

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: X

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.º XXXXX formulada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como Proceso N.º XXXXX, donde solicita que la Fundación XXXXX pueda facturar exonerado del IVA a los padres de familia los servicios educativos y todos los correspondientes a este tipo de instituciones que prestará la misma como administradora de la Escuela Básica N.º X y Colegio XXXXX.

Al respecto, manifiestan que la Cooperativa de Producción Agropecuaria XXXX Ltda. ha creado la fundación (asociación civil benéfica sin fines de lucro) con la finalidad de administrar la Escuela N.º X y el Colegio Privado XXXXX y, en este sentido, han incluido entre sus miembros activos al propio consejo de Administración (artículo 6º del Estatuto).

Mencionan que la Fundación elevó una nota el 21 de diciembre de 2021 a la Cooperativa para administrar la oferta educativa de la Escuela Básica N.º XXX y el Colegio Privado Santa Cecilia. Así, de conformidad a su Asamblea Extraordinaria realizada el 8 de abril de 2022, en el orden número 3 del orden del día, la Cooperativa de Producción Agropecuaria XXXX Ltda. ha otorgado a la Fundación la administración de la Escuela Básica XXXX con RUC XXXX y Colegio Privado XXXX

Añaden que por Resolución N.º 568/2023 del Ministerio de Educación y Ciencias de fecha 28 de septiembre de 2023 se designa al Sr. XXXXX como director propietario en nombre y representación de la Fundación.

Se hace presente que en el marco de esta consulta se ha gestionado la Nota de Requerimiento 7XXXXX8, la cual fue respondida por la recurrente en los siguientes términos:

1) **Enlistar/detallar/citar concretamente los “servicios educativos y todos los correspondientes a este tipo de instituciones” que mencionan en su solicitud. Este requerimiento obedece a que emplean las expresiones “servicios educativos” y “todos” consideradas amplísimas a efectos tributarios, más aun teniendo en cuenta que se trata de materia exonerativa, por lo que es imprescindible conocer de qué servicios estamos hablando.** *Inscripciones de alumnos; cuotas de alumnos (cobro de cuotas en forma mensual); anualidad de alumnos (cobro de cuotas en forma anual); venta de libros de carácter didáctico; certificados y títulos de grado; merienda escolar; venta de producción agrícola y pecuaria de granja experimental: huevos, legumbres y hortalizas, también la soja, maíz, trigo y productos agrícolas resultantes de la práctica estudiantil; facturación de rubros provenientes de la investigación (proyectos productivos, educativos, proyectos institucionales); facturación de proyectos interinstitucionales conveniados que tengan como fin el desarrollo de las ciencias, artes, oficios culturales o deportivos.*

2) Adjunta el contrato de alquiler de las instalaciones y edificaciones de la institución que se menciona en el punto 3 del Acta N.º 58 labrada el 8 de abril de 2022.

Respuesta:

Según el Acta de Asamblea General Extraordinaria N.º 58 de la Cooperativa de Producción Agropecuaria XXX Ltda. labrada el 8 de abril de 2022, uno de los temas a abordar fue la *Consideración y aprobación de la propuesta de la Fundación XXXXXX referente a la administración del Colegio Privado y Escuela Básica N.º 7146 XXXX*. En este punto, se transcribió la solicitud de la Fundación XXXXX para administrar los servicios educativos de la Escuela Básica N.º XXX XXXX y Colegio Privado XXXX, la cual fue aprobada y posteriormente formalizada a través de un contrato de locación de predio e infraestructura entre la Cooperativa y la Fundación redactado el 28 de junio de 2022, cuyo escaneado fue adjuntado en respuesta al Requerimiento XXXX

Conforme se desprende de la cláusula quinta del contrato remitido, la Fundación se encargará de administrar el predio y la infraestructura del Colegio Privado XXXXX. No se advierte mención alguna en el contrato de la Escuela Básica N.º XXX.

CONSULTA VINCULANTE

No obstante, del módulo Establecimiento Escolar de la página oficial del Ministerio de Educación y Ciencias I[1] se visualiza que el establecimiento comprende ambas instituciones.

Efectuadas estas precisiones, y adentrándonos a lo concerniente a la exoneración del IVA, el artículo 100, numeral 5, de la Ley N.º 6380/2019 expresa que *las enajenaciones de bienes y los servicios prestados por las asociaciones, federaciones, fundaciones y demás entidades similares con personería jurídica..., que desarrollen o realicen actividades de bien social o interés público con fines lícitos y que no tengan como propósito obtener lucro, beneficios monetarios o apreciables en dinero para repartir entre sus miembros, es decir, cuando el rendimiento de dichas operaciones se destinen libres de costos o gastos necesarios al cumplimiento de los fines para los cuales fueron creados...*

Contrastando el precepto transcripto con la situación fáctica que nos ocupa, surge que la condición *sine qua non* para que la exoneración en IVA tenga curso favorable es menester que sus actividades desarrolladas sean de interés público y que los rendimientos estén direccionados al cumplimiento de los fines para los cuales fue creada la entidad.

Entonces, a fin de conocer los fines de la Fundación, se advierte que el **Estatuto Social** que formaliza el nacimiento de la entidad establece en su **artículo 4º** una lista de actividades (8 en total) que son reputadas como finalidades, de las cuales Ustedes entienden que la contemplada en el **inciso b)** concedería la exoneración. Dicho inciso reza: ***Prestar servicios educativos en todos los niveles, incluyendo Educación Nivel Inicial, Educación Escolar Básica, Educación Media, Educación Técnica y Educación Universitaria, de conformidad a las disposiciones legales vigentes en la materia, contribuyendo en la medida de lo posible a mejorar y asegurar una enseñanza de calidad y acorde a la necesidad de la Comunidad en la cual se halla instalado.***

A *priori* podría decirse que todos los servicios que presten están exonerados del IVA, sin embargo, tratándose de materia exonerativa donde hay un sacrificio fiscal, fue imperativo auscultar mejor los tipos de servicios prestados. Para ello se solicitó a la recurrente la identificación de cada uno de los servicios que prestarán.

De ahí que la mayoría efectivamente se trata de prestación de servicios educativos, cuya tratativa en la exoneración del IVA se halla plasmada en el artículo 100, numeral 3, inciso f) de la Ley N.º 6380/2019, el cual exonera del impuesto *los servicios de enseñanza inicial y preescolar, básica, media, técnica, terciaria, universitaria y de educación superior, prestados por personas o entidades reconocidas por el Ministerio de Educación y Ciencias o por ley...*

De ello se puede inferir entonces que las siguientes actividades, que indican a cuyo cargo está la administración de las instituciones educativas en cuestión, están exoneradas del IVA: *Inscripciones de alumnos; cuotas de alumnos (cobro de cuotas en forma mensual); anualidad de alumnos (cobro de cuotas en forma anual); certificados y títulos de grado; investigación (proyectos productivos, educativos, proyectos institucionales); proyectos interinstitucionales conveniados que tengan como fin el desarrollo de las ciencias, artes, oficios culturales o deportivos.*

Por lo que concierne a la *venta de libros de carácter didáctico*, el artículo 100, numeral 1, incisos d) y e) de la antes citada ley exonera del IVA a la enajenación de libros y periódicos, publicados en papel o por medio electrónico, y las revistas catalogadas de interés educativo, cultural o científico, por lo que esta actividad también se encuentra alcanzada por el beneficio.

En ese sentido, el artículo 50 del Anexo al Decreto N.º 3107/2019 aclara que *a los efectos de la exoneración, se consideran revistas educativas, culturales, incluidas las religiosas, y las científicas, las publicaciones periódicas que tienen por objetivo formar y fomentar la cultura de la comunidad, pudiendo referirse a temas de interés general o especializado y los progresos de la ciencia en general.*
Se consideran también revistas a los folletos y catálogos que tengan fines culturales, científicos, literarios o religiosos. La exoneración no comprende a las revistas pornográficas, eróticas, de nudismo ni a las simplemente informativas, como catálogos y de publicidad.

(1) <https://datos.mec.gov.py/doc/establecimientos/1012011>

CONSULTA VINCULANTE

Con relación a la *merienda escolar*, el artículo 56 del Anexo al Decreto antes citado establece en su numeral 2) que se entenderá por servicio relacionado a la educación a los servicios incluidos en el precio de la cuota pactada como parte de la enseñanza o cursos extracurriculares relativos al servicio de cantidad, y estará exonerado del IVA siempre que se realice exclusiva y directamente por entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Ciencias o por Ley, incluidos los consorcios entre estas entidades y no a través de terceras personas.

Ahora bien, en lo concerniente a la *venta de producción agrícola y pecuaria de granja experimental: huevos, legumbres y hortalizas, también la soja, maíz, trigo y productos agrícolas resultantes de la práctica estudiantil*, estos no constituyen servicios (y mucho menos de carácter educativo), sino una “enajenación” en los términos del artículo 81, numeral 1 de la Ley N.º 6380/2019.

Al respecto, ustedes indicaron que: *La institución no busca propiamente un lucro con estos servicios, sino que la merienda escolar busca satisfacer una necesidad básica y cotidiana de alimentación de los alumnos, y la producción agrícola y pecuaria se realiza como práctica experimental dentro de las materias que se desarrollan en el Bachiller Técnico Agropecuario (BTA).*

Sin embargo, dichas actividades no son subsumibles en las exoneraciones del IVA, y tampoco dentro del artículo 4º de su Estatuto como para pretender beneficiarlas por el artículo 100, numeral 5, de la Ley N.º 6380/2019, pues como se ha indicado más arriba, cada acontecimiento debe ser analizado de forma aislada a fin de determinar si se encuentra o no previsto en la ley como generador de una obligación tributaria.

En ese sentido, se remarca que las exoneraciones dejan fuera de su ámbito una gama amplia de situaciones que implica -en términos de ingresos- una renuncia fiscal para el Estado paraguayo. Por ello, en cuanto a la aplicación del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019, como toda norma exceptiva, remarcamos su carácter taxativo y restricto; por tanto, solo abarca las actividades expresamente señaladas por la Ley que establece la exoneración, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se establezca para su procedencia.

En lo que respecta a las documentaciones, el artículo 92 de la referida ley dispone que los contribuyentes que realicen actos gravados, exentos o no gravados estarán obligados a emitir y entregar comprobantes de venta debidamente timbrados por la Administración Tributaria.

Así las cosas, es de suyo que por cada actividad considerada exonerada, Ustedes deberán emitir y entregar el respectivo comprobante de venta (factura) al momento de la entrega del bien o la prestación del servicio (artículo 83, numeral 1, inciso a, de la Ley N.º 6380/2019), consignando en la columna de *Exento* el valor de la operación.

Por su parte, con relación a las enajenaciones de los bienes mencionados que sí se hallan gravadas, corresponderá la confección de la factura al momento de la entrega del bien, consignando en la columna de *Gravado* a la tasa del 5% o 10%, según corresponda. Para ello, debe atender las tasas estipuladas en el artículo 90 de la Ley N.º 6380/2019, del cual se desprende lo siguiente:

Bien gravado	Tasa
Huevos	5%, según art. 90, inc. c) de la Ley N.º 6380/2019.
Legumbres	Debe verificar en el artículo 90 de la ley el tipo de legumbre, hortaliza y producto agrícola, a fin de aplicar la tasa correcta. Si el bien no se halla específicamente enlistado a la tasa del 5%, deberá aplicar la tasa general del 10%.
Hortalizas	
Productos agrícolas	
Soja	5%, según art. 90, inc. d), núm. 1 de la Ley N.º 6380/2019.
Maíz	

CONSULTA VINCULANTE

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye respecto al caso planteado que:

a) En virtud del artículo 100, numeral 3, inciso f) de la Ley N.º 6380/2019 se encuentran exonerados del IVA los siguientes servicios educativos: *inscripciones de alumnos; cuotas de alumnos (cobro de cuotas en forma mensual); anualidad de alumnos (cobro de cuotas en forma anual); certificados y títulos de grado; facturación de rubros provenientes de la investigación (proyectos productivos, educativos, proyectos institucionales); proyectos interinstitucionales conveniados que tengan como fin el desarrollo de las ciencias, artes, oficios culturales o deportivos.*

b) A tenor del artículo 100, numeral 1, incisos d) y e) de la antes citada ley se encuentra asimismo exonerada del IVA la *venta de libros de carácter didáctico.*

c) De acuerdo con el artículo 56, numeral 2), del Anexo al Decreto N.º 3107/2019, la *merienda escolar* se considera un servicio incluido en el precio de la cuota pactada como parte de la enseñanza, y estará exonerado del IVA siempre que se realice exclusiva y directamente por entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Ciencias o por Ley, incluidos los consorcios entre estas entidades y no a través de terceras personas.

d) Conforme al artículo 81, numeral 1 de la Ley N.º 6380/2019, se encuentran gravadas por el IVA la *venta de producción agrícola y pecuaria de granja experimental (huevos, legumbres y hortalizas, soja, maíz, trigo y productos agrícolas resultantes de la práctica estudiantil).*

Con relación a lo concluido en los incisos a), b) y c) corresponderá que el valor de los servicios prestados y enajenación de bienes señalados sean consignados en la casilla “Exento” del respectivo comprobante de venta.

Por su parte, en cuanto a la enajenación de los bienes mencionados en la conclusión plasmada en el inciso d), la confección de la factura deberá realizarse consignando el valor de la operación en la columna de “Gravado” a la tasa del 10% y 5%, según corresponda.

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 Gerencia se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que evidencie 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.º 125/1991.

Respetuosamente,

SERGIO MARÍA GONZÁLEZ, *Dictaminante*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, *Director*
Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios
Dirección Nacional de Ingresos Tributarios

EVER OTAZÚ FRANCO, *Gerente General*
Gerencia General de Impuestos Internos