

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

PROCESO VIRTUAL	XXXXXXXXXXXX
RECURRENTE	XXXXXXXXXX

CONSULTA VINCULANTE N°

Asunción,

Sres. XXXXXXXXXXXX  
RUC XXXXXXXX-X

Nos dirigimos a ustedes con relación a la Consulta Vinculante, con número de proceso XXXXXXXXXXXX, a través de la cual solicitaron a la Administración Tributaria la confirmación de los criterios expuestos en dicha consulta con respecto al tratamiento tributario y contable aplicable a la importación, traslado y entrega de bienes, tales como partes, repuestos, equipos, destinados a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los clientes de una empresa del exterior, así como la devolución, vía exportación, de los mencionados bienes; al respecto, explicaron que la operativa del negocio a realizar sería la siguiente: Una empresa del exterior (en adelante EE) sin representación en el país, contratará a XXXXXXXXXXXX (en adelante XXXXXXXXXXXX), para que ésta preste servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los adquirentes (personas físicas o jurídicas nacionales) de bienes de EE, en aquellas situaciones en que los bienes adquiridos por los compradores locales sufran desperfectos, averías o mal funcionamiento, reemplazando, sin costo alguno, los repuestos, partes o equipos averiados, defectuosos o con mal funcionamiento. A fin de contar con el stock necesario de dichos bienes, XXXXXXXXXXXX realizará la importación de los mismos, que serán entregados sin costo a los clientes locales, mediante el servicio de garantía de que gozan los clientes de EE.

Por otra parte, aclararon que la importación de los bienes, tales como partes, repuestos, equipos, será realizada por XXXXXXXXXXXX, pero que dichos bienes no serán pagados, ni transferidos a XXXXXXXXXXXX, ya que los mismos serán importados y entregados en cumplimiento de la garantía asumida por la EE para con sus clientes, pudiendo la EE en cualquier momento solicitar la devolución de los citados bienes.

En tal sentido, señalaron que la factura comercial (invoice) remitida por la EE a nombre de XXXXXXXXXXXX, detallará la cantidad, descripción y valor de las partes, repuestos y equipos importados, con la siguiente aclaración: **“Sin Valor Comercial. Valores al solo efecto del pago de tributos aduaneros.”**, resaltando nuevamente que XXXXXXXXXXXX no adquirirá los bienes en calidad de propietario, no pagará por ellos y los gastos que realizará corresponderá exclusivamente a los impuestos en aduana y gastos de importación de los bienes, los cuales serán reembolsados íntegramente por la EE, en cumplimiento del contrato a ser suscripto entre las partes.

Finalmente, mencionaron que, XXXXXXXXXXXX, por los servicios descritos obtendrá ingresos por las diferentes gestiones que implica la operación, como ser despachos gestionados, depósito y administración de los bienes, entre otros, los cuales estarán gravados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) que serán declarados en las liquidaciones correspondientes para de los citados impuestos.

Analizada la operativa comercial descrita y los criterios expuestos en la consulta, el Departamento de Elaboración e Interpretación de Normas Tributarias (DEINT) señala lo siguiente con respecto a:

- 1- Registro de los gastos de importación de los gastos de importación de bienes (partes, repuestos, equipos) abonados por XXXXXXXXXXXX en el libro de Compras IVA, HECHAUKA y el tratamiento de los mismos en la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (IVA).**

Los gastos que correspondan a la importación de bienes tales como partes, repuestos, equipos que serán abonados por XXXXXXXXXXXX, deberán ser registrados en el Libro de Compras IVA y en HECHAUKA.

Con respecto a la declaración jurada del IVA, tanto del despacho de importación como el de los demás comprobantes, no será considerado como crédito fiscal, sino como IVA GASTO, teniendo en cuenta que el total de los gastos de importación serán reembolsados por EE y que los bienes importados no serán propiedad de XXXXXXXXXXXX.

En la declaración jurada de IVA mensual se incluirá el monto del IVA GASTO que corresponda al periodo fiscal en que se realice la importación. Para la conversión en guaraníes de la moneda extranjera se

**Dirección de Planificación y Técnica Tributaria**

PROCESO VIRTUAL	XXXXXXXXXXXX
RECURRENTE	XXXXXXXXXX

utilizará el Tipo de Cambio determinado por la Dirección Nacional de Aduanas en el despacho de importación.

**2- Registro contable de los bienes importados.**

Los bienes importados tales como partes, repuestos, equipos destinados a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los clientes de EE, podrán ser registrados contablemente como CUENTAS DE ORDEN al momento en que se retiren de la Aduana, considerando que dichos bienes no serán propiedad de XXXXXXXXXXX, no le serán transferidos y solo serán importados para su entrega sin costo a los clientes locales en cumplimiento de la garantía asumida por EE, es decir no formarán parte de activo de XXXXXXXXXXX. No obstante, estas registraciones se deberán aclarar a través de las notas a los estados contables.

Con respecto al registro contable como Cuentas de Orden, es importante mencionar que la misma es utilizada para registrar o contabilizar las transacciones que no afectan el activo, pasivo, capital y resultados de la entidad, pero que, sin embargo, es necesario registrarlas para reconocer los valores ajenos, contingentes, emitidos o como un instrumento de control o recordatorio. No se trata de una cuenta de operación contable ya que no se registra ni en cuentas de balance (Balance General), ni en cuentas de resultados (Estado de Resultados), sino en cuentas especiales conocidas como Cuentas de Orden. Las cuentas de orden sirven para controlar las operaciones y eventos económicos que no modifican la estructura financiera ni los resultados de operación de la entidad, así como de recordatorio de dichas operaciones o eventos.

Dentro de la clasificación de las cuentas de orden tenemos los Bienes y valores ajenos, y en este grupo se registran los bienes y valores que no son propios de la entidad económica, pero que son controlados por la misma para llevar a cabo diversas operaciones, como, por ejemplo, los bienes recibidos en garantía. Las cuentas de orden son presentadas al pie del balance general; las deudoras, debajo del total del activo y las acreedoras, debajo del total del pasivo y patrimonio. Las cuentas de orden se caracterizan por denominarse tanto la deudora como la acreedora de igual forma, pero invirtiendo las partidas que integran el nombre de la cuenta; por ejemplo: bienes asegurados / seguro de bienes; bienes recibidos en garantía/ recepción de bienes en garantía; documentos endosados y/o descontados / endoso y/o descuento de documentos.

Por tanto, concluimos que el valor asignado para el registro contable de los bienes será el que corresponda al valor de la factura comercial (invoice) emitida por EE y que forma parte del legajo de importación. Por otra parte, el registro contable de salida de dichos bienes será realizado en el momento en que se entregan los bienes a los clientes locales a solicitud de EE, o sean exportados, a los mismos valores en que fueron registrados.

**3- Registro contable de los gastos de importación:**

Para el registro contable de los referidos gastos, como ser: tributos aduaneros, tasas portuarias, fotocopias, canon Sofía, flete, seguro, impuesto selectivo al consumo, XXXXXXXXXXX podrá utilizar la Cuenta de Resultado "Gasto de Importación bienes en garantía – Cliente X".

**4- Registro contable del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) de importación.**

Para el registro contable del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) a ser liquidado en el Despacho de importación por la Aduana y que será abonado por XXXXXXXXXXX previo al retiro de los bienes, se utilizará la cuenta: RETENCIONES DE IMPUESTO A LA RENTA. Esto considerando que se trata de un pago a cuenta del impuesto que corresponda abonar al cierre del ejercicio fiscal en el cual se practicó la percepción de dicho impuesto, acorde con lo que establece el Decreto N° 332/18.

**5- Traslado y entrega de los bienes importados (partes, repuestos, equipos) a los clientes de la EE.**

Para el traslado y entrega de los bienes importados, XXXXX deberá emitir una Nota de Remisión que acompañará el traslado de los mismos. En dicho comprobante se consignará el Nombre y apellido o Razón social, RUC o CI y domicilio del cliente local de EE; indicando en el Motivo de traslado: OTROS: TRASLADO

**Dirección de Planificación y Técnica Tributaria**

PROCESO VIRTUAL	XXXXXXXXXXXX
RECURRENTE	XXXXXXXXXX

DE BIENES EN GARANTÍA. Asimismo, se consignarán los demás datos exigidos acorde con lo que establece la Resolución General N° 41/2014, que establece los requisitos para la emisión de notas de remisión y el transporte de mercaderías. En el cuerpo de la Nota de Remisión se incluirá la leyenda: TRASLADO DE BIENES EN GARANTÍA SEGÚN CONTRATO N° XX.

Por otra parte, es importante señalar que XXXXXXXXXXXX no deberá emitir Factura por la entrega de los mencionados bienes a los clientes de EE, por tratarse de bienes que serán importados sin valor comercial, que no serán de propiedad de XXXXXXXXXXXX. Por tanto, dicha operación no se configurará sin en una actividad que le genere algún tipo de ingresos y cuya entrega se realizará sin cargo o costo a los clientes de EE y por cuenta y orden de ésta.

**6- Emisión de facturas de XXXXXXXXXXXX a la Empresa del Exterior.**

El artículo 77 de la Ley N° 125/1991, en su numeral 1) dispone que se encuentra gravado por el IVA la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia, tales como: las intermediaciones en general y el ejercicio de profesiones, artes u oficios, realizados a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho. En tal sentido, XXXXXXXXXXXX deberá emitir:

- 1- Una factura con IVA incluido a EE, en concepto de servicio técnico-administrativo para la atención de garantía, ingresos que estarán gravados por IVA e IRACIS y declarados en las liquidaciones correspondientes para el pago de los impuestos.
- 2- Una factura con IVA incluido a EE, por cada importación realizada, por el reintegro o reembolso del total de gastos de despacho y demás erogaciones incurridas en la importación de los bienes destinados a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantía a los clientes de EE (no incluye el IVA ni el Impuesto a la Renta por la importación). El registro contable de la factura se realizará en la cuenta de Resultado INGRESO POR RECUPERO GASTOS DE IMPORTACIÓN.

**7- Tratamiento de exportación posterior de los bienes (partes, repuestos, equipos) importados por XXXXXXXXXXXX.**

A solicitud de la EE y en cumplimiento de disposición contractual, XXXXXXXXXXXX procederá a la devolución vía exportación de los mencionados bienes propiedad de EE, cumpliendo con los procedimientos aduaneros y el pago de los tributos y gastos que correspondan. A este efecto, XXXXXXXXXXXX deberá emitir una factura de exportación (invoice) con la siguiente aclaración: SIN VALOR COMERCIAL. VALORES AL SOLO EFECTO DEL PAGO DE TRIBUTOS ADUANEROS, valorizada al mismo valor de ingreso en las Cuentas de Orden.

**- Retención de Impuestos sobre Flete y Seguro Internacional**

Al respecto, ratificamos lo expuesto por la consultante en su nota con respecto al servicio de flete y seguro internacional, en los cuales XXXXXXXXXXXX deberá realizar la retención del IRACIS por el flete de importación de los bienes, acorde con lo que establece el artículo 73° del Anexo del Decreto N° 6359/2005. Con respecto a la retención del IVA, en caso de cumplirse con el principio de territorialidad XXXXXXXXXXXX deberá realizar la retención del IVA por el flete internacional, XXXXXXXXXXXX utilizará la retención - liquidada y abonada- como Crédito Fiscal del periodo en que se realice el pago de la retención, acorde con lo que establece el Artículo 86, inc. c) de la Ley N° 125/91, texto actualizado.

En caso de contratarse seguro internacional, XXXXXXXXXXXX realizará además la retención del IVA o IRACIS, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 81 y artículo 10, inc. a) de la Ley N° 125/91 (texto actualizado), respectivamente.

Finalmente, corresponde notificar a la recurrente el presente pronunciamiento con los efectos del artículo 241 de la Ley 125/1991.

**Dirección de Planificación y Técnica Tributaria**

PROCESO VIRTUAL	XXXXXXXXXXXX
RECURRENTE	XXXXXXXXXX

**SERGIO M. GONZÁLEZ**, DICTAMINANTE  
DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E  
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

**LUIS ROBERTO MARTÍNEZ**, JEFE  
DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E  
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

**ANTULIO N. BOHBOUT**, DIRECTOR  
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

**ÓSCAR A. ORUÉ**, VICEMINISTRO  
SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN