

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: XXXX

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.º XXXXXXXX, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu con el proceso N.º XXXXXXXX, donde consultaron a la Administración Tributaria si los ingresos percibidos o pagados en concepto de multa o penalización por incumplimientos contractuales, especialmente lo relacionado a la no entrega en plazo de los productos objeto de la compraventa, constituyen ingresos no alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y por lo tanto, los mismo deben ser facturados en la columna de “exentas”, teniendo en relación al IVA al efecto meramente documental y no incidiendo en la liquidación impositiva del IVA.

En relación con la consulta planteada, señalamos lo siguiente:

En primer lugar, corresponde señalar que la firma consultante, según lo expuesto en su consulta, aplica y recibe penalizaciones pecuniarias o multas en la comercialización de ciertos bienes - fundamentalmente granos- cuando estos no son recibidos y/o entregados en plazo, las cuales se encuentran estipuladas en el contrato respectivo.

Se entiende por cláusula penal, según la definición dada por el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio, al supuesto en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena o multa de retardar o no ejecutar la obligación.

Por su parte, el Código Civil Paraguayo en su artículo 454 dispone que podrá estipularse una pena para el caso de incumplimiento, total o parcial, o de retardo en la ejecución de una obligación, sea a favor del acreedor o de un tercero.

De lo señalado precedentemente, se infiere que la cláusula penal es un instituto que proporciona un incentivo para la conducta debida por el sujeto pasivo (o deudor) de la obligación, esto es el cumplimiento específico de su obligación, formulada y condicionada a la existencia de una estipulación principal, a la cual se aplica una pena en caso de incumplimiento.

Ahora bien, considerando lo expuesto por la firma consultante y abordando la cuestión desde el punto de vista del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se plantea la interrogante: las penalizaciones o multas resarcitorias en concepto de incumplimiento de contrato constituye un acto gravado por el citado Impuesto.

Al respecto, la Ley N.º 6380/2019, en su artículo 80 dispone que se encuentran gravados por el IVA los siguientes actos: a) la enajenación de bienes b) La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia c) la importación de bienes.

CONSULTA VINCULANTE

Por su parte, el artículo 81 del mismo cuerpo legal dispone que se considerará enajenación a los efectos del IVA toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario, siendo irrelevante la designación que las partes confieran a la operación, así como las formas de pago. Y, por otra parte, establece que por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho.

Es ese contexto, para que se configure el hecho generador del IVA se deben producir necesariamente los siguientes elementos esenciales en la relación tributaria: por un lado, el elemento objetivo o material, el cual está constituido por el presupuesto de hecho descrito como hipótesis en la Ley tributaria (ej. enajenación de bienes, prestación de servicios, importación) y por otro el elemento subjetivo, el cual está definido como el vínculo, preestablecido también en la Ley, en el que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con el elemento objetivo (presupuesto de hecho). En otras palabras, la relación jurídico-tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible, esto es, cuando se verifican en la realidad los hechos definidos en la Ley como presupuestos hipotéticos para que se origine la obligación tributaria.

En ese entendimiento, teniendo en cuenta la normativa señalada y las consideraciones expuestas precedentemente, se deduce que el elemento objetivo o presupuesto de hecho del IVA no se produce en el caso en la consulta, es decir, que el ingreso proveniente del cobro de montos establecidos en cláusulas penales en caso de incumplimiento de contrato no configura ninguno de los hechos generadores para la determinación del citado impuesto.

Dentro de ese contexto, al no estar incidido por el IVA, el ingreso generado por el cobro de penalizaciones o multas resarcitorias, al momento de documentar dichos ingresos, se deberá consignarlos en la columna de exentas de la facturación respectiva.

Por otra parte, si bien no forma parte de la consulta, corresponde señalar el artículo 1° de la Ley N.º 6380/2019 establece que estarán gravados por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) los beneficios o las ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas, primarias, secundarias y terciarias, incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios, excluidas aquellas rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Personal. Señalando seguidamente que constituirá igualmente hecho generador del impuesto, las rentas generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de éstos, y todo incremento patrimonial del contribuyente.

El artículo 8° de la Ley N.º 6380/2019, dispone que constituirá renta bruta del IRE la diferencia entre el ingreso total proveniente de las operaciones comerciales, industriales o de servicios y el costo de estas. Señalando, en el numeral 13, como renta bruta al aumento de patrimonio producido en el ejercicio, salvo que provenga de actividades no gravadas o exentas del impuesto, o del revalúo obligatorio de los bienes del activo fijo previstos en el último párrafo del artículo 11 de la citada ley, o de los aportes de capital en dinero o bienes, efectuados por dueños, socios o accionistas.

CONSULTA VINCULANTE

De lo expuesto precedentemente, se entiende que las penalizaciones y multas cobradas por incumplimiento de contrato derivan de una obligación principal que se desenvuelve en el ámbito de operaciones comerciales realizadas con sus proveedores de granos constituye un aumento patrimonial para la misma. Por consiguiente, podemos afirmar que dichos ingresos se encuentran gravados por el IRE.

Por otra parte, si bien no forma parte de la consulta, corresponde mencionar que las financiaciones se sitúan dentro del hecho generador del IVA bajo el concepto genérico de «servicios», según el artículo 81, numeral 2, inciso a) de la Ley N.º 6380/2019. En ese contexto, se aclara que los intereses o recargos que pudiera surgir de la financiación de obligaciones pecuniarias se encuentran gravados por el IVA, en cuyo caso, conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 85 de la citada Ley, la base imponible del impuesto constituye el monto de los intereses, recargos, comisiones y cualquier otro concepto distinto de la amortización del capital pagadero por el prestatario o deudor, devengados hasta el nacimiento de la obligación.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas precedentemente, la Administración Tributaria, ante la consulta planteada, concluye que:

- 1. El ingreso proveniente del cobro de montos establecidos en cláusulas penales en caso de incumplimiento de contrato no configura ninguno de los hechos generadores para la determinación del IVA. Por consiguiente, al no estar incidido por el citado impuesto, dicho ingreso se deberá consignar en la columna de exentas de la factura respectiva.**
Sin embargo, se aclara que los intereses o recargos que pudieran surgir de la financiación de obligaciones pecuniarias se encuentran gravados por el IVA, en cuyo caso la base imponible del impuesto constituye el monto de los intereses, recargos, comisiones y cualquier otro concepto distinto de la amortización del capital pagadero por el prestatario o deudor, devengados hasta el nacimiento de la obligación.
- 2. El ingreso proveniente del cobro de montos establecidos en cláusulas penales en caso de incumplimiento de contrato constituye un aumento patrimonial. Por consiguiente, dichos ingresos se encuentran gravados por el IRE, conforme a lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 8º de la Ley N.º 6380/2019.**

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a las consultas realizadas y situación fáctica descripta, 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.

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Lo señalado es sin perjuicio de la revisión y verificación de los hechos y antecedentes previamente analizados.

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

Respetuosamente,

**SERGIO MARÍA GONZÁLEZ,
DICTAMINANTE**

**DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS
TRIBUTARIAS**

ANTULIO NIRVAN BOHBOUT, DIRECTOR

**DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS
JURÍDICOS TRIBUTARIOS**

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE

**DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS
TRIBUTARIAS**

EVER OTAZÚ FRANCO, GERENTE GENERAL

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS
INTERNOS DIRECCIÓN NACIONAL DE
INGRESOS TRIBUTARIOS**