CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxxxx.

RUC: xxxxxxx

Nos dirigimos a ustedes con relación a la solicitud de Consulta Vinculante N.° xxxxxxxxx ingresada mediante el Sistema de Gestión Tributaria "Marangatu", admitida como vinculante con el proceso N.° xxxxxxxxxx, a través de la cual consultaron si el cobro de resarcimiento o indemnización se encuentra alcanzado por el impuesto a la renta.

Al respecto, como antecedente de la consulta realizada señalaron lo siguiente:

> *"En fecha 12 de abril de 2019, nos hemos presentado en nuestro carácter de consultores ante el xxxxxxxxxx, a solicitar la aplicación del procedimiento arbitral por la controversia suscitada como consecuencia del incumplimiento por parte del xxxxx a las disposiciones y obligaciones pactadas en el Contrato de Licencia y los Anexos A y D suscriptos entre las partes, en aplicación por lo dispuesto en la cláusula 18° "Mediación y Arbitraje" del Contrato de Licencia, donde se pactó el procedimiento arbitral como medio de solución de controversias. Hemos reclamado la terminación con causa de los contratos referidos, el cese inmediato del uso, goce y disfrute del Software ITGF, y un resarcimiento según lo estipulado en el contrato. Tiempo en que se ha generado el derecho a percibir el monto resarcitorio, como consecuencia del incumplimiento de lo pactado.*
>
> *Como consecuencia del derecho reclamado, hemos obtenido un fallo favorable en la aplicación de la cláusula de recisión que prevé un resarcimiento en caso de incumplimiento, dicha Cláusula no consigna como causal del resarcimiento la reparación de los bienes de la explotación de xxxxxxx, sino los daños sufridos por xxxxxx debido a la falta de cumplimiento de lo estipulado en el contrato."*

Por otra parte, como opinión fundada de la consulta señalaron que:

> *"…Teniendo en cuenta la temporalidad en que se debió percibir el monto resarcitorio, y la vigencia de la ley N° 125/91, hacemos notar que el resarcimiento en sí mismo no es producto de una "actividad propia comercial". Por tanto, no podría constituir un ingreso gravado, ya que la ley Nº 125/91 grava únicamente los ingresos provenientes de las "actividades comerciales, industriales y de servicios". y en forma excepcional, las indemnizaciones recibidas que reparan los "bienes de la explotación". lo hace en forma expresa, absoluta y totalmente limitada a los bienes de la explotación", por tanto, la indemnización que no resulte aplicada a los "bienes de la explotación" no alcanzado.*
>
> *Como consecuencia del fallo favorable del Laudo Arbitral Definitivo, xxxxxxxxxxx, que ordena al BBVA a realizar el pago en concepto de daños y perjuicios dicho monto no se encuentra alcanzado por las disposiciones de la ley N° 6380/2019, esto teniendo en cuenta que la vigencia es a partir del 1 de enero de 2020, el mismo laudo obliga al pago de intereses que deben ser computados a partir de la fecha de la notificación del mencionado laudo arbitral, monto que si se encuentra alcanzado por las disposiciones de la ley n° 6380/2019 teniendo en consideración la fecha de la notificación (22 de junio de 2021)."*

A los efectos de contar con mayores elementos para el análisis de la situación planteada en la Consulta, a través de Nota de Requerimiento N.° xxxxxxxxxx, notificada vía correo electrónico el

08/05/2023, se les requirió la presentación de: 1) La copia del Laudo Arbitral por el cual han obtenido el fallo favorable en la aplicación de la cláusula de rescisión previsto en el Contrato de Licencia de Uso y Contrato de Servicios suscripto con el BBVA, así como el documento en donde conste la fecha de notificación del mencionado Laudo Arbitral y 2) La copia del Contrato de Licencia de Uso y Contrato de Servicios suscripto con xxxxxx.

Lo requerido fue respondido a través de la nota presentada el 09/05/2023 mediante el expediente N.° xxxxxxxxx, adjuntándose a la misma la copia del Laudo Arbitral y de la cedula de notificación de este, no así la copia del Contrato de Licencia de Uso y Contrato de Servicios suscripto con xxxxxxxx **Por tanto, del análisis de lo expuesto en la consulta planteada y de los documentos presentados surgen las consideraciones:**

En primer lugar, corresponde señalar que, según lo expuesto en su consulta, han obtenido un fallo favorable en la aplicación de la cláusula de recisión que prevé un resarcimiento en caso de incumplimiento, dicha Cláusula no consigna como causal del resarcimiento la reparación de los bienes de la explotación de xxxxxx, sino los daños sufridos por la falta de cumplimiento de lo estipulado en el contrato.

En tal sentido, para conocer el concepto del resarcimiento, corresponde remitirnos a la parte resolutiva del Laudo Arbitral, que el apartado 2 del punto VII «Fallo» dispone literalmente lo siguiente:

> "***HACER LUGAR*** *a la demanda arbitral planteada por xxxxxxx y, en consecuencia,* ***ORDENAR*** *a xxxx el pago del monto del US$ 1.476.552 (dólares estadounidenses un millón cuatrocientos setenta y seis mil quinientos cincuenta y dos) en concepto de daños y perjuicios por el lucro cesante, con los intereses correspondientes, computados según las consideraciones arriba expuestas por el Tribunal Arbitral en mayoría*." Lo subrayado es nuestro.

Queda claro que el resarcimiento que recibe no es a los efectos de reparar los bienes de explotación o de comercio, sino que se realiza en concepto de lucro cesante.

Al respecto, corresponde señalar que, por lucro cesante, según la definición dada por el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio, es lo que una persona deja de ganar, o ganancia de que se ve privada, por el incumplimiento de la obligación que incumbe al deudor. A dicha definición agregamos que el lucro cesante tiene lugar cuando existe la certeza de que la ganancia habría sido obtenida.

De lo expuesto precedentemente, entendemos que el ingreso percibido por xxxxxxx en concepto de indemnización por lucro cesante corresponde a la ganancia futura que esperaba percibir por la actividad comercial que realiza. Sin embargo, dicha ganancia futura será percibida de manera anticipada por los incumplimientos contractuales de xxxxx al Contrato de Licencia de Uso el incumplimiento y al Contrato de Servicios, constituyéndose, en dichas circunstancias, un incremento patrimonial para la empresa. Por consiguiente, podemos afirmar que dichos ingresos se encuentran gravados por el impuesto a la renta.

Ahora bien, considerando la temporalidad de los hechos señalados en la consulta, a los efectos de determinar por cual impuesto a la renta se encuentra gravado dicho ingreso, corresponde resaltar que históricamente las rentas o ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas, comerciales, industriales, de servicios y agropecuarias, así como las rentas generadas por los bienes y todo incremento patrimonial del contribuyente se encontraban gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales

o de Servicios (IRACIS) conforme a lo dispuesto en la Ley N.° 125/1991 y desde el ejercicio fiscal 2020 por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) conforme a lo dispuesto en la Ley N.° 6380/2019.

Tanto para el IRACIS como para el IRE la liquidación del impuesto se realiza a través del método de lo devengado en el ejercicio fiscal, mediante el cual se determina a qué periodo corresponde imputar las rentas, costos y los gastos del contribuyente. De allí nace el principio de lo devengado, el cual estatuye que las rentas, costos y los gastos se deben reconocer cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación.

Doctrinariamente el principio o criterio de lo devengado, también llamado "*causado*" hace referencia al momento en que se origina el derecho al cobro, aun cuando no se haya hecho efectivo. En otras palabras, cuando exista un derecho a percibir una determinada renta, con independencia a que sea exigible o no, se considera devengada, y por ende imputable a ese ejercicio.

Según los principios de contabilidad generalmente aceptados, el principio del devengado es el reconocimiento de las pérdidas y ganancias en función del tiempo, independientemente de haberlas pagado o cobrado, este principio es uno de los más importantes en la profesión contable. Una de las hipótesis fundamentales que expone el Marco Conceptual de las NIC para la correcta elaboración de estados financieros es la de la Base de Acumulación o Devengo, en su párrafo 22 señala:

> *"Para que pueda cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan conforme al postulado contable de lo devengado. Según este postulado, los efectos de las operaciones y otros hechos se reconocen cuando se producen (y no cuando su valor en efectivo, o equivalente de efectivo, se cobra o se paga) y su contabilización e inclusión en los estados financieros se hacen en el periodo en el cual tienen lugar. Los estados financieros preparados conforme al postulado de lo devengado informan al usuario no solo de las transacciones pasadas que involucran desembolsos y entradas de efectivo en el presente, sino también de las obligaciones por pagar en el futuro y de los recursos que representan efectivo por recibir también en el futuro.*
>
> *Proporcionan así el tipo de información sobre transacciones y otros hechos pasados, que es de la mayor utilidad para que los usuarios puedan tomar decisiones de carácter económico."*

En el criterio de lo devengado lo que interesa es que se haya obtenido el derecho a percibir la renta – o que un tercero haya obtenido el derecho a cobrar una renta y nosotros estemos obligados a cancelarla; y que no se haya percibido o se haya puesto a disposición del beneficiario la citada renta – o que el deudor haya desembolsado efectivamente el monto devengado.

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, entendemos que el derecho a percibir el ingreso o renta nace el 22 de junio de 2021 con la notificación del Laudo Arbitral que resuelve hacer lugar a la demanda arbitral planteada y **ordena** a xxxxx el pago del monto del US$ 1.476.552 (dólares estadounidenses un millón cuatrocientos setenta y seis mil quinientos cincuenta y dos) en concepto de daños y perjuicios por el lucro cesante. En consecuencia, corresponde que dicha

renta se imputada en el ejercicio fiscal 2021, conforme a las disposiciones contenidas en la Ley N.° 6380/2019.

En el contexto de la Ley N.° 6380/2019, señalamos que la misma en el segundo párrafo de su artículo 1° establece que constituirá hecho generador del IRE, las rentas generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de éstos, y todo incremento patrimonial del contribuyente, estableciendo como renta bruta del impuesto al aumento de patrimonio producido en el ejercicio, conforme se observa en el artículo 8°, numeral 13, del mismo cuerpo legal.

Por tanto, conforme a lo expuesto precedentemente y al análisis de las normas vigentes, la Administración Tributaria, para en el caso planteado, concluye que el ingreso percibido en concepto de daños y perjuicios por el lucro cesante, con los intereses correspondientes, constituye un aumento patrimonial. Por consiguiente, dicho ingreso se encuentra gravados por el IRE, conforme a lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 8° de la Ley N.° 6380/2019.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la Consulta Vinculante analizada, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.

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

Respetuosamente,

SERGIO MARÍA GONZÁLEZ, DICTAMINANTE
DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

ANTULIO NIRVAN BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

ÓSCAR ALCIDES ORUÉ ORTÍZ, VICEMINISTRO
SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN