



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

Asunción,

VISTO: El expediente N° , del sumario administrativo caratulado: “DEPARTAMENTO DE CRÉDITOS Y FRANQUICIAS FISCALES (DGGC) C/ S/INFORME DCFF/C N° , DE FECHA , REFERENTE A LA SOLICITUD DE CREDITO FISCAL DEL EXPORTADOR DEL PERIODO FISCAL , DE ”, y;-----

CONSIDERANDO

Que, mediante el informe mencionado, se elevó a consideración el trabajo de certificación de crédito fiscal realizado por la firma , en el marco de la devolución del Crédito Fiscal IVA Exportador, bajo el régimen normal, del periodo fiscal , correspondiente a la firma , con **RUC N°** , por G . Del análisis y verificación de los documentos que conforman la solicitud, se evidencian irregularidades que no fueron observadas por la firma auditora externa.-----

Que, el Departamento de Sumarios y Recursos, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la defensa y el debido proceso, instruyó sumario administrativo a la firma auditora externa , conforme lo dispone el artículo 225° de la Ley N° 125/91, en concordancia con lo establecido en la Resolución General N° 20/08 y la Resolución General N° 15/09, que en sus partes pertinentes establecen el régimen disciplinario para los auditores externos impositivos.-----

Que, cumplidos los trámites procesales previstos en la Ley N° 125/91 y demás leyes de forma, corresponde pronunciarse sobre la cuestión planteada, en virtud de auto fundado.-----

OBSERVACIONES DEL DEPARTAMENTO DE CRÉDITOS Y FRANQUICIAS FISCALES

Mediante el informe DCFF/C N° 26 de fecha , el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales denuncia las siguientes inconsistencias y cuestionamientos:-----

1. **Verificación de los arrastres de saldos de un periodo fiscal a otro:** Para la certificación de lo solicitado por el contribuyente , la firma auditora no tuvo en cuenta que el monto del crédito fiscal utilizado (campo 58 “Monto del crédito fiscal a ser utilizado en el periodo que se liquida, para operaciones gravadas al 5%”, del formulario 120) del periodo fiscal , supera al que efectivamente posee la firma en dicho periodo fiscal por compras de bienes y servicios afectados directa y proporcionalmente a sus operaciones de exportación, por lo que el monto reliquidado asciende a G. -----

Además, los créditos fiscales de los periodos anteriores ya fueron objeto de devolución por parte de la administración y en los informes correspondientes al análisis de dichos periodos no se observó que haya quedado algún monto de crédito fiscal verificado a trasladar en solicitudes posteriores y en consecuencia no procede la certificación de lo solicitado por la firma contribuyente.-----



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

2. **Verificación de las notas de crédito:** En lo que respecta al rubro 2 del formulario 120, *“Información complementaria sobre operaciones realizadas durante los últimos 6 (seis) meses, incluido el periodo que se declara”*, la firma solicitante del crédito no incluyó las notas de créditos declaradas en el campo 14 *“Ajustes de precios, devoluciones realizadas y descuentos obtenidos por compras ya declaradas con crédito fiscal del 10% y recupero de impuesto por operaciones declaradas como incobrables”* de las declaraciones juradas de los periodos fiscales anteriores, para el cálculo del acumulado del periodo fiscal invocado, situación ésta que tampoco fue detectada por la firma auditora.-----
3. **Punteo de comprobantes:** De la verificación de las facturas de compras locales y el libro IVA Compras, se constataron comprobantes que no se ajustan a lo establecido en los artículos 85° y 86° de la Ley N° 125/91 y el Decreto N° 8345/06, por no contar con fecha de emisión, RUC del adquirente, por encontrarse el comprobante a nombre de otra persona o enmendado. El total de crédito fiscal impugnado por estos conceptos, asciende a la suma de G , hecho no observado por la firma auditora.-----

SUMARIO ADMINISTRATIVO

Que, por J.I. N° de fecha , debidamente notificada el , fue instruido el sumario administrativo a la firma. -----

