



Proceso N° XXXXXXX - Consulta Vinculante

Sr./Sra./Sres.: XXXXXX

RUC XXXXXX

Nos dirigimos a usted con relación al proceso virtual N° XXXXXXX tramitado a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, en el cual consultó sobre el tratamiento tributario a ser aplicado en el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los servicios prestados por no residentes a la firma XXXXXX, la cual es beneficiaria del régimen de Maquila, en virtud de la Ley N° 1064/1997.

Consulta de manera puntual en cuanto al **INR**, si se configura la fuente establecida en la ley respecto a los servicios prestados por no residentes, contratados por una empresa maquiladora del país, dado que, si bien el artículo 73, numeral 11 de la Ley N° 6380/2019 dispone que se considerarán de fuente paraguaya y, por ende, gravados por el INR, los servicios prestados por personas jurídicas y demás entidades no residentes en la República, realizados desde el exterior o en el territorio nacional, en tanto se vinculen a la obtención de rentas gravadas por el IRE, el tributo único maquila es un impuesto creado por Ley N° 1064/1997.

A su criterio, en el caso mencionado, el hecho imponible del INR no se configura habida cuenta que los servicios prestados por personas jurídicas no residentes no se vinculan a la obtención de rentas gravadas por el IRE, sino que las rentas están gravadas por el tributo único maquila. Por ello, solicita que se confirme que no se debe aplicar la retención del INR a los no residentes por los pagos de servicios recibidos de personas jurídicas y demás entidades no domiciliadas en el Paraguay, relacionadas con la actividad de maquila desarrollada en el país.

Por otro lado, solicita que se confirme que el **IVA** ingresado al Fisco, proveniente de operaciones efectuadas con sujetos radicados en el exterior, constituye IVA Crédito para XXXXX, y que puede ser recuperado previo cumplimiento de las formalidades legales.

Nota de requerimiento: por Nota de Requerimiento N° XXXXX del XX/XX/XXXX, la Administración Tributaria solicitó a la recurrente una aclaración acerca de la actividad de maquila desarrollada por XXXXXXX; de los servicios mencionados en la consulta que son prestados por los no residentes a la firma XXXXXXX; y el detalle de las actividades gravadas por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) que realiza la firma XXXXXXX. Asimismo, solicitó que remita copia de la Resolución Biministerial N° XX/20XX mediante la cual se le concedió los beneficios del régimen de Maquila; copia del contrato de maquila respectivo, y del contrato o documento en el cual conste el tipo o detalle del servicio prestado por los no residentes a la recurrente.

Finalmente, por correo del XX/XX/XXXX, el contribuyente remitió una nota aclarando los puntos consultados por la SET, y en dicho acto también adjuntó los documentos solicitados.

Con base en los elementos expuestos, surgen las siguientes consideraciones:

i) Análisis de la consulta en relación con el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR)

Según los artículos 71 y 72 de la Ley N° 6380/2019, el INR grava las rentas, las ganancias o los beneficios de fuente paraguaya obtenidos por **personas físicas, jurídicas y otras entidades residentes, domiciliadas o constituidas en el exterior, que no cumplan con la condición de residentes ni cuenten con domicilio permanente en el país.**

En el presente caso, la empresa XXXXXXX es la receptora y beneficiaria de los servicios prestados por **personas jurídicas no residentes en la República**, por lo cual, el primero de los elementos de esta obligación tributaria (elemento subjetivo) se halla reunido.

En cuanto al elemento objetivo, según el artículo 73 del plexo jurídico-tributario, se prescribe que «*Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán rentas de fuente paraguaya, las que provienen de actividades desarrolladas, de bienes situados o de derechos aprovechados económicamente en la República por parte de personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en el país.*».

A su turno, y de manera específica, el párrafo segundo del mismo articulado añade que, además de lo anteriormente mencionado, serán consideradas **rentas de fuente paraguaya** las provenientes de: «*11. Los servicios prestados por personas jurídicas y demás entidades no residentes en la República, realizados desde el exterior o en el territorio nacional, en tanto se vinculen a la obtención de rentas gravadas por el IRE.*».

Como se observa, por un lado, el primer párrafo del artículo 73 de la Ley establece **la norma general** respecto a la fuente en el INR, y por el otro, el numeral 11 referido se constituye en una de las **reglas especiales** al





Proceso N° XXXXXXXX - Consulta Vinculante

considerar como de fuente paraguaya a aquellas rentas que provengan de servicios prestados por personas jurídicas y otras entidades no residentes en el país, sea que tales servicios se realicen en el territorio nacional o desde el exterior del país, **en tanto y en cuanto se relacionen con la obtención de rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).**

Al respecto, la recurrente manifestó que el caso planteado no reúne este último presupuesto legal para la imposición del INR, en razón a que las rentas obtenidas por las empresas maquiladoras no se encuentran gravadas por el IRE, sino por un tributo único.

Sin embargo, es oportuno recordar que el IRE establecido en la Ley N° 6380/2019 se trata de un impuesto que, según el párrafo primero de su artículo 1°, **grava todas las rentas, beneficios o ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas (primarias, secundarias y terciarias), incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios – excluidas aquellas rentas gravadas por el IRP –**, obtenidos por los contribuyentes referidos en el artículo 2° de la misma ley, entre los cuales se encuentran las «Sociedades de Responsabilidad Limitada» – entre otro tipo de sociedades –.

De lo expuesto se extrae que, la empresa XXXXXXXXXX, independientemente a que se trate de una empresa que lleva a cabo programas de maquila, en puridad, genera rentas de fuente paraguaya por la actividad económica que realiza en el país, las cuales, como se ha observado, se encuentran gravadas por el IRE, empero que al acogerse a la Ley N° 1064/1997 «De la Industria Maquiladora de Exportación» fueron nada más beneficiadas con un régimen tributario especial¹ que permite que las mismas sean liquidadas a una tasa del 1% (uno por ciento).

En otras palabras, aun cuando las rentas generadas por la actividad de maquila realizada por XXXXXXXX no sean liquidadas bajo los regímenes establecidos por la Ley N° 6380/2019, en esencia, el tributo único abonado por este tipo de empresas es en concepto de Impuesto a la Renta por la obtención de ganancias, rentas o beneficios generados por la realización de actividades económicas de fuente paraguaya que efectivamente se encuentran gravadas por el IRE.

A partir de ello, se colige que los pagos que XXXXXXXXX efectúe a sus proveedores no residentes por los servicios que estos prestan a aquella, sean en territorio nacional o desde el exterior, cumplen con todos los presupuestos legales establecidos en el numeral 11 del artículo 73 de la Ley N° 6380/2019 para considerar a estos últimos como sujetos obligados al pago de dicho Impuesto.

La liquidación del INR se materializa por medio de la retención, la cual en este caso debe ser practicada por la empresa XXXXXXXXXX (en su carácter de agente de retención) al momento en que la misma ponga a disposición, remese o pague a sus proveedores no residentes los fondos – lo primero de ellos que ocurra–, según lo que señala el artículo 74 de la Ley N° 6380/2019.

La base imponible para la retención a ser practicada por XXXXXXXX será del 100% (cien por ciento) sobre el monto de los importes brutos puestos a disposición, remesados o pagados a sus proveedores del exterior, según los términos del numeral 6 del artículo 75 de la Ley tributaria, ya que, en virtud de los contratos arrojados por la recurrente, tales proveedores (XXXXXX y XXXXX) son presumiblemente entidades vinculadas a la firma local.

Finalmente, la tasa del INR a aplicarse por la entidad recurrente sobre los montos remesados, puestos a disposición o pagados a los proveedores del exterior será del 15% (quince por ciento), y lo abonado así constituirá pago único y definitivo.

ii) Análisis de la consulta en relación con el Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA es un impuesto por el cual se gravan las enajenaciones de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes. Así, en virtud del artículo 82 de la Ley N° 6380/2019 se estatuye como contribuyentes de dicho tributo, entre otros, a los contribuyentes del INR (numeral 8).

Puntualmente, en cuanto a la territorialidad de las prestaciones de servicios en el IVA, se establece como gravadas cuando sean realizadas en territorio nacional, con independencia del lugar en donde se haya

¹ Art. 29.- El contrato de Maquila y las actividades realizadas en ejecución del mismo, se encuentran gravadas por un tributo único del 1% (uno por ciento) sobre el valor agregado en territorio nacional o sobre el valor de la factura emitida por orden y cuenta de la matriz, el que resultare mayor.

El contrato de sub-maquila por un tributo único del 1% (uno por ciento) en concepto de Impuesto a la Renta, también sobre el valor agregado en territorio nacional.





Proceso N° XXXXXXX - Consulta Vinculante

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.

A dichos efectos, se entenderá que: «1. *La asistencia técnica y los demás servicios realizados en el exterior se considerarán desarrollados en el territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados en el país. En cuanto a los servicios de logística y los prestados por agentes de comercio exterior, cuando dichos servicios sean realizados en territorio nacional*».

Por lo expuesto, conforme a las normas transcriptas, se entiende que los servicios prestados por empresas no residentes en el país a favor de XXXXXXX, tales como los de administración general, recursos humanos, logística, marketing y publicidad, asesoría, estarán gravados por el IVA en razón a que se trata de servicios aprovechados en territorio nacional.

Ahora bien, considerando que tales prestadores de servicios son entidades no residentes en la República, cabe remitirse a lo dispuesto por el artículo 35 del Anexo al Decreto N° 3107/2019, mediante el cual se establece como agentes de retención a quienes paguen o acrediten retribuciones por operaciones gravadas prestadas por personas domiciliadas en el exterior, siempre y cuando estas actúen sin sucursal, agencia o establecimiento permanente en el país, o cuando la casa matriz del exterior actúe directamente sin intervención de la sucursal, agencia o establecimiento permanente en el país.

