



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

Asunción,

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

CONSIDERANDO

Que, mediante el informe mencionado se efectuó el análisis del trabajo de certificación realizado por el auditor , en el marco de la solicitud de devolución del IVA Tipo Exportador, régimen normal, por G. , correspondiente al periodo fiscal , peticionada por el contribuyente . De la verificación de los documentos que conforman la solicitud, se evidenciaron inconsistencias que no fueron observadas por el mencionado auditor externo.-----

Que, el Departamento de Sumarios y Recursos, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la defensa y el debido proceso, instruyó sumario administrativo al auditor externo , con RUC N° , 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 en la Resolución General N° 15/09, que en sus partes pertinentes establecen el régimen disciplinario para auditores externos impositivos.-----

Que, cumplidos los trámites procesales previstos en la Ley N° 125/91, 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° de fecha , tras la verificación del crédito fiscal invocado y de las documentaciones que lo sustentan, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales expuso los siguientes cuestionamientos: -----

1. PUNTEO DE COMPROBANTES: Realizado el punteo de los comprobantes se hallaron facturas enmendadas, sin detalle y comprobantes de servicios básicos que están registrados por fecha de emisión, en infracción a lo establecido en el artículo 80 de la Ley N° 125/91. El monto cuestionado por estos conceptos es de G (IVA G). El auditor externo no observó dicha cuestión certificó el crédito fiscal relacionado.-----

2. IMPUTACIÓN INDEBIDA DE CRÉDITO FISCAL: Por otra parte, se pudo verificar que la empresa no ha dado cumplimiento a lo establecido en el artículo 40 de la Resolución N° 1421/05, en el sentido de que los créditos fiscales se deben imputar primero contra los débitos, para el caso en que el



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno, conforme al artículo 88 de la Ley N° 125/91. Esto se observa en forma detallada en el siguiente cuadro: -----

<i>DDJJ 120 FEB 2011</i>	<i>SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN (Por cumplido)</i>	<i>DIFERENCIA</i>

El numeral 3 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/2011, expresa entre otros puntos que el auditor externo deberá realizar la comprobación de que los datos declarados por el contribuyente estén correctamente asignados en casillas y rubros del formulario 120, así como: -----

“7. Verificar que los comprobantes no estén visiblemente adulterados y que cumplan con los requisitos legales y reglamentarios como ser: a) Que sean del periodo fiscal. b) Que tengan consignado el RUC- razón social, que no contenga enmiendas o borrones.-----

10. Verificar que los despachos de exportación estén declarados conforme el art. 40 de la Resolución N° 1421/2005, en el sentido de que los créditos fiscales se hayan imputado según el artículo 88 de la Ley N° 125/91 (T.A.), es decir primero contra los débitos, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno”.-----

Sobre estas cuestiones, tampoco el auditor externo emitió observación alguna y certificó los créditos respectivos.-----

SUMARIO ADMINISTRATIVO

Por J.I. N° de fecha , se instruyó sumario administrativo al auditor externo , con **RUC N°** . La cédula fue debidamente notificada .-----

En fecha , el auditor externo se presentó a tomar intervención, presentar descargos y ofrecer pruebas. En cuanto a sus descargos, se destacan las siguientes manifestaciones: -

“... Que, en primer lugar y haciendo referencia de forma puntual a las normas incumplidas por mi parte en relación al informe de certificación sobre devolución de crédito fiscal del IVA Exportador expedida a la empresa , reconocemos que involuntariamente la factura de ANDE objetada, con fecha de Vto. , fue contabilizada en el mes de , inobservando el artículo 80 de la Ley N° 125/91, pero no por ello, descalifica el origen legal de dicha factura, que corresponde a consumo de energía eléctrica del periodo al utilizado por la empresa, razón por la cual el valor certificado fue objeto de una disminución por el monto originalmente presentado. -----

Igualmente, no estamos de acuerdo con la observación imprecisa y vaga, no detallando que “se



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

encontraron facturas enmendadas, sin detalle”, que hacen alusión al informe elevado por el analista de la SET, supuestamente por no ajustarse a lo establecido en los artículos 80, 85, y 86 de la Ley 125/91 y al Decreto N° 8345/06, considerando que las objeciones a dichos comprobantes, son por errores intrascendentes en el llenado de los datos del RUC de la empresa como así impugnar las facturas de servicios públicos de la ANDE, como ya lo mencionamos precedentemente, todas las facturas mencionadas son productos de operaciones y transacciones legítimamente comprobables de la empresa y con criterios subjetivos se las rechaza...”.-----

“... Puntualmente, en referencia a la inobservancia del artículo 40 de la Resolución N° 1421/05, a los efectos de la contabilización de las partidas de exportación, conforme a la fecha del Despacho de Exportación expedido por la Dirección General de Aduanas, concomitante con la factura invoice, corresponde su registración contable en los libros de acuerdo a los documentos referenciados. El cumplimiento de embarque, que normalmente se expide en un tiempo posterior al embarque efectivo de los bienes exportados, certificando fehacientemente la Dirección de Aduanas, que la exportación se ha formalizado. Consecuentemente, no vemos ninguna irregularidad en el procedimiento de registración de las operaciones de exportación, por parte de la empresa ..”.-----

“... Si bien ha existido por nuestra parte el incumplimiento por error o descuido en el cotejo o verificación de algunos aspectos en los puntos de control determinados en el artículo 4° de la Resolución General N° 53/11, que hace alusión a las documentaciones y su correspondiente registración o imputación adecuada en las DD.JJ. FORM IVA 120, del periodo fiscal afectado a la devolución solicitada por el contribuyente, y que, en ningún momento existió la intención, determinación o conducta destinada a generar error, confusión, equivoco en el sujeto pasivo, es decir, en la Administración Tributaria, pues la conducta desplegada por una parte, el contribuyente denota su transparencia y legalidad en sus operaciones, las cuales se encuentran regularmente documentadas y que las deficiencias resaltadas en la solicitud de devolución del IVA exportador, por nuestra parte, fueron faltas indeliberadas, pero que las facturas son correctas, desde el punto de vista de la transacción comercial y su posterior expedición a nombre de la empresa y no hubo la predestinación de enredar al fisco, considerando que no hubo daño económico ni mucho menos intencionalidad...”.-----

Según J.I. N° , de fecha , se abrió el periodo probatorio, notificándose dicha disposición en fecha .-----

Por J.I. N° de fecha , se declaró el cierre del periodo probatorio y se comunicó la prosecución de la etapa establecida en el numeral 8 del artículo 225 de la Ley N° 125/91, notificándose dicha medida en fecha .-----

CONCLUSIÓN 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° de fecha .-----



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

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

A. PUNTEO DE COMPROBANTES: relacionadas al tema en cuestión, se disgrega la fundamentación del acto administrativo las siguientes casuísticas: -----

Facturas con enmiendas.

Conforme al informe denuncia, al realizarse el punteo de los comprobantes se encontraron facturas enmendadas. Al respecto, el artículo 1° del Decreto 8.345/06, que modifica el artículo 46 del Decreto 6.539/05, dispone: *“La expedición de los documentos referidos en el presente decreto se sujetará a lo siguiente: 1) Todos los documentos deberán ser expedidos en forma clara, sin tachaduras ni enmiendas...”*:-----

Sobre el particular, según el inciso “b” del numeral 7 del artículo 4° la Resolución General 53/11, el auditor externo se encuentra obligado a verificar e informar que los comprobantes no estén visiblemente adulterados y que cumplan con los requisitos legales, entre los cuales se encuentra lo mencionado en el párrafo anterior.-----

Durante el este proceso administrativo, específicamente en su escrito de descargos, el sumariado reconoció que no dio cumplimiento a su obligación como auditor, al no observar tales inconsistencias en la documentación contable de la firma auditada, emitiendo no obstante la certificación respectiva, lo cual consta a fojas 5 de expediente . De esta forma, corresponde hacer lugar a este punto de la denuncia.-----

Facturas de servicios públicos declaradas según fecha de emisión.

Durante el sumario, nuevamente el auditor externo reconoció no haber objetado el crédito fiscal proveniente de las facturas de servicios públicos registrados según fecha de emisión, por el monto imponible de G. (IVA G.), en infracción a lo establecido en el artículo 80 de la Ley N° 125/91: *“La configuración del hecho imponible se produce con la entrega del bien, emisión de la factura, o acto equivalente, el que fuera anterior. Para el caso de servicios públicos, la configuración del nacimiento de la obligación tributaria será cuando se produzca el vencimiento del plazo para el pago fijado”*. -----

