

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

**Señor/a/es:** xxxxxxx

**RUC:** xxxxx

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, a través de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a Usted en el marco de la Solicitud de Consulta N.º xxxxx formulada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como Proceso N.º xxxxx, donde solicita confirmar si se genera alguna contingencia en el caso de que un usufructuario, en el ejercicio de su derecho de usufructo, emita una factura de venta de ganado, mientras que la *Guía de Traslado y Transferencia de Ganado* de SENACSA es emitida por el nudo propietario, pero firmada por el usufructuario.

Al respecto, resume el caso de la siguiente forma:

*Un padre transfiere su ganado y su marca a sus hijos. Para esta operación se emite factura y Guía de Traslado y Transferencia de Ganado del SENACSA.*

*Luego, por contrato, los hijos otorgan usufructo vitalicio gratuito a su padre (usufructuario), quien realiza la explotación de la marca de ganado y del ganado mismo, produciendo crías y vendiendo las cabezas listas por el ciclo productivo normal.*

*Cuando vende ganado al frigorífico o personas particulares, se emite la Guía de Traslado y Transferencia de Ganado a nombre de los hijos (nudos propietarios), pero el padre firma con un poder especial, dado que el ganado vacuno en SENACSA está registrado bajo el nombre y RUC del propietario y no a nombre del usufructuario.*

*Por estas ventas, el padre emite la correspondiente factura de venta. Teniendo también en cuenta que es el usufructuario quien recibe lo resultante por la venta, en el ejercicio de su derecho, la factura necesariamente se tiene que emitir por el usufructuario y no por el propietario.*

Adelanta opinión en cuanto entiende que no existe falta de forma alguna, ya que el contrato de usufructo firmado por ambas partes es suficiente respaldo de la forma de proceder, y que tampoco existe falta de fondo o contingencia tributaria, ya que el usufructuario cumple con su deber de facturar su ingreso obtenido por la venta del ganado recibido en usufructo y debe restituir las cabezas con las crías.

Por otro lado, afirma que el nudo propietario tampoco incurre en contingencia tributaria, porque no percibe pago por otorgar el derecho de usufructo por haber sido fijado expresamente a título gratuito. Esto teniendo en cuenta que el nudo propietario (hijos) es una persona física y el anticipo de herencia es a título personal, por lo que cualquier rendimiento estaría alcanzado por el Impuesto a la Renta Personal, donde rige el criterio de lo efectivamente percibido.

En la manifestación de sus derechos invoca los artículos 2230 al 2266 del Código Civil paraguayo. Y agrega que según las disposiciones del SENACSA, el propietario del ganado es aquel que posee la marca de ganado y que está registrado como tal en el sistema SIGOR, por lo que el usufructuario no puede ser registrado como propietario, y por ello la *Guía de Traslado y Transferencia de Ganado* debe ser emitida por el nudo propietario.

**Munidos de lo formulado, surge que:**

Antes de determinar si resulta correcta la operativa documentaria descrita en el caso que nos ocupa, se debe partir por el estudio del nacimiento de la obligación tributaria que emerge de la venta de ganado que lleva a cabo el usufructuario vitalicio.

Así tenemos que dicha venta está gravada por el IVA, según el artículo 80, numeral 1, de la Ley N.º 6380/2019 y la consecuente ganancia que perciba está gravada por el IRE, conforme al artículo 1º de la misma ley.

---

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

En cuanto al sujeto pasivo de ambas obligaciones claramente lo es el usufructuario vitalicio, en virtud del artículo 82, numeral 1, inciso b) y artículo 2º, numeral 1, de la antes citada ley, por lo que mal podría interpretarse que lo sea el nudo propietario, dado que **el ejecutor de la actividad de la venta y el receptor de las rentas derivadas de ella es en realidad el usufructuario vitalicio.**

En tal sentido, quien debe confeccionar el respectivo comprobante de venta en los términos estipulados en el artículo 92 de la Ley N.º 6380/2019 debe ser el **usufructuario vitalicio**, por ser este el **sujeto pasivo de la obligación tributaria del IVA.**

La siguiente cuestión por evacuar es si hay contingencia tributaria respecto a que, si bien el nudo propietario emite la *Guía de Traslado y Transferencia de Ganado*, esta esté firmada por el usufructuario y no por el nudo propietario.

Al respecto, el artículo 1º del Anexo al Decreto N.º 3182/2019 establece en su numeral 12 que la *Guía de Traslado y Transferencia de Ganado* es un documento expedido por el SENACSA, en el cual consta la enajenación de ganado, y el artículo 71, tercer párrafo, del referido Anexo al Decreto dispone que: *...En caso de tratarse de enajenaciones de ganado vacuno y equino, el comprobante de venta será requisito necesario para la expedición de la «Guía de Traslado y Transferencia» correspondiente...*

De lo expuesto emerge que la reglamentación tributaria no exige que la Guía esté suscripta exclusivamente por el nudo propietario del ganado. Es más, se advierte que, en la práctica, la entidad reguladora de la política y gestión nacional de calidad y salud animal (SENACSA) admite que otra persona que no sea el propietario suscriba dicho documento, siempre que cuente con una autorización autenticada por escribanía [1], sobre lo cual esta Gerencia no puede emitir parecer alguno, atendiendo a que se halla fuera del ámbito de nuestra competencia.

De esta manera, y en observancia del *principio de realidad económica* contemplado en el artículo 247 de la Ley N.º 125/1991, según el cual se atribuirá a las situaciones ocurridas una significación acorde con el hecho generador, esta Gerencia entiende en definitiva que, a efectos tributarios, el usufructuario vitalicio debe emitir una factura por la venta de ganado, la cual servirá para la emisión de la Guía que -en virtud de una autorización autenticada por escribanía- será suscripta por el usufructuario.

**Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye respecto al caso planteado que en observancia del *principio de realidad económica* contemplado en el artículo 247 de la Ley N.º 125/1991, la operativa documentaria descrita no representa una contingencia a efectos tributarios.**

**En tal sentido, por ser sujeto pasivo de la obligación del IVA, el usufructuario vitalicio debe emitir el respectivo comprobante de venta por la venta de ganado, conforme lo manda el artículo 92 de la Ley N.º 6380/2019, la cual servirá posteriormente para la emisión por parte del propietario de la *Guía de Traslado y Transferencia de Ganado* que -en virtud de una autorización autenticada por escribanía- será suscripta por el usufructuario.**

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada con base en la documentación aportada y situación fáctica descrita, por lo que esta Gerencia 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 de la Administración Tributaria.

---

1[1] <https://www.senacsa.gov.py/index.php/Temas-pecuarios/sanidad-animal/control-de-transito-de-animales/cota>



**FORM.**xxxxx

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento les sea notificado con los efectos del artículo 245 de la Ley N.º 125/1991.

Respetuosamente,

**ÁGUEDA CARDOZO LOVERA**, *Dictaminante*  
Dpto. de Elaboración e Interpretación  
de Normas Tributarias

**LUIS ROBERTO MARTÍNEZ**, *Jefe*  
Dpto. de Elaboración e Interpretación  
de Normas Tributarias

**ANTULIO BOHBOUT**, *Director General*  
Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios

**EVER OTAZU**, *Gerente General de Impuestos Internos*  
Dirección Nacional de Ingresos Tributarios

---