



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 sus Representantes Legales: **NN** con **RUC 00** y **NN** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que, mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00 notificada el 29/04/2025 y ampliada en cuanto al plazo por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 03/07/2025, 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 las obligaciones del IVA General de los periodos fiscales 11, 12/2023, 01 a 11/2024 y 01/2025 y del IRE General del ejercicio fiscal 2023 de **NN**, con relación a los rubros: COMPRAS/COSTOS/GASTOS específicamente los respaldados y/o registrados con facturas supuestamente emitidas por **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00**, **XX** con **RUC 00** y **XX** con **RUC 00** y para el efecto le requirió los comprobantes originales que respaldan la adquisición de bienes y/o servicios respecto a los contribuyentes mencionados, sus libros contables e impositivos impresos y en formato digital y Estados Financieros (**EE.FF.**) lo cual fue cumplido parcialmente por la firma contribuyente.

La Fiscalización se originó en el marco de las investigaciones y cruces de informaciones realizadas por el Departamento de Auditoría FT2 de la **DGFT** en el marco del Programa de Control denominado «BIG DATA-DAFT2-V1» por medio de los cuales se detectó la registración repetida de numeraciones de facturas, lo que permitió identificar la existencia de contribuyentes que fueron víctimas de la replicación irregular (clonación) de sus comprobantes de venta. A partir de ello, se obtuvieron los primeros indicios de la existencia de facturas falsas registradas por otros contribuyentes con el fin de deducir indebidamente créditos fiscales, costos o gastos, y así reducir la base imponible y pagar menos impuesto de lo debido. El **DPO** informó que **NN** registró y declaró en sus **DD.JJ.** informativas del libro IVA Compras las facturas de los contribuyentes identificados como víctimas de la clonación de sus facturas, razón por la cual se generó la Denuncia Interna por medio del Informe DGFT/DPO N° 309/2025 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 su Libro Compras del IVA y en sus **DD.JJ.** determinativas operaciones respaldadas con facturas clonadas y de contenido falso de los supuestos proveedores mencionados y los declaró como créditos fiscales en el IVA General de los periodos fiscales 11, 12/2023, 01 a 11/2024 y 01/2025 y como egresos en el IRE General - del ejercicio fiscal 2023, todo ello en infracción a lo establecido en los artículos 8°, 14, 16, 22, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, los artículos 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019. Con posterioridad a la intervención de la Administración Tributaria (**AT**), la firma rectificó sus **DD.JJ.** del IVA General correspondientes a los periodos alcanzados, excluyendo la mayor parte de los importes vinculados a facturas de contenido falso consignadas en el Cuadro 4 del Informe Final de Auditoría, por lo que no surgieron saldos a ingresar a favor del Fisco; no así con relación al IRE General dado que no efectuó la rectificativa, razón por la cual los auditores de la **GGII** procedieron a realizar los ajustes fiscales correspondientes.

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 la multa en concepto de Contravención de conformidad a lo previsto en el Art. 176 de la Ley y el Num. 6), Inc. a) y b) del Anexo a la RG N° 13/2019, por el incumplimiento de deberes formales, todo ello de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Periodos/ Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
521 - AJUSTE IVA	nov-23	48.181.818	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
521 - AJUSTE IVA	dic-23	131.727.874	0	
521 - AJUSTE IVA	ene-24	82.000.000	0	
521 - AJUSTE IVA	feb-24	156.436.364	0	
521 - AJUSTE IVA	mar-24	93.000.000	0	
521 - AJUSTE IVA	abr-24	148.000.000	0	
521 - AJUSTE IVA	may-24	121.818.182	0	
521 - AJUSTE IVA	jun-24	113.222.727	0	
521 - AJUSTE IVA	jul-24	132.790.909	0	
521 - AJUSTE IVA	ago-24	105.090.909	0	
521 - AJUSTE IVA	sept-24	140.140.000	0	
521 - AJUSTE IVA	oct-24	179.090.909	0	
521 - AJUSTE IVA	nov-24	186.363.636	0	
521 - AJUSTE IVA	ene-25	65.200.000	0	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	179.909.692	17.990.969	
551 - AJUSTE CONTRAVEN	7/11/2025	0	0	600.000
TOTALES		1.882.973.020	17.990.969	600.000

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por medio de la Resolución N° 00 del 27/02/2026 el Departamento de Sumarios 2 (**DS2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente, y a sus Representantes Legales, 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 respectivamente.

La firma contribuyente presentó los formularios N° 00 y N° 00 del 11/03/2026 solicitando copias de los antecedentes sumariales, suspensión y prórroga para presentar los Descargos, los cuales fueron contestados por medio de la Providencia N° 00 del 12/03/2026.

Posteriormente, mediante el Formulario N° 00 presentó su Descargo, siendo así a través de la Resolución N° 00 del 09/04/2026 el **DS2** dispuso la Apertura del Periodo Probatorio. Habiendo transcurrido el tiempo legal, a través de la Resolución N° 00 del 04/05/2026 se declaró cerrado el Periodo Probatorio y se notificó a la firma del plazo para la presentación de sus Alegatos, los cuales fueron presentados mediante el formulario N° 00 del 18/05/2026. 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:

NN alegó irregularidad de la fiscalización y exceso en el plazo de esta: *"En fecha 12/03/2025, mi representada recibió el Requerimiento de documentaciones DGFT N°201/2025, a través del cual se le requirió la presentación de documentaciones e informes relacionados con las compras realizadas de determinados proveedores en varios periodos, con el claro objeto de verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias de NN, es decir, de fiscalizar las compras de mí representada... Luego, habiendo transcurrido MÁS UN MES del requerimiento formulado por la AT y del cumplimiento de este, en fecha 29/04/2025 hemos recibido la Orden de Fiscalización N° 00, a través de la cual se requiere la presentación de las mismas documentaciones ya requeridas con anterioridad... En efecto, la ilegítima fiscalización puntual*

de hecho de la que fuimos objeto se inició con el Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025 notificado en fecha 12/03/2025... En el presente caso, el "control" del que fue objeto mí representada se inició con el Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025 en fecha 12/03/2025. La AT, omitió denominarlo fiscalización, con el único y evidente objeto de no someterse a las disposiciones legales y reglamentarias, estas últimas dictadas por ella misma, incumpliendo desde el inicio con la competencia, forma, procedimiento y plazos legales... En efecto, habiendo notificado el requerimiento de documentaciones por medio del Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025 en fecha 12/03/2025, el plazo de 45 días para finalizar la fiscalización culminó en fecha 21/05/2025. Resulta fehacientemente demostrado que la fiscalización culminó fuera del plazo, pues el Acta Final, documento con el cual concluyó la fiscalización, es de fecha 09/09/2025, es decir, culminó habiendo transcurrido MAS DE seis MESES DE INICIADA LA FISCALIZACION IRREGULAR Y MÁS DE TRES MESES DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO LEGAL..." (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 29/04/2025. Posteriormente, fue ampliado el plazo

por medio de la Resolución Particular N° 00 notificada el 03/07/2025. Desde aquella fecha hasta la firma del Acta Final ocurrida el 09/09/2025, transcurrieron exactamente 90 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.

Por otra parte, **NN** adujo otras irregularidades en la Fiscalización y expresó: *"Incompetencia del funcionario que ordenó la Fiscalización... En el presente caso, como ya lo hemos demostrado, la fiscalización puntual de la que fue objeto mí representada, se inició con el Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025, el cual no se haya suscripto por el Gerente General de Impuestos Internos... En la fiscalización practicada a mí representado e iniciada con el Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025, la AT se limitó a exigir la presentación de documentaciones e informaciones, sin exponer en ningún momento el hecho objetivo que dio lugar a las sospechas de irregularidades tributarias, incumplándose nuevamente la ley, correspondiendo que se declare la nulidad del Acta Final que fue su consecuencia... Falta de designación de funcionarios actuantes. Otro requisito exigido por RG N° 04/2008, es que la Orden de Fiscalización contenga "Nombre y Apellido, numero de documento de identidad de los funcionarios actuantes" Con la simple lectura del Requerimiento de documentaciones DGFT N° 201/2025, se demuestra que la misma no contiene la designación de los funcionarios a cargo de la fiscalización de hecho iniciada a mí representada. Ilegitimidad de los resultados contenidos en el Acta Final N° 00..."* (sic).

Al respecto, el **DS2** destacó que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad y validez propia de su naturaleza. En ese sentido, aclaró que el acto que inició la Fiscalización Puntual a **NN** es la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 29/04/2025, la cual se halla revestida de todos los requisitos y formalidades exigidas en el Art. 31 inc. b) de la Ley N° 2421/2004, en concordancia con los artículos 2° y 5° de la RG N° 04/2008; fue detallada las tareas sobre las cuales versará la Fiscalización, los impuestos y periodos correspondientes, fueron individualizados los funcionarios asignados a cargo y finalmente fue suscripto por el Gerente General de Impuestos Internos.

En contrapartida, el cuestionamiento de **NN** se dirige erróneamente hacia la Nota de Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 201/2025. El **DS2** aclaró que dicha nota constituye un acto de trámite dentro de las facultades ordinarias de control de la **GGII**. En estos instrumentos, el hecho objetivo se halla subsumido en el deber general de la Administración de fiscalizar la exactitud de las declaraciones del contribuyente, por lo que no requieren —ni les son aplicables— las estrictas formalidades de una Orden de Fiscalización. Por lo tanto, al quedar demostrado que el acto de inicio fue válido y que el requerimiento posterior se ajustó a derecho, el **DS2** determinó que las alegaciones de la sumariada carecen de todo fundamento legal.

Por otra parte, **NN** alegó actuar ilegítimo de la **AT**, respecto a su obligación de solicitar aclaración y ampliación de las rectificativas y expresó: *"...En el caso que nos ocupa, mi representada ya había las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), excluyendo las facturas cuestionadas, y se encontraba analizando la rectificación del IRE. Frente a esta situación, resultaba previsible y lógico que el proceso de regularización continuaría, por lo que la AT debió, en cumplimiento de su deber de colaboración y conforme al artículo 208 citado, solicitar la ampliación o aclaración correspondiente antes de concluir el procedimiento de fiscalización... En lugar de utilizar los mecanismos que la ley expresamente le otorga para promover la correcta regularización de las declaraciones, la AT optó por concluir la fiscalización sin considerar la rectificación en curso del IRE. Dicha actuación resulta improcedente e irracional, pues desconoce la existencia de un proceso activo de cumplimiento voluntario y emite una liquidación sobre bases incompletas, contrariando los principios de justicia y equidad tributaria..."* (sic).

Al respecto, el **DS2** enfatizó que el argumento de la firma sumariada carece de sustento jurídico al pretender trasladar a la **AT** una carga procedimental que, por ley, le compete exclusivamente al administrado, considerando que el sistema tributario se rige por el principio de autodeterminación de las **DD.JJ**. En ese sentido, la afirmación de que la firma se encontraba "analizando la rectificación del IRE" constituye una mera manifestación de voluntad, desprovista de idoneidad legal para suspender, dilatar o condicionar las facultades de determinación y fiscalización de la **AT** y de ninguna manera le obliga a postergar la finalización de una fiscalización en curso supeditando a que el contribuyente enmiende sus propias omisiones, como

tampoco le exige intimar al contribuyente a cumplir con un deber que por imperio legal ya debía haber cumplido.

Respecto a la cuestión de fondo, **NN** alegó: *"Hechos falsos contenidos en el Acta Final... Tal afirmación es totalmente infundada y carente de sustento fáctico y jurídico. Como se ha señalado anteriormente, mi representada no presentó ante la Administración Tributaria ninguna factura en respuesta a la orden de fiscalización, por lo que resulta materialmente imposible que se haya comprobado el uso de documentos de contenido falso. Surge así una evidente contradicción en el razonamiento de los fiscalizadores: ¿a qué facturas se refieren, si no existió presentación de documentos por parte del contribuyente durante el proceso fiscalizador? La realidad es que la falta de determinadas facturas en los registros contables fue precisamente lo que motivó a la empresa a rectificar, de manera voluntaria y transparente, las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado (IVA)... Resulta improcedente y arbitrario que la Administración pretenda calificar como "facturas falsas" documentos cuya autenticidad ni siquiera fue contrastada con los emisores, y más aún, cuando el propio contribuyente ha reconocido su ausencia y procedido voluntariamente a su exclusión... Como se ha expuesto, mi representada detectó la ausencia de determinadas facturas y, en consecuencia, rectificó voluntariamente el IVA, mientras que IRE se encuentra actualmente en proceso de análisis para su correspondiente rectificación. Este proceder evidencia una conducta transparente y colaborativa, propia de quien busca regularizar su situación tributaria de buena fe, y no de quien intenta obtener ventajas indebidas o defraudar al fisco. La mera existencia de diferencias o de rectificaciones en curso no constituye, por sí misma, un beneficio indebido, sino un ejercicio legítimo del derecho del contribuyente a corregir errores u omisiones conforme a lo dispuesto en el artículo 208 de la Ley N° 125/91..." (sic).*

Al respecto, 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.

El **DS2** precisó que **NN** registró y declaró compras inexistentes de los supuestos proveedores citados anteriormente, Esta conclusión deriva de una valoración integral de las manifestaciones vertidas durante la Fiscalización y de los antecedentes del caso, elementos que permitieron inferir la imposibilidad de las operaciones comerciales basadas en las siguientes circunstancias:

Respecto a los supuestos proveedores **XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX y XX** fueron requeridos por la **GGII** para que presenten los comprobantes de venta de los timbrados bajo investigación, estos dieron cumplimiento a lo solicitado y del cruce de información fueron constatadas discrepancias entre los datos de las facturas que conforman el Libro de Ventas de éstos y los datos registrados e informados por **NN** en su registro electrónico de comprobantes en cuanto a fecha de expedición, cliente consignado y monto de la operación. En ese sentido, quedó evidenciado que los comprobantes originales remitidos por los supuestos proveedores difieren en su totalidad de los registrados e informados por la firma sumariada. Como resultado, se verificó que las facturas de los supuestos proveedores difieren íntegramente de las registradas por **NN**. Además de ello, conforme a las actas de entrevista del 22/07/2025 y 11/08/2025, los supuestos proveedores **XX** y **XX** manifestaron que no realizaron operaciones comerciales ni emitieron comprobantes de venta a la firma sumariada, quedando evidenciado que ninguno de dichos documentos fue emitido efectivamente a favor de esta última.

Por su parte, respecto a los supuestos proveedores **XX** y **XX**, los funcionarios de la **GGII** se constituyeron en sus domicilios declarados en el RUC, sin embargo, no fue posible ubicar las direcciones declaradas y georeferenciadas en el RUC, los vecinos de la zona manifestaron no conocerlos ni a la empresa. Asimismo, no se logró establecer contacto telefónico, dado que los números registrados no corresponden a los mismos. Cabe señalar que, actualmente, el RUC de los supuestos proveedores se encuentran bloqueados y, a la fecha, no ha realizado gestión alguna tendiente a regularizar su situación.

Con relación a la imprenta Gráfica "GRÁFICA **XX**" de **XX**, del cotejo realizado entre la matriz de impresión correspondiente a las facturas timbradas para el contribuyente **XX** con RUC 00 y la factura presentada por la citada contribuyente, no se observan diferencias en el formato preimpreso lo que indicaría que no hay irregularidades con las facturas presentadas por el supuesto proveedor y que la factura es válida. Asimismo,

respecto a la imprenta Gráfica "XX GRÁFICA" de XX, del cotejo realizado entre la matriz de impresión correspondiente a las facturas timbradas para el contribuyente XX con RUC 00 y la factura presentada por el citado contribuyente, tampoco se observan diferencias en el formato preimpreso. lo que indicaría que no hay irregularidades con las facturas presentadas por el supuesto proveedor y que la factura es válida.

Las situaciones descritas constituyen evidencias objetivas y concordantes que permiten sostener que los supuestos proveedores, no llevaron a cabo ninguna transacción comercial ni emitieron las facturas cuestionadas a favor de **NN**, por lo que los datos registrados en las **DD.JJ.** determinativas e informativas son de contenido falso, utilizándolos de manera fraudulenta con el objetivo de realizar deducciones fiscales indebidas y así pagar un impuesto menor al debido.

Asimismo, el **DS2** señaló que la normativa tributaria dispone que los montos de las operaciones consignadas en las **DD.JJ.** de los contribuyentes deben cumplir con los requisitos formales señalados en la Ley y las reglamentaciones en el sentido de que, además de estar debidamente documentados, indefectiblemente deben corresponder a una erogación **real** que implique un hecho económico que se haya indubitadamente efectuado, en ese mismo sentido lo dispone 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"*.

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 de la firma contribuyente a fin de que este, mediante los elementos probatorios conducentes, demuestre lo contrario; hecho que quedó confirmado en este caso, dado que la firma sumariada, luego del inicio de la Fiscalización procedió a rectificar sus **DD.JJ.** del IVA General, excluyendo los montos cuestionados, lo cual constituye un reconocimiento tácito e inequívoco de la improcedencia de los comprobantes impugnados, por lo que el **DS2** confirmó que las operaciones de ventas descritas en las facturas utilizadas por **NN** para justificar sus compras son inexistentes, no representan una erogación real y no cumplen con las condiciones legales a efectos de la liquidación impositiva en infracción a lo establecido en los artículos 8º, 14, 16, 22, 89 y 92 de la Ley N° 6380/2019, los artículos 22 y 26 del Anexo al Decreto N° 3107/2019 y el Art. 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que el **DS2** consideró que corresponden las impugnaciones de las facturas de contenido falso y el consecuente reclamo fiscal.

En lo que respecta a las rectificativas mencionadas por **NN** en su escrito de Descargo, el **DS2** aclaró que conforme a los alcances del Art. 208 de la Ley, la presentación de estas luego del inicio de los controles por parte de la **GGII** no exime a la firma contribuyente de su responsabilidad por las infracciones en que hubiere incurrido; por lo que este hecho solo puede ser considerado como atenuante al momento de graduar la sanción, en los términos del numeral 8) del Art. 175 de la Ley. En este sentido, mencionó que la rectificación de las Declaraciones Juradas no se reputan espontáneas ya que, evidentemente fue motivada por la actuación de la **GGII** y de no haber sido por dicha causa, la situación persistiría.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, **NN** adujo: *"En primer lugar, no se ha presentado ni utilizado ninguna factura durante el proceso de fiscalización, lo que torna infundada cualquier afirmación sobre el uso de documentos de contenido falso. La falta de determinados comprobantes fue precisamente la razón por la cual mi representada inició un proceso voluntario de rectificación de las declaraciones del IVA, y actualmente se encuentra revisando el IRE para completar la regularización en forma integral... Por tanto, la conducta del contribuyente no revela intención de ocultar información ni de defraudar al fisco, sino todo lo contrario: demuestra una actitud de buena fe, colaboración y disposición a corregir errores materiales. Que el proceso de rectificación aún no se haya completado no convierte la situación en fraudulenta, sino que refleja la complejidad del análisis requerido, especialmente cuando involucra al IRE de carácter anual...El elemento subjetivo de la defraudación previsto en el artículo 172 de la Ley N° 125/91 no se configura en ningún aspecto: no existe intención de obtener un beneficio indebido ni perjuicio fiscal efectivo. Lo que existe es un proceso legítimo de revisión y corrección voluntaria, plenamente permitido por la ley..."* (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 montos de facturas que describen operaciones inexistentes como respaldo de sus créditos fiscales y egresos 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 y a las deducciones de egresos en el IRE General de los periodos y ejercicio fiscalizado respectivamente, 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 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley, e indicó que se configura **la continuidad** por la transgresión repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa dado que utilizó facturas de contenido falso en 14 (catorce) periodos fiscales y 1 (un) ejercicio fiscal; **la posibilidad de asesoramiento a su alcance**, dado que contaba con la obligación de presentar sus **EE.FF.** desde el año 2019 por lo que se presume que contaba con asesoría contable; **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. **1.882.973.020** 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 parcialmente los documentos requeridos por la **AT** en la Orden de Fiscalización y rectificó sus **DD.JJ.** del IVA General desafiando los montos cuestionados; en consecuencia recomendó aplicar la multa del 200% sobre el monto de los tributos defraudados, de conformidad a lo previsto en el Art. 175 de la Ley.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, **NN** alegó: *"La inclusión del Sra. NN como sumariada en este proceso es totalmente incorrecta, puesto que ella nunca formó parte de la fiscalización practicada, es decir, este sumario no tiene por objeto determinar la existencia de la responsabilidad de este por los supuestos incumplimientos de NN. En efecto, de una simple lectura del Acta Final de la que se nos corrió traslado EN NINGÚN MOMENTO MENCIONA QUE SE INVESTIGÓ LA CONDUCTA DE LA SRA. NN, por lo que nos preguntamos ¿qué es lo que el Juez Instructor va a corroborar para determinar o atribuir responsabilidad a la citada representante? ¿Fue ella fiscalizada con el objeto de encontrar conductas dolosas o culposas que se deben confirmar durante la realización de este sumario?... 7. Exclusión de NN. Al respecto, corresponde aclarar que la Sra. NN no formaba parte de la representación legal de la firma durante el período objeto de análisis, ni ejercía funciones de administración o dirección que pudieran generar responsabilidad en los términos observados. La falta de exclusión de su nombre en los registros correspondientes obedeció únicamente a una omisión de carácter administrativo en la actualización de los datos ante el Registro Único de Contribuyentes (RUC), sin que ello refleje la realidad jurídica ni operativa de la sociedad..."* (sic).

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, las Sras. **NN** con **RUC 00** y **NN** con **RUC 00** no actuaron diligentemente en su calidad de Representantes Legales de la empresa ante la **AT**, ni desarrollaron 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 las mismas 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. Respecto a lo mencionado con relación a la Sra. NN, la omisión de carácter administrativo en la

actualización de datos en el RUC no es imputable a la **AT**, la obligación corresponde a la firma, por lo tanto, los datos obrantes se reputan válidos mientras no sea modificado.

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.

Además, el **DS2** confirmó que corresponde la aplicación de las sanciones por Contravención de acuerdo con lo previsto en el Art. 176 de la Ley y el Num. 6), Inc. a) y e) del Art. 1º de la RG N° 13/2019, por un valor de Gs. 600.000, por presentar fuera del plazo los documentos requeridos por la **AT** en la Orden de Fiscalización y por no conservar en forma ordenada durante el tiempo que no opere la prescripción los documentos exigidos por la ley.

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. 3º, 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 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. 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	Período	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	11/2023	0	9.636.364	9.636.364
521 - AJUSTE IVA	12/2023	0	26.345.574	26.345.574
521 - AJUSTE IVA	01/2024	0	16.400.000	16.400.000
521 - AJUSTE IVA	02/2024	0	31.287.272	31.287.272
521 - AJUSTE IVA	03/2024	0	18.600.000	18.600.000
521 - AJUSTE IVA	04/2024	0	29.600.000	29.600.000
521 - AJUSTE IVA	05/2024	0	24.363.636	24.363.636
521 - AJUSTE IVA	06/2024	0	22.644.546	22.644.546
521 - AJUSTE IVA	07/2024	0	26.558.182	26.558.182
521 - AJUSTE IVA	08/2024	0	21.018.182	21.018.182
521 - AJUSTE IVA	09/2024	0	28.028.000	28.028.000
521 - AJUSTE IVA	10/2024	0	35.818.182	35.818.182
521 - AJUSTE IVA	11/2024	0	37.272.728	37.272.728
521 - AJUSTE IVA	01/2025	0	13.040.000	13.040.000
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2023	17.990.969	35.981.938	53.972.907
551 - AJUSTE CONTRAVEN	07/11/2025	0	600.000	600.000
Totales		17.990.969	377.194.604	395.185.573

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 200% sobre los tributos defraudados, más las multas por Contravención de acuerdo con las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3º: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de sus Representantes Legales **NN** con **RUC 00** y **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 sus Representantes Legales, 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