

RESOLUCION PARTICULAR

---

**VISTO:**

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma Auditora Externa Impositiva (**AEI**) **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN**, quien se halla habilitada en el Registro de Auditores Externos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, bajo el N° 00/2020, y;

**CONSIDERANDO:**

Que, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través del Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales (**DCFF**) de la actual Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), emitió el Informe DACCFF/IND/DCFF N° 00/2019 relacionado al Informe de Auditoría Impositiva (**IAI**) realizado por **NN**, en el cual se refirió a la Solicitud de Devolución de IVA Exportador Régimen Acelerado N° 00 del 10/04/2019 presentada por la firma contribuyente **XX** con **RUC 00**, cuya certificación legalmente exigida fuera realizada por **NN**, y con base en el análisis realizado sobre las documentaciones e informaciones facilitadas por la empresa, la **AEI** certificó que las mismas se ajustaban a las disposiciones legales y reglamentarias de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, sustentando de esta manera un Crédito Fiscal por exportación o asimilables de Gs. 249.086.033.

En ese sentido, el **DCFF** resaltó que en el **IAI** (suscripto por las socias **XX** y **XX**), **NN** no señaló ni observó que la factura N° 00 del 01/04/2016 emitida por la firma **XX**, por un monto de G 96.642.200 en la que se describe una operación exenta fue declarada como gravada, atribuyéndose de esta manera a la **XX** un crédito fiscal indebido; por tal motivo, se remitieron los antecedentes al Departamento de Registros y Control de Auditorías Externas (**DRCAE**) de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), a los efectos de determinar la aplicabilidad de una sanción a **NN**.

Consecuentemente, a través del Informe N° 00 del 07/11/2023, el **DRCAE** señaló que de conformidad a la irregularidad detectada por el **DCFF** se procedió a la verificación del Certificado de Crédito Fiscal Tipo Exportador y los anexos de la Certificación, constatando que la suma de G 96.642.200 contenida en la factura emitida por la firma **XX** como exenta, fue consignada como gravada al 10% en el Libro Hechauka Compras obrante en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), y en la Declaración Jurada del IVA General del Form. N° 120, ambos correspondientes al periodo fiscal de 04/2016.

Dadas las circunstancias mencionadas, el equipo auditor de la **GGII** señaló que el **IAI** realizado por **NN** incumplió con las reglas establecidas en el Art. 33, párrafo 4° de la Ley N° 2421/2004, el Art. 5° del Decreto N° 1029/2013 y los numerales 2) y 4) del Art. 12 de la RG N° 15/2014, por lo que sugirieron aplicar la sanción establecida en el Art. 21 de la RG N° 29/2014 bajo el Título de "Amonestación por escrito".

Por tanto, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 00 del 26/01/2024, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en el artículo 225 de la Ley, que prevé los procedimientos para la aplicación de sanciones; y la RG N° 114/2017 con su modificación dada por la RG N° 52/2020, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

**NN** presentó sus Descargos en tiempo y luego de analizados los fundamentos de la misma, mediante la Resolución N° 00 del 25/03/2024, el **DSR2** procedió a la apertura del Periodo Probatorio a fin de que en dicha etapa procesal, la sumariada ofrezca las pruebas que considere oportunas y pueda desvirtuar el Informe DRCAE N° 00/2023, las que fueron presentadas por medio del escrito de Manifestación N° 00 del 04/04/2024, razón por la cual a través de la Resolución N° 00 del 02/05/2024 se realizó el cierre del Periodo Probatorio y se llamó a Alegatos, los cuales no fueron presentados en tiempo y forma. Posteriormente el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

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

En su Descargo, **NN** alegó: *"Que, según se puede observar en el informe de certificación, la auditoría ha verificado cada uno de los puntos que fueron señalados precedentemente, por lo tanto, no es cierto que la firma auditora haya "incumplido" con lo establecido en el artículo 12 numerales 2 y 4 de la RG N° 15/2014, por el contrario, el auditor independiente ha verificado e informado sobre los numerales 2 y 4 y sus incisos a), b), c), d) y e) y **para su comprobación procedemos a adjuntar al presente descargo los anexos señalados en el informe de certificación donde constan las verificaciones realizadas, lo que desvirtúa completamente el hecho denunciado ya que no se configura la infracción a la norma señalada.***

*Que, lo que ocurrió en realidad es simplemente un error involuntario al llenar la planilla de Control de Comprobantes que ocurrió al cargar como gravada una compra exenta, el comprobante en cuestión es la Factura N° 00 correspondiente al proveedor XX cuyo valor asciende a Gs. 96.642.000, es decir, **el error incurrido corresponde a 1 (una) sola factura del total de la muestra verificada que representa el 0.005% del total verificado, lo que significa un ínfimo error que se encuentra dentro del margen de error permitido por las Normas Internacionales de Auditoría emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y que se halla incluso conceptuada en los incisos l) y m) del artículo 1° de la R.G. 29/2014 y además de eso, el error no representó ningún perjuicio fiscal...*** (sic).

Al respecto, el **DSR2** señaló que el crédito fiscal cuya solicitud de devolución fue realizada por la firma certificada por **NN** asciende a G 249.086.033 y el importe consignado en la factura de XX, la cual fue certificada como gravada es de G 96.642.000, lo que representa el 39% del crédito solicitado para su devolución; y por tanto, la sumariada no puede alegar un ínfimo error, pues resaltó que, en caso de que la devolución de crédito se hubiera otorgado por el régimen simplificado, el resultado sería una devolución indebida. En consecuencia, concluyó que es indiscutible que **NN** incurrió en la falta de informar debidamente de la existencia de un comprobante exento que fuera llevado como gravado a los fines de la devolución mencionada.

Por otra parte, la sumariada señaló: *"...ASPECTO MATERIAL – NO EXISTIÓ PERJUICIO FISCAL: Que, respecto a la repercusión del hecho denunciado, cabe resaltar que no existió perjuicio fiscal ya que el crédito cuestionado fue descontado del total de crédito cuya devolución se solicitó en el periodo **04-2016**, es más, el tipo de devolución solicitado fue realizado por el RÉGIMEN ACELERADO que implica presentar un AVAL BANCARIO que cubre la totalidad del monto del crédito que se solicita y que fue ejecutado justamente por la diferencia no justificada entre los que se encuentra el crédito en cuestión, según el Informe de Análisis de Crédito N° 00 del 02/09/2019.*

*Que, según se puede leer en el extracto del informe de créditos, la suma acreditada anticipadamente al contribuyente (solicitante del crédito) fue de Gs. 167.729.917 y los créditos justificados fueron por Gs. 57.659.966 por lo tanto la GARANTÍA BANCARIA fue ejecutada por Gs. 101.069.951, por lo tanto, el monto efectivamente acreditado al solicitante fue de*

Gs. 57.659.966, con lo que se confirma que no existió perjuicio fiscal en el procedimiento realizado.

*Es muy importante aclarar, que para solicitar la devolución del crédito tipo exportador, el contribuyente debe primero desafectar de su declaración jurada los créditos fiscales para solicitar su devolución, **por lo tanto, no es cierto que el contribuyente se "atribuyó un crédito que no le corresponde" porque nunca fue utilizado y tampoco fue devuelto como excedente del exportador...**" (sic).*

Con respecto, a lo argüido en este punto por la sumariada, el **DSR2** señaló que, si bien es cierto que no existió perjuicio fiscal, se constató que la misma incumplió la regla contenida en el Art. 12 numerales 2) y 4) de la RG N° 15/2014 en el que se estipula: "A efectos de la certificación del crédito tributario, el auditor externo deberá verificar e informar: ...2) la consistencia entre las declaraciones juradas informativas de compras (Form 211) y ventas (Form 221), la declaración jurada (Form 120) y los mayores contables de las cuentas de IVA informando debidamente sobre las diferencias que sean detectadas...; 4) la correcta declaración en el formulario 120 de los créditos fiscales generados por las compras de bienes y servicios, atendiendo al concepto de los mismos y lo establecido en los artículos 86 y 88 de la Ley N° 125/1991, sus modificaciones y reglamentaciones", lo cual fue comprobado durante el control llevado a cabo por los auditores de la **GGII**, pues el monto de G 96.642.000 correspondiente a una operación exenta (compra de combustible líquido para horno) el cual es coincidente con el monto consignado en la factura física presentada en la Documentación Inicial Requerida (**DIR**) fue registrada como gravada en el Libro Compras del Módulo Hechauka y en la Declaración Jurada del Form. N° 120, sin haber la **AEI** observado dicha situación, por lo que en consecuencia, quedó plenamente confirmado que la misma fue validada incorrectamente por **NN** en la certificación realizada, situación que no la exime de responsabilidad, pues se presume que la sumariada tiene un conocimiento acabado de las normas y reglas que debe aplicar al momento de realizar los **IAI**, y por tanto, también de sus implicancias legales.

Por otra parte, la **AEI** arguyó que: "...RESPECTO A LA SANCIÓN SUGERIDA - NO SE CONFIGURÓ LA INFRACCIÓN, según el Informe DRCAE N° 00/2023, teniendo en cuenta que la firma AEI "incumplió" lo establecido en el artículo 12 numerales 2 y 4 de la R.G. N° 15/2014 en consecuencia y en base a la "gravedad de la falta cometida" los funcionarios sugirieron aplicar una "Amonestación por Escrito", sanción prevista en el artículo 21 de la Resolución General N° 29/2014, sin embargo, como ya hemos señalado no se configuró la infracción a la norma señalada, tampoco se configuró ninguna de las causales de sanción establecidas en el artículo 21 de la RG N° 29/2014, el hecho denunciado quedó totalmente desvirtuado y por lo **tanto no corresponde ningún tipo de sanción.**

*Tenga en cuenta que no se configuró la infracción a la norma señalada por los auditores (RG 15/2014) y tampoco el hecho se encuentra entre las causales de sanción establecida en la R.G.29/2014. Tenga en cuenta que la firma ENFOQUE ASESORES Y CONSULTORES DE NEGOCIOS no cuenta con antecedentes de sanción o contravención de ningún tipo..." (sic).*

Considerando lo manifestado por la sumariada, el **DSR2** señaló que debe tenerse en cuenta que, a los efectos de la verificación del cabal cumplimiento tributario de los contribuyentes auditados, es primordial que la **GGII** verifique si lo que dice el **IAI** se adecua a la realidad, es decir si lo afirmado por la **AIE** al emitir su Dictamen e Informe correspondiente evidencia el resultado de un profundo trabajo profesional, lo cual quedó constatado que no se cumplió cabalmente en el caso que nos ocupa, pues se verificó que la sumariada no informó que una factura registrada en el Libro Compras del Módulo Hechauka y de la Declaración Jurada del IVA General del periodo fiscal 04/2016 fue registrada como gravada debiendo haber sido registrada como exenta, la que, en caso de haber sido utilizada como respaldo para la devolución del crédito fiscal solicitado por la firma a quien **NN** auditó, podría haber dado lugar a una devolución indebida.

Asimismo, el **DSR2** consideró oportuno mencionar que la Auditoría Externa Impositiva fue establecida en forma legal, no solo para ayudar a los contribuyentes a tener una certeza respecto a la correcta liquidación de sus tributos, sino que principalmente para otorgar a la Administración Tributaria una opinión independiente e imparcial sobre las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes, a los efectos de coadyuvar en las tareas de control de ésta, por lo que resulta necesario que el Auditor Externo Impositivo, emita una opinión calificada sobre el grado de fidelidad de la documentación e información económica y contable del cliente auditado.

Además, el **DSR2** consideró importante resaltar que las situaciones señaladas no pudieron ser desconocidas por la **AEI**, pues al asumir el compromiso de realizar una Auditoría Impositiva Externa ante los contribuyentes auditados, tiene el deber de ajustar su actuación profesional a lo dispuesto en las normativas que regulan su actuar como tal conforme a las disposiciones establecidas en la Ley, sus modificaciones y reglamentaciones.

Por tanto, con base en estos hechos, el **DSR2** confirmó que **NN** no informó respecto a la irregularidad en la registración del comprobante que respaldó un crédito fiscal indebido, al no observar dicha situación en la Certificación que realizó a la firma **XX**.

Además, resaltó que con este actuar deficiente, la sumariada expuso a la Administración Tributaria al riesgo de devolver montos que no correspondían, pues no informó debidamente en cuanto a las diferencias detectadas y relacionadas a la factura N° 00 del 01/04/2016 emitida por la firma **XX**, y registrada en forma irregular por la empresa **XX**, irregularidad que posteriormente fue detectada por la **GGII**, la que incluso podría haber sido considerada como Defraudación Fiscal y Delito de Evasión Fiscal con base en lo expuesto en el Art. 88, 2do párrafo de la Ley que estipula: "... la falsa declaración del contribuyente y de su AUDITOR será tipificada como defraudación fiscal y delito de evasión fiscal..."; en consecuencia, el **DSR2** se adhirió a la conclusión contenida en el Informe DRCAE N° 00/2023 del 07/11/2023.

Consecuentemente, en mérito con las consideraciones de hecho y de derecho precedentemente expuestas, el **DSR2** recomendó hacer lugar al Informe DRCAE N° 00 del 07/11/2023 en contra de la firma Auditora Externa Impositiva (**AEI**) **NN** con **RUC 00**, por lo que concluyó que corresponde la sanción establecida en la última parte del Art. 21 de la RG 20/2014, consistente en una **AMONESTACIÓN POR ESCRITO**, considerando que la misma no cuenta con sanciones anteriores, así como las demás circunstancias antes expuestas en este acto.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde aplicar la sanción y dictar el acto administrativo.

**POR TANTO**, en uso de sus facultades legales

## **EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS RESUELVE**

**Art. 1º: HACER LUGAR** a la denuncia efectuada a través del Informe DRCAE N° 00/2023 en contra de la firma Auditora Externa Impositiva **NN** con **RUC 00**.

**Art. 2º: AMONESTAR** por escrito a la firma Auditora Externa Impositiva **NN** con **RUC 00**, de conformidad a lo expuesto en el considerando de la presente Resolución.

**Art. 3º: NOTIFICAR** a la firma conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020.

**Art. 4º: INFORMAR** lo resuelto a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

**EVER OTAZÚ**  
**GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**