En fecha , la firma auditora presentó su descargo. En cuanto a que la firma certificadora no tuvo en cuenta que el monto del crédito fiscal , superaba el que efectivamente posee la firma, señaló: *“Dicha afirmación no es correcta, como puede observarse en el campo 55 “Saldo a favor del exportador y asimilables” de los papeles de trabajo del auditor certificador de la DDJJ Form. 120 de , dicho importe utilizado en el mercado interno fue deducido del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior ... El analista de la SET, cuyo criterio no compartimos, no tuvo en cuenta el importe del campo 56 “Saldo a favor del contribuyente del periodo anterior”, con un monto a , de G ...”*-----

En lo que se refiere a Notas de Crédito no incluidas en el rubro 2 del formulario 120, campo 14, la firma menciona que dicha afirmación es incorrecta, debido a que sí incluye sus notas de crédito en el rubro 2, exponiendo en un cuadro (obrante a fojas de autos) lo consignado en sus declaraciones juradas de periodos anteriores. Mencionó igualmente que del control efectuado por la firma auditora, surgió una diferencia de G , resultante de la comparación entre lo declarado como acumulado por , en el formulario 120, N° y el acumulado según el papel de trabajo de la firma auditora, que mencionó que tal diferencia fue incluida en la cifra acumulada de ingresos gravados por el IVA al 10% de la misma declaración jurada y que no tiene impacto en la distribución de crédito fiscal vinculado a la exportación de dicho periodo.-----

En cuanto a las facturas impugnadas por defecto de forma, la firma auditora menciona que la



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

aseveración es parcialmente correcta, ya que las mismas no están relacionadas a la exportación, por lo tanto no tiene incidencia en el importe del crédito fiscal certificado, salvo la factura correspondiente a , por un monto de G , en concepto de IVA, que ha sido incluida por como crédito fiscal indistinto, por lo que su efecto final se reduce a la suma de G _____

Que, mediante el J.I. N° del , se abrió el periodo probatorio. La resolución fue notificada el .--

Que, mediante la Providencia DSR N° de fecha , se remitió el expediente al Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales (DGGC), a efectos de que informe respecto a solicitudes de devolución de crédito fiscal de . _____

Que , la firma auditora sumariada presentó escrito dándose por notificada y ofreciendo pruebas, consistentes en declaraciones juradas normalizadas y originales del IVA de la firma , correspondientes a los periodos fiscales de , a efectos de exponer el acumulado, antecedentes y documentación demostrativa de la conciliación y depuración que realizó la firma con la SET, en atención a la notificación N° , de fecha y otros.-----

Que, por J.I. N° de fecha , se tuvieron por presentadas las pruebas ofrecidas por la firma contribuyente y, no existiendo más diligencias que efectuar, se procedió al cierre del periodo probatorio, siendo notificado el .-----

Que, en fecha la firma sumariada presentó sus alegatos finales, concluyendo que la certificación realizada consiste en una mera constatación o verificación de los hechos, antes que una afirmación o emisión de juicio sobre los hechos económicos analizados, por lo que consideran absolutamente improcedente que la SET juzgue una manifestación propia y necesaria de la profesión de auditor, por no constituir la misma un juicio personal. Además, mencionó que demostró fehacientemente los argumentos expuestos en el escrito de descargo, a través de la documentación presentada durante el periodo probatorio.-----

Que, en fecha , a través del J.I. N° , se llamó a autos para resolver, de conformidad al numeral 8 del artículo 225° de la Ley N° 125/91, siendo notificado el .-----

Que, en fecha la firma auditora solicitó la perención de la instancia, argumentando que la Administración Tributaria se ha excedido en el plazo dispuesto en la Ley N° 4679/12, "De Trámites Administrativos".-----

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES DEL JUZGADO

Que, cumplidas las etapas procesales establecidas en el artículo 225° de la Ley N° 125/91, el Juzgado se pronunció en los términos del Dictamen N° del _____

A modo de conclusión y para una mejor comprensión de los hechos controvertidos se exponen las siguientes consideraciones: -----

A. INOBSERVANCIA DE LAS REGLAS DE IMPUTACIÓN DE CRÉDITO FISCAL ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 88 DE LA LEY N° 125/91.



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

El Juzgado ha constatado que la firma auditora avaló una imputación errónea del crédito fiscal solicitado en el periodo fiscal de , en cuya declaración jurada se observa que el contribuyente posee crédito fiscal en los campos 51 *“Compra de bienes (incluidas importaciones) y servicios con crédito fiscal del 10%, directamente vinculadas a operaciones de exportación y asimilables”*, 53 *“Crédito fiscal del 10% atribuido proporcionalmente a operaciones de exportación y asimilables”* y 54 *“Crédito fiscal del 5% atribuido proporcionalmente a operaciones de exportación y asimilables”*, los cuales totalizan la suma de G , monto cuya devolución fue certificada y solicitada.-----

Sin embargo, en el campo 58 *“Monto del crédito fiscal a ser utilizado en el periodo que se liquida para operaciones gravadas al 5%”*, el contribuyente ha consignado la suma de G , proveniente del total acumulado de crédito fiscal por exportaciones y asimilables (campo 56), no así del crédito fiscal generado en el periodo liquidado, expuesto en los campos 51, 53 y 54.-----

Este hecho se halla en infracción a la regla de imputación del crédito fiscal, establecida en el artículo 88° de la Ley N° 125/91, que dispone: *“... La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen. Este crédito será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada, y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos fiscales vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal a petición de parte y las retenciones, conforme lo establezca la reglamentación”*.-----

En el mismo sentido y abarcando igualmente la pregunta que se planteó la firma auditora sumariada (¿Qué pasó con el saldo anterior a favor de ?), pues bien, tanto el artículo 86° de la Ley N° 125/91 (con redacción dada por la Ley N° 2421/04), así como el último párrafo del artículo 22° del Decreto N° 6806/05, reglamentario del Impuesto al Valor Agregado (vigente en el periodo fiscal analizado) disponen expresamente que cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes, pero sin que ello genere derecho a devolución, salvo los casos de cese de actividades , clausura o cierre definitivo de negocios . -----

En concordancia con la norma precedentemente expuesta, el tercer párrafo del artículo 4° de la Resolución General N° 52/11, establece que las diferencias entre débito fiscal y crédito fiscal IVA, aún cuando se produzcan arrastres a favor del contribuyente de un periodo a otro, constituyen meros saldos técnicos.-----

Consecuentemente, se confirma que la firma auditora certificadora no tuvo en cuenta que el monto del crédito fiscal utilizado del periodo fiscal de , supera al que efectivamente posee la firma en dicho periodo fiscal por compras de bienes y servicios afectados directa y proporcionalmente a sus operaciones de exportación; por tanto, ha infringido el deber establecido en el artículo 4° de la Resolución 53/2011, que menciona que el auditor deberá certificar el % del total del crédito cuya devolución es invocada.-----



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

B. INCLUSIÓN DE NOTAS DE CRÉDITO EN EL RUBRO 2 DEL FORMULARIO 120.

En lo que respecta al rubro 2 del formulario 120 - IVA, *“Información complementaria sobre operaciones realizadas durante los últimos 6 meses, incluido el periodo que se declara”*, el Juzgado de Instrucción, de acuerdo a los elementos de prueba arrimados por , constató que de acuerdo a las declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales de , la firma ha incluido la sumatoria de las notas de crédito emitidas en los últimos meses. En consecuencia, en cuanto a este punto, corresponde no hacer lugar al informe denuncia-----

C. FACTURAS QUE NO CUMPLEN CON LOS REQUISITOS FORMALES PARA SU UTILIZACIÓN COMO CRÉDITO FISCAL.

En cuanto a la impugnación de comprobantes de compra que no cumplen con los requisitos formales establecidos por la normativa, como fecha de emisión, RUC del adquirente o por encontrarse el comprobante a nombre de otra persona o enmendado, en infracción al artículo 85° de la Ley N° 125/91 y concordantes, el Juzgado ha constatado que de acuerdo a los elementos de prueba presentados, la mayoría de los comprobantes impugnados no tienen incidencia en el importe del crédito fiscal del exportador, por no encontrarse vinculados a operaciones de exportación.-----

No obstante, la factura N° de fecha , emitida por un monto imponible de G , a nombre de , sí fue afectada a las operaciones de exportación por parte del contribuyente como crédito indistinto, tal como lo afirma la misma empresa auditora en el descargo presentado.-----

Este hecho no fue observado por la firma auditora al momento de certificar el crédito fiscal, infringiendo el inciso “b” del numeral 7 del artículo 4° de la R.G. N° 53/2011, que establece la obligación de verificar que los comprobantes no estén visiblemente adulterados y cumplan con los requisitos legales y reglamentarios.-----

D. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES.

Que, el artículo 33° de la Ley N° 2421/04, en el 4° párrafo, señala que los auditores externos serán directamente responsables del resultado del servicio prestado, así como de las que derivan del mal desempeño o del incumplimiento de las obligaciones a su cargo.-----

Que, en concordancia, la Ley N° 125/91 en el artículo 180° *“Infractores”*, establece: “La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en la ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia...”.-----

Luego del exhaustivo análisis de la denuncia formulada por el Departamento de Créditos y



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA A LA FIRMA CONTRIBUYENTE , CON RUC N° _____

Franquicias Fiscales, así como también de los descargos y pruebas presentadas por la firma auditora, considerando la naturaleza e importancia de la infracción, como así también que las argumentaciones presentadas por parte de la firma auditora son parcialmente compartidas por el juzgado, el mismo consideró calificar la conducta de la firma sumariada conforme lo dispuesto en el inciso “a” numeral 3 del artículo 12° de la R.G. N° 20/2008, por lo que corresponde sancionar a la firma auditora, conforme a lo establecido en el numeral 3 inciso “b” del artículo 13° del mismo cuerpo legal, con la sanción de amonestación.-----

Que, por otro lado, en relación a la solicitud de perención de la instancia instaurada en fecha por la firma auditora, mediante Dictamen CJTT/DSR N° se ha resuelto no hacer lugar al pedido, en razón de que la misma fue planteada desconociendo los términos de los artículos 6, 11 y 13 de la Ley N° 4679/12, al haber sido interpuesta meses luego de la última actuación y que previamente no fue presentado el respectivo urgimiento de trámite, tal como lo señala la normativa de referencia.-----

Que, en virtud de los deberes del Auditor Externo, conforme lo establecido en la Resolución General N° 20/2008, y las irregularidades constatadas por el Juzgado de Instrucción, se ha llegado a las consideraciones expuestas en el Dictamen de Conclusión CJTT/DSR N° de fecha .-----

POR TANTO, en uso de las facultades que otorga la Ley N° 125/91,

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE

- ART. 1°:** **RECHAZAR** la solicitud de perención de la instancia planteada el .-----
- ART. 2°:** **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al informe DCFF/C N° de fecha , del Departamento de Crédito y Franquicias Fiscales de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, específicamente en los cargos individualizados como puntos A) Y C) del considerando de la presente resolución.-----
- ART. 3°:** **SANCIONAR** a la firma auditora externa con **RUC N°** , con una amonestación, conforme lo dispuesto en el inciso “b”, del numeral 3 del artículo 13° de la R. G. N°20/08.-----
- ART. 4°:** **ADVERTIR** que en caso de reincidencia se procederá conforme lo establece el artículo 33 de la Ley N° 2421/04.-----
- ART. 5°:** **NOTIFICAR** la parte resolutive de la presente, con copia de la presente resolución en el domicilio fiscal constituido por la firma auditora externa.-----
- ART. 6°:** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.-----

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN