

**CONSULTA VINCULANTE**

---

**Señor/a/es: xxxxxxxx****RUC: xxxxx**

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (DNIT), por medio de la Gerencia General de Impuestos Internos (GGII), se dirige a ustedes en referencia a la solicitud de consulta N.º xxxxxxx, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu con el proceso N.º xxxxxxxx, a través de la cual consultaron la forma en que deben documentar las operaciones realizadas con los entes públicos a modo de dar cumplimiento a nuestras obligaciones tributarias.

Al respecto, señalaron que son una empresa líder en equipamientos y servicios de mantenimiento y reparación de equipos médicos y de laboratorios, y están inscritas como proveedor del Estado. En este sentido, proveen equipamientos e insumos médicos a las instituciones públicas del Estado a través de diversos concursos de ofertas, licitaciones públicas o contrataciones directas.

Indicaron que en las licitaciones donde se realizan entregas de bienes, dicha entrega se documenta inicialmente con una Nota de Remisión, que acompaña el traslado del bien desde sus depósitos hasta la entidad adquirente. Una vez que la entidad receptora verifica el bien, se emite un acta de recepción, proceso que puede tardar de dos a tres meses desde la emisión de la Nota de Remisión. Tras recibir el acta de recepción, la entidad solicita la entrega de la factura, la cual debe ser emitida conforme a la fecha requerida por la entidad. Si no se cumplen las instrucciones de la entidad, la factura es rechazada, según lo establecido en las bases y condiciones de la licitación.

En este contexto, sus clientes establecen una fecha de recepción de facturas, es decir, una fecha límite hasta la cual se pueden entregar las facturas por las compras realizadas. Esta fecha siempre es posterior al nacimiento de la obligación de emitir la factura, según las reglas del timbrado. Ejemplificaron la operativa de la siguiente manera:

- 1- Se emite la Nota de Remisión en el momento de la entrega del bien.
- 2- Una vez recibida el Acta de Recepción, se recibe la orden para la entrega de la factura con la fecha de entrega indicada, debiendo la factura coincidir con la orden de facturación.

Actualmente, señalaron que la operativa es la siguiente:

- 1- Se emite la Nota de Remisión 1 al momento de la entrega de los bienes y se asocia a una factura 1. La factura se emite considerando que al entregar el producto se produce el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sin embargo, dicha factura no es entregada al cliente, es solo a los efectos de ingresar el impuesto en el mes que corresponde.
- 2- Luego, de varios meses recibimos las aprobaciones y debemos realizar la emisión de la factura 2 en la fecha del acta de recepción, entonces emitimos una Nota de Crédito 1 anulando la factura 1 (ninguno de los comprobantes fue recepcionada por la entidad).

En atención a lo señalado, consultan la forma en que deben documentar las operaciones realizadas con los entes públicos para cumplir con sus obligaciones tributarias. Asimismo, solicitaron a la Administración Tributaria la autorización de la utilización de notas de crédito electrónica para la anulación de la factura emitida que no es recibida por la entidad pública y que no contará con el Evento de Consentimiento o la emisión de la factura a la fecha del acta de recepción como fecha de nacimiento de la obligación.

**CONSULTA VINCULANTE**

---

**De la situación planteada, se realiza el siguiente análisis:**

En primer lugar, corresponde aclarar que la Consulta Vinculante constituye una herramienta para conocer la opinión o interpretación de la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta, para lo cual debe expedirse mediante un acto administrativo.

En tal sentido, a través de la Consulta Vinculante a la Administración Tributaria se conoce la interpretación de las disposiciones tributarias frente a una situación concreta, cumpliendo una función de asistencia al contribuyente. Por tanto, queda claro que la herramienta de la Consulta Vinculante solo opera para permitirle al consultante conocer el criterio administrativo sobre el hecho consultado, no así para conceder beneficios tributarios o autorizaciones que la Ley o la reglamentación no contempla.

Aclarado esto, y considerando que la consulta se refiere a la forma y el momento en que debe emitirse la documentación en las operaciones comerciales con implicaciones tributarias, traemos a colación el artículo 83 de la Ley N.º 6380/2019, el cual establece que la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA) surge en el momento de: a) la entrega del bien, b) la percepción total o parcial del pago del bien, o c) el vencimiento del plazo de pago del servicio, según ocurra primero. Además, dispone que la emisión del comprobante de venta debe coincidir con el momento en que nace la obligación tributaria, salvo las excepciones señaladas en el mismo artículo.

Otra de las excepciones se encuentra en el artículo 4º de la Resolución General N.º 41/2014, que dispone: «Cuando la factura o el comprobante de venta sea emitido con posterioridad al traslado, deberá consignarse en la Nota de Remisión la leyenda "Factura a emitir, a más tardar el...", debiendo señalarse como fecha límite el último día del mes en que se realizó el traslado.» Lo subrayado implica que la reglamentación no permite la emisión de la factura en meses posteriores al nacimiento de la obligación tributaria del IVA.

Conforme a lo señalado anteriormente, es claro que la entrega del bien debe ir acompañada de la emisión y entrega del comprobante de venta respectivo, salvo las excepciones señaladas en el artículo 83 de la Ley N.º 6380/2019 y en el artículo 4º de la Resolución General N.º 41/2014.

En cuanto a la anulación de facturas emitidas en papel, el artículo 55 del Decreto N.º 6539/2005 establece que solo puede procederse con la anulación en casos de fallas o errores durante su expedición. En tales casos, se debe archivar cronológicamente el original y todas las copias del documento anulado.

Respecto a la utilización de la nota de crédito, el artículo 11 del mismo Decreto, modificado por el Decreto N.º 312/2018, especifica que este documento se utiliza para registrar devoluciones de bienes, descuentos en el precio o bonificaciones otorgadas, así como para documentar créditos considerados incobrables.

En relación con la anulación de facturas electrónicas, el artículo 30, numeral 1, del Decreto N.º 872/2023, en consonancia con el Manual Técnico del SIFEN vigente, permite que el facturador electrónico solicite la cancelación de la factura electrónica cuando la operación comercial no se haya concretado, dentro de un plazo de cuarenta y ocho (48) horas desde su aprobación por parte del SIFEN. En atención a esta disposición, hacemos notar que en la operativa descrita en la consulta no se menciona que la operación comercial (entrega de bienes) no se concreta.

Para las notas de crédito electrónicas, el artículo 12 del Decreto N.º 872/2023 establece que deben emitirse para registrar devoluciones de bienes, descuentos o ajustes en el precio, o bonificaciones otorgadas, y deben asociarse a una Factura Electrónica mediante su Código de Control (CDC). Además, en el caso de devoluciones de bienes, descuentos o ajustes en el precio, y bonificaciones entre facturadores electrónicos, el mismo artículo dispone que

---

**CONSULTA VINCULANTE**

---

se requiere el registro del Evento de Consentimiento por parte del receptor de la nota de crédito, informando el motivo de la emisión, situación que no es aplicable a la operativa descripta.

Con relación al Evento de Consentimiento, corresponde señalar que este replica lo dispuesto en el artículo 23, numeral 4, del Decreto N.º 6539/2005, que establece que, para la emisión de notas de crédito y débito en formato no preimpreso, se debe identificar a la persona que recibe el documento, quien debe consignar la fecha de recepción, su nombre, cédula de identidad civil, cargo en la empresa, sello y firma, si corresponde.

De lo anterior, se derivan las siguientes consideraciones:

- a) La factura emitida en papel solo puede anularse en caso de fallas o errores al momento de su expedición, no después de ese momento ni si ya ha sido entregada al comprador. En cambio, la factura electrónica puede cancelarse solo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas desde su aprobación por el SIFEN.
- b) La Nota de Crédito, tanto en papel como electrónica, solo puede usarse para documentar devoluciones de bienes, descuentos en el precio o bonificaciones, y debe ser emitida y entregada al comprador.
- c) Para emitir una Nota de Crédito Electrónica en casos de devoluciones, descuentos o ajustes en el precio y bonificaciones entre facturadores electrónicos, se requiere el registro del Evento de Consentimiento por parte del receptor y la justificación del motivo de la emisión. En el caso de notas de crédito en formato no preimpreso, quien la reciba debe consignar la fecha de recepción, su nombre, cédula de identidad civil, cargo en la empresa, sello y firma, si corresponde.

En cuanto a la liquidación del IVA, se aclara que las reglamentaciones vigentes no contemplan la utilización de la nota de crédito para documentar la falta o retraso en el pago de una operación comercial. Para el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) y el IVA, la liquidación sigue el método de lo devengado, donde los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando surge el derecho al cobro o pago, aunque no se haya hecho efectivo. Es decir, cuando existe el derecho a percibir una determinada renta, se considera devengada y, por ende, imputable en el ejercicio o período fiscal en que nace dicho derecho.

**Por tanto, con base a las consideraciones expuestas precedentemente, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, con relación a la consulta realizada, concluye que:**

1. La factura debe ser emitida con la entrega del bien o con la percepción del importe total o del pago parcial del bien, el que ocurra primero, excepto en las situaciones previstas en el artículo 83 de la Ley N.º 6380/2019 y cuando la factura o el comprobante de venta sea emitido con posterioridad al traslado, deberá consignarse en la Nota de Remisión la leyenda «Factura a emitir, a más tardar el...», debiendo señalarse como fecha límite el último día del mes en que se realizó el traslado, conforme al artículo 4º de la Resolución General N.º 41/2014.
2. La Nota de Crédito, tanto en papel como electrónica, solo puede utilizarse para documentar la devolución de bienes, descuentos en el precio o bonificaciones, y debe ser emitida y entregada al adquirente del bien.
3. Para la emisión de la Nota de Crédito Electrónica en casos de devolución de bienes, descuentos o ajustes en el precio y bonificaciones entre facturadores electrónicos, se requiere el registro del Evento de Consentimiento por parte del receptor y la justificación del motivo de la emisión. En las notas de crédito en formato no preimpreso, la persona que la reciba debe consignar la fecha de recepción, su nombre, cédula de identidad civil, cargo en la empresa, sello y firma, si es el caso.

El presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada y situación fáctica descripta, por lo que la Gerencia General de Impuestos Internos se reserva la facultad de emitir pareceres

**FORM.xxxxxx**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

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.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**