

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

**Señor/a/es: xxxx**

**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 xxxxxxxx formulada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como Proceso N.º xxxxxxxx, donde solicita se confirme su criterio de que un abogado debe expedir la factura exenta del Impuesto al Valor Agregado (IVA) al comprador por la venta de bienes muebles que había recibido como dación en pago contra los honorarios profesionales fijados en una regulación judicial.

Al respecto, hace presente que un abogado, contribuyente del IVA y del IRP-RSP, prestó sus servicios profesionales en un juicio y al finalizar se realizó la regulación de los honorarios. La contraparte, que fue una empresa, debió pagarle los honorarios profesionales, pero como se hallaba en situación de quiebra y no tenía disponibilidad para el pago de los honorarios, le ofreció en dación de pago maquinarias y estructuras metálicas obsoletas y en desuso para cancelarlos.

Así, el abogado recibió en especies el pago de sus honorarios profesionales y en contrapartida emitió una factura gravada al 10% en concepto de honorarios profesionales, y los bienes muebles que recibió fueron transferidos a su nombre por medio de una escritura pública de transferencia.

Ahora, como el abogado no posee ninguna actividad comercial para darle algún tipo de uso, decidió ofertar los bienes a una empresa que compra materiales en desuso (chatarras) para su posterior procesamiento y conversión en materia prima y otros productos que luego serán comercializados.

Tras un acuerdo con la empresa compradora, se estableció el precio de venta en la suma de G. 2.190.000.000, donde la empresa compradora realizó el pago al abogado y, al solicitar la emisión de la factura por la adquisición de las maquinarias, este emite el comprobante en 100% exenta de IVA. De este modo, la factura fue rechazada por la empresa compradora argumentando que la factura debió ser emitida en 100% gravada al 10% de IVA, ya que considera que los bienes comprados son mercaderías y están alcanzados por dicho impuesto.

En este orden de cosas, el consultante sostiene y adelanta postura de que la venta de los citados bienes debe ser facturada 100% en la columna de exentas, teniendo en cuenta que la venta la realiza una persona física y que los bienes muebles no están relacionados, ni directa ni indirectamente, a su actividad de servicios personales (fueron recibidos como dación en pago), y que la única actividad que realiza el abogado es la prestación de servicios personales (no posee ninguna actividad comercial).

**Análisis:**

En primer lugar, se aclara que su consulta ha sido admitida como no vinculante, dado que su presentación no reúne los requisitos estipulados en el artículo 241 de la Ley N.º 125/1991 para que sea admitida como vinculante, puesto que de la lectura íntegra de la misma se advierte que emplea en reiteradas ocasiones «un abogado», lo que evidencia que versa sobre un supuesto.

Hecha esta precisión y antes de entrar a exponer el dictamen sobre lo consultado, es menester partir de la noción de que la operación a ser analizada es la de una enajenación de bienes muebles consistentes en maquinarias y estructuras metálicas obsoletas por parte de una persona física.

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

Adentrándonos a lo consultado, para el estudio del nacimiento de una obligación tributaria, se debe partir por conocer sus elementos esenciales, que son: el objetivo, el subjetivo, espacial, temporal, cuantitativo; es decir, si el sujeto pasivo se encuadra en una situación fáctica concreta prevista en la ley, surgirá el hecho generador y estará obligado a pagar formalmente el impuesto.

Para el caso que nos ocupa, cabe traer a colación el artículo 80, numeral 1, de la Ley N.º 6380/2019, el cual señala que el IVA grava la enajenación de bienes, es decir, el elemento objetivo del hecho imponible se configura por la enajenación del bien mueble. Así, la propia formulación del artículo permite atribuir la interpretación a priori de que se configuró el elemento objetivo.

Sin embargo, al proceder con el análisis de la identificación del elemento subjetivo de la obligación tributaria, es decir, en la verificación de si el recurrente es protagonista de las circunstancias descritas en el hecho imponible, nos topamos con que el artículo 82, numeral 1, de la Ley N.º 6380/2019, invocado por el recurrente, estatuye que solo serán contribuyentes -en el caso de personas físicas- aquellas que presten servicios personales o profesionales que no estén en relación de dependencia y por el arrendamiento de inmuebles, y por la explotación de una empresa unipersonal, incluida la enajenación de bienes que formen parte del activo de la misma.

En ese sentido, a todas luces **no se configura en el caso en consulta el sujeto pasivo de la obligación tributaria**, atendiendo a que el artículo 82, numeral 1, de la Ley N.º 6380/2019 expresamente identifica en qué casos una persona física será contribuyente, en cuyo listado no se encuentra la enajenación de un bien mueble.

Tampoco se ha verificado en este caso el previsto en el artículo 10 del Anexo al Decreto N.º 3107/2019, modificado por Decreto N.º 5087/2021, el cual aclara que en la enajenación de bienes muebles relacionada a la actividad de prestador de servicios, se determinará la base imponible del impuesto aplicando el 30% sobre el valor de la enajenación, siempre y cuando el contribuyente haya utilizado el IVA Crédito cuando adquirió los mencionados bienes, puesto que las maquinarias y estructuras metálicas obsoletas fueron recibidas en concepto de dación en pago contra los honorarios profesionales fijados en una regulación judicial.

Así las cosas, es importante tener presente que para el establecimiento de un tributo es requisito indispensable que la Ley fije un hecho: el hecho imponible, el cual se concreta en el sujeto pasivo quien determina el nacimiento de la obligación tributaria. Por ende, al no poder configurarse el elemento subjetivo, por más de que sean identificados los demás elementos espacial, temporal y cuantitativo, no resulta viable proseguir con el análisis, ya que el mismo derivará a la indiscutible conclusión de que **la enajenación del mueble por parte de una persona física no se encuentra alcanzada o sujeta por el IVA, lo que significa que el impuesto no es aplicable a la operación que se realiza**.

Por otro lado, cabe rememorar que **la venta de un bien mueble por parte de una persona física se encuentra gravada por el IRP-RGC** en virtud del artículo 57, numeral 7 de la Ley N.º 6380/2019 y sus reglamentos, por lo que en cuanto a la documentación que debe expedir el abogado, este debe atenerse a lo establecido en el artículo 7º, numeral 1, inciso c) de la Resolución General N.º 69/2020, el cual manda que la documentación de las rentas y ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes muebles será el comprobante de venta (factura virtual o preimpresa).

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

**NUMERO**

**FORM.734-1**

**FECHA**

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

Habiéndose efectuado la aclaración que precede, dada la particularidad de los comprobantes de venta (facturas) que son confeccionados conforme a los mandatos del Decreto N.º 6539/2005, modificado por el Decreto N.º 10.797/2013, los mismos solo contienen las casillas de «Gravado» y «Exento», y no «No alcanzado», motivo por el cual la persona física deberá consignar el valor de la operación en la casilla «Exento».

Para ello, atendiendo que el abogado ya es contribuyente del IVA y del IRP-RSP, debe actualizar los datos del RUC incorporando el código de obligación 716-IRP RGC, conforme lo instruye el artículo 8º de la Resolución General N.º 69/2020, a efectos de abonar este último impuesto.

**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:**

**a) La enajenación de los bienes muebles recibidos en concepto de dación de pago (maquinarias y estructuras metálicas obsoletas) por parte del profesional abogado no se encuentra alcanzada o sujeta por el IVA, por no configurarse el elemento subjetivo de la obligación tributaria previsto en el artículo 82, numeral 1, de la Ley N.º 6380/2019.**

**b) La enajenación de los bienes muebles por parte de la persona física se encuentra gravada por el IRP-RGC, por lo que, en el caso del profesional abogado, este debe actualizar sus datos del RUC, incorporando el código de obligación 716-IRP RGC, a tenor del artículo 8º de la Resolución General N.º 69/2020.**

**c) En cuanto a la documentación, el valor de la operación debe ser consignado en la casilla «Exento» del respectivo Comprobante de Venta (factura) a ser expedido.**

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.

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

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

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

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