



DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxx

La **Dirección Nacional de Ingresos Tributarios**, a través de la **Gerencia General de Impuestos Internos**, se dirige a ustedes en el marco de la solicitud de consulta N° xxxxxxxx, formulada en el Sistema de Gestión Tributaria «Marangatu» y admitida como Proceso N° xxxxxx, en la cual solicitaron aclaración respecto al tratamiento tributario aplicable a los reembolsos efectuados por la matriz en España a **xxxxx**.

Señaló que, en virtud de un contrato de mandato estrictamente transitorio entre la matriz y **xxxxx**, esta última proveerá soporte técnico y comercial a la casa matriz en las jurisdicciones de Paraguay y Brasil, para lo cual contratará especialistas y técnicos por cuenta y orden de la firma extranjera en cada una de las jurisdicciones mencionadas para llevar adelante la apertura de ambos mercados.

Para el efecto, menciona que se acordó que **xxxxx** realice previamente los gastos en ambas jurisdicciones, según demanden la investigación y estudio de mercado a ser realizado. Concluido el mes, previa rendición de cuentas, la sucursal paraguaya recuperará los gastos afrontados por cuenta y orden de la matriz.

Su criterio es que el importe recibido mediante transferencia bancaria, cuyo fin está amparado en un contrato de mandato entre partes, no representa un ingreso gravado por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) para la empresa paraguaya pues no representa capital operativo, préstamo, ni pago por ningún servicio ofrecido desde la sucursal paraguaya a la matriz, y menos aún para la empresa extranjera, porque no se encuentra enmarcada dentro de las transacciones expresamente gravadas de ese impuesto, así como tampoco en una fuente de generación de ganancias, beneficios o renta para ninguna de las partes.

Refirió que la empresa local utilizará cuentas patrimoniales o de orden para registrar la transacción, así sea una transferencia recibida o bien una erogación aplicada. Bajo este mismo concepto, su criterio es que no corresponde realizar retenciones del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando se aplique dichos fondos al pago de bienes y servicios en Brasil.

Como medida de mejor proveer, por Nota de Requerimiento N° xxxxxx, la **DNIT** remitió una serie de consultas sobre la operación descrita en autos. A continuación, se detalla cada una de ellas junto a la respuesta dada:

1. Si por las actividades realizadas por la sucursal en Paraguay a favor de su matriz, la firma local percibe comisión, pago, retribución o contraprestación alguna.

Respuesta: Por el encargo, **xxxxx** no tiene previsto contractualmente un honorario pactado y tampoco percibe ninguna comisión, pago, retribución o contraprestación.

2. Cómo **xxxxx** documenta los pagos en el país y en el Brasil por la compra de insumos tales como enseres para trabajo de campo, propaganda, publicidad, elaboración de materiales informativos, alquiler de rodados, alquiler de oficinas, contratación de seguro, gastos de viáticos, alimentación, y otros citados en su nota. Aclarar el tipo de comprobante y señalar a nombre de quién estos son emitidos.

Respuesta: se acordó que la firma local realice previamente los gastos en ambas jurisdicciones pagando directamente los costos de manutención de la sucursal, como gastos administrativos en Paraguay y el Brasil. Concluido el mes, previa rendición de cuentas, la sucursal paraguaya recupera los gastos afrontados por cuenta y orden de la matriz. Se documenta con una factura o comprobante de venta emitida por el proveedor, y todas a nombre de **xxxxx**.

3. Cómo **xxxxx** documenta los pagos realizados en el Paraguay y en el Brasil para la contratación de personal técnico. Aclarar el tipo de comprobante y señalar a nombre de quién estos son emitidos.

Respuesta: Tratándose de honorarios profesionales por la contratación de técnicos el comprobante es la factura legal habilitada en Paraguay. Sin embargo, en los gastos en Brasil, es más complejo obtener el comprobante legal de cada servicio o bien adquirido, en su defecto, entregan recibo común o tickets innominados.

4. Cómo **xxxxx** documenta los pagos que recibe de su matriz por la realización de las actividades objeto de esta consulta. Aclarar el tipo de comprobante y señalar a nombre de quién estos son emitidos.

Respuesta: Al momento de la recepción de los fondos o reposición de gastos, **xxxxx** emite una factura legal IVA incluido a nombre de la casa matriz.

5. Qué conceptos incluyen los gastos administrativos cubiertos por la matriz española a la entidad local.

Respuesta: Hablando exclusivamente de gastos administrativos; el principal gasto con que se cuenta es la nómina del personal administrativo, honorarios profesionales y los gastos de alquiler del local más los demás gastos generales para el buen funcionamiento de la sucursal.

6. Si **xxxxx** cuenta con personal dependiente a su cargo.

Respuesta: la firma local cuenta con personal administrativo fijo que aportan al seguro social obligatorio. Personal administrativo y personal técnico (ingenieros agrónomos) que cubren el territorio paraguayo.

De igual manera, vía correo electrónico, fue solicitado a la firma copia del contrato de mandado transitorio entre la matriz y **xxxxx**, relacionado a la presente cuestión. La misma dio cumplimiento por el mismo medio.

Analizado dicho contrato, se trae a colación ciertos apartados que resultan pertinentes mencionar:

- "...PRIMERA.- OBJETO. 1.1. El objeto del presente contrato es regular la prestación de servicios por parte del Proveedor al Cliente de los servicios que se relacionan en la estipulación 2° del presente contrato. 1.2. El Proveedor prestará dichos servicios de manera continuada y sin necesidad de requerimiento específico por parte del Cliente." (sic).

- "...SEGUNDA.- SERVICIOS. 2.1. De conformidad con las condiciones establecidas en el presente contrato, el Proveedor prestará, durante la vigencia del mismo, los siguientes servicios a favor del Cliente en los mercados de Paraguay... a. Apertura de mercado y soporte comercial... b. Asesoramiento técnico y comercial de los productos. c. Consultoría comercial para los clientes del Cliente... d. Gestión operativa y administrativa... e. Actividades de promoción y comercialización..." (sic).

- "TERCERA.- FACTURACIÓN Y PAGO. 3.1. Como contraprestación de los servicios mencionados en el presente contrato, el Cliente se obliga a pagar al Proveedor los gastos operativos incurridos por éste en la prestación de los mismos. En futuros ejercicios se aplicará un margen del 5%. 3.2. Las facturas se emitirán con periodicidad mensual por el Proveedor..." (sic).

Teniendo en cuenta las cuestiones fácticas descritas, esta dependencia procedió a efectuar el examen de lo consultado en los siguientes términos:

i. Consideraciones preliminares

A nivel local, el contrato de mandato es un contrato nominado, es decir, regulado por ley. El mismo se encuentra en el Capítulo VII, Sección I del Código Civil paraguayo. Al respecto, expone el artículo 880: "Por el contrato de mandato una persona acepta de otra poder para representarla en el manejo de sus intereses o en la ejecución de ciertos actos..." A continuación, se dispone, asimismo, la presunción de onerosidad de este tipo de contrato, salvo convención en contrario (artículo 886).

Por su parte, resulta pertinente recalcar que, en el contrato arrimado por la firma consta textualmente que el objeto del contrato es la prestación de servicios.

En tal sentido, cabe resaltar que según el objeto del contrato y lo manifestado por la recurrente, no se configura la figura del mandato *per se*, ya que los servicios en cuestión que debe prestar la empresa extranjera es al final, para su provecho, ya que se busca su posicionamiento en el mercado, gestiones comerciales y operativas, entre otros.

ii. Tratamiento tributario.

a. Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)

El artículo 1° de la Ley n.° 6380/2019 grava todas las rentas, beneficios o ganancias de fuente paraguaya provenientes de todo tipo de actividades económicas. Al mismo tiempo, el citado artículo aclara que también forman parte del hecho generador, las rentas

generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de estos, y todo incremento patrimonial del contribuyente.

Por su parte, el numeral 1), artículo 6° de la Ley n.° 6380/2019 considera como renta de fuente paraguaya los servicios prestados en el país en concepto de asistencia técnica, gestión, publicidad, servicios técnicos y logísticos.

En tal sentido, si bien en el primer año no existiría un margen de ganancias, según el contrato de servicios arrimado, y solo debe abonarse al Proveedor los gastos operativos incurridos por éste en la prestación de servicios; cabe traer a colación el Capítulo III, Libro I de la Ley n.° 6380/2019 "Normas Especiales de Valoración de Operaciones", ya que son partes vinculadas **xxxxxx** (Proveedora – Casa Matriz) y **xxxxx** (Cliente - Sucursal), según la definición dada por el artículo 37, que en sus partes pertinentes reza: "...Se considerarán partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior [personas físicas o jurídicas, establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, los fideicomisos o cualquier otra entidad o figura jurídica similar, nacional o extranjera, cualquiera sea la denominación con que se la designe] y sus establecimientos permanentes...".

Al respecto, el artículo 35 de la Ley n.° 6380/2019 instaura: "*Principio de Independencia. Los contribuyentes del IRE que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero o en el país, en este caso cuando la operación para una de las partes esté exonerada, exenta o no alcanzada por el IRE, estarán obligados para efectos de esta ley, a determinar sus ingresos y deducciones considerando los precios y contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, en similares condiciones. Caso contrario, la Administración Tributaria podrá determinar los ingresos y deducciones de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o contraprestación que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables...*".

Entonces, si bien en principio no existe ganancia, no es menos cierto que **xxxxxx** es parte vinculada con la recurrente, por lo que la operación debe ser comparada con una parte independiente, conforme lo establecido en la legislación.

Por los motivos expuestos, la recurrente debe aplicar Capítulo III, Libro I de la Ley n.° 6380/2019 para la operación mencionada cuando no abone un margen de ganancias.

Finalmente, en lo que respecta a las documentaciones, cabe mencionar que por las transferencias realizadas por la empresa extranjera a la firma local el concepto de «reembolso» debe estar correctamente reflejado y consignado en el comprobante emitido, a todos los efectos tributarios. Al mismo tiempo, los gastos incurridos por la firma local deben estar correctamente individualizados y asentados en la contabilidad, con el respectivo sustento documental.

b. Impuesto a los No Residentes (INR)

Cuando sea abonado el margen de ganancias estipulado en el contrato -siempre que sea similar a una operación con una parte independiente, de acuerdo a las Normas Especiales de Valoración de Operaciones-, debe aplicarse el Impuesto a los No Residentes (INR), según lo estipulado en el artículo 71 de la Ley n.° 6380/2019.

Cabe resaltar, que el numeral 1), artículo 73 de la Ley n.° 6380/2019 refiere que se considerará de fuente paraguaya las provenientes de los intereses por préstamos o cualquier otra inversión que realice la casa matriz y otras sucursales o agencias del exterior, así como lo abonado en concepto de regalías y asistencia técnica, por parte de las sucursales, agencias o establecimientos de personas físicas, jurídicas y demás entidades del exterior.

En apretada síntesis, los elementos centrales para la tributación del INR bajo los supuestos mencionados implican la territorialidad en la prestación de servicios y la relación de causalidad con la generación de rentas gravadas por el IRE.

De igual manera, también en la medida que los pagos realizados por **xxxxx** a los proveedores residentes en el Brasil, provengan de servicios prestados en el Paraguay y/o se vinculen a la generación de rentas gravadas por el IRE, corresponderá la retención del INR por dichos pagos, caso contrario, no estarán sujetos al referido impuesto

c. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Los montos abonados por la firma extranjera a **xxxxx**, al tratarse de una operación de prestación de servicios, se trae a colación el artículo 80 de la ley n.° 6380/2019, que define a la misma como: "... *toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho...*" (resaltado nuestro). No está demás resaltar que, la finalidad de los servicios en cuestión es para desarrollar e impulsar la actividad agropecuaria de la empresa extranjera.

Igualmente, el artículo 84 de la ley n.° 6380/2019 establece que, 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 consideración a que la asistencia que presta **xxxxxx** se aprovecha en el territorio paraguayo, efectivamente la operación se encuentra gravada.

Igualmente, si los servicios prestados por residentes en el Brasil cumplen con los presupuestos mencionados en el párrafo anterior, es decir, si son realizados en el territorio nacional, corresponderá la retención del IVA.

iii. Conclusión

POR TANTO, tomando en consideración los argumentos de hecho y de derecho expresados, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye con respecto al caso planteado que:

1. Conforme el contrato arrimado, la operación que hace a la cuestión no es de mandato, sino de prestación de servicios.
2. Las operaciones que se realicen entre la empresa extranjera **xxxxxx** y **xxxxx**, deberá ser objeto de aplicación de las Normas Especiales de Valoración de Operaciones y en su caso, debe ser aplicado el Impuesto a la Renta de No Residentes por el margen de ganancia que pudiese obtener.
3. Los montos abonados por la firma extranjera a **xxxxx** tributarán el IVA por tratarse de una prestación de servicios.
4. Los pagos realizados por **xxxxx** a los proveedores residentes en el Brasil, cuando provengan de servicios prestados en el Paraguay y/o se vinculen a la generación de rentas gravadas por el IRE, estarán sujetos a la retención del INR.
5. Si los servicios prestados por residentes en el Brasil son realizados en el territorio nacional corresponderá la retención del IVA.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta las normas vigentes y la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de las disposiciones aplicables o de los hechos descritos en la consulta.

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

Respetuosamente,

ABG. SONIA MOTTA GAUTO - SUPERVISORA

ABG. LUIS ROBERTO MARTÍNEZ - JEFE INTERINO

DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

ABG. ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS - DIRECTOR

ABG. EVER OTAZÚ - GERENTE GENERAL

**DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS
TRIBUTARIOS**

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS