



FORM.727-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El proceso virtual N° 00, el expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante **NN** y a su Representante Legal **NN** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 21/05/2025 y ampliada en su alcance por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 09/07/2025, a través de la Dirección General de Grandes Contribuyentes (**DGGC**), la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, dispuso el control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 01 a 12/2021, 06 y 07/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 de **NN**, referente a las compras efectuadas de los contribuyentes: **1) XX** con **RUC 00**, **2) XX** con **RUC 00**, **3) XX** con **RUC 00**, **4) XX** con **RUC 00**, **5) XX** con **RUC 00**, **6) XX** con **RUC 00**, **7) XX** con **RUC 00**, **8) XX** con **RUC 00** y **9) XX** con **RUC 00** y para el efecto le requirió que presente los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios de los contribuyentes mencionados, sus libros contables e impositivos, aclarar el rubro y campo de afectación en los Formularios N° 500 del IRE General y N° 120 del IVA General, tipo de afectación contable (activo, costo, gasto) y aclarar la forma de pago de las referidas compras, contratos respectivos en caso de tratarse de prestación de servicios, lo cual fue cumplido por la firma contribuyente fuera del plazo.

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizadas por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGGC** surgidas a partir del Informe DPO DGGC N° 08/2025, por medio del cual se informó el resultado de las verificaciones surgidas a partir del Informe DGIF N° 08/2024 del Departamento de Inteligencia Fiscal relacionados a la investigación tributaria denominada **OPERACIÓN BLOQUEO** en el cual se exponen las verificaciones realizadas a contribuyentes que habrían utilizado facturas de presunto contenido falso y/o clonadas. Entre los proveedores irregulares detectados, una parte de ellos negó las operaciones que se les atribuye, otros cuentan con el mismo correo electrónico declarado en el RUC o similares y la mayoría mencionó como responsable de la inscripción en el RUC al **Sr. XX**, el cual cuenta con un proceso de Control Interno llevado a cabo en la **DGGC** en el año 2017 y que formaba parte del esquema conocido como MEGA 10, el cual fue remitido al Ministerio Público originando la Causa N° 267/2018 caratulada como "**CAUSA PENAL N° 68/2025: GEDEÓN FERNANDO GODOY GAMARRA S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS Y OTROS**". El **DPO** informó que **NN** registró y declaró las facturas de los proveedores sospechados de irregulares razones por la cual se generó la Denuncia Interna por medio del Informe DPO DGGC N° 009/2025 que dio origen al proceso de Fiscalización Puntual a la firma contribuyente.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** verificaron que **NN** consignó en sus Declaraciones Juradas (**DD.JJ.**) Informativas del módulo Hechauka del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), así como en su Libro de IVA Compras, operaciones de compras respaldadas con facturas de contenido falso de los supuestos proveedores mencionados y los declaró como créditos fiscales en el IVA General de los periodos fiscales 04, 05, 06, 09, 10 y 12/2021, con lo cual disminuyó la base imponible para la determinación del impuesto correspondiente, en infracción a lo establecido en los artículos 80, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, por lo que

procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Respecto al IRE General del ejercicio fiscal 2021, los auditores de la **GGII** determinaron que no correspondía un nuevo ajuste, dado que el impuesto ya fue objeto de una fiscalización puntual anterior en el que la base imponible se determinó de forma presunta sobre el margen de rentabilidad del sector. Asimismo, para el ejercicio fiscal 2022, tampoco efectuaron el ajuste del tributo, debido a que no detectaron el uso de facturas de contenido falso que pudieran desvirtuar la veracidad de los costos o gastos declarados por **NN**.

Dadas estas circunstancias, los auditores de la **GGII** recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, en adelante la Ley, en consecuencia, sugirieron la aplicación de una multa por Defraudación de uno (1) a tres (3) veces el monto de los tributos defraudados conforme al Art. 175 de la Ley en atención a las resultas del Sumario Administrativo, de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar
521 - AJUSTE IVA	abr-21	3.770.497.637	377.049.764
521 - AJUSTE IVA	may-21	603.042.818	60.304.282
521 - AJUSTE IVA	jun-21	553.030.455	55.303.046
521 - AJUSTE IVA	sept-21	974.232.875	97.423.288
521 - AJUSTE IVA	oct-21	4.344.411.171	434.441.117
521 - AJUSTE IVA	dic-21	1.226.463.543	122.646.354
TOTALES		11.471.678.499	1.147.167.851

A fin de precautar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por medio de la Resolución N° 00 del 11/12/2025 el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme lo disponen los artículos 182, 212 y 225 de la Ley y la RG DNIT N° 02/2024 que prevén los procedimientos para la determinación de la responsabilidad subsidiaria, la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La firma contribuyente presentó los formularios N° 00 del 17/12/2025 y N° 00 del 30/12/2025 solicitando copias de los antecedentes sumariales y prórroga para presentar los Descargos, los cuales fueron contestados por medio de las Providencias N° 00 del 17/12/2025 y N° 00 del 30/12/2025 respectivamente.

Posteriormente, mediante el Formulario N° 00 presentó su Descargo, siendo así a través de la Resolución N° 00 del 21/01/2026 el **DS2** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio. En fecha 22/01/2025 la sumariada presentó el formulario N° 00 en el que ofreció sus pruebas, las cuales fueron contestadas mediante la Providencia N° 00. Por medio del Formulario N° 00 de fecha 10/02/2026, **NN** presentó urgimiento para el diligenciamiento de la prueba de oficios, la cual fue respondida mediante la Providencia N° 00 del 12/02/2026. A través de la Providencia N° 00 se dispuso de oficio la ampliación del Periodo Probatorio para el diligenciamiento de pruebas pendientes. Finalmente, por medio de la Providencia N° 00 del 25/02/2026 el **DS2** dispuso correr traslado a la sumariada de las diligencias efectuadas, las cuales fueron contestadas por medio del Formulario N° 00. Habiendo transcurrido el tiempo legal, a través de la Resolución N° 00 del 06/03/2026 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la firma del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron presentados. En consecuencia, el **DS2** llamó a Autos para Resolver; todas estas etapas procesales y las diligencias realizadas fueron debidamente notificadas.

Todos los antecedentes agregados en el Sumario fueron analizados por el **DS2**, conforme se expone a continuación:

NN invocó la nulidad de la Fiscalización efectuada dado que anteriormente ya fue objeto de control anterior e indicó: *"...solicito por expresión de agravios, que la fiscalización base de este sumario, sea declarada TOTALMENTE NULA por realizarse sobre periodos fiscales ya fiscalizados anteriormente y cuyo resultado ya fue cerrado y resuelto, es más fue objeto de pagos y regímenes de facilidades de pago por parte de mi mandante (aún vigentes); y que por tanto se ha convertido en cosa juzgada, lo que implica que volver a realizar una fiscalización puntual sobre un periodo ya fiscalizado cuyos resultados se encuentran firmes, líquidos y exigibles; es totalmente inconstitucional y debe ser declarado nulo in limine. Que, como se puede visualizar en el Acta de Fiscalización N° 00 de fecha 20 de setiembre de 2023, la RP DGFT N° 00 de fecha 10 de noviembre de 2023, nota de fecha 12 de diciembre de 2023, referente al mismo caso solicitando regímenes de facilidades de pago (que se acompañan como prueba instrumental), a través de dicha acta, fueron fiscalizados los mismos periodos y ejercicios fiscales que nuevamente fueron incluidos en la fiscalización que se ha iniciado en fecha 30 de julio de 2024 de acuerdo con las constancias de fojas 69 y otros del expediente N° 00, y culminado con el Acta Final de Fiscalización N° 00 de fecha 24 de julio de 2025; lo que implica que estos actos violan fehacientemente el principio constitucional del "non bis in idem" (nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa); consagrado por nuestra Constitución Nacional, por lo que convierte el acto en totalmente nulo, al no reunir los requisitos de legitimidad establecido en el art. 196 de la Ley 125/91..."* (sic).

Al respecto, el **DS2** resaltó que la Fiscalización anterior señalada por **NN** fue iniciada mediante la Orden de Fiscalización N° 00 del 08/08/2023 cuyo alcance comprendió a las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 02 a 06/2021 y 09 a 12/2021 y del IRE General del ejercicio fiscal 2021 respecto a las compras efectuadas de **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00**, mientras que el presente Sumario Administrativo proviene de la Fiscalización iniciada mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 21/05/2025 y ampliada en su alcance por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 09/07/2025 respecto al control de las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 01 a 12/2021, 06 y 07/2022 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2021 y 2022 de **NN**, referente a las compras efectuadas de los contribuyentes: **1) XX con RUC 00, 2) XX con RUC 00, 3) XX con RUC 00, 4) XX con RUC 00, 5) XX con RUC 00, 6) XX con RUC 00, 7) XX con RUC 00, 8) XX con RUC 00 y 9) XX con RUC 00.**

Con relación a lo reclamado por **NN**, el **DS2** precisó que la 'cosa juzgada' es una institución propia del ámbito jurisdiccional. En sede administrativa tributaria, si bien los actos adquieren firmeza, estos permanecen sujetos a revisión bajo la potestad de control de la Administración, siempre que el impuesto no haya prescrito. En este sentido, y conforme a las facultades conferidas por el Art. 189 de la Ley N° 125/91, la Administración Tributaria (**AT**) está legitimada para revisar periodos anteriores ante el surgimiento de nuevos elementos, tales como hallazgos no considerados, cruces de información con terceros o documentación que no haya sido oportunamente exhibida o analizada.

Indicó, además, que para configurar una violación al principio *non bis in idem* en materia tributaria, deben concurrir simultáneamente la identidad de sujeto, hecho y fundamento. En este caso particular, el fundamento difiere, ya que el alcance de la fiscalización actual se centra en facturas de proveedores que no fueron objeto de control en la intervención anterior. Al tratarse de elementos probatorios distintos para los periodos 2021 y 2022, la actuación administrativa no constituye un doble juzgamiento, sino una necesaria complementación de la base imponible para determinar la obligación tributaria real.

Por otra parte, respecto al pago o facilidades de pago señaladas por **NN**, el **DS2** aclaró que este hecho no inhibe la facultad de la **AT** para determinar la correcta cuantía de la obligación si se detectan omisiones o defraudaciones no advertidas inicialmente. Además de ello, solo implica que la firma contribuyente reconoció una deuda determinada en ese momento, pero no constituye un finiquito o liberación total de sus obligaciones fiscales por esos periodos si

posteriormente, como en el caso particular, surgieren nuevos hechos que permitan determinar nuevos montos a ingresar a favor del Fisco.

Asimismo, **NN** aludió exceso en el plazo de la Fiscalización y expresó: *"...Que, en esa tesitura, la fiscalización pretende hacer creer que verdaderos actos formales de fiscalización, son antecedentes de la fiscalización puntual practicada a mi representada, cuando en realidad los mismos son parte de la fiscalización puntual considerando que son los elementos únicos y principales tomados contra NN para acusarlo de utilización indebida de créditos fiscales. Dichos actos a los cuales se hará referencia más adelante, ni siquiera pueden ser catalogados como "controles previos", según la autodefinition realizada por la Administración Tributaria a través de la RG N° 04/08, que establece que controles preventivos son "aquellos que comprende el control de las obligaciones relativas al Registro Único de Contribuyentes, al régimen de documentación de las transacciones, tránsito y almacenamiento de mercaderías" (SIC)1 En las actuaciones administrativas, se puede visualizar que las actuaciones que se describen en el IFA como pruebas diligenciadas contra NN, datan mínimamente de fecha 30 de julio de 2024 (fjs. 69 al 82 del expediente N° 00). Los actos realizados por la Administración Tributaria de manera previa a la notificación de la Orden de Fiscalización son actos formales de fiscalización y por ende, la realización de estos debe ser necesariamente incluidos dentro del cómputo del plazo legal para la realización de la fiscalización puntual. Que, en ese tren de ideas, el control a NN fue iniciado en fecha 30 de julio de 2024 (fjs. 69 del expediente N° 00) y ha culminado en fecha 24 de julio de 2025 con la firma del Acta Final de Fiscalización N° 00, es decir, la Fiscalización Puntual duró doscientos cuarenta y cuatro (244) días hábiles. Dentro de las constancias administrativas, se puede visualizar que ha dispuesto la ampliación de la fiscalización puntual, sin embargo, no se visualiza pedido de prórroga del plazo de esta ni mucho menos que se haya ordenado dicha prórroga en las condiciones dispuestas por el Art. 31 último párrafo de la Ley 2421/04..." (sic).*

Sobre el punto, el **DS2** aclaró que previo al diligenciamiento de la Orden de Fiscalización, la **AT** en ejercicio de su función fiscalizadora, tiene no solo la facultad sino la obligación de requerir toda documentación que considere pertinente a modo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos obligados, y en caso de que del análisis realizado con base en los documentos o informaciones presentadas por el propio contribuyente o por terceros se encuentre una sospecha de irregularidad, pueda iniciarse una Fiscalización Puntual, tal como concretamente se realizó en este caso, ya que de los controles previos realizados por la **GGII**, surgieron los elementos objetivos que motivaron la Fiscalización puntual a **NN**.

Igualmente, el **DS2** resaltó que los requerimientos realizados con anterioridad a la Fiscalización Puntual, fueron efectuados en el marco del Art. 189 de la Ley, según el cual la **GGII** puede exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de libros o documentos vinculados a la actividad gravada; e indicó además que las informaciones proporcionadas por la sumariada en esa oportunidad, sirvieron precisamente para detectar las irregularidades que dieron lugar a la Fiscalización, en estricto cumplimiento del inciso b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 que establece que las Fiscalizaciones Puntuales serán dispuestas: *"...cuando 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"*.

Además, el **DS2** señaló que la reglamentación establece 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 cuarenta y cinco (45) días hábiles, ampliable por un período igual, conforme al Art. 26 de la RG N° 25/2014.

En ese mismo sentido, lo confirma la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia a través del Acuerdo y Sentencia N° 805 del 17/08/2021, causa: "FARMACIAS CATEDRAL C/RESOLUCIÓN N° 7180000005 DE FECHA 15/09/2017 DICT. POR LA SET" señala en su parte pertinente: "En efecto, el procedimiento de fiscalización puntual previsto en la citada norma (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04) no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, esta fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro.125/92 (modificada por Ley Nro.2421/04)" (sic).

En otra parte del mismo fallo judicial se expresa que: "...la Nota de Requerimiento de Documentos DGFT N° 45 de fecha 21 de febrero de 2017 no constituye punto de inicio de control interno alguno, como erróneamente lo señaló el Tribunal de Cuentas en la fundamentación del fallo apelado. Es importante mencionar que el pedido de documentaciones efectuado mediante la Nota de referencia no puede ser asimilado al inicio de fiscalización, en vista a que este último proceso puede derivar la aplicación de sanciones y por ende constituye un procedimiento administrativo, lo que no ocurre con el simple requerimiento de documentaciones efectuado en la Nota de análisis.

Por lo tanto, el **DS2** destacó que el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización inició al día siguiente de la notificación de la Orden de Fiscalización ocurrida el 21/05/2025 y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 24/07/2025, transcurrieron exactamente 45 días. De esta manera consideró que los trabajos de Fiscalización fueron realizados dentro del marco legal establecido, y no han sobrepasado los plazos fijados por la Ley y sus reglamentaciones.

Igualmente, mencionó que la nulidad invocada debe fundarse en una irregularidad o arbitrariedad de tal magnitud, que su simple ocurrencia produzca algún daño o indefensión a la parte que dice haberse agraviado por este hecho, lo cual en este caso no ocurrió, pues **NN** no presentó elemento alguno que demuestre la nulidad alegada.

En ese mismo orden, el **DS2** recalcó que con base a lo establecido en el Art. 248 de la Ley nos remitimos al Art. 111 del Código Procesal Civil (CPC), el cual dispone que: "Ningún acto del proceso será declarado nulo si la nulidad no está conminada por la ley. Podrá, no obstante, pronunciarse la nulidad, si el acto carece de requisito formal o material indispensable. Si el acto ha alcanzado su fin, aunque fuere irregular, no procederá su anulación". Asimismo, en materia de nulidades procesales, la posibilidad de la invalidez de los actos del proceso debe juzgarse teniendo en cuenta, en primer lugar, la finalidad que en cada caso concreto el acto está destinado a lograr, de manera que el mismo, aunque irregular, no será nulo si ha cumplido su objeto, su fin. En el caso en particular, las notificaciones efectuadas han cumplido su finalidad, dado que, la firma contribuyente se presentó en el proceso a ejercer su defensa, por lo tanto, no existe la irregularidad alegada por la misma.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** adujo: "Que, de los antecedentes administrativos, se desprende como primera línea conclusiva que los fiscalizadores realizan impugnación de créditos fiscales en el IVA, de los periodos arriba mencionados de NN, basando casi la totalidad de sus conclusiones en supuestas investigaciones realizadas a ciertos proveedores de éste, donde supuestamente se han determinado y encontrado elementos sobre los cuales la DNIT concluye que los respaldos de esos créditos son con facturas de contenido falso... Que, como se puede notar en las citas realizadas y fundamentalmente de un examen detallado de los antecedentes administrativos, las únicas diligencias de fiscalización realizada a NN, son las verificaciones que ésta registro contablemente y utilizó en las declaraciones impositivas las facturas que son citadas por la fiscalización. No se ha realizado ni una sola diligencia, trámite,

procedimiento, control, indagación, investigación que tienda a probar dos puntos fundamentales: a) la existencia y realidad de los bienes y servicios adquiridos que están documentados con las facturas objetadas y b) trámites tendientes a demostrar intención dolosa de parte de mi representado de adquirir "facturas inventadas" o que busquen demostrar que forma parte directa o indirectamente, de los denunciados por la fiscalización esquemas estructurados para comercializar facturas. En resumen, la fiscalización no ha realizado ni una sola diligencia probatoria para demostrar la acusación que realizada contra NN...

... Que, lo que se puede concluir es que; de todas las actuaciones administrativas de los fiscalizadores, de todas las indagaciones realizadas, de todas las supuestas pruebas obtenidas; la única diligencia en contra de NN, fue haber solicitado a éste la provisión de sus libros y registros contables y comprobar que las facturas que la fiscalización acusa que son de contenido falso, fueron registradas en los libros y declaraciones juradas del mismo; o sea no existe ninguna diligencia, ninguna indagación, ningún indicio de que mi representado sea partícipe del supuesto esquema delictivo detectado que pueda ameritar, tan siquiera justificar la impugnación de los créditos fiscales. Es sencillo el silogismo en este caso; para que se pueda desacreditar los créditos IVA de mi representada, la fiscalización tuvo que haber demostrado dos extremos: a) que en forma intencionada y directa fue partícipe del presunto esquema de creación de facturas de contenido falso con el objetivo fundamental de disminuir irregularmente el monto de sus impuestos a pagar; porque el simple hecho de haber registrado en la contabilidad y en las declaraciones juradas las facturas acusadas de irregulares, no prueba que NN tenga vinculación con esos esquemas y b) que los conceptos documentados con las facturas objetadas en realidad no existen y no fueron adquiridos y/o contratados...

...Ninguno de los dos extremos, fueron probados o mínimamente indagados por la fiscalización... Que, en su calidad de adquirente de buena fe – de comprobarse fehacientemente de que se tratan de facturas emitidas mediante esquemas ficticios creados para ello – debemos declarar y dejar plena constancia de que mi representada desconocía esos hechos y que los proveedores contratados hicieron realmente provisión de bienes y servicios descriptos en los comprobantes, nos entregaron correctamente las facturas y al recibirlos la primera línea de control es la verificación en el Sistema Marangatú de que dichas facturas se emitieron válidamente y por la presunción de legalidad del timbrado otorgado (otorgar el timbrado es responsabilidad de la Administración Tributaria) lo tomaron en todos los casos como facturas válidamente emitidas, sobre todo considerando, que los bienes y servicios efectivamente fueron recibidos... Que, rechazamos categóricamente las afirmaciones y conclusiones de la fiscalización, teniendo en cuenta que los bienes adquiridos por mi representada son reales y se ajustan a la realidad económica. Los fiscalizadores manifiestan que no se ajustan a la realidad de los hechos, pero ni siquiera investigaron esos hechos. Si la fiscalización se hubiese puesto como objetivo de control verificar la realidad de esos gastos; lo hubiesen comprobado, no solamente con los registros impositivos y los documentos que lo demuestran – que fueron presentados en la fiscalización, pero a los cuales se hicieron caso omiso –, sino con las actividades desarrolladas por NN y no basándose simplemente en investigaciones grandilocuentes referido a otras personas y que no involucra en ningún aspecto a aquella..." (sic).

Al respecto, el **DS2** señaló lo establecido en el Art. 180 de la Ley que dispone: "La responsabilidad por las infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere los obligados al pago o retención e ingreso del tributo...y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia". En ese sentido, resaltó que, una vez producido el hecho gravado por un determinado impuesto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo

cumplimiento es personal, esto refiere a que, en caso de incumplimiento, el contribuyente responde por sus propios hechos, por lo que es al contribuyente a quien le concierne la obligación de la presentación de sus **DD.JJ.** conforme a lo dispuesto en los artículos 206 y 207 de la Ley y en consecuencia, responde por lo consignado en las mismas, que en todos los casos deben referirse a datos correctos, íntegros, verdaderos y que hayan sido confeccionados sin omitir dato alguno, pues los mismos inciden en la base imponible y liquidación de sus impuestos. Además, agregó que la **AT** se encuentra no solamente facultada sino obligada a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, actúen estos como compradores o proveedores.

Por otra parte, el **DS2** refirió que el análisis del caso se centra en la comprobación de las operaciones consignadas en los comprobantes investigados, como también en el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación impositiva.

Al respecto, el **DS2** enfatizó que los auditores de la **GGII**, tanto en el proceso de Fiscalización como en las diligencias previas realizaron todos los actos tendientes al esclarecimiento de las irregularidades detectadas por estos, como constitución in situ en los domicilios de los supuestos proveedores, entrevistas informativas con los mismos, verificación de las informaciones obrantes en el módulo Hechauka del **SGTM** y el Registro Mensual de Comprobantes (RG N° 90/2021), las documentaciones proveídas por la firma sumariada, lo que finalmente permitió demostrar que los supuestos proveedores no pudieron prestar los servicios descritos en los comprobantes cuestionados.

Por otra parte, precisó que **NN** registró y declaró compras con facturas de contenido falso, dado que las manifestaciones vertidas dentro del proceso de Fiscalización iniciado a **NN**, fueron valoradas de manera integral junto con todos los antecedentes obrantes del caso, tendientes al esclarecimiento de los hechos investigados, que permitieron a los mismos inferir la imposibilidad de la realización de las operaciones comerciales registradas basado en las siguientes circunstancias:

Respecto a los supuestos proveedores **XX, XX, XX y XX y XX** mediante entrevista informativa efectuada por los funcionarios de la **GGII** indicaron que fueron inscriptos en el RUC por medio del Sr. **XX**, indicando algunos que la inscripción fue realizada bajo engaños por parte de la mencionada persona, otros afirmaron que tuvieron la promesa de obtención de créditos o de algún beneficio. Todos señalaron que nunca tuvieron acceso al Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), que no poseen activos fijos ni propiedad, planta y equipos ni empleados, que nunca tuvieron talonarios en su poder y dejaron constancia que no reconocen la emisión de facturas ni los montos expuestos en la planilla expuesta en la entrevista informativa, entre ellos **NN**. Con base a las **DD.JJ.** informativas y determinativas registradas en el **SGTM**, así como los registros contables aportados por **NN** respecto a **XX**, el **DS2** confirmó la no utilización de las facturas supuestamente emitidas por este a nombre de la firma sumariada, razón por la cual concluyó que corresponde su exclusión.

En cuanto a la supuesta proveedora **XX**, los funcionarios de la **GGII**, se constituyeron en el domicilio fiscal declarado en el RUC por la misma pero no fue ubicada. A través de los datos extraídos del Sistema Integrado de Facturación Electrónica Nacional (**SIFEN**), accedieron al contacto telefónico la misma y esta mencionó que actualmente se encontraba en Brasil, que estaba dispuesta a acercarse hasta Ciudad del Este, a efectos de colaborar para la entrevista informativa. Así mismo, agregó que su hermana de nombre **XX**, se encontraba en la misma situación. En la verificación del ejercicio fiscal 2021 se observan facturas emitidas a **NN**.

En lo que refiere al Sr. **XX**, mediante entrevista informativa efectuada por los funcionarios de la **GGII**, indicó que nunca se inscribió como contribuyente ante la **DNIT**, que no es socio de ninguna empresa, no tiene clave ni acceso al **SGTM**; no tiene contador; no tiene ninguna

actividad comercial ni de servicio. Dijo que desconoce totalmente las facturas y los contribuyentes mencionados en la lista que forma parte del Acta de Entrevista (entre ellos **NN**). Nunca tuvo en su poder ninguna factura, tampoco sabía que tenía RUC. Se aclara que la entrevista fue realizada en presencia de la señora XX con CIC N° 00, quien manifestó ser tutora del Sr. XX, según copia de la guarda del niño que acredita lo invocado; y la misma manifestó que accedía a la entrevista a los efectos de deslindar cualquier responsabilidad en su carácter de tutora debido a que el Sr. XX no tiene la capacidad económica ni de conocimientos para ejercer ninguna actividad.

En lo que respecta a la supuesta proveedora **XX**, los funcionarios de la **GGII** se constituyeron en el domicilio fiscal declarado en el RUC, sin embargo, no se logró ubicar a la misma. Asimismo, al intentar comunicarse al número telefónico (0983) 00, el mismo se encontraba apagado. En la verificación del ejercicio fiscal 2021 se observan facturas emitidas a **NN**. Finalmente, en lo que respecta a la supuesta proveedora **XX**, mediante la entrevista la misma que le fuera efectuada manifestó que no tenía conocimiento de su inscripción en el RUC, ya que nunca realizó dicho trámite. Indicó que nunca tuvo acceso al **SGTM**, ni solicitó timbrados, no posee activos fijos, propiedad, planta/equipos. Finalmente, dejó constancia que no reconoce la emisión de las facturas registradas en la planilla de la entrevista informativa; además, negó las ventas y los montos expuestos, no conoce a los supuestos clientes, nunca tuvo talonarios en su poder. Actualmente trabaja en una casa particular y es estudiante. Realizó la denuncia ante el Ministerio Público y ante la **DNIT**, solicitó el bloqueo y cancelación de RUC. En la verificación del ejercicio fiscal 2021 se observan facturas emitidas a **NN**.

Con base en los elementos de juicio recabados, el **DS2** concluyó que los contribuyentes afectados fueron víctimas de un esquema ilegal en el cual utilizaron sus datos personales. Mediante esta maniobra, se obtuvieron comprobantes de venta timbrados con el fin de simular transacciones comerciales inexistentes en beneficio de terceros. Estas facturas fueron comercializadas y utilizadas de manera fraudulenta para generar deducciones impositivas indebidas, logrando así realizar deducciones fiscales indebidas y así pagar un impuesto menor al debido por lo que las operaciones entre los supuestos proveedores y **NN** carecen de existencia real.

El **DS2** señaló que, conforme a la normativa vigente, para que los montos consignados en las **DD.JJ.** sean admitidos, no basta con el cumplimiento de requisitos formales. Es imperativo que las erogaciones correspondan a un hecho económico real y efectivamente realizado. En este sentido, la documentación presentada debe ser el reflejo fiel de una transacción verdadera; de lo contrario, el documento pierde su validez como respaldo tributario, independientemente de su apariencia de legalidad.

En lo que refiere a la responsabilidad de la **AT** en el proceso de inscripción en el RUC y en el otorgamiento de documentos timbrados, el **DS2** aclaró que esta se limita a la verificación del cumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en la normativa, solo a efectos de la inscripción y expedición del timbrado, siendo responsabilidad del vendedor y del comprador las actuaciones posteriores que realicen como contribuyentes así como lo que consignen en sus facturas, por ello es importante destacar que aun cuando una factura contenga la numeración con un Timbrado que el **SGTM**, reconozca como válido no verifica ni certifica la veracidad de la transacción de la operación consignada en dicha factura.

En ese contexto, el **DS2** señaló que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho, la cual implica que detectada la infracción la **AT** ponga a conocimiento del contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad de hacerlo en el Sumario Administrativo, no lo hizo, en el presente proceso se limitó a exponer su disconformidad con la denuncia. Si bien ofreció pruebas, ninguna de ellas resultó idónea para refutar los cargos,

pues no se aportaron registros contables ni documentos que acreditaran la materialidad de las operaciones (tales como medios de pago bancarizados, constancias de recepción de bienes o acreditación de servicios efectivamente prestados). En consecuencia, el **DS2** ratificó que la firma sumariada utilizó facturas de contenido falso para simular operaciones comerciales y obtener beneficios fiscales indebidos

Finalmente, el **DS2** concluyó que las operaciones de ventas descritas en las facturas utilizadas por **NN** son inexistentes, no representan una erogación real y no cumplen con las condiciones legales a efectos de considerarse como deducibles y la contribuyente las utilizó como respaldo de sus créditos fiscales del IVA General de los periodos fiscales 04, 05, 06, 09, 10 y 12/2021 obteniendo un beneficio indebido al lograr reducir los montos de los impuestos que debió ingresar en infracción a lo establecido en los artículos artículos 80, 86, 88 y 89 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el Art. 22 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, por lo que el **DS2** consideró que corresponden las impugnaciones de las facturas de contenido falso.

Así también el inc. b) del Art. 207 de la Ley dispone: "*...Las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán: coincidir fielmente con la documentación correspondiente*".

Por las razones expuestas, el **DS2** concluyó que los hechos mencionados constituyen prueba suficiente para considerar que **NN**, registró y declaró en sus **DD.JJ.** determinativas e informativas del módulo **SGTM**, así como en su Libro de IVA Compras facturas que no fueron emitidas a su favor por los supuestos proveedores mencionados, en consecuencia, se relacionan a operaciones inexistentes. Por tanto, el **DS2** concluyó que procede la determinación de los tributos efectuada por los auditores de la **GGII** y su consecuente reclamo fiscal.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** adujo: "*Que, las descabelladas, incoherentes e improcedentes pretensiones de la fiscalización no encuentra sustento, ni fáctico ni normativo. Menciona que se ha comprobado la declaración con datos falsos e informaciones inexactas y por ende, la intención de defraudación de mi mandante, a través de las entrevistas realizadas. Esto es totalmente absurdo, pues una cuestión que tiene directa relación con aspectos subjetivos (intención dolosa) en ningún caso puede demostrarse con supuestos actos irregulares realizadas por terceras personas totalmente ajenas a NN Es totalmente falso, que mi mandante haya presentado declaraciones juradas con datos falsos o informaciones inexactas, pues con total independencia de la eventual irregularidad de los emisores, NN es un adquirente de buena fe, las operaciones sustentadas en las facturas objetadas son reales, la información consignada en las declaraciones juradas se configura totalmente con la realidad de los hechos, con la legalidad de las operaciones y con veracidad de los egresos que sustentan los créditos fiscales en el IVA. Que, mi mandante niega categóricamente que haya tenido intención de defraudar y mucho menos haber cometido defraudación fiscal. Mi mandante no ha utilizado facturas de contenido falso, al menos no intencionadamente y eso excluye responsabilidad. Si en la emisión de las facturas hay irregularidad, no es responsabilidad de NN (que es receptor, no emisor), sino de quienes están involucrados en la emisión. Ha procedido diligentemente, adquiriendo los bienes y servicios, recibiendo las facturas, controlando la validez de las facturas y controlando la causalidad de dichos gastos, situaciones que demuestran de manera indubitable, la buena fe en el proceder y la realidad de las operaciones documentadas con las facturas cuestionadas...*" (sic).

El **DS2** resaltó que, el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** utilizó facturas que describen operaciones inexistentes como respaldo de sus créditos fiscales, lo que implicó el no ingreso

del impuesto correspondiente, la presentación de **DD.JJ.** con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), el cual no solo está representado por el monto que dejó de ingresar oportunamente en concepto de tributos sino por la irregularidad en la declaración de sus operaciones comerciales inexistentes, que no dan derecho al crédito fiscal en el IVA General, todo ello en concordancia con lo dispuesto en la Ley y las normas reglamentarias de dichos impuestos. **Por tanto**, conforme a las evidencias obtenidas, quedó confirmado que se cumplen todos los presupuestos para calificar la conducta de **NN** de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la Ley.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo; a fin de establecer la graduación de la misma, el **DS2** consideró las circunstancias establecidas en los numerales 1), 2), 3), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **la reiteración** por la comisión de varias infracciones del mismo tipo en varios periodos de un ejercicio fiscal; **la continuidad por la transgresión repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa (utilización de facturas de contenido falso)**; **la reincidencia**, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos 5 (cinco) años de la aplicación por la Administración, por resolución firme, y ejecutoriada de la sanción correspondiente a la infracción anterior”, dado que la firma fue fiscalizada en el ejercicio fiscal 2023; **el grado de conducta del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, ya que pertenece a la categoría de Medianos Contribuyentes, además de la obligación de presentar Estados Financieros (**EE.FF.**) y Auditoría Externa Impositiva (**AEI**) durante los ejercicios fiscalizados; **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, que se halla representada por la utilización de facturas irregulares por un monto total imponible de Gs. **11.471.678.499** lo que constituye una irregularidad en la declaración de sus compras relacionadas a operaciones inexistentes y de esta manera hizo valer ante la **AT** formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (numeral 12) del Art. 174 de la Ley; y **la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, pues la firma sumariada presentó todos** los documentos requeridos por la **AT** en la Orden de Fiscalización; en consecuencia recomendó aplicar la multa del 220% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DS2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al haber **NN** registrado y declarado operaciones de compras inexistentes que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, el Sr. **NN** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la **AT**, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de la firma, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria de la misma por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en su Art. 1174, establece la responsabilidad subsidiaria de los Gerentes y socios en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

Por otra parte, el **DS2** resaltó que se encuentra vigente el Decreto N° 5154/2025, "Por el cual se establece un régimen excepcional y transitorio de regularización de determinadas deudas impositivas", en cuyo Art. 3°, segundo párrafo, se establece expresamente

que: "Excepcionalmente, en caso de conformidad o allanamiento expreso por parte del contribuyente, en los procesos de fiscalización, sumarios administrativos y recursos de reconsideración en curso, se aplicará la sanción mínima prevista para la calificación de defraudación".

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DS2** concluyó que corresponde determinar la obligación tributaria, aplicar la multa y dictar el acto administrativo.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1º: 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
521 - AJUSTE IVA	04/2021	377.049.764	829.509.481	1.206.559.245
521 - AJUSTE IVA	05/2021	60.304.282	132.669.420	192.973.702
521 - AJUSTE IVA	06/2021	55.303.046	121.666.701	176.969.747
521 - AJUSTE IVA	09/2021	97.423.288	214.331.234	311.754.522
521 - AJUSTE IVA	10/2021	434.441.117	955.770.457	1.390.211.574
521 - AJUSTE IVA	12/2021	122.646.354	269.821.979	392.468.333
Totales		1.147.167.851	2.523.769.272	3.670.937.123

Obs.: Los accesorios legales serán calculados conforme a lo dispuesto en el Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2º: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de la multa del 220% sobre los tributos defraudados, de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **NN** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4º: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal, conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingresen los montos que correspondan a los impuestos y multas determinados.

Art. 5º: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y Asistencia al Contribuyente, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ

GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS