

VISTO:

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del sumario administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante de la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 13/07/2018, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la SET dispuso el control de las obligaciones del IRACIS General de los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2017 y el IVA General de los periodos fiscales de 02 a 05, 07 a 12/2015, 01/2016 y 01/2017 de **NN**, y a ese efecto le requirió que represente sus libros contables e impositivos y los documentos que respaldan sus registros, lo cual fue cumplido.

La verificación tiene como antecedente el informe DPO N° 00/2018 según el cual el Dpto. de Planeamiento Operativo informó que el Sr. **XX** había denunciado que fue inscripto en el RUC sin su consentimiento, y que según los datos del módulo Hechauka del Sistema Marangatu, algunas empresas (**XX y XX.**) habían declarado haber realizado compras del mismo, cuyos representantes legales y socios están vinculados a **NN**

Durante la fiscalización, los auditores de la SET detectaron que **NN** consignó en sus declaraciones juradas del IVA General y del IRACIS compras que no cuentan con el debido respaldo documental con los supuestos proveedores: **XX, XX, XX, XX y XX**, porque al ser requerido **NN**, este solicitó la autorización para el ingreso de las declaraciones juradas rectificativas de ambos tributos y en las mismas desafectó los montos de estas facturas, y como producto de ello surgieron saldos recuperados a favor del Fisco que coinciden con los liquidados por los auditores, por lo que ya no se realizó el reclamo del tributo.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la SET recomendaron calificar la conducta de **NN** como defraudación, de conformidad a lo expuesto en el Art. 172 de la Ley y la aplicación de la multa del 100% sobre los tributos no ingresados, según la circunstancia prevista en el numeral 8) del Art. 175 de la misma Ley, todo ello según el siguiente detalle:

OBLIGACIÓN	PERIODO/ EJERCICIO FISCAL	BASE IMPONIBLE (impuesto recuperado)	IMPUESTO A INGRESAR	MULTA 100% S/ IMPUESTO NO INGRESADO OPORTUNAMENTE	TOTAL MULTA A INGRESAR G
521 - AJUSTE IVA	mar-15	30.417.576	0	30.417.576	30.417.576
521 - AJUSTE IVA	abr-15	33.959.371	0	33.959.371	33.959.371
521 - AJUSTE IVA	may-15	38.647.422	0	38.647.422	38.647.422
521 - AJUSTE IVA	jul-15	38.383.397	0	38.383.397	38.383.397
521 - AJUSTE IVA	ago-15	39.267.699	0	39.267.699	39.267.699
521 - AJUSTE IVA	sept-15	48.072.794	0	48.072.794	48.072.794
521 - AJUSTE IVA	oct-15	30.038.625	0	30.038.625	30.038.625
521 - AJUSTE IVA	nov-15	57.291.946	0	57.291.946	57.291.946
521 - AJUSTE IVA	dic-15	60.755.332	0	60.755.332	60.755.332
521 - AJUSTE IVA	ene-16	48.111.469	0	48.111.469	48.111.469
521 - AJUSTE IVA	ene-17	15.832.010	0	15.832.010	15.832.010
511 - AJUSTE IRACIS	2015	416.754.191	0	416.754.191	416.754.191
511 - AJUSTE IRACIS	2016	52.906.449	0	52.906.449	52.906.449
511 - AJUSTE IRACIS	2017	18.316.591	0	18.316.591	18.316.591
TOTAL		928.754.872	0	928.754.872	928.754.872

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y del Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**), por medio de la Resolución de Instrucción N° 00 del 19/11/2018, instruyó el sumario administrativo, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones.

La firma contribuyente presentó su descargo en tiempo y forma, y no habiendo más diligencias por gestionar, el **DSR2** llamó a autos para resolver.

Todos los antecedentes agregados en el sumario fueron analizados por el **DSR2**, conforme se expone a continuación:

Respecto al plazo de la fiscalización, **NN** alegó que "... la intervención de la Administración Tributaria se materializó en fecha 27 de abril de 2018, con los requerimientos de documentos según Nota DGFT N° 00/2018... con estas aseveraciones la firma **NN** ya se encontraba en un proceso de control antes de realizar sus rectificativas de las DDJJ, por tanto con la emisión de la Nota N° 284 inicia el proceso de fiscalización, de cuyo resultado se califica y se cuantifica infracciones fiscales".

Agregó respecto a la notificación para su comparecencia y las fechas de las actuaciones que "... la firma **XX**, supuestamente fue convocada a comparecer para el día 17 de setiembre de 2018, por medio del correo electrónico amparado en la RG N° 102/2013 con el objeto de poner a su conocimiento el resultado de la fiscalización tributaria, en la cual se determina y se impone sanciones, transgrediendo lo dispuesto en su Art. 5° de la referida resolución... la firma nunca recibió el correo remitido por la administración tributaria supuestamente remitida por correo institucional en fecha 13/09/2018, si bien en autos se aprecia impresión de un correo remitido, el cual desconocemos y no aceptamos.

Alegó que "Este proceder negligente de la Administración Tributaria se fundamenta en lo siguiente, en fecha 18/09/18, un día después de la fecha límite del culmino de la fiscalización, que es el 17/09/18, el encargado de la atención del despacho de la Dirección General de Fiscalización Tributaria, ordena por medio de la Providencia DGFT/SG N° 00, la remisión del expediente al Departamento de Auditoría FT1 para el cierre del caso... el proceso de fiscalización puntual aun no concluyó el día 17/09/2018, fecha en que supuestamente fuimos convocados para comparecer, mismo día 17/09/2018, límite del cumplimiento de los 45 días hábiles..."

Respecto al plazo de la fiscalización puntual, indicó que "... el 13 de julio se notifica la Orden de Fiscalización solicitando nuevamente los documentos que ya fueron presentados y exhibidos a la Administración Tributaria, tiempo que demoró el proceso de la Nota N° 00 hasta la fecha que el Director de la Dirección General de Fiscalización Tributaria autoriza el cierre del caso, transcurrieron 46 días... en fecha 17 de setiembre los auditores suscriben el Acta Final conjuntamente con dos testigos sin la aprobación del cierre del caso del Director, los auditores no pueden actuar por autoridad propia, los mismos están subordinados a la máxima autoridad, por tanto el acta suscripta carece de valor jurídico".

El **DSR2** aclaró 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.

Respecto a la notificación de la Nota de Comparecencia que fue efectuada por correo electrónico, el **DSR2** señaló que la misma fue remitida a la dirección de correo electrónico **XX@GMAIL.COM**, que justamente corresponde al correo electrónico declarado en el RUC por el representante legal de la propia firma según el Acta de Manifestación de Voluntad N° 00 del 15/11/2016, que la misma presentó a la SET como correo direccionado a su clave de acceso confidencial de usuario del Sistema Marangatu (fs. 83 del Exp. N° 00), por lo que **NN** no puede alegar el desconocimiento del correo electrónico al cual le fue remitido la referida Nota.

Igualmente, y tal y como **NN** argumentó, dicha notificación se realizó por correo electrónico con base en lo dispuesto en la RG N° 102/2013 y aclaró que lo dispuesto en el Art. 5° de la mencionada notificación no aplica para las notas de comparecencia, pues en la misma solo se requirió su presencia a fin de poner a su conocimiento que concluyó el proceso de fiscalización, y ello no le causó gravamen irreparable en los términos de la referida norma y del Art. 200 de la Ley, razón por la cual este argumento también es improcedente.

Respecto al plazo de la fiscalización, el **DSR2** verificó los antecedentes y constató que mediante el dictamen del Dpto. Revisor del 17/09/2018 se recomendó el cierre de la fiscalización, y en atención a que **NN** fue debidamente notificada para acudir el 17/09/2018 a la firma del Acta Final, ella no lo hizo (fs. 00/47 de Exp.

Nº 00). No obstante, el **DSR2** verificó la gestión del proceso a través del módulo de fiscalización y del módulo de mesa de entrada del Sistema Marangatu y pudo constatar que todas las actuaciones finales fueron gestionadas efectivamente el 17/09/2018 y como prueba de ello adjuntó la impresión del proceso virtual, en el que consta que las gestiones posteriores a la firma del Acta Final fueron efectuados al solo efecto de regularizar el movimiento del proceso y de los expedientes relacionados, debido a inconvenientes que ese día registró el sistema (fs. 00/88 del Exp. Nº 00).

Hecha esta aclaración, aun así para el **DSR2** la fiscalización fue gestionada y concluida en plazo, pues la orden de fiscalización Nº 00 fue notificada el 13/07/2018 y desde esa fecha hasta la suscripción del Acta Final transcurrieron exactamente en 45 días, tal y como el Art. 31 de la Ley Nº 2.421/2004.

Por lo demás, 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 quien dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** tampoco presentó en esta etapa elemento alguno que demuestre dicha indefensión.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** expuso argumentos contradictorios en su defensa al indicar que *"... si bien es cierto que NN, ha realizado las rectificativas del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto a la Renta, a petición de la administración tributaria, la cual fue efectuada en función a las facturas no localizadas en los archivos tributarios de la firma, situación expuesta en todos los escritos presentados... y no así como afirman los auditores actuantes, que dicen que se comprobó efectivamente que la firma declaró operaciones de compra sin respaldo documental..., al respecto, la firma ha preferido en la instancia de control interno ingresar los impuestos indebidamente cuestionados a través de la rectificativa de sus declaraciones juradas justamente para evitar otras consecuencias"*. Agregó que *"... las compras fueron reales, el crédito fiscal ha sido bien utilizado, los costos de los servicios adquiridos son genuinos, constituye un gasto deducible y consecuentemente no existe Impuesto al Valor Agregado ni del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales Industriales y de Servicios que reclamar"*.

El **DSR2** señaló, que si bien la denuncia de los auditores de la SET consistió en que **NN** declaró indebidamente a su favor en el IVA General y en el IRACIS créditos fiscales, costos y gastos que no cuentan con el debido respaldo documental, durante la etapa probatoria del sumario administrativo, la misma presentó las facturas de los contribuyentes: **XX**, **XX** y de **XX** relacionadas a operaciones comerciales que no existieron, en infracción a lo dispuesto en los artículos 7º, 8º y 86 de la Ley.

Respecto a las facturas supuestamente emitidas por **XX**., al compararlas con el Libro de Ventas que esta última remitió a la SET durante el control, se constató que las mismas en realidad fueron emitidas a otros contribuyentes y por montos muy inferiores a los que **NN** hizo valer (fs. 00/38 del anexo del expediente Nº 00 y fs. 00/36 del Exp. Nº 00). Asimismo, verificadas las declaraciones juradas del IVA General que **XX** presentó a través del Sistema Marangatu, sus ingresos son muy inferiores a las supuestas compras que **NN** le efectuó.

En cuanto a **XX**, la factura Nº 001-001-0000XXX presentada con **NN** (fs. 00/70 del Exp. Nº 00) también fue emitida a otra persona, en otro concepto y por un valor ínfimo respecto a lo que **NN** consignó a su favor (fs. 00 del anexo al Exp. Nº 00).

En tanto que la factura Nº 001-001-000XXX emitida por **XX**, quien supuestamente también expedía comprobantes a las demás empresas vinculadas a **NN**, según el Informe DPO Nº 00/2018 (fs. 1 del Exp. Nº 00), tampoco pudo haber prestado en servicio en concepto de "camiones para alquiler" descrito en la factura a fojas 32 del anexo del Exp. Nº 00, ya que verificados los datos del Sistema Marangatu, en sus DDJJ del IVA General y del IRACIS consignó ingresos por montos muy inferiores al consignado en la factura que **NN** presentó, la que además llamativamente registra con un sello el número del comprobante.

Asimismo, respecto a los comprobantes supuestamente emitidos por **XX**, en la entrevista que le realizaron los auditores de la SET, este aseveró que no realiza operaciones comerciales y que se desempeña como profesor de danza (fs. 90 del Exp. Nº 00). Este hecho se confirma porque además, se realizó la pericia caligráfica a la autorización y timbrado de preimpresos y reporte de entrega de documentos preimpresos y el Lic. XX, perito calígrafo, concluyó que las firmas son falsas y que no pertenecen al puño y letra del Sr. XX (fs. 00 del Exp. Nº 00).

