

**CONSULTA VINCULANTE**

---

Señor/a/es: XXXX

RUC: XXXXX

Nos dirigimos a Ud. en el marco de la **Solicitud de Consulta XXX** formulada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como **Proceso N.º XXXX**, en el cual solicita confirmar su criterio de que sus servicios prestados a través de internet desde Paraguay a empresas de Alemania no se encuentran alcanzados por el IVA y el IRP-RSP.

Al respecto, aclara que presta sus servicios exclusivamente online desde su domicilio en Paraguay a varias empresas constituidas y domiciliadas en Alemania (Immotege GmbH y baV Digital GmbH) y que el trabajo que realiza consiste principalmente en prospección telefónica y ordenar reuniones en línea.

Adelanta opinión de que estos servicios son aprovechados enteramente fuera del país y que por ello están exonerados del IVA y del IRP-RSP, razón por la cual debe facturar en exenta.

Invoca el artículo 84 de la Ley N.º 6380/2019, artículo 6º del Anexo al Decreto N.º 3107/2019 y 6º de la Resolución General N.º 62/2020, para sostener que el servicio prestado es de carácter digital, atendiendo a que es prestado a través de internet, utilizando las plataformas Zoom, Microsoft Teams, Dialfire y 3cx; además, que no sería viable la prestación de sus servicios en ausencia de la tecnología de información.

**Requerimiento**

---

Se hace presente que en fecha 19/10/2023 se remitió la Nota de Requerimiento N.º XXXXXXXXX anexa a este proceso, en la cual se les solicitó aclaraciones a los efectos de realizar un mejor análisis de la situación planteada. Sobre la misma proporcionó en tiempo y forma las siguientes respuestas que a continuación se transcriben en *cursiva y negritas*:

1) Con relación a la tarea de prospección telefónica:

a) Aclarar si refiere a llamadas telefónicas o es una tarea llevada a cabo únicamente a través del Internet (online). **La tarea es llevada a cabo única y exclusivamente a través de internet (online).**

b) Ofrecer un caso concreto (ejemplo real) a fin de aclarar la operativa. **La prospección se realiza por medio de una computadora conectada a la red de Internet, hay un horario fijo para la interacción con los clientes, se realiza mediante las plataformas digitales de Zoom, Microsoft Teams, Dialfire y 3cx.**

**El horario de trabajo en esas plataformas es la siguiente:**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

***Bav Digital GmbH. De 04:00 a 07:00 horas y de 08:00 a 10:00 horas.***

***Immotege GmbH. De 10:00 a 15:00 horas.***

2) En caso de que sea llamada telefónica: ***Observación: No es por llamada telefónica.***

a) ¿Cómo Ud. sabe a quién contactar? ***La empresa provee una lista, en ella están detallados el nombre, la dirección, el correo electrónico, número telefónico y posición de la persona en la empresa (cliente).***

b) ¿Recibe un correo de designación de tareas y Ud. responde? ***Las órdenes, indicaciones o tareas se reciben a través de las reuniones por medio de las plataformas citadas anteriormente, se suele realizar los días martes.***

c) ¿Debe conectarse a Internet para realizar la llamada? ***La conexión es por medio de Internet.***

3) En caso de la tarea de ordenar reuniones en línea:

a) ¿Cómo ordena las reuniones en línea? ¿A través de un correo electrónico o lo realiza en tiempo real? ***Se realiza de forma online, en tiempo real.***

b) Ofrecer un caso concreto a fin de aclarar la operativa. ***Se recibe un link de parte de la empresa a la cual se presta servicios para después poder ingresar a las plataformas virtuales y contactarse con las personas.***

4) ¿El trabajo de **prospección telefónica** y el de **ordenar reuniones en línea** lo realiza para todas las empresas a las que presta su servicio o solo para las dos empresas que cita en su ejemplo? ***El servicio de prospección de clientes y el ordenar las reuniones en línea se realizan actualmente para las dos empresas citadas, más claro, si está la posibilidad para trabajar con más empresas, se estaría analizando la propuesta.***

**Análisis**

---

Dadas las características reseñadas en el escrito de consulta y la contestación del requerimiento, se coteja que el circuito descrito de las actividades llevadas a cabo Ud. **se enmarca dentro de la figura de prestación de servicios**. Sin embargo, un punto a analizar mejor es si realmente estamos ante la prestación de un servicio digital, como lo sostiene.

**CONSULTA VINCULANTE**

---

A fin de dilucidar lo señalado, cabe remitirnos al artículo 81, numeral 2), inciso i) de la Ley N.º 6380/2019, el cual dispone: *Por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho. Siendo la enumeración meramente enunciativa, se considerará que existen servicios, entre otros, en los siguientes casos:...* i) *Los servicios digitales, entendidos como aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información...* (lo subrayado es nuestro).

Dicha normativa encuentra su reglamentación en el artículo 6º del Anexo al Decreto n.º 3107/2019 en los siguientes términos: *Se considerarán comprendidos dentro del concepto de servicios digitales conforme lo previsto en el inciso i) del numeral 2) del artículo 81 de la Ley, las actividades tales como: call center, contact center, procesos de BPO o similares, siempre que se presten exclusivamente a través de internet u otra red y no sea viable la prestación de dichos servicios en ausencia de la tecnología de la información. Se considerarán que los servicios digitales no son utilizados o aprovechados efectivamente en el país, cuando no se cumplen cualesquiera de las condiciones de territorialidad prevista en el numeral 5) del artículo 84 de la Ley* (lo subrayado es nuestro).

Conforme se desprende de las normas glosadas, las características que presentan este tipo de servicios son:

- a) La realización de una prestación de una persona para otra.
- b) Debe prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red.
- c) Se presta mediante accesos en línea (conexión a internet u otra red o sistema), es decir, es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información.
- d) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- e) Su provisión es en tiempo real.
- f) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

## CONSULTA VINCULANTE

Munidos de estos elementos, se advierte que **el supuesto materia de consulta no podría ser catalogado como un servicio digital** debido a que no cumple con el requisito de «automaticidad» ni «provisión en tiempo real», ya que en la descripción de su metodología de trabajo expone la realización de ciertas diligencias, como por ejemplo: **La empresa provee una lista, en ella están detallados el nombre, la dirección, el correo electrónico, número telefónico y posición de la persona en la empresa (cliente) [...] Se recibe un link de parte de la empresa a la cual se presta servicios para después poder ingresar a las plataformas virtuales y contactarse con las personas**, lo cual a todas luces evidencia que la prestación depende sustantivamente de la participación humana, pues sin que Ud. acceda al link y sin que cuente con esa lista, no podrá llevar a cabo su prestación de servicios. En otras palabras, la prestación del servicio debe darse en forma completa a través de una plataforma electrónica.

Efectuada esta precisión, para el estudio del nacimiento de la obligación tributaria del IVA y del IRP-RSP, se debe partir por conocer sus elementos esenciales, que son: el objetivo, el subjetivo, espacial, temporal, cuantitativo; es decir, si el sujeto pasivo se encuadra en una situación fáctica concreta prevista en la ley en un momento dado, surgirá el hecho generador y estará obligado a pagar formalmente el impuesto.

Con relación al **IVA**, para el caso que nos ocupa ya se han configurado los siguientes elementos:

Elementos de la obligación	Prestación de servicios
<b>Objetivo</b>	Prestación a título oneroso que proporciona a otra parte una ventaja o provecho (artículo 81, numeral 2, de la Ley N.º 6380/2019).
<b>Subjetivo</b>	La persona física prestadora de servicios es sujeto pasivo [artículo 82, numeral 1, inciso a) de la Ley N.º 6380/2019].
<b>Temporal</b>	La configuración del hecho imponible se producirá con alguno de estos hechos, el que ocurra primero: entrega de la prestación del servicio, percepción del importe total o del pago parcial del servicio, o vencimiento del plazo previsto para el pago del servicio (artículo 83, numeral 1 de la Ley N.º 6380/2019).
<b>Cuantitativo</b>	En las operaciones a título oneroso, la base imponible constituirá el precio devengado correspondiente a la prestación de servicios (artículo 85 de la Ley N.º 6380/2019).

En cuanto al **elemento espacial**, determinante para concretar la gravabilidad del IVA, merece ser abordado a profundidad, puesto que el sistema tributario nacional sustenta este

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

**NUMERO**

**FORM.735-2**

**FECHA**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

elemento en el principio de fuente territorial, instrumentado en el artículo 84 de la Ley N.º 6380/2019, el cual reza en su primer párrafo que: *Estarán gravadas las enajenaciones de bienes situados en el país, las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes al país, con independencia del lugar en donde se haya 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.*

Al respecto, cabe indicar que, en relación con el tratamiento tributario de los servicios, en Paraguay predomina el principio de origen (fuente), es decir, está gravada la prestación de servicios dentro del territorio nacional (P.6. *MERCOSUR: impacto fiscal de la integración económica*. Luiz Arruda Villela, Alberto Barreix, Juan José Taccone). Dicho principio ha sido adoptado por nuestro Sistema Tributario desde la anterior Ley N.º 125/1991 y encuentra su fundamento en el poder de imposición de cada Estado, en virtud del cual los servicios prestados fuera del territorio nacional no pueden ser alcanzados por el IVA por carecer el Paraguay de potestad de imposición.

Conforme al principio de territorialidad que sostiene nuestra legislación impositiva, resulta evidente que el elemento definitorio de la ubicación de la fuente en el IVA debe ser el territorio de aplicación del Impuesto donde se llevan a cabo las actividades específicas que hacen a la intervención del prestador del servicio en dicha operatoria; en este caso: Paraguay.

Dados los hechos extraídos de la respuesta a la nota de requerimiento, se verifica claramente la condición de una actividad llevada a cabo en el territorio nacional materializada a través de la prestación de servicios, la cual está gravada por el citado Impuesto. Por tanto, el monto a ser consignado en el Comprobante de Venta (factura) debe ir en la Columna Gravada, con arreglo al artículo 92 de la Ley N.º 6380/2019 que establece en cuanto a las documentaciones del IVA 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, por cada enajenación y prestación de servicios que realicen.

Por lo que concierne a la gravabilidad del **IRP-RSP**, el numeral 1 del artículo 62 de la Ley N.º 6380/2019 expresamente dispone que el IRP-RSP comprende las remuneraciones originadas en la prestación de servicios personales independientes, lo cual apunta a la postura de que la renta generada por la prestación de servicios que Usted realiza en territorio paraguayo se encuentra gravada por el citado impuesto, independientemente de que dicha renta provenga de Inglaterra.

Aquí se juzga oportuno indicar que verificado el Registro Único del Contribuyente en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, se constata que Usted no se encuentra inscripto como contribuyente del IRP-RSP (solo del IVA desde el 01/06/2023), por lo que se le aclara que de superar el Monto No Alcanzado (MNA) del impuesto, de ochenta millones de guaraníes (G. 80.000.000), deberá inscribirse como contribuyente bajo el código de obligación 715-IRP RSP, y conforme lo dispone el artículo 11 de la Resolución General N.º 69/2020 considerar como «primer ejercicio

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

**NUMERO**

**FORM.735-2**

**FECHA**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

fiscal» el periodo de tiempo comprendido desde el día siguiente en que superó el MNA y el 31 de diciembre, y en tanto y en cuanto supere nuevamente durante dicho primer ejercicio el MNA, abonará el impuesto resultante.

**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 los servicios prestados por Ud. a través de internet desde Paraguay a las empresas Immotege GmbH y baV Digital GmbH de Alemania se encuentran alcanzados por el IVA y el IRP-RSP (por este impuesto, siempre que supere el MNA), por lo que deberá expedir un comprobante de venta consignando en él el monto de la operación en la columna Gravado.**

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,

**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**

**EVER OTAZÚ, GERENTE GENERAL DE**  
**IMPUESTOS INTERNOS**

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS**  
**TRIBUTARIOS**