

Consulta Vinculante

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Usted en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* mediante **Proceso N.º xxxxxxxxxxxx**, en la cual consulta si el **consorcio** del cual forma parte xxxxx, constituido para la ejecución de una obra pública y que -a su vez- realiza otra actividad privada, puede liquidar el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) por la totalidad de sus ingresos, sin separar los ingresos por obra pública de los ingresos provenientes de una entidad privada.

Al respecto, aclara que la firma xxxx es parte consorciada de un consorcio constituido para la ejecución de dos obras. Una obra es de carácter público, pero indica que dicho consorcio -a su vez- posee contrato con una entidad privada en la que realiza otra obra.

Alega que en el presente caso, se presenta la situación de que el artículo 4º numeral 3 de la Ley N.º 6380/2019, el cual establece que *los ingresos, costos y gastos que ésta reconozca no serán sujetos de imposición en ella y serán considerados en la determinación del IRE que corresponda a cada beneficiario*, no contempla las situaciones similares a su caso, dado que el consorcio del cual forma parte se constituyó para una obra pública, pero a la vez realiza servicio para una entidad privada.

A su entender, el consorcio del cual forma parte la recurrente debe liquidar el IRE por la totalidad de sus ingresos sin separar los ingresos por obra pública de los ingresos provenientes de una entidad privada. Sostiene que de realizarse de esa forma facilitaría a la SET el control integral de la liquidación del IRE en el consorcio y también facilitaría al consorcio dicha liquidación. Además de lo señalado, asegura que de ninguna manera afectaría en la liquidación del impuesto.

Verificados los documentos de respaldo, se acompañan al proceso virtual los escaneados de Cédula de Identidad Civil de su representante legal y nota de consulta.

A continuación, analizamos y respondemos lo expuesto por la consultante:

La forma jurídica de los consorcios tiene una base asociativa independiente de la de sus miembros; son considerados como agrupaciones de empresas organizadas con un fin negocial específico. Según Stancanelli (1972), se trata de un instrumento que el ordenamiento jurídico ofrece a una pluralidad de sujetos para un fin común.

Es importante hacer notar que -en el ámbito civil- no existe en Paraguay una regulación especial aplicable a los consorcios, a diferencia de otros países, como Argentina, donde existe un régimen particular con respecto a los contratos de colaboración empresarial y las uniones transitorias de empresas. Rigen pues a este respecto las normas aplicables en general a las vinculaciones contractuales (Moreno Rodríguez, J.A.).

Sin embargo, al amparo de la autonomía conceptual de la que goza el Derecho Tributario, estas agrupaciones pueden adoptar a efectos tributarios las siguientes formas previstas en el Título I, Capítulo I, de la Ley N.º 6380/2019:

1) Los consorcios de obras públicas, que se encuentran incluidos en el elenco de sujetos pasivos del IRE establecido en el artículo 2º, numeral 3, de la Ley N.º 6380/2019. Al respecto, de forma específica, el artículo 6º del Anexo al Decreto N.º 3182/2019 dispone claramente que:

«A efectos tributarios y en concordancia con lo establecido en la Ley N.º 2051/2003 “De Contrataciones Públicas” se entenderá como obra pública aquellas cuyos beneficiarios sean los señalados en el artículo 1º de dicha Ley, para la realización de los siguientes trabajos:

1) Trabajos relacionados con la construcción, reconstrucción, demolición, reparación, instalación, ampliación, remodelación, adecuación, restauración, conservación, mantenimiento, modificación o renovación de edificios, estructuras o instalaciones.

2) Preparación y limpieza del terreno, la excavación, la erección, la edificación, la instalación de equipo o materiales, la decoración y el acabado de las obras.

3) Proyectos integrales o llave en mano en los cuales el contratista se obliga desde el diseño de la obra, la construcción, el suministro de materiales y equipos, la puesta en operación y aseguramiento de la calidad, hasta su terminación total, incluyendo hasta la transferencia de tecnología.»

Consulta Vinculante

Como se puede advertir, en este supuesto se enmarca un consorcio constituido para la realización de una obra de carácter público.

2) Las **Estructuras Jurídicas Transparentes (EJT)**, también incluidas como sujetos pasivos del IRE según el artículo 2º, numeral 5 de la Ley N.º 6380/2019, se rigen por el *principio de la neutralidad fiscal*. Específicamente, el artículo 4º, numeral 3 de la precitada Ley incluye como EJT a las uniones temporales originadas en contratos de riesgos compartidos, excluidos los consorcios constituidos para la realización de una obra pública, lo que significa que en este supuesto se enmarca un consorcio constituido para realizar obra privada.

De lo glosado, es relevante mencionar que ambas figuras tributarias poseen sus propias reglas de liquidación en el IRE que grava las rentas, los beneficios o las 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.

Así, conforme al artículo 69 del Anexo al Decreto N.º 3182/2019, bajo la rúbrica *Registros de Consorcios de Obra Pública*, se establece que *la empresa que forma parte de un consorcio constituido temporariamente para realizar una obra pública deberá registrar los ingresos provenientes de dicho consorcio por separado del resto de sus ingresos y no deberá formar parte de la base imponible proveniente de las restantes actividades de dichas empresas, por haber sido ya objeto de imposición en el referido consorcio*. Es decir, **el consorcio constituido para realizar una obra pública debe liquidar las rentas percibidas por dicha actividad, de forma separada e independiente de xxxxxx y su/s otra/s consorciada/s**.

Por su parte, en el caso de una EJT, el artículo 4º de la Ley N.º 6380/2019 señala que los ingresos, costos y gastos que la EJT reconozca no serán sujetos a imposición en ella y serán considerados en la determinación del Impuesto a la Renta que corresponda a cada beneficiario. Es decir, **el consorcio (como EJT) debe dar cumplimiento a lo instaurado en la Resolución General N.º 75/2020, a fin de exponer en el Informe EJT el correcto tratamiento tributario de los ingresos, costos y gastos a asignarse a los beneficiarios del consorcio en las operaciones de carácter privado provenientes de él. Por ende, xxxxxx y su/s otra/s consorciada/s que formalizaron el consorcio deben cada una liquidar la renta que le corresponde proveniente de la actividad privada que, según su consulta, se trata de un servicio**.

Conviene precisar que la característica de cada figura que ha sido recogida por la ley tributaria implica la creación de un RUC independiente para el consorcio constituido para realizar una obra pública y otro RUC para el consorcio constituido como EJT, siendo -en consecuencia- incompatible a efectos tributarios que ambos consorcios empleen un mismo identificador tributario.

Lo anteriormente señalado se encuentra reflejado incluso en el Anexo 1 de la Resolución General N.º 103/2021, donde se especifica qué requisitos deben cumplir en la inscripción en el RUC cada uno, que citamos:

* **Consortio constituido para la realización de una obra pública:** Contrato protocolizado en virtud del cual las partes se vinculan para la realización de una obra pública. Cédula de Identidad Civil vigente del Representante Legal. Cédula de Identidad Civil vigente de los consorciados que sean personas físicas. Documento que avale la representación legal.

* **Uniones temporales originadas en contratos de riesgos compartidos:** Contrato en virtud del cual las partes se vinculan para la realización de una obra (que no sea pública) o actividad comercial (consorcios u otro tipo de unión temporal). Cédula de Identidad Civil vigente del Representante Legal. Cédula de Identidad Civil vigente de los consorciados que sean personas físicas. Documento que avale la representación legal.

De lo hasta aquí expuesto, no se comparte la posición de la consultante en el sentido de que la liquidación integral del IRE supuestamente facilitaría a la SET el control en el consorcio. Nuestro principal rechazo se sustenta en que el origen y nacimiento de las normas tributarias establecidas se basan en la Constitución de la República, que condiciona que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo conforme se expresa en la ley, frase que acuña el aforismo *Nullum tributum sine lege*. Recordemos que el legislador ha considerado la creación de las figuras y las implicancias tributarias que conllevan cada una, motivo por el cual las reglas establecidas en la Ley N.º 6380/2019 deben ser observadas y acatadas en el sentido puntual de la norma, sin distorsionar su espíritu.

Por tanto, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, la Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que:



Consulta Vinculante

a) El consorcio constituido para realizar una obra pública debe liquidar las rentas percibidas por dicha actividad, de forma separada e independiente de xxxx y su/s otra/s consorciada/s, a tenor de lo establecido en el artículo 69 del Anexo al Decreto N.° 3182/2019.

b) El consorcio constituido para realizar una obra de carácter privado (como EJT) debe dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución General N.° 75/2020, a fin de exponer en el Informe EJT el correcto tratamiento tributario de los ingresos, costos y gastos a asignarse a los beneficiarios del consorcio en las operaciones de carácter privado provenientes de él. Por ende, xxxx y su/s otra/s consorciada/s que formalizaron el consorcio deben cada una liquidar la renta que le corresponde proveniente de la obra privada, conforme a la regla general establecida en el artículo 4° de la Ley N.° 6380/2019.

c) Se debe establecer un RUC independiente para el consorcio constituido para realizar una obra pública y otro RUC para el consorcio constituido como EJT, siendo -en consecuencia- incompatible a efectos tributarios que ambos consorcios empleen un mismo identificador tributario.

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada y con base en la documentación aportada y situación fáctica descrita, por lo que esta Subsecretaría se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que revele 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 241 de la Ley N.° 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

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