Consecuentemente, para el **DSR2** quedó comprobado que **NN** además de haber declarado compras que no tienen respaldo documental porque no proveyó la totalidad de las facturas, en el sumario pretendió validar facturas relacionadas a operaciones que no son reales, en evidente infracción a las normas citadas precedentemente. Por tanto, el **DSR2** concluyó que estos comprobantes no pueden deducir tributos. No obstante, atendiendo que **NN** ya rectificó sus DDJJ durante la fiscalización desafectando los montos

cuestionados por la SET, según consta en el Informe Final de Auditoría, no surgen saldos a reclamar en concepto de impuestos.

Respecto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** alegó que *"... no ha existido ardid, engaño, maquinación o simulación alguna por parte de la firma contribuyente que vaya dirigido a provocar en la administración un error, pues la firma se ha abocado al pago de sus impuestos. Por otro lado, la firma tampoco ha ocultado sus movimientos comerciales, pues todos y cada uno de ellos se encuentran respaldados por documentos genuinos y asentados en sus respectivos libros de las transacciones comerciales cuestionadas, esto demuestra que no ha existido ánimo alguno de ocultar datos a la administración..."*.

Al respecto, 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 costos irreales que declaró, con el objeto de procurarse un beneficio indebido y no pagar el impuesto.

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 sus declaraciones juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus ventas (numerales 3 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 además de haber declarado compras que no cuentan con respaldo, en la etapa sumarial pretendió hacer valer comprobantes relacionados a operaciones comerciales que no son reales, lo que le produjo un beneficio indebido al no haber abonado el impuesto debido.

Asimismo, el **DSR2** destacó, que la presentación de la declaración jurada rectificativa, con los alcances del artículo 208 de la Ley, no exime a la contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido, por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar las sanciones, tal como lo señala el numeral 8) del artículo 175 de la Ley. En este sentido, la rectificación de las declaraciones juradas y el pago del tributo resultante, no se reputan espontáneas ya que fueron motivadas por la actuación de la SET, la que el 26/04/2018 notificó a **NN** el pedido de documentos. 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 como Defraudación.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que si bien durante la fiscalización los auditores de la SET consideraron las circunstancias agravantes y atenuantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones.

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 diferentes circunstancias y peculiaridades del caso, y consideró el hecho de que durante el sumario administrativo **NN** pretendió hacer valer ante la SET comprobantes relacionados a operaciones inexistentes. Consecuentemente, consideró que corresponde la aplicación de una multa del 120% sobre los tributos defraudados, de acuerdo a lo previsto en el Art. 175 de la Ley, sobre el tributo no ingresado.

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga el Art. 4º la RG 40/2014.

LA DIRECCION DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA 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:

Obligacion	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	03/2015	0	36.501.091	36.501.091
521 - AJUSTE IVA	04/2015	0	40.751.245	40.751.245
521 - AJUSTE IVA	05/2015	0	46.376.906	46.376.906
521 - AJUSTE IVA	07/2015	0	46.060.076	46.060.076
521 - AJUSTE IVA	08/2015	0	47.121.239	47.121.239
521 - AJUSTE IVA	09/2015	0	57.687.353	57.687.353
521 - AJUSTE IVA	10/2015	0	36.046.350	36.046.350
521 - AJUSTE IVA	11/2015	0	68.750.335	68.750.335
521 - AJUSTE IVA	12/2015	0	72.906.398	72.906.398
521 - AJUSTE IVA	01/2016	0	57.733.763	57.733.763
521 - AJUSTE IVA	01/2017	0	18.998.412	18.998.412
511 - AJUSTE IRACIS	2015	0	500.105.029	500.105.029
511 - AJUSTE IRACIS	2016	0	63.487.739	63.487.739
511 - AJUSTE IRACIS	2017	0	21.979.909	21.979.909
Totales		0	1.114.505.845	1.114.505.845

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** 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 120% sobre los tributos defraudados, 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°: COMUNICAR a la sumariada que podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles, computado a partir del día hábil siguiente al de la notificación de la presente resolución, conforme al Art. 234 de la Ley N° 125/1991 (TA) y a la RG N° 114/2017.

Art. 5°: 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.

ANTULIO BOHBOUT
DIRECTOR DE PLANIFICACION Y TECNICA TRIBUTARIA