Sobre el particular, de acuerdo a lo establecido en el inciso “a” del numeral 7 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/11, es obligación del auditor externo verificar que los comprobantes estén correctamente consignados según el periodo fiscal que corresponda, por lo que en este punto corresponde hacer lugar al informe denuncia. -----



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

B. INCUMPLIMIENTO DEL ARTÍCULO 40 DE LA RESOLUCIÓN N° 1421/05, EN CUANTO AL REGISTRO DE OPERACIONES DE EXPORTACIÓN.

El artículo mencionado en el título precedente dispone que *“... a los efectos de la liquidación del Impuesto, se considera que la exportación de bienes se configura en la fecha del “cumplido de embarque”.*-----

Conforme se observa en autos, el certificado de crédito expedido por Auditores y Contadores de Servicios Impositivos, y firmado por el Lic. no realiza observación alguna en cuanto al artículo mencionado.-----

En el descargo presentado durante el sumario, el Lic. , afirma haber consignado las operaciones de exportación según la fecha del despacho de exportación expedido por Aduanas y la factura invoice, y que ello no representa ningún tipo de irregularidad. -----

Al respecto, el numeral 10 del artículo 4° de la Resolución General N° 53/11, dispone como obligación del auditor: *“Verificar que los despachos de exportación estén declarados conforme el Art. 40 de la Resolución N° 1421/2005, en el sentido de que los créditos fiscales se hayan imputado según el Art. 88 de la Ley 125/91, es decir primero contra los débitos, para el caso de que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno”.* Dicho imperativo fue incumplido, según el informe denuncia, y al no ser desvirtuado por el auditor externo sumariado, corresponde confirmar la denuncia.

D. CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES.

Conforme se ha observado, punto por punto, a pesar de las inconsistencias y anomalías expuestas y analizadas en la presente causa, el auditor externo certificó la totalidad de los créditos fiscales cuya devolución fuera solicitada por la firma , a lo que debe agregarse el hecho de que tampoco desvirtuó razonablemente durante el sumario, los puntos cuestionados por el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales.-----

Como demostración palpable, se transcribe a continuación un extracto del reporte emitido por el auditor externo sumariado a la empresa : *“Que, en base a la labor realizada, certificamos que las documentaciones e informaciones mencionadas en el párrafo 1, se ajustan a las disposiciones de la Ley N° 125/91 y sus reglamentaciones, en consecuencia sustentan el crédito fiscal por exportación – o asimilables invocado por la suma de guaraníes (G.).*-----

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 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 concierniere los*



RESOLUCIÓN PARTICULAR N° _____

POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO , CON RUC N° -----

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...". -----

De este modo, habiendo el contribuyente reconocido los hechos, y considerando los puntos precedentes, el Juzgado consideró pertinente enmarcar la conducta del auditor externo sumariado en lo previsto en el inciso "a" numeral 3 del artículo 12 de la Resolución General N° 20/08, que prevé como uno de los tipos de infracción a "... cualesquiera acciones y omisiones que supongan el incumplimiento de las normas de auditorías y no estén incluidas en los apartados anteriores". -----

De acuerdo al numeral 3 inciso b) del artículo 13 de la misma resolución, el Juzgado sugirió la aplicación de una multa por contravención de G. (Guaraníes), considerando la naturaleza e importancia de la infracción. -----

Que, vista la disquisición efectuada, existe mérito suficiente como para hacer lugar a la denuncia efectuada por el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales, por medio del Informe DCFF/C N° de fecha , en contra del auditor externo , con **RUC N°** .-----

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

LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE

- ART. 1°:** **HACER LUGAR** al Informe DCFF/C N° , de fecha , del Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales de la Dirección General de Grandes Contribuyentes.-----
- ART. 2°:** **SANCIONAR** al auditor externo **MARTINEZ** con **RUC N°** , con una multa por contravención de G. (Guaraníes), conforme a lo establecido en el inciso "b" del numeral 3 del artículo 13 de la Resolución General N° 20/08. -----
- ART. 3°:** **ADVERTIR** que en caso de reincidencia se procederá conforme lo establece el artículo 33 de la Ley N° 2421/04.-----
- ART. 4°:** **NOTIFICAR** la presente resolución en el domicilio fiscal constituido por la firma auditora externa.-----
- ART. 5°:** **REMITIR** copia de la presente Resolución a la Dirección General de Recaudación para el correspondiente débito en cuenta corriente.-----
- ART. 6°:** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.-----

MARTA GONZÁLEZ AYALA
VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN