

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la Auditora Externa Impositiva 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° 126/2020, y;

CONSIDERANDO:

Que, en el marco de la revisión de Informes de Auditoría Impositiva, la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), mediante la Nota de Requerimiento DGFT N° 07 del 04/01/2023, requirió a la **NN** los documentos relacionados al Dictamen que realizó a los contribuyentes **XX** con **RUC 00** en el ejercicio fiscal 2017 y **XX** con **RUC 00** en el ejercicio fiscal 2018, a los efectos de que remita los papeles de trabajos originales y en formato digital con la nómina de clientes, proveedores, bancos u otras instituciones circularizadas, y en caso de que hubiere inconsistencias el importe de las mismas, así como el informe referente a la descripción del criterio que definió la materialidad (importancia relativa) que menciona en su Informe de Recomendaciones realizado a los contribuyentes citados precedentemente, lo cual fue cumplido.

En este marco, a través del expediente N° 00, **NN** presentó los papeles de trabajo de los contribuyentes **XX** y la firma **XX** correspondientes a los ejercicios fiscales de 2017 y 2018 respectivamente, en consecuencia; con base en las facultades establecidas en los artículos 189 Num. 5) y 190 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, así como lo estipulado en los artículos 3° y 8° de la Resolución General N° 30/2019, a través del Informe DRCAE N° 66 del 30/05/2023 del Departamento de Registros y Control de Auditorías Externas (**DRCAE**) de la **DGFT**, los auditores de la **GGII** informaron que analizaron si los documentos mencionados cumplen con lo estipulado en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) y las Normas de Auditoría (NA) 230 "Documentación de la Auditoría"; NIA y NA 500 "Evidencia de Auditoría", y constataron que los documentos presentados como respaldo de las Auditorías Impositivas (**AI**) realizadas por **NN**, estaban compuestos básicamente de: Constancia de RUC, Extractos Bancarios, Libro de compras y Ventas, Declaraciones Juradas del Impuesto a la Renta e IVA, versión final de los Estados Financieros (EE.FF.), Hojas de cuentas del Balance incompletas, entre otras irregularidades. Al respecto, informaron que dichos documentos no son suficientes para respaldar las conclusiones de los Informes presentados ante la Administración Tributaria (**AT**), resaltando que **NN** no contaba con evidencias de haber verificado correctamente las cuentas del activo, pasivo, patrimonio neto o de resultados que superen la materialidad definida o que tengan una incidencia del 10% sobre los ingresos brutos de los ejercicios auditados, ya que las mismas no respaldan los procedimientos mínimos que el **NN** debe realizar conforme a las NIAS.

Dadas las circunstancias mencionadas, el equipo auditor de la **GGII** sugirió la aplicación de la sanción establecida para la infracción determinada bajo el Título de "Mal Desempeño", en el Art.

21, Num. 3) de la RG N° 29/2014, consistente en la suspensión en el Registro de Auditores Externos Impositivos por un ejercicio fiscal, debido a que la auditora **NN** incumplió la normativa vigente en la materia, ya que los documentos proporcionados a la **AT** no reflejan los procedimientos de auditoría que le permitan a la misma un aseguramiento sobre la razonabilidad de los EE.FF. ni del correcto cumplimiento impositivo de los contribuyentes auditados.

Por tanto, a fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción N° 71100002462 del 13/11/2023 debidamente notificada, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, conforme a lo establecido en el Art. 225 de la Ley, que prevé el procedimiento para la determinación de la infracción y 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.

La sumariada presentó sus Descargos en tiempo y luego de analizados los fundamentos de estos, mediante la Resolución N° 71200002151 del 06/12/2023, se procedió a la apertura del Periodo Probatorio. Posteriormente, a través de las Resoluciones N° 00, N° 00 y N° 00 del 16/02/2024, del 18/03/2024 y del 05/04/2024 respectivamente, se dispusieron Medidas para Mejor Proveer, en cuyo marco se emitieron el Informe DRCAE N° 26/2024 del 22/02/2024 y el Informe Técnico N° 00 del 12/04/2024. Por medio las Resoluciones RPP DGAJT N° 17/2024 y N° 26/2024, el Sumario Administrativo fue prorrogado atendiendo las pruebas presentadas por **NN** y la complejidad del caso. Mediante la Resolución N° 00 del 18/04/2024 se realizó el cierre del Periodo Probatorio y se llamó a Alegatos, los cuales fueron presentados por la sumariada, y finalmente se llamó a Autos para Resolver.

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

En sus Descargos, **NN** alegó: *"Con relación a los Informes de Recomendaciones de Aspectos Tributarios presentados en el sistema de Marangatú, en la verificación minuciosa que he realizado constaté que en el título de Materialidad y Calculo de Impuesto a la Renta de la empresa Cuellar Díaz Ricardo, existió un error involuntario en el tipeo del año, no obstante, los datos plasmados en el documento corresponden efectivamente al año 2017, así lo demuestro con las documentaciones adjuntadas en formato digital..., que cuento con las evidencias necesarias para afirmar que la auditoria fue realizada en base a papeles de trabajos que contienen documentos reales de los ejercicios 2017 - 2018, con ello demuestro que los informes fueron elaborados con datos relevantes en los cuales base mis conclusiones para los informes finales.*

Que, el trabajo se realizó y planeo en base a la NA 230-documentacion de la auditoria, NIA y NA 500 "Evidencia de Auditoria", demostrado en las ocho fases del manual de auditoria" (sic).

Posteriormente, en atención a que la sumariada presentó pruebas documentales a fin de desvirtuar las conclusiones arribadas en su contra por los auditores de la **GGII**, a través de la Medida para Mejor Proveer N° 00 del 16/02/2024, éstas fueron remitidas a consideración y análisis del **DRCAE**, solicitando que dicha unidad se expida respecto al valor probatorio de las mismas y su incidencia en la conclusión expuesta en el Informe DRCAE N° 66/2023.

En consecuencia, el **DRCAE** emitió el Informe N° 26/2024, del cual se corrió traslado a la sumariada, en el que señaló que en la **AI** realizada a **XX** no se observa un registro suficiente y apropiado de la base para el Dictamen del Auditor ni evidencia de que la auditora se desempeñó de acuerdo a la Norma de Auditoría 230 (NA), que se refiere a la documentación de la auditoría debido a que: "...*existen documentos incompletos, tales como memorandos de pedido de documentaciones los cuales no poseen acuses teniendo en cuenta la importancia de la presentación de los documentos por parte del cliente. Asimismo, el memorando de análisis presentado, el cual se encuentra en el Manual de Auditoria item 3.7 no corresponde al papel de trabajo verificado, según se observa el mismo corresponde a la Asociación de Empleados Grupo Vieri del ejercicio fiscal 2019.*

Tampoco se visualiza que haya existido una comunicación con el cliente mediante resúmenes de asuntos importantes, ni que se haya realizado una evaluación del riesgo de auditoria, como así también no se constata una correcta verificación de las cuentas del activo, como en la cuenta caja la AEI presento un arqueo de caja proveído por el cliente pero no se observa procedimientos alternativos realizados debido a que la misma no participo en el arqueo ni observaciones en el Informe de Recomendaciones al respecto.

En las planillas de control de IVA y del HECHAUKA adjuntas se observa que no poseen datos, tampoco la totalidad de las circularizaciones realizadas ni la carta de gerencia, la cual la AEI manifiesta haber adjuntado pero la misma no se visualiza en el archivo presentado" (sic).

La sumariada expresó su disconformidad respecto a las conclusiones del mencionado Informe y por medio de la Manifestación N° 00 del 07/03/2024, solicitó su revisión, así como una audiencia para la presentación y explicación respecto a las documentaciones faltantes señaladas en el mismo. Por tal motivo se otorgó a **NN** la oportunidad de presentarse y exponer la metodología de su trabajo, diligencia que fue llevada a cabo el 15/03/2024 (foja 03 del expediente N° 20243008210) en el asiento del Juzgado sumarial. En dicha ocasión, la sumariada solicitó la oportunidad para la presentación de los documentos faltantes.

En este marco, el 17/03/2024 **NN** solicitó una prórroga para arrimar los documentos cuya falta de presentación fue comprobada en el día de la audiencia señalada en el párrafo anterior, por tanto, conforme a la Providencia N° 00 del 18/03/2024, el **DSR2** le concedió un plazo de diez (10) días hábiles a este efecto. Dichas documentaciones fueron finalmente presentadas por la sumariada el 03/04/2024, y remitidas nuevamente a consideración del **DRCAE** a fin de manifestar su incidencia en las conclusiones expuestas en los Informes N° 66/2023 y N° 26/2024. En consecuencia, se elaboró el Informe Técnico N° 00 del 12/04/2024, del cual se corrió traslado a la **NN**, en el cual se expone lo siguiente:

En cuanto a la **AI** realizada por la sumariada al contribuyente **XX**: "...A fs. 001 del bibliorato presentado por la **NN**, la misma adjuntó el Memorandum N° 1 (pedido inicial para inicio de los trabajos) del ejercicio fiscal 2018 con fecha de recepción del 24/04/2020, posteriormente vía correo electrónico remitió al **DSR2** el Memorandum N° 1 de pedido inicial de documentación correspondiente al ejercicio fiscal 2017 con la misma fecha de recepción con fecha 24/04/2020, lo que es llamativo teniendo en cuenta que en el ejercicio fiscal 2018 el contribuyente no contaba con la obligación 947 – AUDITORÍA IMPOSITIVA, por lo que la **NN** no pudo haberle realizado la auditoria del ejercicio fiscal 2018".

Asimismo: "...a fojas 028 y 029 se observa copia del Arqueo de Valores con fecha 28/12/2018, en la cual la **NN** expresó "...**DECLARO QUE ESTOS FONDOS FUERON ARQUEADOS EN MI PRESENCIA Y ME FUERON DEVUELTOS INTACTOS EN LA FECHA ARRIBA INDICADA...**", pero es importante mencionar que los arqueos deben realizarse al cierre del ejercicio fiscal auditado, y teniendo en cuenta que el ejercicio fiscal en cuestión es el 2017, el documento presentado no corresponde a la auditoría externa impositiva objeto del presente sumario, como así también conforme consta en el Form. 438 – COMUNICACIÓN DE AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO presentado por el contribuyente en fecha 23/07/2020, el contrato firmado entre las

partes fue el 22/04/2020 según se visualiza en el **SGTM**, por lo que resulta llamativo que la AEI haya podido participar del arqueo de valores en una fecha anterior a la firma del contrato, así también es relevante señalar, que las firmas insertas en el documento que se encuentra en las fs. mencionadas, a simple vista se presume que fueron recortadas y pegadas. Por lo expuesto, se infiere que la **NN** no pudo haber participado en el arqueo de valores, como así tampoco realizó procedimientos alternativos para la confirmación de estos" (sic).

En lo que respecta a **NN** el **DRCAE** informó que: "En las fs. 078, 085, 086 y 088 se observan firmas que presumiblemente fueron recortadas y pegadas en los documentos que presentó la AEI tales como: Memos y Arqueo de Valores...; ...Asimismo, es destacable señalar que la **NN** posee antecedentes de suspensión en el Registro de Auditores Externos, según Dictamen de Conclusión DSR1 N° 21 del 28/02/2019" (sic).

Al respecto, **NN** arguyó: "...resalto que se debe tener en cuenta que el cálculo del impuesto a la Renta ha sido correcto, por lo cual el Fisco en ningún momento fue perjudicado...;...Que, si bien existieron documentaciones presentadas incompletas y en uno de los informes inconsistencia en cuanto al año del ejercicio fiscal presentado, son errores de forma y no de fondo; como Auditora Externa Impositiva ejerzo mi función dentro de las normativas legales vigentes, pero en ocasiones por la sobrecarga de trabajo existente, suele ocurrir presentaciones con pequeños errores involuntarios como el caso que nos atañe, situación que a mi parecer no puede ser calificada como mal desempeño en mis funciones. Como seres humanos que somos tendemos a equivocarnos involuntariamente, pero así también tenemos la oportunidad de subsanar dichos desaciertos y hacer lo correcto; es por tal motivo que apelo a su predisposición y tenga a bien desistir de la aplicación de una sanción gravosa para mi persona, considerando que es mi único sustento, y como personas que somos, todos tenemos necesidades, con mi actuar no he perjudicado a mis clientes y mucho menos al fisco, con las documentaciones presentadas demuestro que he cumplido a cabalidad la Resolución General 30/2019..." (sic).

La **NN** también señaló: "... quiero manifestar que en el Informe DRCAE N° 66/2023, el cual se utilizó como base para iniciar el presente sumario existe inconsistencia en cuanto al N° de mi registro, el cual manifiestan que es el Registro N° 039/2020; registro que no me pertenece" (sic).

Por otra parte, en su extensión de Alegatos del 08/05/2024, la **NN** expresó que: "En el año 2020, fui contratada para realizar la auditoría del ejercicio fiscal 2017 y se debe tener en cuenta que en el año 2020 estábamos en plena pandemia, situación que imposibilitaba el traslado y la comunicación era muy limitada, por lo cual no nos encontrábamos preparados para manejarnos al 100% vía correo electrónico, de igual forma con todas las limitaciones he realizado mi trabajo con eficiencia, solicitando las documentaciones correspondientes para que mi trabajo no se vea perjudicado,...solicito tengan en cuenta que en el año 2020, año de pandemia total, fue muy difícil realizar las circularizaciones, pero de igual forma cumplí con todas las documentaciones requeridas" (sic).

Teniendo en cuenta todo lo argüido por la sumariada, 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 **AT** una opinión independiente e imparcial sobre las liquidaciones de impuestos de los mismos a los efectos de coadyuvar en las tareas de control de esta, por lo

que resulta necesario que la **NN**, emita una opinión calificada sobre el grado de fidelidad de la documentación e información económica y contable del cliente auditado, desarrollando un servicio profesional realizado de acuerdo a los lineamientos establecidos por la **GGII** y con sujeción a las Normas de Auditorías aplicables.

Asimismo, el **DSR2** destacó 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 la **NN** en su informe se adecua a la realidad, es decir si en lo afirmado al emitir su Dictamen e Informe de **AI** se evidencia el resultado de un profundo trabajo profesional, encuadrado en las Normas Internacionales de Auditoría, tal como lo requiere expresamente el Art. 10 de la RG N° 29/2014, en concordancia con el Art. 33 de la Ley N° 2421/2004, lo cual debe estar respaldado en papeles de trabajo, es decir, los documentos que registran los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia suficiente y competente obtenida en el curso del trabajo y las conclusiones alcanzadas por el Auditor Externo Impositivo, debidamente suscritos por los intervinientes en el proceso del trabajo de auditoría; todo lo cual debe estar documentado de acuerdo con las Normas de Auditoría aplicables, de ello surge las supuestas irregularidades denunciadas por los auditores de la **GGII** mencionados en los distintos informes del **DRCAE** en los documentos presentados por **NN** como respaldo de las **AI** realizadas a **XX** y **XX**.

Además, el **DSR2** aclaró que lo manifestado por la sumariada sobre su N° de Registro, en nada afecta al fondo de la cuestión, pues se trata de un error de forma y por tanto subsanable, que no causa la nulidad del proceso que nos ocupa, por lo que en este acto se subsana, aclarando que **NN** cuenta con el Registro de Auditores Externos Impositivos N° 126 otorgado por la **GGII** de conformidad a lo que se puede comprobar en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**).

En cuanto a lo expuesto en la extensión de sus Alegatos, el **DSR2** consideró importante mencionar que, al asumir el compromiso de realizar una Auditoría Impositiva Externa ante los contribuyentes auditados, todo Auditor Externo Impositivo 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. Sin embargo, por otro lado, resaltó que tampoco se puede desconocer lo señalado por **NN** en cuanto a que, el año 2020 estuvo marcado por la pandemia de COVID-19, que obligó al Gobierno Nacional a disponer varias medidas sanitarias y administrativas de urgencia por recomendación del Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social, entre ellas la promulgación de Ley N° 6524/2020 *"Que declara Estado de Emergencia en todo el territorio de la República del Paraguay ante la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud a causa del COVID-19 o Coronavirus..."*, en cuyo marco se implementaron varias acciones preventivas ante el riesgo de expansión del Coronavirus en el territorio nacional, entre ellas, a través del Decreto N° 3456/2020 en su Art. 4º, el Poder Ejecutivo dispuso: *"...que todos los Ministerios del Poder Ejecutivo, las Secretarías dependientes de la Presidencia de la República y demás Organismos y Entidades del Estado, deberán adoptar todas las medidas necesarias para el acompañamiento y colaboración en la gestión de las medidas dispuestas para la prevención y mitigación de la expansión del COVID-19"*, y por su parte, conforme a lo antes expuesto y atendiendo a que la Ley en su Art. 186 autoriza a la **GGII** a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración percepción y fiscalización, la Administración Tributaria, a través de la Resolución General N° 52/2020, dispuso acciones que coadyuven con la mitigación del riesgo de propagación de Pandemia, estableciendo medidas administrativas para la gestión de trámites tributarios que impliquen la reducción al mínimo de gestiones presenciales, apostando a la utilización de la tecnología en los procesos.

En ese sentido, el **DSR2** destacó que, a raíz de los motivos señalados en el párrafo anterior, no se puede desconocer que durante el año 2020 el desarrollo normal de los diferentes tipos de actividades económicas se haya visto afectado por el Estado de Emergencia, donde a fin de evitar al máximo el contacto con otras personas, tanto las comunicaciones como los diversos tipos de trabajos se desarrollaron a través de medios telemáticos en la medida que fuera posible, por lo que es entendible que también se complicara la entrega de documentos físicos entre las personas teniendo en cuenta el aislamiento decretado como medida de prevención; por lo que, a la luz de la igualdad ante la Ley garantizada por la Constitución Nacional, entendió razonable considerar admisible una flexibilidad en cuanto a los trámites y gestiones que se realizaron en dicha época, como se hizo en el caso de la **NN** y sus clientes auditados durante dicho periodo de tiempo; y en consecuencia, concluir que lo alegado por **NN** no falta a la verdad, por tanto, la situación mencionada puede tomarse como atenuante a su favor ante las irregularidades detectadas por los auditores de la **GGII**.

Por otro lado, el **DSR2** mencionó que, a pesar de que la sumariada posea un antecedente de suspensión en el Registro de Auditores Externos, según Dictamen de Conclusión DSR1 N° 21 del 28/02/2019, dicha sanción no es asimilable al caso que nos ocupa, pues de acuerdo a lo verificado, no versa sobre la misma tipología en cuanto a la infracción cometida en esta ocasión, por lo que concluyó que dicha circunstancia no puede ser valorada a los efectos de determinar si existió o no reincidencia por parte de la **NN**. Asimismo, agregó que, en este caso en particular, **NN** fue rebatiendo lo denunciado en su contra durante el proceso sumarial, ello basado en los informes solicitados por la **AT** y elaborados por el **DRCAE**.

Por todo lo mencionado, el **DSR2** recomendó tener en cuenta lo establecido en el Art. 248 de la Ley, en la parte que dispone: *"en las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones generales..., se aplicaran supletoriamente los principios generales del derecho..., los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines y en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente"*, siendo así, ante las dudas presentadas entre la denuncia realizada por el **DRCAE** y los argumentos de la sumariada, además considerando todas las diligencias llevadas a cabo en el Sumario, consideró pertinente tener en cuenta lo establecido en el Art. 20 último párrafo de la RG N° 29/2014 el cual dispone: *"La Administración Tributaria, se encuentra facultada a sancionar a los Auditores Externos Impositivos con medidas menos gravosas a las establecidas en el Art. 21 de la presente Resolución, atendiendo a la pertinencia de los descargos o argumentaciones presentadas"*.

Por tanto, el **DSR2** recomendó confirmar la infracción denunciada en el Informe DRCAE N° 66 del 30/05/2023 en contra de la **NN** con **RUC 00**, y aplicar a la misma la sanción establecida en el penúltimo párrafo del Art. 21 de la RG 29/2014, consistente en una **AMONESTACIÓN POR ESCRITO**, considerando que la misma no cuenta con sanciones anteriores basadas en la misma casuística, los documentos y hechos agregados durante la instancia sumarial, y todas las demás circunstancias mencionadas precedentemente.

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

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 las facultades legales,

**EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
RESUELVE**

Art. 1°: AMONESTAR POR ESCRITO a la Auditora Externa Impositiva **NN** con **RUC 00**, de conformidad a lo expuesto en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 2°: ADVERTIR a **NN** 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 a la Auditora Externa Impositiva conforme a la RG N° 114/2017, modificada por la RG N° 52/2020.

Art. 4°: 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**