RESOLUCION PARTICULAR**VISTO:**

El proceso virtual N° 00 y el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido al Auditor Externo Impositivo **NN**, con **RUC 00** (en adelante **NN**), y,

CONSIDERANDO:

Que, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales (**DCFF**) mediante los Informes N° 15/2022 y 104/2019, señaló que durante los procesos de análisis de devolución de los créditos fiscales de las firmas XX con RUC 00 y XX y XX con RUC 00 constató inconsistencias en los montos de los créditos, los trabajos de certificación de los mismos fueron suscriptos por XX.

El **NN** se halla inscripto en el Registro de Auditores Externos conforme a lo dispuesto en la RG N° 20/2008 desde el 22/03/2012, conforme la RG N° 29/2014 desde el 31/03/2016 y conforme a la RG N° 30/2019 desde el 25/08/2020.

En el caso de XX el 17/12/2018 presentó la Solicitud de Devolución de IVA Exportador Régimen General N° 00 correspondiente al periodo fiscal abril/2018, la inconsistencia detectada y plasmada en el Informe DACCF/ND/DCFF/C N° 00, fue la utilización del tipo de cambio muy superior al establecido en la página de la **SET**, a la fecha 12/04/2018 era de G. 5.551,26, cuestión no mencionada por el **NN** en el informe de certificación del crédito, corroboró los registros del Libro Hechauka Compras y constató que el tipo de cambio utilizado fue de G. 13.406 lo que generó un saldo mayor del IVA para su devolución.

Con base en los informes mencionados, la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), a través del Departamento de Registro y Control de Auditorías Externas (**DRCAE**) efectuó además la revisión del Certificado de Crédito Fiscal Tipo IVA Exportador, los papeles de trabajo del **NN**, la Declaración Jurada Formulario N° 120 IVA General, Libro Hechauka Compras y los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y constató que efectivamente fue registrado en la Declaración Jurada Informativa la suma de G. 225.240.321 debiendo ser G. 93.266.442, situación que no fue observada por el auditor.

En el caso del contribuyente XX y XX el **DCFF** constató que la solicitud de Devolución de IVA Exportador Régimen General N° 00 correspondiente al periodo fiscal enero/2017 que asciende a G. 922.876.793 y la Solicitud de Devolución de IVA Exportador Régimen General N° 00 correspondiente al periodo fiscal febrero/2017 que asciende a G. 333.560.023.

Sin embargo, el **DCFF** al realizar la comprobación del monto del crédito fiscal expuesto en la DJ IVA Formulario N° 120 Normalizada del solicitante, de acuerdo con los datos declarados por el contribuyente en las DD.JJ.IVA Formulario N° 120 de los últimos 6 periodos fiscales, incluyendo el analizado observaron que en el periodo enero/2017 generó un saldo de G. 330.669.489 y que hay una diferencia de G. 191.202.302 con el valor registrado en la DJ del IVA del periodo.

En tanto que, en el periodo febrero/2017 constataron un crédito de G. 205.870.902 también hay una diferencia de G. 127.689.122 con lo registrado en la DJ IVA del periodo analizado, por lo que concluyó en que las diferencias provienen de arrastre del acumulado del Rubro 2 del Formulario 120 Campo 28, lo que debió ser verificado por el **NN** antes del ingreso de las solicitudes.

Por su parte, el equipo auditor del **DRCAE** verificó el Certificado de Crédito Fiscal Tipo IVA Exportador, los papales de trabajo del **NN**, la Declaración Jurada Formulario N° 120 IVA General, Libro Hechauka Compras y los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y constató que efectivamente fue registrado en el periodo enero/2017 DJ Formulario N° 120 en el Rubro 2 Inc. d) casilla 28 la suma de G. 107.109.088.610 debiendo ser G. 58.361.168.204 y el en periodo febrero/2017 registró G. 107.109.088.611 cuando debió ser G. 57.708.595.254, situación que no fue observada por el **NN**.

El equipo auditor de la **SET** expuso los resultados de la verificación en el Informe DRCAE N° 00 del 25/08/2022, señalando que en los procesos de certificación de créditos fiscales el **NN** no dio cumplimiento a lo dispuesto en las siguientes reglamentaciones: el Art. 33 4to párrafo de la Ley N° 2421/2004, que establece: *"...Los profesionales mencionados precedentemente serán directamente responsables del resultado del servicio prestado, así como de las que derivan del mal desempeño o incumplimiento de las obligaciones a su cargo. La auditoría impositiva informará sobre la razonabilidad de las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes..."*; en ese sentido, el Art. 12 Num. 5) de la RG N° 15/2014 dicta: *"...Que los registros contables e impositivos de los periodos fiscales afectados se encuentren debidamente respaldados (facturas, notas de crédito, notas de débito, despachos de importación, comprobantes de retención a proveedores del exterior, etc.) y cumplan con lo establecido en la Ley N° 1034/1983 y la Resolución N° 412/2004 y sus respectivas modificaciones. El auditor deberá hacer expresa mención si los registros contables se adecuan a las disposiciones vigentes..."* Además, el Art. 17 del Anexo del Decreto N° 3108/2019 dispone: *"...La certificación del auditor externo deberá ser presentada en todas las solicitudes y se regirá por las disposiciones generales que reglamentan el artículo 33 de la Ley N° 2421/2004 y las disposiciones particulares dictadas para los casos de devolución de impuestos. La certificación del auditor externo será sobre el total del crédito generado en el periodo fiscal respecto al cual se solicita la devolución de impuestos, con independencia del porcentaje que por Ley corresponda devolver..."*. El Art. 9° Num. 1) de la RG N° 30/2019 sobre la Responsabilidad Certificar el total del crédito generado en el periodo fiscal respecto del cual se solicita la devolución del impuesto o repetición de pago indebido o en exceso...", el Art. 13 Num. 5 de la RG N° 78/2020 dicta: *"...Que los registros contables e impositivos de los periodos fiscales afectados se encuentren debidamente respaldados (facturas, notas de crédito, notas de débito, despachos de importación, comprobantes de retención a proveedores del exterior, etc.) y cumplan con lo establecido en la Ley N° 1034/1983 y la Resolución N° 412/2004 y sus respectivas modificaciones. El auditor deberá hacer expresa mención si los registros contables se adecuan a las disposiciones legales vigentes..."*.

En efecto, el equipo auditor de la **SET** concluyó que el **NN** incumplió lo establecido en el Art. 12 Numeral 5 de la RG N° 15/2014 y el Art. 13 Numeral 5 de la RG N° 78/2020 y con base en la gravedad de la falta cometida sugirió aplicar la sanción establecida en el Art 19 Numeral 9) de la RG N° 30/2019.

Con base en las evidentes expuestas, el equipo auditor de la **SET** sugirió la aplicación del régimen disciplinario establecido en el Art. 225 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), en concordancia con la Resolución General N° 29/2014 concordante con la RG N° 30/2019, al **NN** XX con RUC 00.

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo según Resolución de Instrucción de Sumario 00, la cual fue debidamente notificada el 08/02/2023, conforme lo dispone el Art. 225 de la Ley, el cual prevé el procedimiento para la aplicación de sanciones.

El **DSR1** refirió que habiendo transcurrido el plazo señalado en la Ley sin que el **NN** se haya presentado a interiorizarse de los hechos denunciados a pesar de haber sido notificado debidamente a través de la dirección de correo declarado en el RUC. Con el fin de garantizar el

Derecho a la Defensa y el Debido Proceso la **SET** prosiguió con las etapas del Sumario Administrativo conforme lo prescribe el Libro V de la Ley, motivo por el cual se abrió el periodo probatorio según Resolución de Apertura del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 28/02/2023 a los efectos de que el sumariado ofrezca las pruebas tendientes a desvirtuar la denuncia realizada, pero tampoco se presentó por lo que declaró cerrado el periodo probatorio y comunicó que podrá presentar su escrito de alegatos mediante Resolución de Cierre del Periodo Probatorio N° 00 notificada el 24/03/2023; posteriormente llamó a autos según Resolución de Autos para Resolver N° 00.

En este contexto, el **DSR1** realizó el siguiente análisis: a los efectos de la verificación del cabal cumplimiento tributario de los contribuyentes auditados, es primordial que la **SET** verifique si lo que dice el auditor o certificador en su informe se adecua a la realidad; es decir, si lo afirmado al emitir su Dictamen e Informe de Auditoría Externa se basó efectivamente o es el resultado de un profundo trabajo profesional, encuadrado en las Normas de Auditoría (NA's), y en lo dispuesto en la Ley, sus modificaciones y reglamentaciones para ser beneficiario de la devolución del crédito fiscal.

Prosiguió señalando, con base en el Informe **DRCAE N° 00/2022** y los antecedentes remitidos por el **DCFF**, se confirma que el **NN** certificó el crédito fiscal correspondiente al periodo fiscal abril/2018 de XX que asciende a G. 68.229.821, validó el comprobante N° 00000 emitido por La XX con RUC 00 por un monto de G. 4.504.806.414 con el IVA al 5% de G. 225.240.321, el monto de la compra resultó mayor debido a la tasa de cambio utilizada para la conversión en la moneda nacional, lo que incidió en el monto del impuesto a ser devuelto y fue validado por el **NN**, los antecedentes obran a fs. 4/7 del expediente N° 00.

Igualmente, constató que el **NN** certificó los créditos fiscales de XX y XX, correspondiente al periodo fiscal enero/2017 por la suma de G. 922.876.793; sin embargo, al verificar el Rubro 2 inc. d) Exportación de productos agropecuarios en estado natural el monto acumulado asciende a G. 107.109.088.610 y lo que realmente corresponde es G. 58.361.168.204.

En tanto que, para el pedido de febrero/2017 también en el mismo Rubro constató diferencias ya que según la firma el acumulado asciende a G. 107.109.088.611 y la efectivamente acumulado es de G. 57.708.595.254, la certificación realizada se encuentra a fs. 03/08 del expediente N° 00.

Conforme a todo lo expuesto, el **DSR1** concluyó en que quedó plenamente probado que el **NN** realizó los trabajos de certificación de créditos fiscales sin las diligencias que exigen las normas dictadas al respecto, ya que se confirmaron durante los procedimientos de devolución de créditos inconsistencias, que en esta etapa no fueron refutadas el **NN**, confirmándose el incumplimiento del certificador de lo dispuesto en el Art. 12 de la RG N° 15/2014 el Num. 4 que dicta: "*...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, controlando puntualmente lo siguiente: inc. a) Los arrastres de saldos de un periodo fiscal a otro y la incidencia del crédito fiscal por exportación utilizado en el periodo que se liquida para las operaciones gravadas...*", el mismo artículo en su Numeral 11 dispone: "*...La correspondencia entre las declaraciones juradas originales y normalizadas relacionadas al impuesto cuya devolución se solicita informando las diferencias identificadas...*" (sic).

En tanto que, el Anexo del Decreto N° 1030/2013 en su Art. 15 dispuso: "*...Operaciones en Moneda Extranjera. En las operaciones en las que el precio se exprese en moneda extranjera, dicho importe se convertirá a moneda nacional a la cotización tipo comprador o vendedor en el mercado libre a nivel bancario al cierre del día anterior en que se realizó la operación, según se trate de una venta o de una compra respectivamente...*".

Además, el **NN** omitió cumplir con lo establecido en el Art. 12 de la RG N° 15/2014, específicamente el Numeral 5) que dispone: "...Que los registros contables e impositivos de los periodos fiscales afectados se encuentren debidamente respaldados (facturas, notas de crédito, notas de débito, despachos de importación, comprobantes de retención a proveedores del exterior, etc.) y cumplan con lo establecido en la Ley N° 1034/1983 y la Resolución N° 412/2004 y sus respectivas modificaciones. El auditor deberá hacer expresa mención si los registros contables se adecuan a las disposiciones legales vigentes...". Concordante el Art. 13 Numeral 5) de la RG N° 78/2020. En ese mismo sentido, el Numeral 9) de la mencionada RG establece: "...Que los comprobantes cumplan con los requisitos legales y reglamentarios, tales como: d) Que representen una erogación real..." (sic).

Igualmente, el **DSR1** trajo a colación el Art. 88 de la Ley (TA), en concordancia con el Art. 33 de la Ley N° 2421/04, la Certificación del Auditor fue establecida para que el **NN** informe a la **SET** sobre "**la razonabilidad de las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes**". 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.

En la certificación de crédito fiscal tipo IVA exportador de XX, el **NN** señaló: "...Hemos examinado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, libros contables como libros compras y ventas y control de validez del 100% de los comprobantes gravados de vuestra empresa correspondiente al periodo de abril /2018..." y en el caso de XX y XX, concluyó: "...a nuestro criterio sustentan el crédito fiscal afectado a la exportación o asimilables, correspondiente al PERIODO FISCAL DE ENERO DEL AÑO 2017 por la suma de guaraníes Gs. 521.871.791, más el remanente de crédito no solicitado del periodo anterior por topeo del valor de las exportaciones por la suma de Gs. 401.005.002 siendo aplicado al mercado interno conforme al artículo 88 de la Ley N° 125/91, la suma de Gs. 0 quedando un saldo a solicitar en el periodo actual de guaraníes Gs. 922.876.793" (sic).

En tanto que en la certificación al periodo febrero/2017 señaló: "...sustentan el crédito fiscal afectado a la exportación o asimilables, correspondiente al PERIODO FISCAL DE FEBRERO DEL AÑO 2017 por la suma de guaraníes Gs. 333.560.023, siendo aplicado al mercado interno conforme al artículo 88 de la Ley N° 125/91, la suma de Gs.0 quedando un saldo a solicitar en el periodo actual de guaraníes Gs. 333.560.023..." (sic).

Con base en lo expuesto, quedó comprobado el **NN** certificó el 100% de los créditos cuya devolución fueron solicitados sin corroborar el tipo de cambio utilizado para la conversión del monto expuesto en el comprobante de compra a la moneda local tampoco analizó el correcto arrastre de los saldos del Rubro 2 campo 28 del Formulario 120 que afecta directamente al pedido de devolución de créditos fiscales.

Cabe resaltar, que la Auditoria Impositiva fue establecida por Ley, no solo para ayudar a los contribuyentes a tener certeza de la correcta liquidación de sus impuestos, **sino principalmente para proveer a la Administración Tributaria, una opinión independiente e imparcial sobre la liquidación de impuestos** de los contribuyentes, al efecto de coadyuvar en las tareas de control de esta. Resulta por tanto necesario que el **NN** emita una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad de la documentación económico-contable del contribuyente auditado.

Al respecto, el Art. 33 de la Ley N° 2421/2004, dispone que los auditores externos serán directamente responsables del resultado del servicio presto, así como de las consecuencias que deriven del mal desempeño o del incumplimiento de las obligaciones a su cargo, en tanto que el Art. 180 de la Ley establece que "**la responsabilidad por infracción tributaria, 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 de retención e ingreso del tributo, los obligados a declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la Ley o, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia..." (sic).

En este sentido, el último párrafo del Art. 10 de la RG N° 29/2014 dispone: "...Los Auditores Externos Impositivos serán responsables administrativa, civil y penalmente por los daños y perjuicios que ocasionen por el mal desempeño de sus funciones, por los hechos punibles en que incurran, por la falsedad de los datos e informaciones que proporcionen a la Administración Tributaria, por el ocultamiento de irregularidades y/o la presentación de informes y dictámenes que no reflejen la verdadera situación de cumplimiento tributario del contribuyente auditado."

Conforme a los antecedentes obrantes en el expediente, concluyó en que el **NN** infringió la normativa vigente en la materia. A fin de establecer la sanción a ser aplicada, conforme lo dispuesto en el Art. 29 de la RG N° 29/2014 el **DSR1** recomendó la suspensión por 1 (un) ejercicio fiscal en el Registro de Auditores.

Finalmente, el **DSR1** sugirió que en cumplimiento de lo establecido en el último párrafo del Art. 33 de la Ley N° 2.421/2004, se debe advertir al **NN** que será pasible de la inhabilitación definitiva del Registro de Auditores Externos Impositivos en caso de reiteración, entendiendo como tal la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años.

Por tanto, en mérito a las consideraciones de hecho y derecho precedentemente expuestas, corresponde notificar a **NN**, con **RUC 00** y a la Dirección General de Fiscalización Tributaria a fin de que tome conocimiento y deje constancia en el Registro de Auditores.

POR TANTO, en virtud de las facultades otorgadas por la Ley N° 125/1991

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

RESUELVE

ART. 1°: HACER LUGAR a la denuncia realizada por la Dirección General de Fiscalización Tributaria Informe **DRCAE N° 00/2022**.

ART. 2°: SUSPENDER al Auditor Externo Impositivo **NN**, con **RUC 00**, por 1 (un) ejercicio fiscal en el Registro de Auditores.

Art. 4°: NOTIFICAR al Auditor Externo Impositivo conforme a la RG N° 114/2017 modificada por la RG N° 52/2020, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Fiscalización Tributaria, a fin de que tome conocimiento y deje constancia en el Registro de Auditores de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN