

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

Señor/a/es XXXXXXXXX

RUC XXXXXXXX

Nos dirigimos a usted en relación con el proceso 45000000XXX tramitado a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, en el que solicita confirmar el criterio de que, los desgastes y roturas de los envases retornables, así como de las cajas y canastos plásticos mediante los que se transportan y almacenan dichos envases, son deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

Señala que la entidad **XXXX**, en el marco de la actividad principal de distribución y comercialización de bebidas alcohólicas (cervezas) realizada, posee envases o botellas de vidrio «retornables», y cajas o canastos plásticos para el traslado y almacenamiento de dichas botellas. En ese sentido, menciona que, en sus estados financieros reconoce a los envases como un activo dentro del rubro «PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO», procediendo a depreciarlos contablemente en un lapso de 3 años, conforme a las políticas contables del grupo.

Sostiene que el artículo 28 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 considera a los envases como bienes del activo corriente a los efectos fiscales, y siguiendo la definición dada por la NIF 2 del Consejo de Contadores Públicos del Paraguay estos constituyen activos que son mantenidos para uso o consumo en la operativa de la empresa para ser utilizados en un periodo no mayor a doce meses.

Sin embargo, afirma que estos envases y cajas de su propiedad, no se adecuan a tal definición puesto que la vida útil de estos bienes supera los doce meses, salvo casos de deficiencias en la calidad de la producción o mermas por roturas.

Como anexo a la consulta vinculante adjunta un **Informe Técnico** sobre la evaluación del tiempo promedio que podrían tener como vida útil las botellas de vidrio retornables y las cajas plásticas, el cual fue establecido en un periodo de 4 y 5 años para cada tipo de activo, respectivamente, según consta en la parte conclusiva de dicho documento.

Por un lado, señala que por estos deterioros y desgastes producto del manipuleo constante a los que se encuentran sujetos los envases y las cajas plásticas, corresponde un reconocimiento por depreciación para ser deducibles en el IRE.

En ese sentido, sostiene que se debe interpretar que todo activo utilizado en la operación de un negocio (incluyendo a los envases y cajas o canastos plásticos) está sujeto a desgastes, deterioros o pérdidas de su valor, y tratándose de activos necesarios en el esquema de comercialización de la firma, entiende que dichos desgastes deberían considerarse en la liquidación del impuesto, a la luz del numeral 15 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, donde se dispone que serán deducibles las depreciaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento.

Como ampliatoria a la consulta inicialmente presentada, por medio del correo electrónico remitido en fecha 19/04/2021 (adjunto al presente expediente) solicitó la confirmación del **momento del cómputo del valor de adquisición de las cajas y canastos plásticos, y de los envases referidos**. Adelanta opinión mencionando que, el cómputo se dará al momento de la enajenación de los envases y canastos de XXXXXX, pérdida fortuita o agotamiento de estos; el primero de ellos que ocurra.

Asimismo, menciona que los envases también llevan consigo la probabilidad de roturas a consecuencia de las operaciones de la sociedad, en cuyo caso, las mermas «*por causas naturales*» serían igualmente aplicables a dicho caso y, por tanto, deducibles en el IRE, en concordancia con lo señalado en el artículo 59 del Anexo al Decreto N° 3182/2019.

A partir de las consideraciones expresadas, surge el siguiente análisis:

El artículo 11 de la Ley N° 6380/2019 (en adelante, *la Ley Tributaria*) establece que la depreciación de **los bienes del activo fijo** será obligatoria a los efectos de la determinación del IRE.

Cuando se habla de depreciación, es la propia legislación la que señala en el párrafo cuarto del citado artículo que esta se trata de la distribución sistemática del desgaste o deterioro que experimente el bien propiedad del contribuyente. Sin embargo, la misma no refiere a aquella efectuada respecto a cualesquiera de sus bienes, sino exclusivamente a la relativa a los bienes que conforman su **activo fijo**.

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

En línea con lo anterior, por medio del artículo 15 de la Ley tributaria se prescribe que, siempre que reúnan las condiciones del artículo 14, se admitirá deducir como gasto «15. Las depreciaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento».

La primera deducción a la que se puede arribar a partir de lo expuesto es que la depreciación constituye una obligación del contribuyente para liquidar el IRE respecto de su activo fijo, y a su vez, la misma Ley tributaria admite que esta sea deducida como gasto siempre que se ciña a las reglas establecidas para la determinación de las cuotas de depreciación.

Ahora bien, cuando nos remitimos al artículo 28 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, se desprende que la norma considera a los envases que se enajenan conjuntamente con el producto que contienen, y que sean consumidos o agotados con el uso o empleo, o bien, que sean desechados luego del uso o consumo del producto que contienen, como **bienes del activo corriente**.

Sin embargo, con la reciente modificación introducida a partir del **Decreto N° 6105/2021** se estatuye que aquellos envases que no reúnan las características mencionadas precedentemente serán considerados bienes del activo fijo a efectos fiscales.

Lo expuesto indica que los envases o botellas de vidrio de la firma XXXXX, al no consumirse o agotarse con el uso o empleo; no ser desechados luego del consumo y, esencialmente, al poseer la capacidad de ser «devueltos» por el adquirente (o ser retornables), **pueden considerarse bienes del activo fijo a efectos tributarios**, por tanto, sujetos a la depreciación establecida para la determinación del IRE.

En cuanto a la posibilidad de que el contribuyente deduzca las roturas de los envases como mermas, cabe señalar que el artículo 59 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 prescribe que estas serán deducibles cuando sean ocasionadas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales, siempre que no excedan los márgenes técnicos aceptables.

Al respecto, mencionamos que el artículo citado es bastante claro al señalar que, para admitir la deducibilidad como gasto de las mermas en el IRE, las mismas deben provenir de causas naturales inherentes al bien; situación que no se da en el caso planteado pues, a partir de lo señalado en la consulta y en el informe técnico arrojado, las roturas y pérdidas de los envases son causadas por factores exógenos, como ser: manipuleo en depósitos de fábrica (de envases llenos y vacíos) o en cualquier parte de la línea de producción, rechazos en inspecciones visuales, o roturas en la distribución.

No obstante, cabe mencionar que los envases averiados de XXXXXX podrán ser dados de baja, y la pérdida ocasionada por dicha baja podrá ser deducida en el IRE siempre que se cumpla con lo establecido en el artículo 58 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 (modificado por el Decreto N° 6105/2021).

En lo que respecta al análisis del tratamiento tributario que corresponde aplicar a las cajas y canastos plásticos, cabe traer remitirse nuevamente al artículo 11 de la Ley N° 6380/2019, en la que se establece que constituyen activos fijos, los bienes tangibles de propiedad, planta y equipo que sean propiedad del contribuyente, para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos y sobre los cuales se espera sean usados durante más de un ejercicio fiscal; **con excepción de los bienes destinados a la venta**.

Con base en ello, y en atención a que el recurrente indicó que las cajas y canastos plásticos son empleados para el traslado, manipulación y almacenamiento de las botellas comercializadas por la firma por más de un ejercicio fiscal, y a la luz de que el destino de dichos bienes condicen con la definición de los bienes del activo fijo dada por la Ley tributaria pues, se emplean para el abastecimiento de los productos y otros propósitos administrativos, se puede colegir que los mismos podrán ser considerados parte del activo fijo de XXXXX, y en tal sentido, podrá efectuarse la depreciación de estos para su ulterior deducción como gasto en el IRE, siempre y cuando los mismos no sean destinados a la venta.

Finalmente, en cuanto al momento del cómputo del costo de adquisición de los envases, así como de las cajas y canastos plásticos empleados para el traslado de tales envases, es pertinente aludir que, al amparo de lo dispuesto por el último párrafo del **artículo 7° de la Ley Tributaria**, la imputación de los costos y gastos vinculados a la generación de las rentas será admitida al momento de la efectiva realización; norma a la cual la recurrente deberá adecuarse.

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

Por tanto, de acuerdo con las consideraciones de hecho y de derecho manifestadas, la Administración Tributaria concluye que:

1. A efectos fiscales, los envases entregados por XXXXXX juntamente con el producto contenido en ellos, pueden considerarse parte del activo fijo de dicha firma, por lo que la depreciación por desgastes que sufran podrá ser deducible en IRE, una vez reunidos todos los requisitos contemplados en la normativa para el efecto.
2. Las roturas de los envases de XXXXXX no podrán ser deducidas como mermas en el IRE, en razón a que las mismas no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 59 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 para ser consideradas como tales. No obstante, la baja de dichos bienes podrá ser deducida como pérdida en el IRE siempre que se cumpla con lo establecido en el artículo 58 del citado Anexo reglamentario.
3. Las cajas y los canastos plásticos empleados por XXXXXX para el traslado, manipulación y almacenamiento de los envases comercializados por la entidad, podrán ser considerados parte del activo fijo de dicha firma a efectos fiscales, atendiendo a que son empleados para el abastecimiento de bienes y/o para propósitos administrativos, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 6380/2019 y sus normas reglamentarias. Por tanto, podrán ser depreciados y deducidos en el IRE, siempre y cuando XXXXX no destine dichos bienes a la venta.
4. Al amparo de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 7° de la Ley Tributaria, la imputación de los costos y gastos vinculados a la generación de las rentas gravadas por el IRE será admitida al momento de la efectiva realización. Por tanto, XXXXXX deberá ceñirse a lo dispuesto en la citada disposición legal, a efectos de deducir el valor de adquisición de los envases, así como de las cajas y canastos plásticos empleados para el traslado de tales envases.

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

Respetuosamente.

MARÍA LETICIA MACIEL G., *Dictaminante*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ANTULIO N. BOHBOUT, *Director*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

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

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*
Subsecretaría de Estado de Tributación