Por su parte, el artículo 41 del citado Decreto aclara aún más lo referido en el párrafo precedente, al mencionar que los contribuyentes del IRE – Régimen General deberán retener el ciento por ciento (100%) del IVA que corresponda en tal oportunidad.

Por lo que, teniendo en cuenta que la empresa XXXXXX se encuentra inscrita en el IRE Régimen General según los datos obrantes en el Sistema *Marangatu*, la misma deberá actuar en carácter de agente de retención del IVA cuando pague o acredite retribuciones por los servicios considerados gravados por este impuesto, prestados por sus proveedores no domiciliados en el país.

Las citadas retenciones practicadas, a su vez, constituirán IVA Crédito para la empresa XXXXXXX, el cual será deducible como tal toda vez que provenga de bienes o servicios que están afectados directa o indistintamente a las operaciones gravadas por el impuesto; represente una erogación real; y, el comprobante que lo respalde identifique el nombre o razón social, su identificador RUC, la indicación precisa y detallada del bien o servicio adquirido, según lo señalado por el artículo 89 de la Ley N° 6380/2019.

Finalmente, a efectos del análisis de la procedencia de las **devoluciones del IVA Crédito de empresas maquiladoras**, es importante traer a colación el artículo 31 de la Ley N° 1064/1997, el cual establece que, a los efectos del IVA las exportaciones que realicen las maquiladoras tendrán el tratamiento establecido por la Ley N° 125/1991 a los exportadores.

En consonancia con lo anterior, el **Decreto N° 9585/2000**, por el cual se reglamenta la Ley 1064/1997, establece que «*La Empresa Maquiladora que ejecuta el Programa de Maquila podrá recuperar el Crédito Fiscal correspondiente a la adquisición de los Bienes y Servicios aplicados en forma directa o indirecta a las Operaciones de Maquila, mediante el mecanismo establecido en la Ley 125/91 y sus reglamentaciones. En el caso de realización de operaciones mixtas, a los efectos de determinar el porcentaje de Crédito Fiscal a recuperar, se aplicará lo establecido en el Art. 86 de la Ley 125/91*».

Entendiendo que la Ley N° 125/1991 – en lo que respecta al IVA – se encuentra actualmente derogada por la Ley N° 6380/2019, cabe remitirnos al artículo 101 de la misma, mediante el cual se dispone que la Administración Tributaria devolverá el IVA Crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios relacionados con la exportación de bienes, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la misma ley tributaria.

A tales efectos, dicho IVA Crédito deberá ser imputado en primer término contra el IVA Débito, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno. Una vez realizada dicha imputación, de existir un excedente, el exportador podrá requerir su devolución o utilizarlo para la liquidación de este impuesto en los periodos fiscales siguientes.

Por lo que, reunidos todos los requisitos precedentemente analizados, habiendo imputado el IVA Crédito de la firma XXXXXXX contra el IVA Débito, y en el caso de existir un excedente, la recurrente podrá solicitar a la Administración Tributaria la devolución del IVA Crédito, para lo cual la misma deberá ceñirse a lo





Proceso N° XXXXXXX - Consulta Vinculante

dispuesto en los artículos 101, 102 y 103 de la Ley N° 6380/2019, el Decreto N° 3108/2019 y la Resolución General N° 78/2020.

Por tanto, con base en los argumentos de hecho y de derecho expuestos, la Administración Tributaria concluye con respecto al caso planteado que:

1. XXXXXXX con RUC XXXXX, deberá retener el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) a sus proveedores no residentes por los servicios que estos prestan a aquella, sean en territorio nacional o desde el exterior, según lo dispuesto por el numeral 11 del artículo 73 de la Ley N° 6380/2019, al momento en que la misma ponga a disposición, remese o pague a sus proveedores no residentes los fondos – lo primero de ellos que ocurra–, según lo que señala el artículo 74 de la Ley N° 6380/2019.

La base imponible para la retención de la tasa del 15% (quince por ciento) del INR, a ser practicada por la firma será del 100% (cien por ciento) sobre el monto de los importes brutos puestos a disposición, remesados o pagados a los sujetos no residentes.

2. Una vez imputado el IVA Crédito contra el IVA Débito de la firma XXXXXXX conforme a lo mencionado en el apartado ii) de este Dictamen, y en el caso de que subsista un excedente, la recurrente podrá solicitar a la Administración Tributaria la devolución del IVA Crédito, para lo cual la misma deberá ceñirse a lo dispuesto en los artículos 101, 102 y 103 de la Ley N° 6380/2019, el Decreto N° 3108/2019 y la Resolución General N° 78/2020.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta por el recurrente, por lo que la Administración Tributaria 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.

MA. LETICIA MACIEL G., *Dictaminante*

Departamento de Elaboración e Interpretación de
Normas Tributarias

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*

Departamento de Elaboración e Interpretación de
Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, *Director*

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

OSCAR ALCIDES ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*

Subsecretaría de Estado de Tributación

