Consulta vinculante

Señor/a/es: xxx

RUC xxxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Usted en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada a través del **Proceso N.° xxxxx** en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, en la cual solicita confirmar el siguiente criterio:

> *…los pagos realizados en concepto de adquisición de software, plataforma y honorarios docentes del exterior por parte de xxxxxx para su utilización en el desarrollo de sus actividades educativas con formato presencial y virtual, en los niveles universitario y de posgrados, están exonerados del Impuesto al Valor Agregado, por ende, de la obligación de retener a los proveedores el citado impuesto.*

Al respecto, manifiesta que xxxxx es una institución educativa reconocida por el Ministerio de Educación y Ciencias, y desde la Pandemia del COVID19 se ha visto obligada a desarrollar nuevos y más actualizados métodos de enseñanzas siendo el más utilizado el de la virtualidad, que requiere una infraestructura muy distinta y mucho más costosa. Asimismo, indica que todos estos métodos y medios de enseñanzas estarán sufriendo adecuaciones a las nuevas exigencias de los tiempos, lo que se traduce en ingentes inversiones tecnológicas, licencias, software y servicios de asesoramiento.

Surge de la lectura de su consulta que, a los efectos de impartir la educación a sus alumnos a través de medios virtuales, previamente necesita incurrir en la adquisición de licencias para uso de *software* del exterior para acceder a las plataformas virtuales, al mismo tiempo que a la contratación de profesores del extranjero, con las cuales la entidad viene desarrollando las clases a través de los distintos módulos de enseñanza educativa a sus alumnos (subrayados son nuestros).

Aclara que las licencias son recibidas vía electrónica y los pagos son realizados vía transferencias bancarias.

En la manifestación de derechos, invoca el artículo 83 de la Constitución de la República y el artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019 *De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional*.

Munidos de las argumentaciones pergeñadas, surge el siguiente análisis:

En primera instancia, se le aclara que esta consulta se ceñirá a lo estrictamente consultado en su escrito, es decir, versará exclusivamente sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por lo que no abordará la incidencia que tiene el Impuesto a la Renta sobre las operaciones consultadas.

Efectuada esta precisión, de la consulta concreta transcripta al inicio de este dictamen, se advierte que se yuxtaponen dos hechos diferentes que deben ser tenidos en cuenta, que son:

(1) Adquisición de licencias para uso de software del exterior para acceder a las plataformas virtuales; y

(2) Contratación de docentes del exterior para el desarrollo de actividades educativas con formato virtual y presencial.

Consulta vinculante

Por otra parte, conviene discernir también si el artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019 que invocó en su consulta es aplicable para confirmar la exoneración que pretende, lo que será analizado como punto 3:

(3) Artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019.

Seguidamente, estos puntos serán abordados, a fin de determinar si se encuentran o no gravados por el IVA:

(1) Adquisición de licencias para uso de software del exterior para acceder a las plataformas virtuales. Al respecto, es mandatorio tener presente que en virtud del artículo 12 de la Resolución General N.° 76/2020, se cataloga a la provisión de software como *servicio digital*. Con esta noción, conviene efectuar el estudio del nacimiento de la obligación tributaria a partir de sus elementos esenciales, que son:

Elementos de la obligación	IVA – Ley N.° 6380/2019
Objetivo	El IVA grava el servicio digital [**art. 80, num. 2 y art. 81, num. 2, inc. i); art. 12, inc. b) de la Resolución General N.° 76/2020**].
Subjetivo	Los sujetos obligados son las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior que realicen actividades gravadas en el país (**art. 82, num. 3**).
Espacial	Los servicios digitales se entenderán que son prestados en territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país. Para dicho efecto, se entenderá que el servicio es utilizado o aprovechado en el país cuando se encuentren localizados en el Paraguay cualesquiera de las siguientes: la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM; o la dirección de facturación del cliente; o la cuenta utilizada para la remisión del pago; o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago (**art. 84, num. 5**).
Temporal	Cuando se trate de servicios prestados desde el exterior, se configurará al momento de la cancelación de la obligación a través del pago u otro medio de extinción de la obligación; o el vencimiento para el pago, el que ocurra primero (**art. 83, num. 6**).
Cuantitativo	La base imponible para los servicios digitales es el precio de la operación -sea que se perciba total o parcialmente- sobre la cual se aplicará la tasa del 10% [**art. 85, num. 6 y art. 90, inc. g)**].

Tal como se puede constatar, la adquisición de licencias para uso de software del exterior para acceder a las plataformas virtuales, catalogada como servicio digital, se encuentra gravada por el IVA. Y en cuanto a la forma de recaudar el impuesto y teniendo en cuenta que manifestó en su escrito que el pago lo realizan mediante transferencia bancaria, según se desprende del artículo 31 del Anexo al Decreto N.° 3107/2019, en concordancia con los artículos 3° y 9° de la Resolución General N.° 76/2020, debe ser la entidad bancaria a través de la cual realiza la transferencia quien practique la retención del 100% del IVA resultante de aplicar la tasa del 10% al monto del servicio contratado, cuando el titular de la cuenta utilice dicho medio de pago.

(2) Contratación de docentes del exterior para el desarrollo de actividades educativas con formato virtual y presencial. Si bien el servicio prestado por las personas físicas se encuentra gravado por el IVA, a tenor del artículo 80, numeral 2 y artículo 82, numeral 1, inciso a) de la Ley N.° 6380/2019, no puede pasarse por alto lo preceptuado por el **artículo 100, numeral 3, inciso g) de la Ley**, que exonera del

Consulta vinculante

IVA a los servicios de docencia prestados a favor de entidades educativas de enseñanza terciaria, universitaria y de educación superior, reconocidas por el Ministerio de Educación y Ciencias o por ley.

Al respecto, el artículo 57, numeral 1) del Anexo al Decreto N.° 3107/2019 aclara que serán considerados servicios de docencia los prestados por la persona que posee título habilitante en cualquiera de las ramas del saber humanístico o científico y que imparta enseñanzas en aulas presenciales o virtuales, en talleres o en laboratorios, en los diferentes niveles y modalidades, en entidades educativas.

En este caso, se advierte que la exoneración (relacionada con el elemento objetivo de la obligación) impide el nacimiento de la obligación tributaria del IVA, situación que lleva a entender que la prestación de servicios de docentes desde el exterior, que desarrollarán actividades educativas en formato virtual y presencial a favor de xxxx, se encuentra exonerada del impuesto en cuestión.

(3) Artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019. Cabe precisar con relación a este artículo, que Usted invoca en su escrito, que la concesión de exoneraciones en el IVA es materia reservada de la Ley, ya que es sabido que los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria. Se trata de un acto típicamente legislativo que incide directamente en la existencia o inexistencia de obligaciones impositivas, y es aquí donde rige en toda su plenitud el *principio de legalidad* previsto en el artículo 179 de la Constitución de la República.

En ese sentido, es importante aclarar que -en materia tributaria- todo tipo de beneficio, exclusión o exoneración se debe dar de modo **riguroso, estricto y taxativo**, ciñéndose a la ley, sin posibilidad de ampliación alguna, a fin de evitar desvirtuar su verdadero propósito o finalidad con eventuales interpretaciones que pretendan extender los beneficios a otras situaciones a las cuales una exoneración no está direccionada.

En mérito de ello, en los términos del artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019 se estipula bajo el epígrafe *Exoneraciones* que: *Las enajenaciones e importaciones realizadas a favor de entidades educativas de enseñanza inicial y preescolar, escolar básica, media, técnica, terciaria, universitaria y de educación superior reconocidas por el Ministerio de Educación y Ciencias o por ley, consistentes en equipos e insumos para laboratorios; útiles, muebles y equipamientos para aulas, bibliotecas o salones auditorios; fotocopiadoras, equipos de informática y de telecomunicaciones*. […] (subrayado por fuera del texto original).

Como se puede advertir, la exoneración solo alcanza a la entidad universitaria reconocida por el Ministerio de Educación y Ciencias o por ley que realice operaciones de importación y enajenación de:

a) Equipos e insumos para laboratorios;

b) Útiles, muebles y equipamientos para aulas, bibliotecas o salones auditorios;

c) Fotocopiadoras; y

d) Equipos de informática y de telecomunicaciones.

Entonces, si bien la entidad está reconocida por el Ministerio de Educación y Ciencias, efectuada la precisión que antecede se entiende que los hechos consultados no se encuentran acogidos bajo esta previsión normativa, por lo que no se comparte su postura de que están exoneradas *«…las importaciones…de todo tipo de elementos necesarios para el cumplimiento a cabalidad del objetivo constitucional de la educación»*, pues la letra de la ley es sumamente clara y solo con respecto a los bienes mencionados es que opera la franquicia.

Consulta vinculante

Además, debe tener presente que esta norma exonera las operaciones de enajenación e importación a favor de las entidades que señala, hechos conceptualmente disímiles en términos jurídicos a lo que es la prestación de un servicio.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que:

1) A tenor del artículo 80, numeral 2 y artículo 81, numeral 2, inciso i) de la Ley N.° 6380/2019, la adquisición de licencias para uso de software del exterior para acceder a las plataformas virtuales, al ser catalogada como *servicio digital* por el artículo 12, inciso b) de la Resolución General N.° 76/2020, se encuentra gravada por el IVA.

2) La prestación de servicios de docentes del exterior quienes serán contratados por xxxx a fin de desarrollar actividades educativas en formato virtual y presencial, se encuentra exonerada del IVA, en virtud del artículo 100, numeral 3, inciso g) de la Ley.

3) En virtud del *principio de legalidad*, no resulta aplicable a los casos expuestos el artículo 100, numeral 6 de la Ley N.° 6380/2019, atendiendo a que su alcance está limitado únicamente a la importación y enajenación de los bienes expresamente individualizados a favor de las entidades educativas que señala dicha disposición.

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 descripta, 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.

Corresponde que el presente pronunciamiento le 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

CARLOS ENRIQUE OVIEDO CHAPARRO, *Encargado de despacho s/ Res. DPTT N.° 1/2023*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

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

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