



FORM.727-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Proceso de Determinación N° 00, relacionados con el Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN**, en adelante **NN**, con **RUC 00**, conjuntamente con su Representante Legal **NN** con **CIC 00** y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° 00, notificada el 24/07/2024, posteriormente ampliada en su plazo por Resolución Particular N° 00 notificada el 24/09/2024, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante **GGII**, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), dispuso la verificación de la obligación IRACIS General de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, respecto a los Gastos y su incidencia en la liquidación del citado impuesto; para tal efecto requirió a **NN** que presente Planilla Excel, con el detalle de los registros que conforman la casilla 57- Otros Gastos No Deducibles - del Form. 101 del IRACIS GENERAL (Ejercicios Fiscales 2018 y 2019), especificando la naturaleza de cada gasto con su monto correspondiente; Originales de los comprobantes que respaldan dichos gastos; aclaración detallada de las razones por las cuales los valores del ejercicio fiscal 2018 son negativos en contraste con el valor positivo del ejercicio 2019; Libros Diario y Mayor en medio magnético formato excel, entre otros, documentaciones que fueron proveídas por la firma fiscalizada.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** en el marco de los controles efectuados al Sector de Grandes Contribuyentes observó mediante el cruce de informaciones de DD.JJ., que **NN** consignó un valor negativo en el campo 57 (Otros Gastos No Deducibles) del Form 101 V2 IRACIS del ejercicio fiscal 2018, impactando en el impuesto declarado, por lo que a fin de realizar un amplio análisis de todas las reversiones y evaluar si las liquidaciones del respectivo impuesto de los ejercicios fiscales 2018 y 2019 fueron correctas, recomendó la apertura de una proceso de Fiscalización Puntual a la firma contribuyente (Informe DPO DGGC N° 91/2024).

Según el Informe Final de Auditoría N° 00 del 16/12/2024, los auditores de la **GGII** comprobaron que **NN** incluyó en las DD.JJ. del IRACIS - Form. N° 101 - gastos que no están justificados documentalmente y comprobantes que no coinciden con las provisiones realizadas en los ejercicios fiscales 2018 y 2019, los cuales no reflejan la realidad de los hechos económicos, obteniendo de esa forma un beneficio indebido en detrimento del Fisco al reducir la Renta Neta o Renta Bruta para la liquidación del impuesto, en infracción a lo establecido en los Art. 8° y 9° de la Ley N° 125/1991(TA), en adelante la Ley, en concordancia con el Art. 26 del Dto. N° 6359/2005.

Dicha situación fue constatada por los auditores tras cotejar los datos consignados en la Planilla de Composición - campo 57 del Form. 101 con los comprobantes de respaldo y los asientos del Libro Diario proporcionados por la firma contribuyente. Por lo que recomendaron a **NN**, desafectar del campo 57 Form 101 IRACIS General Ejercicio fiscal 2018 el monto de -18.601.937.142, luego excluir de dicho monto la diferencia de G 3.621.147.299 correspondiente a los gastos no relacionados con el ejercicio fiscal y que no cumplen los requisitos legales para su deducibilidad. Asimismo, por los mismos conceptos desafectar del citado campo del ejercicio fiscal 2019, la suma de G 3.202.196.556, conforme al siguiente detalle:

RESUMEN	
CONCEPTO	MONTO
Dif. Planilla /comprobantes. Facturas varias s/ listado	2.235.484.258
Facturas no relacionadas al Ejercicio 2017	1.145.668.252
Facturas no cumple los req para la deducibilidad	239.994.789
TOTAL DIFERENCIA 2018	3.621.147.299

CONCEPTO
Dif. Planilla /comprobantes. Facturas varias s/ listado
Facturas no coincidentes con el ejercicio fiscal
TOTAL DIFERENCIA 2019

En consecuencia, los auditores practicaron el ajuste fiscal en concepto de IRACIS de los ejercicios fiscales 2018 y 2019 sobre los montos de los comprobantes que no cumplieron con los requisitos de deducibilidad del que surgió saldos a favor del Fisco.

Por los motivos señalados, los auditores de la **GGII** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró informaciones inexactas de sus operaciones de gastos, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos erróneos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto del tributo defraudado de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **GGII** realice el siguiente ajuste fiscal:

OBLIGACIÓN	EJERCICIOS FISCALES	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO	MULTA POR
511-Ajuste IRACIS	2018	3.621.147.299	362.114.730	SUJETO A LAS RESULTAS DEL SUMARIO (ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991).
511-Ajuste IRACIS	2019	3.202.196.556	320.219.656	
TOTALES		6.823.343.855	682.334.386	

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por Resolución de Instrucción de Sumario N° 00 notificada el 09/04/2025 el Departamento de Sumarios 1 (**DS1**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante legal NN conforme lo disponen los Arts. 182, 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la responsabilidad subsidiaria; y la RG DNIT N° 02/2024, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.

Dentro del plazo legal, los sumariados solicitaron la expedición de copias, suspensión del plazo y prórroga para presentar descargos por medio de los Formularios N° 00 y 00, las cuales fueron concedidas por Providencias N° 00 y 00, del 15/04/2025.

El 21/05/2025, **NN** presentó descargos y ofreció pruebas, por lo que el **DS1** dispuso la apertura del Periodo Probatorio según Resolución N° 00 notificada el 26/05/2025. Asimismo, admitió las pruebas ofrecidas; y remitió los antecedentes al Departamento de Auditoría GC1 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (DAGC1), a fin de que la citada repartición se expidiera respecto a los incisos (i), (ii), (iii) y (iv) del Punto 3 Pruebas de su escrito de descargo, en el plazo de 15 días hábiles.

Posteriormente, por Providencia N° 00 el **DS1** prorrogó el Plazo del Periodo Probatorio y el 26/06/2025 en atención al pedido realizado por los auditores del DAGC1 concedió una

prórroga de 15 días hábiles para presentar el Informe Técnico respecto a las pruebas ofrecidas por la firma sumariada.

El 15/07/2025, el **DS1** recepcionó el Informe Técnico N° 00 emitido por el DAGC1 del cual corrió traslado a la firma y a su representante a fin de que formulen manifestaciones sobre el mismo en el plazo 5 días hábiles, haciéndolo así en fecha 23/07/2025 a través del Formulario N° 00.

Una vez cumplido el plazo y no habiendo otras diligencias que realizar, por Resolución N° 00 el **DS1** procedió al cierre del Periodo Probatorio e informó a los sumariados que podían presentar sus alegatos dentro del plazo perentorio de 10 (diez) días hábiles, haciéndolo así en fecha 07/08/2025.

Agotadas las etapas del proceso sumarial por Resolución N° 00 el **DS1** llamó a Autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DS1**, de acuerdo con el siguiente detalle:

NN planteó la Caducidad de la Fiscalización Puntual, pues según dijo la misma se inició con el primer pedido de documentos. Alegó, que *" las tareas de fiscalización, reverificación y de control que pueden ser realizadas por la ...GGII...se encuentran reglamentadas por la Resolución General N° 4/08...pueden adoptar 4 formas...diferenciándose cada uno de estos controles por sus características particulares...Las características del proceso previo a la emisión de la Orden de Fiscalización Puntual, iniciado con el requerimiento de documentaciones, demuestran que el mismo no se adecua a los parámetros de un Control Interno, sino que más bien se adecua a los de una Fiscalización Puntual, ya que en él se individualizó adecuadamente al contribuyente...se restringió el análisis solo al campo 57...y su efecto impositivo...se exteriorizó el control al sujeto investigado requiriéndosele información que normalmente no presentaría a la GGII...De esta manera resulta obvio que aquí inició en realidad la Fiscalización Puntual... y no un Control Interno como pretende hacer valer, transgrediéndoseel Art 31 de la Ley N° 2421/04...Y esto es así, debido a que la Orden de Fiscalización se emitió mucho después, constando en el expediente tampoco prórroga del plazo del proceso casi 9 meses que haya sido firmada la máxima autoridad de GGII, extendiéndose así este proceso mucho más allá de los 45 días hábiles consagrados en el mencionado artículo 31 de la Ley..." (Sic).*

Continuó señalando, *"que en el caso que no se acepte el argumento anterior... cabe otro argumento basado exclusivamente en el tiempo transcurrido entre las fechas de notificación de la orden de fiscalización y la fecha de firma del acta final...en este caso...el plazo de la fiscalización puntual se empezó a computar desde el 25/07/2024 y, si tomamos por válida la prórroga del plazo de fiscalización obrante en la Resolución Particular N° 00 de fecha 19/09/2024, tenemos que los 90 días hábiles...se cumplieron el 28/11/2024, mientras que el acta final se suscribió al día siguiente de este vencimiento, vale decir, el 29/11/2024, que fue el día hábil 91 posterior a la notificación de la orden de fiscalización. En función a esto, operó la caducidad debiendo habérselo archivado...En este caso, la prórroga para la presentación de las documentaciones iniciales no tiene efecto en el cómputo del plazo, pues, según consta en el propio Informe Final...la prórroga. Fue solo parcial, no existiendo obstrucción alguna para que los auditores empiecen a trabajar con los documentos ya presentados al labrarse el Acta Inicial..."(Sic).*

El **DS1** señaló en primer lugar, que las verificaciones previas efectuadas por la Administración Tributaria, (**AT**) se realizaron en el marco de las amplias facultades de control que le confiere el Art. 189 de la Ley, habida cuenta que, en el ejercicio de su función fiscalizadora, debe controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos obligados. Para ello, puede requerir a contribuyentes y terceros documentaciones e informaciones vinculadas con la tributación y en caso de surgir irregularidades o inconsistencias durante el

análisis de los mismos, iniciar una Fiscalización Puntual, tal como concretamente aconteció, ya que de los controles previos realizados por la **GGII**, emergieron elementos objetivos que motivaron la fiscalización puntual a **NN** acorde con lo dispuesto por el inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que dice: *"Las fiscalizaciones puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración, en base a hechos objetivos"*.

Consecuentemente, las diligencias previas realizadas por la **GGII** como parte de los programas de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y el tiempo que insumió su realización no pueden tomarse como inicio de los controles específicos realizados a **NN**.

EL **DS1** remarcó que, en este caso, las investigaciones previas iniciaron a partir de los resultados obtenidos por el **DPO** con los cruces de informaciones de DD.JJ. efectuadas al sector de grandes contribuyentes, ocasión en la que observó que la firma consignó una cifra negativa en el campo 57 (Otros Gastos No Deducibles) del Form. 101 V2 IRACIS del ejercicio fiscal 2018, motivo por el cual le solicitó mediante Nota DPO DGGC N° 749/2923 remitir la Composición Analítica (Planilla electrónica excel) del citado campo del Form N° 101 V2 IRACIS del Ejercicio fiscal 2018 por un monto de G -8.790.642.633; y tras analizar la documentación presentada por **NN** el **DPO** recomendó la apertura de un proceso de Fiscalización Puntual a fin de evaluar si el impuesto fue correctamente liquidado considerando los gastos declarados en los ejercicios fiscales 2018 y 2019.

De modo, que todas las actuaciones realizadas previas a los trabajos de fiscalización constituyeron una etapa de investigación para la obtención de datos e informaciones que sirvieran de base para iniciar procesos puntuales y no se encuentran sujetas a plazo alguno.

En cuanto al exceso de plazo de la fiscalización, el **DS1** indicó que la RG N° 04/2008 y su modificatoria la RG N° 25/2014, reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley y su modificatoria Ley N° 2421/2004; y en ese sentido establece taxativamente que las tareas de Fiscalización Puntual inician al día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización y culminan con la suscripción del Acta Final, debiendo llevarse a cabo en un plazo máximo de 45 (cuarenta y cinco) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

Dicho esto, el **DS1** indicó que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 24/07/2024, posteriormente mediante Expediente N° 00 del 29/07/2024 **NN** presentó parcialmente los documentos requeridos y solicitó a la **AT** prórroga para presentar los faltantes, la que fue concedida por un plazo de (5) cinco días hábiles. En estas condiciones, el **DS1** aplicó lo establecido en el Art. 17 la RG N° 04/2008 y su modificatoria RG N° 25/2014, que dice: *"La prórroga será concedida, por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización"*.

Es decir, para el cómputo del plazo de duración de la fiscalización debe considerarse el plazo inicial establecido por la reglamentación vigente, y la prórroga otorgada, incluyendo el feriado del 29/09/2024 (domingo) que fue trasladado al lunes 30/09/2024 conforme al Decreto N° 1857/2024 el cual fue omitido por la sumariada, **transcurriendo de tal manera un total de 85 días hábiles**, hasta la suscripción del Acta Final en fecha 29/11/2024.

Finalmente, por lo anteriormente expuesto el **DS1** concluyó en este punto, que los trabajos de fiscalización se realizaron conforme al marco legal vigente y respetaron rigurosamente los plazos establecidos en la Ley y las reglamentaciones, por lo que no operó caducidad alguna.

NN adujo que la obligación *"IRACIS del ejercicio fiscal 2018, se encuentra prescripta, pues han transcurrido más de 5 años desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se generó su hecho imponible. El hecho imponible...ocurrió al cierre de este, vale decir, al*

31/12/2018 empezando a computarse su prescripción desde el 1 de enero de 2019, interrumpiéndose con la presentación de la declaración jurada de liquidación en fecha 12/04/2019; cumpliéndose así los 5 años de dicho plazo en fecha 12/04/2024, pues durante ese lapso no se ha producido hecho alguno que interrumpa o suspenda la prescripción. Particular mención merece el Acta Final N° 00 que...constituye un acto interruptivo de la prescripción solo si ha sido suscripta por el deudor, o ante su negativa, suscripta por dos (2) testigos. Pues bien, en este caso el acta final no cumple con ninguno de los requisitos para interrumpir el plazo...pues (a) fue suscripta luego de que se cumpliera y b) no fue suscripta por dos (2) testigos ante la negativa de nuestra parte de suscribir dicho documento, la cual no consta en autos" (Sic)

El **DS1** refirió que el Art. 164 de la Ley claramente dispone que la prescripción de la acción para el reclamo del cobro de las obligaciones empieza a computarse a partir del (1) uno de enero del año siguiente a aquel en el cual se debieron cumplir las obligaciones, a no ser que existan causales de interrupción o suspensión establecidos en los Arts. 165 y 166 del citado cuerpo legal ya que para los impuestos de carácter anual el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal. Estos términos se computarán para las sanciones por Defraudación y Contravención a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones.

En el caso analizado, el nacimiento de la obligación tributaria del IRACIS del ejercicio fiscal 2018 se configuró al cierre del citado año según lo prescripto por el Art. 6° de la Ley, y su cumplimiento en marzo del 2019, acorde con lo dispuesto en el Art. 164 de la Ley, con lo cual el conteo del plazo legal inició al año siguiente, es decir el 01/01/2020, sin embargo, dicho plazo quedó interrumpido con la firma del Acta Final por dos testigos (Num 1 del Art. 165 de la Ley), iniciándose un nuevo cómputo el 1 de enero del 2021, conforme se detalla en siguiente cuadro:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Vencimiento Obligación	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2030
IRACIS	2018	2019	01/01/2020 Inicio del cómputo	1er año	2do. año	3er año	4° año Interrupción por la firma del Acta Final en fecha 29/11/2024	01/01/2025 Inicio de nuevo cómputo	Prescripción

Consecuentemente, la interpretación legal respecto al cómputo de los plazos aludida por la firma se encuentra errada, como también lo referente a la interrupción del plazo por la suscripción del Acta Final por dos testigos, habida cuenta que **NN** fue convocada a tomar conocimiento de los resultados de la fiscalización según Nota de Comparecencia de fecha 27/11/2024, empero al no presentarse ante la Administración ni habiendo justificado su inasistencia se presume su negativa a suscribir el documento, razón por la cual los auditores dejaron constancia de dicha situación y suscribieron el Acta Final con la presencia de dos testigos, tal como lo manda los Arts. 212 y 165 de la Ley.

Por consiguiente, la obligación IRACIS del ejercicio fiscal 2018 se encuentra vigente y corresponde su reclamo.

NN alegó la existencia de "errores en la impugnación: descuento indebido de comprobantes revertidos. En primer lugar aclarar que, por la forma de proceder de los fiscalizadores, la reversión de los gastos no deducibles de los ejercicios anteriores ha sido aceptada en este caso, discutiéndose solamente el importe en que ellos deben reducir el gasto no deducible de los ejercicios 2018 y 2019..."(Sic).

Por otra parte, adujo "que...los fiscalizadores...ignoraron completamente el saldo a favor de NN obrante en la casilla 82 del Formulario 101V2. En dicha casilla puede observarse que, tanto en el ejercicio 2018 como en el 2019, NN terminó con saldo de crédito fiscal a su favor luego de la liquidación del IRACIS, lo que quiere decir que los pagos realizados...fueron, en ambos

ejercicios, superiores a los impuestos liquidados. Esto se mantendría invariable incluso con el IRACIS adicional reclamados...y ni que decir si es aceptada la tesis sostenida por mi parte en el apartado 2.4...en función a la cual el IRACIS excedente sería mucho menor, resultando de esto que el exceso de crédito fiscal del IRACIS persiste...En todo caso, lo que sí podría llegar a caber sería la orden de rectificar las declaraciones juradas determinativas del IRACIS de los ejercicios 2018 y 2019, a fin de que el saldo a favor de NN se corrija con el pasar de los ejercicios”(Sic).

En atención al argumento esgrimido por la sumariada sobre la cuestión de fondo y considerando los puntos propuestos para la producción de pruebas, el **DS1** remitió los antecedentes al Dpto. de Auditoría GC1 **DGGC** a fin de que el mismo se expidiera respecto a los puntos relacionados con los hechos e importes denunciados, diligencia que fue tramitada durante el periodo probatorio dando lugar al Informe Técnico N° 00 del 15/07/2025. A continuación, se exponen los criterios de la firma y parte de las conclusiones arribadas por el DAGC1.

I. NN: Constatar y dar cuenta “*de que los importes cuestionados bajo los conceptos de Facturas no coincidentes con el ejercicio fiscal y Facturas no cumple los req. p/la deducibilidad debe ser reclasificadas de disminución de gastos no deducibles a aumento de gastos deducibles, con un efecto neto de cero en el IRACIS de los ejercicios 2018 y 2019” (Sic).*

DAGC1: “Según el Art. 8° de la Ley 125/91 (TA), y Art. 26 del Decreto reglamentario 6359/2005 del IRACIS, para la deducibilidad de gastos deben cumplirse **requisitos legales, formales y corresponder al ejercicio fiscal del devengamiento.**

*El **Acta Final** señala que: Las facturas observadas presentan inconsistencias de fechas fuera del ejercicio 2018-2019 o carecen de requisitos formales. Sin estos elementos no pueden ser reclasificadas como gasto deducible, pues no cumplen requisitos... Se aclara que el argumento del “efecto neto cero” invocado por la firma es inaceptable mientras las facturas presentadas no sean idóneas, válidas y correlacionadas temporalmente con el ejercicio fiscal...No corresponde reclasificación mientras no se pruebe la validez y la correlación de cada factura” (Sic).*

II. NN: Constatar y dar cuenta “*...de que el importe de G. 19.912.369 fue impugnado 2 veces: tanto bajo el concepto de Dif. Planilla/comprobantes. Facturas varias s/listados ...como bajo el concepto de Facturas no cumple los req. p/la deducibilidad, debiendo eliminarse esta doble deducibilidad y reflejar su impacto en la liquidación del IRACIS de los ejercicios 2018 y 2019” (Sic).*

DAGC1: “Doble imputación de Gs. **19.912.369**...se procedió al ajuste corrección de la CONCLUSIÓN DEL EJERCICIO 2018, consignando correctamente el monto del ítem “Facturas que no cumplen los requisitos para la deducibilidad” **por un monto de G. 220.082.420” (Sic).**

“Totalizando así los Puntos (I, II y III), la suma de G. 3601.234.930 para el Ejercicio 2018” (Sic).

En cuanto al ejercicio 2019, “No existe duplicidad, la auditoría procedió al cotejo del Detalle de las Cuentas revertidas del ejercicio...Vs. Detalle del total de facturas que lo respaldan provisto por la Firma, en primer lugar, tomándolas como válidas, arrojando la primera inconsistencia- Cuadro N° 9...la segunda inconsistencia, Cuadro N° 10, conforme consta en el Acta Final...”(Sic).

III. NN: Constatar y dar cuenta “*...de que los importes de respaldo documental que exceden a las provisiones reversadas deben netearse contra los importes de tales provisiones que*

supuestamente no tienen respaldo documental, reduciéndose así el valor excluido de la reversión que disminuye los gastos no deducibles del IRACIS de los ejercicios 2018 y 2019” (Sic).

DAGC1: “La Ley N° 125/1991 modificada por la Ley N° 2421/04 y Decreto Reglamentario del IRACIS no prevén compensación automática de comprobantes de distintos periodos o conceptos. Cada comprobante debe: Corresponder al **ejercicio fiscal pertinente**; Ser **idóneo, válido y relacionado con la provisión específica** observada.

El **Acta Final** determinó que no existía correlación entre los documentos presentados y las provisiones observadas... **Conclusión:** No corresponde el neteo solicitado salvo demostración documentada de relación temporal entre cada comprobante y la provisión revertida específica...Rechaza el efecto neto cero y neto automático sin constatar correlación, validez y temporalidad” (Sic).

IV. NN: Constatar y dar cuenta” *...del efecto de cancelación del saldo deudor de NN al Fisco por el IRACIS adicional de los ejercicios 2018 y 2019 a consecuencia del exceso de crédito fiscal de dicho impuesto que, incluso con la reliquidación, sigue persistiendo a favor de NN” (Sic).*

DAGC1: “...en el marco de los procedimientos establecidos en el Art. 212 y 225 de la Ley N° 125/1991 (TA), **en el Acta Final N° 00 el equipo auditor expuso que el fiscalizado podrá optar por solicitar** la habilitación para la rectificación de la declaración jurada...con el fin de ajustar únicamente los montos denunciados en el Acta Final y **para el uso de los créditos disponibles en la cuenta corriente del mismo...**” (Sic).

Al respecto del Informe Técnico emitido por el DAGC1, **NN** formuló manifestaciones y expresó “que la funcionaria encargada de redactarlo, la Lic. XX fue una de las auditoras que intervino en la Fiscalización... que dio origen al presente Sumario; lo cual genera un obvio conflicto de intereses que la inhabilita para redactar el informe GC1 que, se supone debe realizar una verificación al trabajo de los funcionarios que intervinieron en la Fiscalización Puntual...Tal situación de conflicto de intereses está expresamente reconocida en el Art. 10 de la Resolución General 4/08, el cual al tratar sobre los trabajos de reverificación...prevé lo siguiente: En ningún caso podrá designarse a funcionarios actuantes cuyo trabajo ha sido objetado...”.

En otra parte, cuestionó que el Informe GC1 ignoró el cuarto punto del ofrecimiento de pruebas, pues se limitó a señalar que el contribuyente tiene la opción de solicitar habilitación para rectificar, pero lo que solicitó fue que en informe de cuenta de si existe o no monto de deuda fiscal luego de considerar los pagos adelantados realizados por NN en el IRACIS con anterioridad al vencimiento de los ejercicios 2018 y 2019. Dichos cuestionamientos fueron reiterados en el escrito de Alegatos presentado a través del Formulario N° 00.

El **DS1** analizó los puntos planteados por la firma y las respuestas emitidas por el DAGC1 y constató primeramente que las diferencias reclamadas en concepto de IRACIS de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, confirmadas en el Informe Técnico, se debieron a inobservancias a la Ley y sus reglamentaciones al momento de liquidar el impuesto, habida cuenta que no se cumplió con el principio de lo devengado ni con los criterios establecidos para la deducción de los gastos.

A ese respecto, el Art. 6° de la Ley expresa: “El método de imputación de las rentas y de los gastos, será el de lo devengado en el ejercicio fiscal”, mientras que el Art. 8 de la citada norma establece que “la renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada, los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener..., siempre que representen una erogación

real, estén debidamente documentadas y sean a precio de mercado...”, en concordancia con lo dispuesto por el Art. 26 del Decreto N° 6359/2005.

Tras examinar en detalle la composición de las cuentas del campo 57- OTROS GASTOS NO DEDUCIBLES del Form. 101 IRACIS de los ejercicios 2018 y 2019 y los documentos de respaldo de los valores declarado en dicha casilla los auditores constataron que la firma registró provisiones de cuenta de gastos en el 2017 que fueron revertidas en el 2018, pero con signo negativo en el campo 57 del Formulario IRACIS, reduciendo así la base imponible, cuando que la reversión debió efectuarse en el ejercicio en el cual se reconocieron originalmente como Gastos No Deducibles. Además, se observó reversiones sin respaldo documental o facturas de gastos de periodos no vinculados a las provisiones revertidas.

De la misma forma, en el ejercicio 2019 se verificó diferencias en reversión de provisiones de varias cuentas y la deducción indebida de las provisiones de gastos no deducibles al compensar provisiones revertidas sin respaldo válidos, generando diferencias fiscales, situaciones que no fueron desvirtuadas por la firma durante el Sumario Administrativo con las documentaciones pertinentes.

Antes bien, en su descargo **NN** cuestionó aspectos formales del trabajo de fiscalización y luego arguyó la existencia de un conflicto de intereses invocando el Art. 10 de la RG N° 04/2008, por haber elaborado la auditora el Informe Técnico, sin embargo, la situación analizada no se ajusta al presupuesto indicado en el citado artículo de la reglamentación, primeramente porque no se trata de una reverificación, presupuesto para el cual sí está prevista la designación de un funcionario diferente al que intervino en la fiscalización.

En segundo lugar, la reverificación dispuesta en el Art. 32 de la Ley reglamentada por el Art. 10 de la RG N° 4/2008 modificada por la RG N° 25/2014, se aplica a los casos en que el contribuyente o la propia **AT** concluyen que la fiscalización no se realizó de manera correcta desde el punto de vista técnico, situación que tampoco se registró con **NN** pues los auditores se ciñeron al marco legal y a los principios de contabilidad vigentes en la materia, el informe final consigna en forma detallada los documentos analizados, los criterios aplicados y las diferencias detectadas. Además, la reverificación debe plantearse dentro de los 10 días hábiles contados a partir del día siguiente a la suscripción del Acta Final, acorde con lo dispuesto en el Art. 11 de la misma Resolución y del Art. 20 de la RG N° 25/2014, lo cual no aconteció.

Demás está señalar que el Informe Técnico ha sido el resultado de las pruebas ofrecidas por la firma y diligenciadas durante el sumario, de manera que no es cierto el argumento esgrimido en este punto.

Con la relación al saldo a favor consignado en las DD.JJ. del IRACIS de los ejercicios fiscales 2018 y 2019, el **DS1** remarcó que la **AT** no desconoce la diferencia positiva que registra la contribuyente, es más en el Acta Final se recomendó a **NN** rectificar las declaraciones juradas a fin de hacer uso de los saldos a su favor con el fin regularizar la diferencia reclamada, ya que la misma incidió en forma negativa en el monto del tributo liquidado en los referidos ejercicios.

En consecuencia, ante la negativa de la firma en rectificar las DD.JJ. determinativas, el **DS1** concluyó que corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia efectuada por los auditores según Informe Final de Auditoría N° 00 del 16/12/2024 y por ende al ajuste fiscal en concepto de IRACIS de los ejercicios fiscales 2018 y 2019.

NN manifestó “que el Art. 175 de la Ley...claramente establece que la multa será calculada...entre 1 (una) y 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado...los números negativos dan cuenta de que NN ha realizado pagos anticipados excesivos al Fisco que superan con creces cualquier impuesto adicional que pueda ser pretendido como diferencia de

impuesto que NN debe ingresarle, por lo que no existe impuesto debido cuyo ingreso adicional deba ser determinado, y consecuentemente, tampoco existe base alguna para el cálculo de la pretendida multa por defraudación...” (Sic).

Con relación a la conducta del contribuyente, el **DS1** señaló que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que para que se configure la Defraudación, debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con la intención de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, que en este caso está representado por el monto de los impuestos no ingresados como consecuencia de las deducciones indebidamente realizadas. La propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones previstas en su Art. 173, se constata que el actuar del sujeto pasivo fue realizado con intención, lo que en el caso particular quedó demostrado, porque primeramente se constató la contradicción entre los datos declarados y los documentos de respaldo, luego **NN** revirtió gastos con signo negativo y los sustentó con documentos que no cumplían los requisitos de deducibilidad, por lo que suministró informaciones inexactas sobre sus gastos, y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos Nums. 1), 3) y 5) del Art. 173 de la Ley, e hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas con la realidad de los hechos gravados (Num. 12) del Art. 174 de Ley), hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago del tributo en perjuicio del Fisco, beneficiándose la firma contribuyente en la misma medida.

Para la graduación de la sanción, el **DS1** analizó las circunstancias agravantes y atenuantes establecidas en los Nums. 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, y consideró el hecho de que **NN** cometió las infracciones en dos ejercicios fiscales; por el grado de cultura de la firma contribuyente y la posibilidad de asesoramiento a su alcance, al tratarse de una empresa de la categoría de Grandes Contribuyentes afectada al IVA e IRACIS, obligada a presentar Informes de Auditoría Impositiva de manera que contaba con asesoramiento de profesionales; porque la base imponible denunciada asciende a la suma de G 6.803.431.486; por las características de la infracción, al haberse declarado formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados ante la **GGII**; y teniendo en cuenta la conducta que la sumariada asumió en el esclarecimiento de los hechos, pues proporcionó todos los documentos solicitados en la fiscalización y participó activamente en la substanciación del Sumario Administrativo. Consecuentemente, por todas estas circunstancias aplicó una multa equivalente al 200% del monto del tributo defraudado.

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria de los representantes legales, el **DS1** refirió que el Art. 182 de la Ley faculta a la **GGII** a establecer la responsabilidad subsidiaria del o los representantes legales de las firmas contribuyentes cuando se confirmen las infracciones denunciadas. El mencionado artículo encuentra su concordancia en los Arts. 1111, 1125, 1174 del Código Civil Paraguayo que prevén la responsabilidad subsidiaria de los directores y Síndicos.

En el caso analizado, quedó probado que **NN** declaró gastos que no cumplieron con los requisitos necesarios para su deducción; la fiscalización realizada dejó en evidencia la desprolijidad de sus registros contables, y su repercusión negativa en la liquidación del tributo por lo que su representante legal **NN** con **CIC 00**, es responsable subsidiariamente de las infracciones, pero esto no significa que el mismo sea pasible de ejecución o reclamo directo, va a ser objeto de reclamo en el caso de que su representada no abone la deuda tributaria reclamada, la que a su vez se limita al valor de lo administrado en el caso de no existir dolo.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **NN** con **CIC 00**, por las obligaciones que su representada, no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, según la liquidación expuesta precedentemente.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar parcialmente a la denuncia y, en consecuencia, determinar las obligaciones fiscales en concepto de impuesto y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales.

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1°: Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN con RUC 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2018	360.123.493	720.246.986	1.080.370.479
511 - AJUSTE IRACIS	2019	320.219.656	640.439.312	960.658.968
Totales		680.343.149	1.360.686.298	2.041.029.447

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991 y sancionar a la misma con una multa equivalente al 200% del tributo defraudado.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal el Sr. **NN** con **CIC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a los efectos de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal para su conocimiento.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Grandes Contribuyentes, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÉVER OTAZÚ

GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS