



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;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 01/09/2025, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la Gerencia General de Impuestos Internos, en adelante **GGII**, de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, dispuso el control de la obligación del IVA General de los periodos fiscales 12/2023, 02, 05 a 12/2024, 03 y 04/2025 de **NN**, con relación a los ingresos y egresos correspondientes a los periodos fiscalizados y para el efecto le requirió que presente sus comprobantes de compras y ventas, su Libro Compras y Ventas del IVA y el listado de bancos con los cuales opera la firma, lo cual no fue cumplido.

La Fiscalización se originó en los trabajos de investigación efectuados por el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) respecto al cumplimiento de las obligaciones de **NN** con relación a la consistencia de sus transacciones comerciales y constataron que la misma habría incurrido en la simulación de operaciones de venta, con la finalidad de que sus supuestos clientes respaldaran créditos fiscales, costos y gastos inexistentes, en contravención de la normativa tributaria vigente. Debido a ello, la mencionada dependencia emitió el Informe DGFT/DPO N° 824/2025 y generó el proceso de Fiscalización Puntual.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** constataron que **NN** simuló operaciones de ventas y emitió facturas de contenido falso para respaldar transacciones comerciales inexistentes, debido a que la misma no cuenta con la posibilidad material de realizarlas, pues no cuenta con la infraestructura necesaria ni medios económicos para respaldar la envergadura de las supuestas ventas efectuadas ni aportó evidencia alguna que las justifique, lo cual denota que tuvo la finalidad de comercializar y respaldar irregularmente costos, gastos y créditos fiscales a favor de terceros y sin respaldo documental, en perjuicio del Fisco, infringiendo con su actuar lo dispuesto en los artículos 88, 89, 92 de la Ley N° 6380/2019, concordante con el Art. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019.

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 results del Sumario Administrativo. Asimismo, sugirieron aplicar las multas en concepto de Contravención de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley y el Num. 6), Inc. b) del Anexo a la RG N° 13/2019, por no presentar los documentos requeridos por la Administración Tributaria (**AT**), todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuest o a Ingresar	Base para la aplicación de la multa	Multa
521 - AJUSTE IVA	dic-23	45.465.000.00 0	0	4.546.500.00 0	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 212 Y 225 DE LA LEY N.º 125/91.
521 - AJUSTE IVA	feb-24	694.903.302	0	69.490.330	
521 - AJUSTE IVA	may-24	606.889.279	0	60.688.928	
521 - AJUSTE IVA	jun-24	575.206.706	0	57.520.671	
521 - AJUSTE IVA	jul-24	11.189.397.14 6	0	1.118.939.71 5	
521 - AJUSTE IVA	ago-24	797.528.758	0	79.752.876	
521 - AJUSTE IVA	sept-24	2.331.524.178	0	233.152.418	
521 - AJUSTE IVA	oct-24	821.215.619	0	82.121.562	

521 - AJUSTE IVA	nov-24	1.401.616.271	0	140.161.627	
521 - AJUSTE IVA	dic-24	6.945.699.144	0	694.569.914	
521 - AJUSTE IVA	mar-25	3.776.909.044	0	377.690.904	
521 - AJUSTE IVA	abr-25	8.301.991.401	0	830.199.140	
551 - AJUSTE CONTRAVENCION	28/10/2025	0	0	0	300.000
TOTALES		82.907.880.848	0	8.290.788.085	300.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 de fecha 04/02/2026, el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG DNIT N° 02/2024 que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y la aplicación de sanciones.

La firma contribuyente presentó el formulario N° 00 del 17/02/2026 solicitando copias de los antecedentes sumariales y prórroga para presentar los Descargos, los cuales fueron contestados por medio de la Providencia N° 00 del 18/02/2026.

Posteriormente, mediante el Formulario N° 00 presentó su Descargo, siendo así a través de la Resolución N° 00 del 13/03/2026 el **DS2** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio. Por medio del Formulario N° 00 del 27/03/2026 solicitó prórroga de dicha etapa, la cual fue concedida mediante la Providencia N° 00 del 30/03/2026. En fecha 20/04/2026 la sumariada presentó el formulario N° 00 en el que ofreció sus pruebas, las cuales fueron contestadas mediante la Providencia N° 00. Habiendo transcurrido el tiempo legal, a través de la Resolución N° 00 del 30/04/2026 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la firma del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron ingresados por medio del Formulario N° 00. En consecuencia, el **DS2** llamó a Autos para Resolver; todas estas etapas procesales fueron debidamente notificadas.

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

En lo que respecta a la Fiscalización efectuada, **NN** adujo que la misma comprendió todos los impuestos y todos los periodos fiscales no prescriptos resultando una fiscalización integral y manifestó: *"...De acuerdo con la disposición reglamentaria queda claro que la fiscalización puntual solo puede referirse a determinado impuesto, ejercicio fiscal u operación. Solamente bajo una fiscalización integral cuyo inicio necesariamente debe ser consecuencia de un sorteo o fiscalización puntual previa, el control puede abarcar a todos los tributos y períodos no prescriptos... Como podemos ver, la fiscalización abarcó 12 periodos del IVA, por los períodos no prescriptos. Es decir, la irregularidad se dio en el origen mismo de la fiscalización, pues la misma, como se desprende del propio informe final, no tuvo su origen en un sorteo o en una fiscalización puntual previa... Resulta notorio que en el presente caso se ha incumplido con el procedimiento legal, pues se realizó una fiscalización integral que no tuvo su origen ni en un sorteo, ni en una fiscalización puntual previa. La prueba de ello es la Orden de Fiscalización N° 00, en donde claramente se refleja que la fiscalización practicada a mi representada fue una integral... Asimismo, se destacó que el sistema vigente distingue claramente entre fiscalizaciones integrales — que comprenden todos los tributos o periodos no prescriptos— y fiscalizaciones puntuales —limitadas a determinados tributos, periodos o hechos generadores—, fijando además plazos máximos concretos: 45 días para las puntuales y 120 días para las integrales, con posibilidad de prórroga por igual término en casos de especial complejidad. Por otra parte, pese a tratarse formalmente de una fiscalización puntual, se requirió a mi representada la totalidad de los libros contables —Obligatorios y no obligatorios—, lo cual excede claramente el marco acotado que caracteriza este tipo de fiscalización..." (sic).*

Sobre el punto, el **DS2** resaltó que la Administración Tributaria (**AT**) se encuentra expresamente autorizada por el Art. 186 de la Ley a fijar normas generales para trámites administrativos, impartir instrucciones y dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de tributos y, las normas dictadas al respecto se subordinarán a las leyes y reglamentos, y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos obligados que las hayan consentido expresa o tácitamente, o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes.

En uso de tal potestad, la **GGII** ha dictado la RG N° 25/2014 del 30/04/2014, por la cual se reglamentan las tareas de fiscalización, reverificación y control previstas en la Ley y su modificatoria Ley N° 2421/2004; en la cual mencionan la necesidad de reglamentar lo dispuesto por los Artículos 31 y 32, de manera a mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria y establecer un procedimiento definido que propicie el cumplimiento estricto de las leyes tributarias vigentes.

Por lo tanto, la **GGII**, en uso de sus facultades, ha asignado y realizado las funciones que hacen a su competencia en el marco de la irrestricta legalidad, es decir, observando los presupuestos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente con los que deben cumplir los actos de la Administración Tributaria para reputarse legítimos, conforme lo establece el artículo 196 de la Ley.

En ese sentido, se establece que las Fiscalizaciones Puntuales se refieren al proceso de verificación que podrá comprender determinados impuestos, periodos o ejercicios fiscales, operaciones, registros, cuentas y documentos del contribuyente; en este caso, si bien abarcó periodos y ejercicios fiscales no prescriptos, la Orden de Fiscalización solo se basó en ingresos y egresos correspondientes a los periodos fiscalizados y sus respectivos registros contables e impositivos, por lo tanto no corresponde a una Fiscalización Integral como pretende la firma sumariada.

Por otra parte, **NN** adujo incumplimiento del plazo de la fiscalización y expresó: *"...No resulta necesario efectuar análisis comparativos adicionales para constatar que los proveedores individualizados en la Nota de Requerimiento DGFT N° 685/2025 coinciden íntegramente con aquellos consignados posteriormente en la Orden de Fiscalización. En consecuencia, el inicio efectivo del procedimiento de fiscalización debe situarse en fecha 20/05/2025, momento en que se exteriorizó formalmente el requerimiento de información vinculado a los mismos sujetos y periodos. Computados los cuarenta y cinco (45) días hábiles previstos legalmente, el plazo máximo para la fiscalización puntual feneció el 09 de julio de 2025. Sin embargo, para esa fecha ni siquiera se había notificado formalmente la Orden de Fiscalización, circunstancia que evidencia una clara irregularidad procedimental. Asimismo, el Acta Final fue emitida en fecha 28/10/2025, lo que demuestra de manera objetiva y verificable que el procedimiento excedió ampliamente el límite temporal establecido en la Ley N° 2421/04. Tal exceso configura un incumplimiento directo de una garantía legal expresa. En virtud de ello, el Acta Final N° 00, dictada como resultado de un procedimiento tramitado fuera del plazo máximo permitido, se encuentra afectada en su validez y debe ser declarada nula..."* (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 01/09/2025 y desde esa fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 28/10/2025, transcurrieron exactamente 40 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.

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.

NN adujo también improcedencia de la apertura del sumario sin informe previo y expresó: "De todo lo desarrollado se concluye, con suficiente claridad jurídica, que la apertura de un sumario administrativo sancionador carece de procedencia y validez cuando no se encuentra precedida por un informe circunstanciado, debidamente motivado y con imputación concreta, conforme lo exige el régimen legal aplicable. Dicho informe no constituye una mera formalidad accesoria ni un requisito susceptible de convalidación posterior, sino el presupuesto esencial que habilita el ejercicio legítimo de la potestad sancionadora de la Administración. La exigencia de este informe previo cumple una función estructural dentro del procedimiento: delimita con precisión el objeto del proceso, identifica al presunto infractor, describe detalladamente los hechos u omisiones atribuidos y determina la norma presuntamente vulnerada. En ausencia de esta imputación formal e individualizada, el sumario carece de sustento fáctico y jurídico determinado, transformándose en una actuación indeterminada o exploratoria, incompatible con el principio de legalidad y con la naturaleza garantista del derecho administrativo sancionador. Disponer la apertura del sumario prescindiendo de este acto habilitante implica alterar ilegítimamente la lógica procedimental, trasladando al administrado la carga de defenderse frente a imputaciones vagas o inexistentes, lo que vacía de contenido sustancial el derecho de defensa. Tal actuación vulnera el debido proceso en su dimensión constitucional, convencional y legal, afectando garantías fundamentales como la defensa en juicio, el derecho a ser informado previa y detalladamente de la acusación y la exigencia de motivación suficiente en los actos que restrinjan derechos..." (sic).

El **DS2** señaló que el Informe Final no es un acto de determinación ni obliga al contribuyente; pero es un acto administrativo y por ello para que sea válido es necesario que el mismo sea razonable y esté fundado o motivado. La motivación debe contener dos elementos; en primer lugar, los hechos que han dado origen a la existencia de la obligación; los cuales deben presentarse de forma concreta y, en segundo lugar, los fundamentos de derecho que dan consistencia a la actuación de la **AT**. Estos elementos están contenidos dentro del Informe Final de Auditoría N° 00 del 12/11/2025 el cual desde el punto de vista estrictamente formal, se adecua a lo establecido en el Art. 196 de la Ley que dispone que las actuaciones de la **AT** (y por ende, de los órganos que la componen) gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron considerados en este caso; por tanto, el **DS2** ratificó que las mismas son plenamente válidas.

Por otra parte, cabe destacar que en el Informe Final se detallan de manera detallada todas y cada una de las actuaciones efectuadas por la **GGII**. Este acto administrativo constituye el antecedente causal y el sustento fáctico indispensable que motivó la apertura del presente Sumario Administrativo. Es precisamente dentro de este procedimiento donde se materializa y ejerce de forma efectiva el derecho a la defensa y la garantía constitucional del debido proceso. En el caso particular, dichas garantías se encuentran plenamente acreditadas, toda vez que la **AT** respetó rigurosamente cada una de las etapas procesales preestablecidas en la ley. Prueba irrefutable de ello es la participación de **NN**, la cual no solo fue debidamente notificada del inicio de las actuaciones, sino que ejerció plenamente sus derechos al formular su correspondiente descargo, ofrecer los medios probatorios que estimó pertinentes y controvertir los hallazgos fiscales. En consecuencia, al no verificarse situación alguna de indefensión ni vicio procedimental, el **DS2** concluyó que los agravios invocados por la sumariada carecen absolutamente de sustento fáctico y jurídico.

Igualmente, mencionó que cabe señalar 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 y el hecho de que no haya ejercido correctamente su defensa no es cuestionable a la **GGII**.

En cuanto a la cuestión de fondo, **NN** adujo: *"Nulidad de la determinación por aplicación de una figura no prevista en la ley. La legislación tributaria paraguaya exige que toda determinación impositiva se realice conforme a procedimientos y métodos expresamente previstos por la Ley, los cuales deben ser aplicados con estricto respeto a los principios que rigen la actuación administrativa. En consecuencia, la Administración Tributaria no se encuentra habilitada para crear, mediante actos administrativos o interpretaciones internas, categorías autónomas de determinación que no se encuentren previstas en la normativa vigente. En el caso que nos ocupa, tanto el Acta Final de Fiscalización como el Informe de Auditoría sostienen que las operaciones documentadas por la firma contribuyente habrían sido simuladas y que las facturas emitidas carecerían de sustento real. Sin embargo, dicha conclusión no se vincula con la aplicación de ningún método de determinación reconocido por la legislación tributaria. Antes bien, la Administración se limita a construir una hipótesis de simulación que luego utiliza como fundamento para recalcular los ingresos y determinar el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, introduciendo de hecho una modalidad de determinación que no encuentra respaldo en el ordenamiento jurídico..."* (sic).

Al respecto, el **DS2** aclaró que si de las investigaciones efectuadas por la Administración Tributaria (**AT**) sean detectadas facturas falsas o simuladas, no se crea una categoría autónoma de determinación; sino que, en uso de sus facultades legales, ha constatado la inexistencia material de las operaciones declaradas, considerando que la finalidad de todo proceso que es determinar el impuesto de acuerdo con la realidad económica (Art. 247 de la Ley) y ejerciendo sus facultades de determinación sobre base cierta o presunta, las cuales están plenamente previstas en la ley.

La **AT** se encuentra facultada a calificar los actos del contribuyente atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica y económica. Cuando un contribuyente utiliza formas jurídicas o documentos (facturas) que no se compadecen con la realidad (operaciones simuladas), la **AT** tiene la potestad de prescindir de tales formas y determinar la verdadera obligación tributaria sobre la base de los hechos reales. La simulación no es un método de estimación; es una distorsión de la realidad que, una vez probada, despoja de validez fiscal a los comprobantes emitidos. El **DS2** destacó además que la Ley exige que los comprobantes de venta respalden operaciones **reales** para ser deducibles o generar crédito fiscal. Si queda demostrada que la operación es ficticia, el documento pierde su eficacia jurídica. En consecuencia, el recálculo del débito fiscal y de los ingresos no es un acto arbitrario, sino la consecuencia legal directa de haber dejado sin efecto créditos y costos inexistentes que pretendían disminuir de forma ilícita la carga tributaria; razón por la cual, lo esgrimido por **NN** carece de sustento.

Por otra parte, **NN** adujo que la Administración no indicó el método de determinación utilizado y agregó: *"... En el presente caso, de la lectura del Acta Final de Fiscalización y del Informe de Auditoría se advierte que la Administración Tributaria no ha indicado de manera expresa cuál fue el método utilizado para practicar la determinación que dio origen a los montos consignados en la reliquidación practicada. La defensa ha señalado oportunamente esta circunstancia al manifestar que se desconoce si la determinación realizada corresponde a una determinación cierta, presunta, mixta o a cualquier otro procedimiento contemplado en la legislación tributaria. Esta omisión reviste particular gravedad,*

pues impide verificar la legalidad del procedimiento aplicado por la Administración. La ausencia de una identificación clara del método de determinación priva al contribuyente de la posibilidad de comprender los fundamentos técnicos del cálculo efectuado y de ejercer adecuadamente su derecho de defensa frente a la pretensión fiscal... Por una parte, la Administración sostiene que las operaciones documentadas por la firma contribuyente no habrían existido en la realidad económica, afirmando que las facturas emitidas serían de contenido falso y que las transacciones registradas no corresponden a operaciones efectivamente realizadas. Esta afirmación constituye el fundamento central de la hipótesis de simulación que la Administración utiliza para justificar la impugnación de las operaciones registradas por el contribuyente. Sin embargo, de manera simultánea, la propia Administración procede a reconstruir ingresos atribuibles al contribuyente y a calcular sobre dichos montos el correspondiente débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. De esta manera, la Administración utiliza las mismas operaciones cuya existencia niega como base para determinar el tributo supuestamente adeudado" (sic).

Sobre el punto, el **DS2** desestimó el argumento de la recurrente, aclarando que la impugnación de operaciones simuladas se ejecutó en estricto cumplimiento de las facultades de determinación conferidas por la ley a la **AT**, basada en las evidencias obtenidas y cruces de información que llevaron a concluir que las ventas facturadas carecían de sustento real (inexistencia de flujo de mercaderías, capacidad operativa o respaldo financiero), por lo que se procedió a la exclusión e impugnación de las facturas emitidas indebidamente por operaciones inexistentes para ajustar a los datos reales y ciertos de la firma.

Por otra parte, el **DS2** aclaró que la impugnación de los débitos fiscales declarados por **NN** no constituyó en modo alguno una determinación impositiva de nuevas obligaciones, contrariamente a lo alegado por la sumariada. La actuación de la **AT** se basó en privar de efectos jurídicos a los comprobantes emitidos por operaciones inexistentes. Dado que el débito fiscal declarado por la firma provenía de transacciones simuladas, su exclusión no implica la creación o el cálculo de un nuevo tributo (no hay impuesto a ingresar), sino la anulación de un beneficio fiscal indebidamente registrado en beneficio de terceros. Por tal motivo, los agravios expuestos por **NN** respecto a una supuesta determinación arbitraria carecen de sustento.

Asimismo, **NN** adujo que: *"En el presente caso, no existe controversia respecto de un hecho fundamental: las facturas cuestionadas fueron efectivamente emitidas por la propia firma NN, utilizando talonarios debidamente timbrados por la Administración Tributaria. La autoridad fiscal no ha sostenido en ningún momento que dichos comprobantes hayan sido confeccionados por un tercero. ni que el documento haya sido falsificado materialmente. ni que la firma emisora no corresponda a la contribuyente fiscalizada. Por el contrario, el propio informe de auditoría reconoce que las facturas provienen formalmente de la empresa fiscalizada. En tales condiciones, resulta jurídicamente imposible calificar dichos comprobantes como "factura; falsas". La autenticidad del documento no se encuentra en discusión, pues las facturas fueron emitidas por quien figura como su emisor. LO que la Administración cuestiona, en realidad, es la supuesta inexistencia de las operaciones que dichos documentos registran, lo cual constituye una cuestión completamente distinta desde el punto de vista jurídico... En el caso analizado, la Administración Tributaria ha construido una categoría jurídica inexistente al calificar como "facturas falsas" documentos que, en realidad, han sido emitidos por quien figura como su autor. Esta interpretación desnaturaliza el concepto mismo de falsedad documental y desborda el marco de las facultades legales de la Administración, sustituyendo el análisis jurídico por una inferencia basada en presunciones relativas a la supuesta inexistencia de las operaciones. Por consiguiente, la calificación administrativa de las facturas emitidas por NN como documentos falsos carece de sustento jurídico suficiente, al no verificarse el elemento esencial que define la falsedad documental, esto es, la falta de correspondencia entre el autor del documento y quien aparece como su emisor. Al haber sido emitidos los comprobantes por la propia firma que figura como emisor, los documentos mantienen su autenticidad formal y no pueden ser considerados falsos en los términos que pretende la Administración..."* (sic).

El **DS2** refirió que el análisis del caso se centra en la comprobación material de las operaciones de ventas por parte de **NN** y la posibilidad de la realización de estas, de manera a validar su uso como respaldo para la liquidación impositiva.

Al respecto, el **DS2** señaló que **NN** emitió facturas de contenido falso para respaldar ventas inexistentes, debido a que la misma no pudo prestar los servicios ni las ventas consignadas en las facturas que emitió, permitiendo así que terceras personas (supuestos clientes) se beneficien indebidamente con el crédito fiscal, configurándose así la intención de defraudar al fisco, al enmarcarse

los hechos constatados en lo establecido en el artículo 173 numerales 1), 3) y 5) de la Ley, conforme se expone a continuación:

El **DS2** resaltó que no se pudo determinar o ubicar el domicilio fiscal de la sumariada: no se observa una correlación razonable entre la capacidad operativa de la misma y el volumen de ingresos presuntamente generados, dado que carece de infraestructura adecuada, personal visible, activos fijos y registros contables, situación evidenciada al momento de intentar notificar la Orden de Fiscalización, la cual tuvo que ser notificada vía edicto. En el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), entre los documentos escaneados de la firma, obra la factura de ANDE del domicilio fiscal declarado y corresponde a la vivienda particular de XX. El contribuyente XX no cuenta con la actividad comercial de alquiler de local y tampoco efectúa operaciones de ventas de servicios conducentes a concluir que se encontraba efectivamente facturando a **NN** por el alquiler del local.

Asimismo, indicó que las personas vinculadas a la empresa (XX y XX, Representante Legal y socia respectivamente), quienes se encuentran registrados en el RUC, afirmaron mediante acta labrada, que solo operaron hasta el año 2015 y presentaron la documentación que sugiere que la firma fue enajenada vía contrato privado entre partes, cuya acción debió efectuarse por escritura pública al tratarse de una Sociedad Anónima. En el caso de las personas que figuran en el contrato privado como nuevos vinculados, uno de ellos falleció 4 meses después de haberse registrado la operación, vivía en casa de sus padres y ningún banco o financiera ha indicado que el mismo contaba con alguna cuenta bancaria a su nombre. Con respecto al otro vinculado, Alfredo Mendoza, a la fecha continúa como funcionario dependiente de firmas vinculadas a XX, percibiendo un salario que, en promedio, no supera los Gs 3.500.000, sumado a que, según los datos del Registro Único del Automotor, solamente tiene a su nombre una motocicleta; todas estas evidencias, llevan a concluir que ambas personas, XX y XX no fueron ni son los dueños de la firma.

En cuanto al personal dependiente, señaló que dentro de los periodos fiscalizados no contaba con éstos, con base en los datos del Instituto de Previsión Social (**IPS**), se constató que **NN** no registra empleados cotizantes a su nombre, situación que resulta inconsistente con el volumen de operaciones declarado y la naturaleza de la actividad económica que afirma desarrollar.

Por otra parte, el **DS2** corroboró que no registra compras que sustenten sus ventas: se identifican montos ínfimos informados por operaciones de venta, lo que refuerza la hipótesis de inexistencia de actividad comercial real por parte de la sumariada, y que los importes han sido simplemente incorporados en las **DD.JJ.** de IVA. Esto se refuerza con la no presentación de documentaciones por parte de la firma durante la etapa investigativa y en el proceso fiscalización.

Indicó además sobre las graves inconsistencias en las **DD.JJ.** y Estados Financieros (**EE.FF.**): En diciembre de 2023, cuando se realizó la supuesta venta de la sociedad a otras personas, se observó que, en ese mismo periodo, se presentaron **DD.JJ.** del IVA que se encontraban omisas, correspondientes a los periodos fiscales de enero a junio del año 2019, en las cuales se declararon únicamente compras por un total de Gs. 237.114.900.000. Posteriormente, a partir de diciembre de 2023 y hasta el año 2025, se registraron ventas a los supuestos clientes (XX, XX, XX, XX y XX) vinculados al esquema investigado, por un monto total de Gs. 82.907.880.848, situación completamente irregular y que lleva a confirmar que se trataría de una maniobra para generar créditos a otras empresas, ya que, resulta completamente imposible que una Sociedad Anónima, que presenta **EE.FF.** anuales, haya podido cerrar el balance sin darse cuenta de que había omitido registrar operaciones por estos montos de gran envergadura, si no, 4 años después, haberlo corregido. También en diciembre de 2023 recién se presentaron los **EE.FF.** correspondientes a los ejercicios fiscales 2019, 2020 y 2021, en los cuales se repiten los mismos valores en cada uno de los años: Caja: Gs. 2.000.000.000. Inventarios: Gs. 237.115.221.670. Créditos por impuestos corrientes: (10% del valor de inventarios). Proveedores locales: Gs. 260.826.743.837. Capital: Gs. 2.000.000.000. Estos valores declarados resultan carentes de sustento, considerando que, según manifestaciones obtenidas en entrevista informativa con la Sra. XX y XX, ambas aseguraron haber vendido la firma en diciembre de 2023 sin activos, sin personal ni infraestructura operativa. Asimismo, los supuestos compradores, el Sr. XX (fallecido en 2024) y el Sr. XX (funcionario dependiente de XX), no contaban con la capacidad económica ni financiera para asumir un volumen de activos, pasivos o capital como los declarados, ni para haber realizado las operaciones registradas en las **DD.JJ.** presentadas en los periodos fiscalizados.

Señaló asimismo que, no presentó los documentos contables que reflejen al menos el registro de sus operaciones, es más, nadie se hace cargo de la propiedad de la firma. En relación con la solicitud de las facturas en las imprentas, en el periodo 2017 y 2018 fueron solicitadas y retiradas por la Sra. XX,

en años posteriores a la supuesta venta de la entidad, se constató que el Reporte de Entrega y la Autorización y Timbrados de Preimpresos ya se encuentran sin firma como así también sin la Cedula de Identidad de la persona que pudo haber retirado las mismas. Nula operatividad en el mercado financiero a pesar de los importantes volúmenes facturados. Ni una sola evidencia física de la existencia real de la empresa XX ínfimo aporte fiscal. A partir del arrastre del crédito fiscal ingresado en los períodos enero, febrero, abril, mayo y junio 2019, se observan pagos ínfimos de impuestos correspondientes a los períodos fiscalizados. Asimismo, la firma sumariada no ha presentado las facturas que respalden dichas operaciones, ni órdenes de pago, cheques u otros documentos que permitan concluir que las operaciones aludidas realmente se llevaron a cabo.

Estos elementos recabados sirvieron al **DS2** para concluir que **XX** no cuenta con capacidad económica ni operativa para realizar las ventas que supuestamente efectuó, simuló las operaciones comerciales a beneficio de terceros que comercializan y utilizan las facturas de manera fraudulenta con el objetivo de realizar deducciones fiscales indebidas y así pagar un impuesto menor al debido por lo que las operaciones de ventas jamás existieron, por tanto, corresponde impugnar los débitos fiscales declarados por la sumariada de conformidad al cuadro N° 2 del Informe Final de Auditoría.

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.

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

Sobre el caso, el **DS2** resaltó que ninguno de los hechos antes mencionados fue desvirtuado por **NN**, pues no presentó un solo elemento que desvirtúe lo denunciado por los auditores de la **GGII** en su contra, a pesar de que la **AT** le dio todas las oportunidades para ello, solo se limitó a cuestionar las actuaciones de la **GGII**. Por tanto, el **DS2** concluyó que procede la denuncia efectuada por los auditores de la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta el **DS2** resaltó que, para la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por la contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que **NN** simuló operaciones de ventas y emitió facturas de contenido falso como respaldo de sus ingresos, lo que implicó 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) y el numeral 12 del Art. 174 de la Ley, el cual está representado por la irregularidad en la declaración de sus operaciones comerciales inexistentes y sin el debido respaldo documental, todo ello contra lo dispuesto en la Ley y las normas reglamentarias de dichos impuestos, en especial las disposiciones establecidas en los artículos 85 y 86 de la Ley, concordante con el Art. 88, 89, 92 de la Ley N° 6380/2019, concordante con el Art. 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019. 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), 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 períodos de tres ejercicios fiscales; **la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción**, que se halla representada por la emisión de facturas de contenido falso por un total de Gs. **82.907.880.848** por la irregularidad en la declaración de sus ventas relacionados 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 sumariada no presentó los documentos requeridos por la **AT** en la Orden de Fiscalización; en consecuencia recomendó aplicar la multa del 250% sobre el monto del tributo simulado, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Asimismo, el **DS2** señaló que corresponde confirmar la aplicación de las multas en concepto de Contravención de conformidad al Art. 176 de la Ley y al Num.6) Inc. b) de la RG N° 13/2019, por no presentar los documentos requeridos por la **AT**, el importe de Gs. 300.000.

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 fiscal, aplicar las multas y dictar el acto administrativo.

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

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
521 - AJUSTE IVA	12/2023	0	11.366.250.000	11.366.250.000
521 - AJUSTE IVA	02/2024	0	173.725.825	173.725.825
521 - AJUSTE IVA	05/2024	0	151.722.320	151.722.320
521 - AJUSTE IVA	06/2024	0	143.801.678	143.801.678
521 - AJUSTE IVA	07/2024	0	2.797.349.288	2.797.349.288
521 - AJUSTE IVA	08/2024	0	199.382.190	199.382.190
521 - AJUSTE IVA	09/2024	0	582.881.045	582.881.045
521 - AJUSTE IVA	10/2024	0	205.303.905	205.303.905
521 - AJUSTE IVA	11/2024	0	350.404.068	350.404.068
521 - AJUSTE IVA	12/2024	0	1.736.424.785	1.736.424.785
521 - AJUSTE IVA	03/2025	0	944.227.260	944.227.260
521 - AJUSTE IVA	04/2025	0	2.075.497.850	2.075.497.850
551 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE POR CONTRAVENCIÓN	28/10/2025	0	300.000	300.000
Totales		0	20.727.270.214	20.727.270.214

Art. 2°: 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 250% sobre el tributo simulado, así como la multa por Contravención de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: NOTIFICAR a la firma contribuyente, conforme a la RG DNIT N° 02/2024, a fin de que proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, en el perentorio plazo de diez (10) días hábiles y bajo apercibimiento de Ley, ingrese los montos que correspondan a las multas determinadas.

Art. 4°: 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