manifestaciones vertidas por **NN** carecen totalmente de sustento, ya que el Art. 1 de la R.G. N° 25/14 claramente dispone *“La fiscalización podrá ser ampliada en cuanto al plazo, al alcance o al tipo...”*. Por tanto, conforme a las disposiciones legales citadas, la Administración Tributaria no ha hecho más que cumplir con las funciones que hacen a su competencia en el marco de la legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez que deben cumplir sus actos para reputarse legítimos.

El **DSR1** indicó además, que los órganos jurisdiccionales en los últimos años han sentado postura con relación a la nulidad de los procedimientos administrativos al advertir que aun existiendo errores formales en el proceso de fiscalización (presentación fuera del plazo reglamentario) – situación que no se dio en este caso - dicha formalidad no es razón suficiente para declarar la nulidad y exonerar a la firma del pago de la deuda determinada (Acuerdo y Sentencia N° 00 del 00).

Con base en lo expuesto, el **DSR1** concluyó que resulta improcedente la nulidad pretendida por la sumariada, ya que la misma debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, porque durante la sustanciación del procedimiento sumarial no aportó elementos que acrediten indefensión, simplemente se limitó a señalar supuestos errores de procedimiento, sin que haya producido prueba alguna que indique el perjuicio a sus derechos, elemento sustancial para determinar la nulidad del procedimiento.

RECTIFICACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS

NN alegó que *“la firma antes de ser fiscalizada procedió a una auditoría impositiva interna a fin de corroborar y corregir sus registros y declaraciones, como Usted sabrá estos controles se realizaron dentro de un periodo prudencial, una vez concluido dicho control procedieron a rectificar las declaraciones juradas de los periodos y ejercicios en los que encontraron inconvenientes... En atención a ello, la firma sumariada procedió voluntaria y espontáneamente a realizar las rectificaciones por los “errores” cometidos por los profesionales contables conforme a lo que establece el Art. 208 de la Ley 125/91, de esta manera, al formalizar las rectificativas de sus declaraciones juradas, pagando el impuesto y sus accesorios legales debe desaparecer la obligación fiscal denunciada conforme a los términos del citado artículo.”*

El **DSR1** señaló que en **materia de rectificativas, se aplica lo dispuesto en el Art. 208 de la Ley, que establece que las declaraciones juradas podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que hubiere incurrido el contribuyente**. Indicó que en caso que el contribuyente alegue error, *“...tanto el error de hecho como el error de derecho conlleva la obligación del contribuyente afectado de probar fehacientemente la existencia del error invocado. La carga de la prueba la asume plenamente el contribuyente y la misma debe ser indubitable e incontestable. Esta exigencia se debe al carácter extraordinario de la situación invocada, en la cual se esgrime, en la mayoría de los casos una diferencia en el pago de impuestos...”* (Revista Jurídica N° 2 Abogacía del Tesoro. ABT, Una visión jurídica desde el ámbito público”, página 140).

De esta forma, no habiendo la contribuyente probado el error ni de hecho ni de derecho previsto en el Art. 185 de la Ley, corresponde determinar su responsabilidad por el incumplimiento de la norma (artículos 8° y 86 de la citada Ley) ya que conforme a los elementos recabados durante la fiscalización y NO desvirtuados durante el sumario, el **DSR1** comprobó que **NN** presentó declaraciones con datos falsos (Art. 173 num. 3) y además, suministró informaciones inexactas sobre sus

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN., CON RUC 00.

actividades, específicamente relacionadas a las compras (Art. 173 num. 5) ya que invocó como crédito fiscal, costos y gastos los montos respaldados con facturas referentes a operaciones inexistentes (servicio de mano de obra) y sin respaldo documental.

COMPRAS IMPUGNADAS

Analizados los antecedentes del caso, el **DSR1** concluyó que **NN** utilizó comprobantes que NO reflejan la realidad de las operaciones, para respaldar sus créditos fiscales, costos y gastos, porque constató que MATERIALMENTE ES IMPOSIBLE que los supuestos proveedores hayan prestado los servicios, o proveído los bienes descritos en los documentos utilizados. El **DSR1** llegó a esta conclusión porque, además de que los mismos negaron tener relaciones comerciales con **NN** y presentaron denuncia ante el **MP**; no poseen infraestructura para prestar los servicios, ni contaban con las mercaderías descritas en las facturas emitidas, pues no se registran compras locales ni importaciones.

El **DSR1** remarcó que ninguna de estas situaciones fueron desvirtuadas por **NN**, la cual tampoco probó que tales mercaderías hayan sido efectivamente adquiridas de los proveedores cuestionados, ya que no pudo demostrar como realizó los pagos por las supuestas adquisiciones, ni la forma en que las mercaderías fueron trasladadas, recepcionadas y almacenadas por ella.

Conforme a estos hechos, **NN** incumplió lo establecido en los artículos 7°, 8°, 22 y 85 de la Ley, en concordancia con el Decreto N° 1030/2013 que exigen que las operaciones sean reales (que el hecho haya existido y que efectivamente se haya realizado la compra venta entre quien dice ser el comprador y el vendedor) y que las mismas deben ser debidamente documentadas. El **DSR1** recalcó que **NN** NO aportó elemento alguno que permita rebatir las evidencias detectadas por la Administración Tributaria y que demuestren que las operaciones hayan existido en realidad.

CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES

NN mencionó: *“...no se realizó la liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) conforme lo establece el Art. 86 que establece: “El impuesto se liquidará mensualmente y se determinará por la diferencia entre el “débito fiscal” y el “crédito fiscal”. Solamente se limitaron a mencionar los guarismos de las facturas cuestionadas, que forma parte solamente del crédito fiscal, sobre las mismas procedieron a aplicar una multa del 200%, por tanto, los auditores debieron realizar la operación aritmética de establecer la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal de la firma sumariada para establecer la existencia o no impuesto a pagar al Fisco, en caso de existir algún tributo a oblar sobre el mismo aplicar la sanción correspondiente; los auditores apartaron de lo dispuesto por la Ley, dejaron de lado el Principio de Legalidad y actuaron de manera arbitraria.” (sic)* Invocó para el efecto el Acuerdo y Sentencia N° 116 del 10 de agosto de 2009. Tribunal de Cuentas, Primera Sala, en el juicio XX. c/ Resolución N° 999/05 N° 1075/06 dictadas por la Subsecretaria de Estado de Tributación.

Argumentó además: *“Para calificar la conducta como defraudatoria es necesario que exista un perjuicio fiscal, caso contrario no procede la aplicación de la multa por este concepto, aun cuando existan errores en las declaraciones presentadas por los contribuyentes. En base a ello concluimos que al no existir SALDO DEFINITIVO A PAGAR A FAVOR DEL FISCO, no se debe ningún impuesto, y tampoco existe perjuicio fiscal que justifique la aplicación de la multa por defraudación”.*

En primer lugar, el **DSR1** indicó que el Acuerdo y Sentencia N° 00, invocado por la sumariada fue revocado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, mediante Acuerdo y Sentencia CSJ N° 00 juicio: *“XX. c/ Resoluciones N° 999 de fecha 00 de octubre de 00, y la N°00de fecha 00 de julio de 00, dictada por la Subsecretaria de Estado de Tributación”.* En segundo lugar, señaló que no es cierto lo mencionado por **NN**, ya que no surgió saldo a ingresar a favor del Fisco porque la firma contaba con saldos a su favor, disminuyendo estos valores justamente con la aplicación de lo dispuesto en el Art. 86 de Ley, debito fiscal menos crédito fiscal.

Respecto a la calificación de DEFRAUDACIÓN, el **DSR1** señaló que el Art. 172 de la Ley no condiciona la existencia de la Defraudación a que exista una DETERMINACIÓN (deuda), sino que claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de **provocar UN ENGAÑO AL FISCO**, con la **INTENCIÓN** de procurarse un beneficio indebido. 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 del sujeto fue con **INTENCIÓN**, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN PRESENTÓ DECLARACIONES JURADAS CON DATOS FALSOS (Numeral 3 del Art. 173 de la Ley)**, suministró informaciones inexactas sobre sus actividades, específicamente relacionadas a las compras (Art. 173 num. 5); 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 las operaciones consignadas en los comprobantes que utilizó como respaldo para la liquidación y declaración de sus impuestos no existieron, y que además declaró créditos fiscales sin contar con el debido respaldo documental.

Esta situación quedó confirmada, porque la propia firma, luego de iniciada la investigación por parte de la Administración Tributaria, procedió a rectificar sus declaraciones juradas, desafectando las compras respaldadas con comprobantes impugnados, con lo cual el daño o perjuicio al Fisco quedó patente.

Por tanto, **NO ES CIERTO** lo que **NN** aduce, ya que 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 por Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** valoró las circunstancias agravantes y atenuantes previstas en los numerales 2, 5, 6, 7 y 8 del artículo 175 de la Ley e indicó que se configura:

RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° _____

POR LA CUAL SE APLICAN SANCIONES A LA FIRMA NN., CON RUC 00.

- La continuidad, porque de manera repetida la firma contravino la norma mediante una misma acción dolosa (utilización de comprobantes de contenido falso), además porque los efectos de dichas acciones no se dan solo en los periodos controlados, sino repercuten en los subsiguientes.
- La posibilidad de asesoramiento; considerando que la contribuyente por su naturaleza jurídica, su trayectoria en el ramo y los años que lleva en la actividad, cuenta necesariamente con profesionales calificados para su asesoramiento, y pese a ello no actuó dentro del marco de la Ley, sino recién después de que la Administración Tributaria haya dispuesto su control.
- La característica de la infracción, pues bajo fe de juramento declaró créditos, costos y gastos respaldados con facturas relacionadas a operaciones que no existieron.
- La presentación de las DDJJ rectificativas se realizaron después de la notificación del control dispuesto por la Administración Tributaria, quedando evidenciado que sólo fueron rectificadas, como consecuencia de la investigación y control realizados por la SET.
- La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, por cuanto reconoció tácitamente la inclusión indebida de las facturas de contenido falso en sus declaraciones juradas al proceder a su rectificación desafectando parcialmente los montos cuestionados en los períodos y ejercicios fiscales.

Por todas estas razones, el **DSR1** recomendó la aplicación de una multa del 200% sobre el monto de los tributos defraudados.

Por otra parte, el **DSR1** señaló que corresponde sancionar a **NN** con una multa por Contravención, conforme lo establecido en el Art. 176 de la Ley y en el inciso e del Art. 1 de la RG N° 07/2013, debido a que la firma no presentó las documentaciones requeridas por la SET.

Finalmente, el **DSR1** concluyó que no se dan los presupuestos establecidos en el Art. 182 de la Ley para asignar la responsabilidad subsidiaria del representante legal, dado que **NN** ingresó los tributos que surgieron como consecuencia de las rectificativas efectuadas; y considerando que tampoco se probó la participación directa de su representante legal en los hechos denunciados, no se reunieron los elementos para determinar que existió dolo.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, corresponde determinar las obligaciones fiscales en concepto de multas.

POR TANTO, en uso de las facultades legales conferidas en la Resolución General N° 40/2014,

LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

RESUELVE:

ART. 1°- **CALIFICAR** la conducta de la firma **NN.**, con **RUC 00** como **DEFRAUDACIÓN**, de conformidad a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/91; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre el tributo defraudado y multa por Contravención, conforme al siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO / EJERCICIO FISCAL	TRIBUTOS DEFRAUDADOS (compras sin respaldo documental y respaldados con facturas de contenido falso)	MULTA POR DEFRAUDACIÓN 200% Y CONTRAVENCIÓN
IVA General	may-13	391.708.147	783.416.294
IVA General	jun-13	182.795.086	365.590.172
IVA General	jul-13	110.186.798	220.373.596
IVA General	ago-13	131.417.969	262.835.938
IVA General	mar-14	4.576.909	9.153.818
IVA General	dic-14	195.454.545	390.909.090
IVA General	may-15	485.488.077	970.976.154
IVA General	nov-15	84.966.401	169.932.802
IVA General	dic-15	534.457.600	1.068.915.200
IRACIS General	2013	816.107.999	1.632.215.998
IRACIS General	2014	200.031.455	400.062.910
IRACIS General	2015	1.104.912.078	2.209.824.156
Contravención	21/12/2016	0	1.321.000
TOTAL GENERAL		4.242.103.064	8.485.527.128

ART. 2°- **NOTIFICAR** a la firma conforme al Art. 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de 10 días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a las multas aplicadas.

ART. 3°- **REMITIR** los antecedentes a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que proceda a registrar los débitos en la cuenta corriente de la firma, en los términos de la presente Resolución.

ART. 4°- **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

ANTULIO N. BOHBOUT MONGELOS
Encargado de la Atención del Despacho
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria