



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

**POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO, CON RUC.**

Asunción,

**VISTO:** El expediente N° del sumario administrativo caratulado: **“DEPARTAMENTO DE CRÉDITOS Y FRANQUICIAS FISCALES (DGGC) C/ S/ CERTIFICACIÓN DE LA SOLICITUD DE CRÉDITO FISCAL IVA DEL EXPORTADOR DE, DE LOS PERIODOS DE ENERO A ABRIL/2009”**; y,

**CONSIDERANDO:** Que mediante Informe DGGC/DCFF/C N° del 16/04/2012, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales/DGGC (DCFF), informó acerca de ciertas irregularidades detectadas con relación a la Certificación de Créditos Fiscales practicada por el Auditor Externo Impositivo con **RUC**, correspondiente a la firma con RUC, de los periodos fiscales de enero a abril/2009.

Según el referido informe, el Auditor Externo Impositivo certificó la totalidad del crédito invocado por de G 1.825.032.560. Sin embargo, durante el proceso del análisis de la consistencia del crédito invocado, el DCFF detectó las siguientes inconsistencias en la composición de dicho crédito:

- 1. AFECTACIÓN INDEBIDA DE CRÉDITO FISCAL INDISTINTO:** El auditor no informó que imputó como Crédito Fiscal directamente como relacionado a operaciones de exportación (rubro 4 *“Detalle de las compras del periodo y crédito fiscal por operaciones de exportación y asimilables”*) el crédito resultante de operaciones efectuadas en el mercado interno, el cual debió consignarse en el rubro 3 *“Detalle de compras e importaciones del periodo, afectadas indistintamente a diferentes operaciones del contribuyente”* de la declaración jurada del IVA; incumpliendo el Auditor Externo Impositivo lo dispuesto en el **numeral 3** (realizar la comprobación de que los datos declarados por el contribuyente, estén correctamente asignados en las casillas y rubros del formulario 120) inciso **“c”** (verificar que el Crédito Fiscal del IVA de las compras de afectación indistinta sea utilizado como crédito fiscal en la proporción estipulada por las disposiciones legales y reglamentarias vigentes) y **numeral 8** (comprobar la aplicación adecuada de la afectación de los créditos, especialmente aquellos imputados como créditos de afectación directa a la actividad de exportación o asimilables) todos del **artículo 4** de la Resolución General N° 53/11.
- 2. CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES COMO AGENTE DE RETENCIÓN DEL IVA:** El Auditor tampoco observó que no efectuó la retención a varios de sus proveedores en su carácter de Agente de Retención, conforme lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto N° 1164/08; incumpliendo el Auditor Externo Impositivo lo establecido en el numeral 5 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/11, que señala: *“Verificar el cumplimiento adecuado del contribuyente con su obligación de Agente de Retención del IVA, incluida la retención de tributos que resulta de contar con la modalidad Leasing”*. Se expone a continuación el detalle y sumas respectivos:

ITEMS	BASE 10%	IVA 10% no retenido	BASE 5%	IVA 5% no retenido	EXENTO
No retenido – Mercado local.	11.483.706.329	1.148.370.422	4.011.476.725	200.573.827	-
No retenido - Proveedor del Exterior.	-	-	-	-	1.023.683.212
<b>TOTALES</b>	11.483.706.329	1.148.370.422	4.011.476.725	200.573.827	1.023.683.212

- 3. FALTA DE DESGLOSE DE LOS GASTOS DE FLETE DEL VALOR DE EXPORTACIÓN:** Se constató que la firma solicitante de la devolución del crédito fiscal no realizó el desglose de los gastos de flete del valor de exportación, declarando ambos montos en el campo 17 *“Operaciones de exportación y asimilables”* del rubro 1 *“Monto de las operaciones del periodo y determinación del débito fiscal”*, sin embargo, debió desglosar y registrar en el campo 16 *“Operaciones no gravadas o exentas de tributo”* del formulario 120 los montos relacionados a fletes. Esta situación tampoco fue observada por el Auditor Externo Impositivo, incumpliendo el numeral 6 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/11, que dispone: *“Verificar en el caso de los exportadores de bienes que se declare solamente el valor FOB en la casilla 17 del formulario 120, salvo que los mismos realicen también el servicio de flete internacional”*.
- 4. AFECTACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA DÉBITOS Y RETENCIONES:** Si bien afectó créditos de exportación contra los débitos, existe otra porción de los débitos que fueron afectados a retenciones (Rubro 7 *“Liquidación y saldo del impuesto”*), situación ésta que incide cuantitativamente en los saldos sujetos a devolución, conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley N° 125/91 (redacción dada por la Ley N° 2421/04). El Auditor Externo Impositivo tampoco ha cuestionado este hecho incumpliendo lo establecido en el numeral 10 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/11, que establece: *“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”*.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos (DSR), instruyó el sumario administrativo según el JI N° del 12/07/2012, debidamente notificado el 23/07/2012, conforme lo dispone el artículo 225 de la Ley N° 125/91, el cual prevé los procedimientos para la aplicación de sanciones.

**ANÁLISIS Y CONCLUSIONES DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO**

A continuación, se detalla el descargo presentado por el Auditor Externo Impositivo el 25/03/2013 y las conclusiones de la SET:



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

### POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO, CON RUC.

- **AFECTACIÓN INDEBIDA DE CRÉDITO FISCAL INDISTINTO DEL IVA:** El Auditor Externo Impositivo indicó que, es neta y puramente una empresa exportadora. Ahora bien, señaló que existen algunas operaciones que para la clasificación utilizada por la Administración podrían definirse como realizadas en el mercado local, estas operaciones son ocasionales y sin ninguna relevancia en el monto total de operaciones de la empresa, señaló que fueron en su mayoría servicios realizados como una ayuda a otros productores de la zona de escasos recursos con el fin de potenciar su desarrollo y no como una gran variedad de operaciones como quieren hacer creer en el escrito acusatorio.

Sobre el punto, el **DSR** señaló que el propio sumariado manifestó que las mismas corresponden a operaciones ocasionales, sin relevancia en el monto total de las operaciones de la empresa cuyo crédito certificó, y correspondiente a servicios que no especificó, confirmando de esta manera que el crédito fiscal no guarda relación directa con las exportaciones realizadas.

Con base en lo expuesto, el **DSR** concluyó que el Auditor Externo Impositivo no verificó la adecuada afectación de los créditos fiscales del IVA tanto el indistinto como el directamente relacionado a su actividad de exportación, en la proporción estipulada por las disposiciones legales y reglamentarias conforme lo obliga el inciso "c" del numeral 3 y numeral 8 del artículo 4 de la Resolución General N° 53/11; por tanto corresponde hacer lugar a la denuncia.

- **INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES COMO AGENTE DE RETENCIÓN DEL IVA:** El Auditor Externo Impositivo manifestó que los analistas se olvidan que fue objeto de una auditoría por parte de la Subsecretaría de Estado de Tributación, que abarcó las retenciones a proveedores en los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009. En ese estado y habiendo la propia Administración hecho la auditoría y habiendo llegado a una determinación, señaló que es irrelevante el comentario hecho por los analistas del DCFF, más aún porque en su informe ha mencionado los hechos.

El **DSR** verificó que en la certificación de crédito, el Auditor Externo Impositivo no hizo mención de tal hecho y validó prácticamente la totalidad del crédito solicitado. Además, señaló que la certificación del crédito fiscal fue realizada el 16/12/2011, posterior al inicio de la fiscalización dispuesta por la Orden de Fiscalización N° del 01/11/2011. Su inobservancia e incumplimiento de las reglamentaciones son aún más graves ya que la firma, con posterioridad a la fiscalización, se allanó al reclamo efectuado por la Administración según la Resolución RP N° del 26/07/2012; por tanto, el **DSR** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia, pues el auditor no verificó que el contribuyente haya dado cumplimiento a su obligación como agente de retención.

- **DESGLOSE DE LOS GASTOS DE FLETE DEL VALOR DE EXPORTACIÓN:** Señaló el Auditor Externo Impositivo que no realizó el desglose de los gastos de flete, por seguir estrictamente las indicaciones de la Administración Tributaria, según el instructivo de llenado de formulario 120 IVA.

El **DSR** señaló que el artículo 47 de la RG N° 47/11 dispone: *"El contribuyente que realiza exportaciones de bienes, debe declarar en el Formulario 120 – Rubro 1 – Campo 17, el valor FOB de los bienes exportados. En el campo señalado precedentemente, no deberá incluirse el importe por el servicio de flete internacional, salvo que dicho servicio sea realizado efectivamente por el mismo exportador"*; que el instructivo mencionado por el sumariado señala que en el inciso "h" (correspondiente al campo 17) *"Se consigna en la Col. I el monto de exportaciones y asimilables, incluido el servicio de flete internacional"*; que en este caso no realizó servicio de flete internacional, por tanto debió excluir el valor del flete. A su vez, el artículo 4 de la Resolución General N° 53/11, que reglamenta las cuestiones relativas a la certificación del crédito tributario, menciona claramente que el auditor externo debe verificar en el caso de los exportadores de bienes que se declare solamente el valor FOB en la casilla 17 del formulario 120, salvo que estos exportadores realicen también el servicio de flete internacional, que no es el caso de. *Por tanto, concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia del DCFF porque esta situación no fue observada por el Auditor Externo Impositivo.*

- **AFECTACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA DÉBITOS Y RETENCIONES:** El Auditor Externo Impositivo indicó que existe un error por parte de los analistas del DCFF al relacionar el crédito de exportación con las retenciones del rubro 7, en él se declaran las retenciones computables a favor del contribuyente, es decir las retenciones que le fueron practicadas a la empresa por los clientes de la misma, el crédito por exportaciones no se relaciona con estas retenciones ya que son de naturaleza distinta, es decir que la empresa ya adelantó al fisco una parte de ese IVA que cobró de su cliente, restándole ingresar la diferencia, y contra esa diferencia es que debe aplicarse en primer lugar el crédito por exportación, aspecto que es cumplido fielmente por la empresa y reconocido por los analistas en el mismo texto al decir "que si bien el contribuyente afecta créditos de exportación contra los débitos.

Al respecto, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales solo mencionó que *"si bien el contribuyente afecta créditos de exportación contra los débitos, existe otra porción de los mismos que afecta a las retenciones"* pero no especificó a qué corresponde la porción que afecta a las retenciones, además, de acuerdo a lo dispuesto en el primero párrafo del artículo 88 de la Ley N° 125/91 (con la redacción dada por la Ley N° 2421/04), está previsto que los créditos sean imputados 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 sea 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, por lo que en cuanto a este punto, corresponde no hacer lugar al informe denuncia.

- **COMPROBANTES IRREGULARES:** Además de los hechos denunciados y verificados por el DCFF, el DSR constató que del total de G 1.849.014.098 disponible para una eventual devolución el AEI objetó solamente



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

### POR LA CUAL SE SANCIONA AL AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO, CON RUC.

G 23.981.538 por errores formales y por timbrado inválido en las respectivas facturas (suma cuya devolución no fue solicitada por el contribuyente). Sin embargo, luego del análisis el DCFF cuestionó además en este concepto un monto de G 204.677.725 ya que estaba respaldado con comprobantes que no cumplían con los requisitos legales y reglamentarios, situación que no fue observada por el AEI, y éste tampoco pudo desvirtuar durante el sumario administrativo dichos cuestionamientos.

#### – CALIFICACIÓN DE LA CONDUCTA Y APLICACIÓN DE SANCIONES:

Al respecto, el artículo 33 de la Ley N° 2421/04, 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, en tanto que el artículo 180 de la Ley N° 125/91 dispone que: *“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 obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia...”*

Es oportuno mencionar que de acuerdo a lo establecido en el Art. 88 de la Ley N° 125/91 y sus modificaciones, en concordancia con el Art. 33 de la Ley N° 2421/04, la Certificación del Auditor fue establecida para que el AEI informe a la SET sobre *“la razonabilidad de las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes”*.

Con base en todas las situaciones que fueron observadas o cuestionadas por el DCFF, la SET, a través del procedimiento sumarial, comprobó que el AEI no ciñó su actuación profesional a lo dispuesto en el artículo 10 de la RG N° 20/08 y especialmente, no cumplió con el deber de verificar que el contribuyente solicitante del crédito fiscal haya cumplido con lo dispuesto en la Ley N° 125/91, sus modificaciones y reglamentaciones para ser beneficiario de la devolución del crédito fiscal. Al no hacerlo, y por el contrario, validar créditos registrados incorrectamente, expuso a la Administración Tributaria a devolver montos que no correspondía – lo que sólo fue evitado gracias a la minuciosa verificación que los auditores de la SET realizaron, generando a la vez al contribuyente un costo que NO se tradujo en un servicio eficaz.

Conforme a los antecedentes obrantes en el expediente, y considerando que no se registran infracciones anteriores del mismo tipo cometidas por en su carácter de AEI, en esta ocasión conforme a las facultades de la Administración Tributaria establecida en el artículo 186 de la Ley N° 125/91 y el artículo 33 de la Ley N° 2421/04, el DSR recomendó calificar su conducta conforme a lo previsto en el inciso a) del numeral 3 del artículo 12 de la Resolución General 20/08, el cual dispone que *“Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores”*, serán sancionadas con una multa por contravención de G 1.000.000, ya que el AEI incurrió en acciones y omisiones que implicaron el incumplimiento de las normas aplicables para la realización del trabajo de certificación.

Finalmente, en cumplimiento de lo establecido en el último párrafo del Art. 33 de la Ley N° 2421/04, debe advertirse al AEI que será pasible de inhabilitación definitiva del Registro de Auditores en caso de reiteración, entendiéndose como tal la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años.

Con base a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada a través del Informe DGGC/DCFF/C N° del 16/04/2012, en contra del Auditor Externo Impositivo con RUC.

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

**LA VICEMINISTRA DE TRIBUTACIÓN**

**RESUELVE:**

- ART. 1°-** **SANCIONAR** al Auditor Externo Impositivo con **RUC** con la multa por contravención de G. 1.000.000 (Guaraníes un millón), conforme al considerando de la presente resolución.
- ART. 2°-** **ADVERTIRLE** que en caso de reiteración se procederá conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 33 de la Ley N° 2421/04.
- ART. 3°-** **NOTIFICAR** conforme al artículo 200 de la Ley N° 125/91, a los efectos de que en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese el monto que corresponda a la multa determinada.
- ART. 4°-** **REMITIR** copia de esta resolución a la Dirección General de Fiscalización Tributaria para su registro correspondiente.
- ART. 5°:** **COMUNICAR** a quienes corresponda y cumplido archivar.

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