



DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

## CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxx

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, por medio de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a ustedes en referencia a la solicitud de consulta N° xxxxxxxx, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* con el proceso N° xxxxxx, a través de la cual consultaron respecto al tratamiento fiscal de los Anticipos de Clientes a cuenta de mercaderías para la liquidación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

En su consulta, destacaron el tratamiento fiscal que, conforme al Art. 2 Numeral 2 de la Resolución General N° 39/2020, en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los Anticipos de Venta de Soja deben ser documentados con factura en cada ocasión que se realice un anticipo a cuenta de un contrato existente. Considerando este tratamiento fiscal previsto para el IVA y observando que los anticipos son percibidos en un periodo fiscal distinto al de la enajenación de los productos sujetos al contrato, planteo la siguiente consulta:

¿Deben considerarse los anticipos por la enajenación de soja como ingresos gravados por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) y liquidar el impuesto dentro del periodo fiscal en el que se efectuó el anticipo (2023) o deben contabilizarse como un activo (ingresos diferidos), conforme a las normas contables internacionales, y liquidar el ingreso en el próximo año (2024) cuando se efectúe la enajenación del producto sujeto al contrato?

### Con relación a la consulta planteada surgen las siguientes consideraciones:

El artículo 22 de la Ley N° 6380/2019 establece que, en lo que respecta a la documentación, en el IRE se aplicarán las disposiciones legales y reglamentarias previstas para el IVA, sin perjuicio de las que la Administración Tributaria pueda establecer para el citado impuesto a la renta.

En cuanto al IVA, el artículo 92 de la misma ley establece que los contribuyentes que realicen actos gravados, exentos o no gravados deben emitir y entregar comprobantes de venta, timbrados por la Administración Tributaria, por cada enajenación y prestación de servicios. También deben exigir estos documentos por cada compra realizada.

Con relación al momento de la emisión de los comprobantes de venta, el artículo 83 de la Ley N° 6380/2019 establece que la obligación de emitir el comprobante de venta coincidirá con el momento del nacimiento de la obligación tributaria del IVA, señalando los siguientes momentos: a) al momento de la entrega del bien, b) la percepción del importe total o del pago parcial del bien o c) el vencimiento del plazo previsto para el pago del servicio, el que fuera anterior.

El anticipo recibido por la enajenación futura de la soja constituye la percepción del pago parcial del bien a ser enajenado, siendo uno de los momentos de nacimiento de la obligación tributaria del IVA. En línea con esto, el inciso b) del numeral 2 del artículo 12 de la Resolución General N° 39/2020 establece que cuando se reciban anticipos en dinero por productos como la soja, se debe emitir la factura correspondiente por el monto recibido, incluso si el precio final no se ha cerrado o pactado. En caso de que se acuerde o se cierre el precio, se deberá realizar la liquidación final y emitir la factura por la diferencia, si la hubiere.

Por ende, este acto de anticipo debe documentarse con la emisión de la factura correspondiente, según lo dispuesto por las disposiciones legales y reglamentarias, y el monto percibido en dicho concepto se deberá consignar en la declaración jurada del IVA correspondiente al periodo fiscal en el cual se emitió la factura.

Con respecto a la liquidación de estos ingresos en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), el artículo 7° de la Ley N° 6380/2019 establece el método de imputación de rentas, costos y gastos como el de lo devengado durante el ejercicio fiscal. Según esta disposición, los ingresos, costos y gastos deben reconocerse en el momento en que se origina el derecho al cobro o pago, independientemente de si se ha efectuado el mismo.

En el caso específico planteado en la consulta, se recibió un anticipo por la enajenación de soja durante el ejercicio fiscal 2023, mientras que la enajenación del producto objeto del contrato se realizará en el ejercicio fiscal 2024. Bajo esta circunstancia, conforme al método de imputación de rentas, costos y gastos basado en lo devengado, dicho anticipo se contabiliza como un pasivo en el ejercicio fiscal en que se recibe, dado que representa un ingreso anticipado que aún no ha sido devengado.

En otras palabras, en el caso mencionado, el anticipo se consignará como una obligación pendiente de cumplimiento en el ejercicio fiscal de recepción, ya que la entrega del bien y, por consiguiente, la generación de la renta asociada ocurrirá en el ejercicio fiscal subsiguiente.

El principio de lo devengado establece que los ingresos deben reconocerse cuando se devengan, es decir, cuando se adquiere el derecho económico sobre ellos. En este caso particular, el derecho económico sobre el ingreso se obtendrá al momento de la entrega del bien en el ejercicio fiscal siguiente.

**Por tanto, con base en las consideraciones expuestas precedentemente, la Gerencia General de Impuestos Internos concluye, en relación con la consulta realizada, que los anticipos percibidos por la enajenación de soja deben reconocerse como ingresos en el ejercicio fiscal en que se entregue el bien y se devengue la renta asociada a dicha enajenación.**

El presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada y situación fáctica descrita, por lo que la Gerencia General de Impuestos Internos se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que evidencie un hecho nuevo en el marco de lo considerado en esta ocasión que contribuya en la toma de decisiones.

Corresponde que el presente pronunciamiento le sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente,

**LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE**

**DEPARTAMENTO DE APLICACIÓN DE NORMAS  
TRIBUTARIAS**

**EVER OTAZÚ FRANCO, GERENTE GENERAL**

**ANTULIO NIRVAN BOHBOUT, DIRECTOR GENERAL**

**DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS  
TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**