

Consulta Vinculante

Señor/a/es: xxxx

RUC xxxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada mediante el **Proceso N.º xxxxxxxxxxxx** en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, que versa sobre el tratamiento impositivo a ser aplicado en el marco del Proyecto xxxx Aeronaves xxxx entre xxxxxxxxxxxx y la Empresa xxxx de Chile (xxxx), por los **servicios de mantenimiento, reparación mayor, actualización al estándar xxx e incorporación de GPS para xxxx Aeronaves xxxxx** de xxxxxxxx, que se llevarán a cabo en el taller de xxxxx en Chile, según manifiesta la parte consultante.

Al respecto, solicitan confirmar su criterio sobre los impuestos a ser retenidos en cada obligación contable de pago a ser realizado a xxxxxx, quien será la entidad prestadora de los servicios indicados en el párrafo anterior.

Aclaran que xxxxx no posee sucursal, agencia o establecimiento en el país, sino en Chile.

Prosiguen a lo largo de la exposición de su consulta indicando que el proyecto referenciado *ut supra* se llevará a cabo en respuesta de la imperiosa necesidad de xxx de recuperar su flota de aviones xxxxx, para dar cumplimiento al Programa xxxxxxxx.

En la manifestación de sus derechos, la institución recurrente invoca los siguientes artículos:

- Artículo 7º, numeral 1 de la Ley N.º 2965/2006 *Que aprueba el Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, y su respectivo Protocolo Adicional.*
- Artículo 41 del Anexo al Decreto N.º 3107/2019 *Por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) establecido en la Ley N.º 6380/2019 «De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional».*
- Artículos xx y xxx de la Ley N.º 6873/2021 *Que aprueba el Presupuesto General de la Nación para el Ejercicio Fiscal 2022.*

Verificadas las documentaciones de respaldo, se acompaña al proceso virtual es escaneado de la Cédula de Identidad Civil del representante de la institución recurrente y de la nota dirigida a la máxima autoridad de esta cartera.

A continuación, se expone el análisis sobre lo solicitado:

Consideraciones preliminares

Como detalle importante, se aclara que el presente pronunciamiento versará sobre los aspectos estrictamente tributarios contenidos en la consulta, por lo que de entrada se aclara que el artículo xxx de la Ley N.º 6873/2021 transcrito por la parte recurrente no será aplicado en este análisis, atendiendo a que no se encuentra en el ámbito de nuestra competencia.

Efectuada esta precisión, cabe recordar que todo caso que presenta elementos de imposición internacional debe ser analizado desde al menos 2 perspectivas: la legislación interna pertinente y el convenio tributario aplicable.

Impuesto a la Renta de No Residentes (INR)

Para determinar la incidencia del INR en el caso que nos ocupa, el artículo 72 de la Ley N.º 6380/2019 *De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional* establece que serán contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y demás entidades no residentes cuando obtengan rentas, ganancias o beneficios gravados, independientemente de que estos contribuyentes actúen por medio de mandatario apoderado o representante en el país.

Por su parte, el artículo 73 de la Ley dispone en su primer párrafo que se considerarán rentas de fuente paraguaya las que provienen de actividades desarrolladas por parte de personas jurídicas no residentes en el país. Ahora



Consulta Vinculante

bien, el último párrafo del citado artículo dispone que la reparación de aeronaves, embarcaciones y de vehículos terrestres no se consideran de fuente paraguaya cuando son realizados en el exterior.

Dicho esto, entonces, **la empresa chilena (no residente) no resulta afectada por el INR por las rentas que perciba de la prestación de servicios de mantenimiento, reparación mayor, actualización al estándar xxx e incorporación de GPS a xxxx aeronaves.**

Convenio entre Paraguay y Chile para evitar la doble imposición

Efectuado el análisis en el apartado anterior sobre la legislación interna, es importante ahora remarcar la **vigencia de la Ley N.º 2965/2006** que aprueba el Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio, en adelante «CDI», el cual -conforme al artículo 137 de la Constitución Nacional- constituye un instrumento internacional jurídicamente vinculante en el que se plasma un acuerdo entre ambos países en materia tributaria.

La referenciada Ley prevé en su artículo 2º, numeral 4, la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo. Esto significa que en el citado artículo del CDI entre Paraguay y Chile se encuentran los impuestos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación. En el caso de Paraguay, el Impuesto a la Renta Empresarial, el Impuesto a la Renta de No Residentes o Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades.

Desde el punto de vista de aplicación del CDI, es preciso determinar que las personas intervinientes en la actividad sean residentes de uno o ambos Estados contratantes, a fin de conocer si califican o no para obtener los beneficios del mismo, pues partiendo de los artículos 1º y 4º de la Ley N.º 2965/2006, solo el residente de un Estado contratante tiene derecho a los beneficios del Convenio. Entonces, **como cuestión preliminar, se debe determinar si una persona es residente de un país para que pueda solicitar los beneficios de los convenios de ese país.**

A efectos de lo señalado en los párrafos anteriores, la calidad de residente fiscal es una condición básica para la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, la cual se justifica mediante el certificado de residencia emitido por la autoridad tributaria de los Estados contratantes.

Entonces, conforme a las manifestaciones vertidas por la xxxx recurrente, en el sentido de que xxxxx es una empresa chilena, cabe agregar que -cuando se trata de adquisición de bienes y servicios de entidades residentes en Chile ajenos a la reparación de aeronaves- **xxxx debe certificar la residencia de la firma en la forma establecida en el artículo 7º de la Resolución General N.º 65/2020**, lo cual permitirá aplicar el CDI.

En ese sentido, conforme al referenciado artículo, el contribuyente local (xxx) deberá solicitar al no residente (xxxxx) el Certificado de Residencia Fiscal emitido por la autoridad tributaria del otro Estado contratante (Chile), el cual deberá contar mínimamente la siguiente información: fecha de expedición, denominación y número de identificación del beneficiario de las rentas o titular del patrimonio, y la declaración de que el solicitante identificado es residente del Estado emisor de dicho certificado en el sentido definido en el Convenio que se pretende aplicar.

Si xxxx verifica que la empresa en cuestión es una empresa residente en Chile, conforme a lo dispuesto en el certificado, entonces cabrá remitirse a la Ley N.º 2956/2006, teniendo en cuenta que este es sujeto afectado por el CDI.

En este sentido, en caso de que la empresa tenga residencia en Chile de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley N.º 2956/2006, cabe determinar si la empresa presta sus servicios en Paraguay a través de un Establecimiento Permanente (EP) de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5º de la referida Ley, a fin de evaluar si existe suficiente presencia en el país para reclamar tributación en fuente.

En ese sentido, dicho artículo establece en su numeral 3, inciso a) que la expresión *Establecimiento Permanente* también incluye *una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero solo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses*; y en el inciso b) del mismo numeral, incluye *la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el*



Consulta Vinculante

caso de que tales actividades prosigan en el país durante un periodo o periodos que en total sumen o excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Es importante aclarar que si la prestación de servicios se realizase en Paraguay y superase los seis meses indicados en el artículo 5°, numeral 3, inciso a), del CDI o excediese 183 días dentro de un periodo de doce meses, conforme al inciso b) del mismo numeral, entonces se considerará que la empresa no residente posee un EP en Paraguay en virtud de lo dispuesto en el Convenio.

Prosiguiendo con el estudio, cabe remitirnos a lo dispuesto en el artículo 7° del CDI, que permite la «tributación compartida» respecto a la renta a la que refiere en dicho artículo.

Concretamente, el apartado 1 del artículo 7° **Beneficios Empresariales de la Ley N.° 2956/2006** textualmente dispone: **1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante *solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente...***

Por lo expuesto, y **en el caso de que se prestase servicios en otro país (que no sean de mantenimiento de aeronaves), y si a partir del análisis del CDI se configurase el EP según lo dispuesto en el artículo 5° del Convenio más arriba explicado, las rentas que genere la empresa no residente sí tributarán en Paraguay.**

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Tal como se ha señalado en el apartado anterior, el mencionado CDI entre Paraguay y Chile solo aplica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, por lo que es de suyo que no aplica sobre los impuestos al consumo, tales como el IVA.

Aquí se juzga oportuno traer a colación el artículo 82, numeral 3, de la Ley N.° 6380/2019 que señala textualmente que las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior que realicen actividades gravadas en el país son contribuyentes del IVA, **situación que no se configura en este caso, ya que el servicio se prestará en un taller situado en Chile, y según lo señalado por xxxx, la empresa chilena no cuenta con agencia, sucursal ni EP en el país.**

Además, el artículo 84 de la Ley dispone como premisa que *[e]starán gravadas las enajenaciones de bienes situados en el país, las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes al país, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago [...]* (subrayas por fuera del texto original).

Así las cosas, y según lo expuesto por la recurrente, **la actividad no se encuentra gravada por el IVA.**

Ahora bien, se remarca xxxx que en el caso de que la empresa chilena realice la prestación del servicio xxxx en Paraguay por el término indicado en el artículo 5, numeral 3, inciso a) o el inciso b) del CDI, según sea el tipo de actividad o servicio prestado, será considerado como una prestación de servicio realizada en territorio nacional a través de un EP, además que el mismo es usado y aprovechado en el país. En consecuencia, dicha actividad y/o servicio será alcanzado por el IVA, en virtud del artículo 80, numeral 3, de la Ley N.° 6380/2019, por lo que en ese orden de cosas, cabe señalar que, en las operaciones a título oneroso, la base imponible constituye el precio devengado correspondiente a la prestación del servicio, y la base imponible constituirá el ciento por ciento (100%) del monto del importe bruto cuando el servicio de mantenimiento prestado por la empresa chilena sea aprovechado en territorio nacional, a la cual se aplicará la tasa del diez por ciento (10%) que establece el inciso g) del artículo 90 de la Ley.

Por lo que concierne a la forma de recaudación del impuesto, si se diese el caso mencionado en el párrafo anterior, el numeral 1 del artículo 35 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, en su modificación dada por el Decreto N.° 5087/2021, establece en su parte pertinente que serán agentes de retención del presente impuesto los organismos de la



Consulta Vinculante

administración central; por tanto, xxxxx actuaría como agente retentor del IVA, cuando ocurra el primero de los siguientes actos: el pago o la puesta a disposición de los fondos, según lo establece el artículo 45 del Anexo al Decreto N.° 3107/2019.

Conclusión

Con base en las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, la Administración Tributaria concluye que en el marco del Proyecto xxxxxxxx, donde se presenta la firma chilena xxxxx como prestadora de servicios de mantenimiento, reparación mayor, actualización al estándar xxxx e incorporación de GPS para xxxx Aeronaves Txxxxx, **no es contribuyente del INR.**

Asimismo, se aclara que en este caso específico xxxx no tendrá la necesidad de cerciorarse a través del *Certificado de Residencia* de que la empresa xxxx es residente en el otro Estado Contratante y constatar que no opere por medio de un EP en Paraguay, atendiendo a que las rentas que perciba xxxx no se encuentran alcanzadas por el INR, en virtud del último párrafo del artículo 73 de la Ley N.° 6380/2019.

En ese sentido, se aclara que si no existiesen elementos suficientes que sustenten la configuración del EP en nuestro país, la potestad tributaria exclusiva sobre la renta empresarial obtenida en Paraguay la tendrá Chile; en cambio, si se determina la configuración del EP en el país, la potestad tributaria la tendrá Paraguay.

Por otra parte, la prestación del servicio de reparación **no se encuentra gravada por el IVA** en la situación fáctica descrita por la recurrente. No obstante, se deja expresa mención de que en caso de que la actividad o la prestación de servicio sea llevada a cabo en el país a través de un EP, xxxxx deberá actuar como agente de retención del IVA, cuando pague, ponga a disposición o remese los importes brutos correspondientes al pago del servicio de mantenimiento, reparación mayor, actualización al estándar xxxx e incorporación de GPS para xxxx Aeronaves xxxx, y en cuanto al cálculo de la retención, calculará el IVA sobre el ciento por ciento (100%) del monto del importe bruto correspondiente al pago del servicio.

Finalmente se aclara que el presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que esta cartera se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos que lo motivaron.

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

Respetuosamente,

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

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Encargado de la atención del despacho*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

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

