

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxxx

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, a través de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a usted en el marco de la Solicitud de Consulta N.º xxxxxxxx, formulada en el Sistema de Gestión Tributaria «Marangatu» y admitida como Proceso N.º xxxxxxxxxxxx, en la cual solicitó a esta cartera de Estado confirmar el criterio planteado con respecto a la siguiente operación:

En el marco de un Acuerdo de Cooperación con una empresa pública nacional, la entidad debe contratar a una persona jurídica con residencia fiscal en Chile para que preste servicios de consultoría cuyo producto entregado será aprovechado en el Paraguay por parte de la empresa pública referida.

El servicio de consultoría se trata de una revisión técnica global sobre la prefactibilidad y factibilidad de un proyecto ferroviario a ser usufructuado en Paraguay, y tendrá una duración total de 195 días corridos para la finalización del servicio. Los consultores realizarán viajes a Paraguay con una duración total de 24 días en terreno, y el resto de los días serán desarrollados a distancia y requerimiento.

Aclaró que el pago lo realizará la Itaipú Binacional de acuerdo con un esquema de desembolsos fraccionados contra entrega de informes de la empresa consultora chilena.

Bajo ese contexto consultó si corresponde el pago de impuestos o la aplicación de retenciones por la contratación, observando principalmente la vigencia del Convenio para evitar la Doble Imposición con el país de origen de la empresa consultora (Chile); lo prescrito en el artículo XII del Tratado de Itaipú sobre la no aplicación de impuestos a la entidad Itaipú Binacional y, además, que las entidades binacionales no se encuentran enunciadas como agentes de retención del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR).

A partir de los hechos mencionados, se procedió a efectuar el examen sobre lo consultado, el cual se expone en los siguientes términos:

i. Análisis del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República del Paraguay y Chile

Teniendo en cuenta la jerarquía de las normas dentro de nuestro ordenamiento interno, prevista en el artículo 137 de la Constitución Nacional, así como los elementos de internacionalidad presentes en la operativa arriba descrita, corresponde partir de la **Ley N.º 2965/2006**.

Dicha Ley aprobó el Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio (en adelante, «CDI») el cual, a su vez, se constituye en un instrumento internacional jurídicamente vinculante en el que se plasmó el acuerdo para la repartición de la soberanía fiscal entre ambos países.

La referenciada Ley prevé en su artículo 2º que lo convenido será aplicado a los **impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio** exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, incluyendo en particular: a) en Chile, los impuestos establecidos en la «Ley sobre Impuesto a la Renta»; y, b) en Paraguay, los impuestos establecidos en la Ley sobre las rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, de las Actividades Agropecuarias, del Pequeño Contribuyente y del Servicio de Carácter Personal.

A su vez, el numeral 4 del artículo antes referenciado prescribe, igualmente, la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo.

Esto significa que en el citado artículo del CDI se encuentran los impuestos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación. En efecto, en el caso del Paraguay se encuentra incluido el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) por tratarse de un impuesto afín a los impuestos vigentes al momento de la celebración del instrumento mencionado, **y es de suyo que no aplica sobre los impuestos al consumo, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA).**

CONSULTA VINCULANTE

Prosiguiendo con el análisis, para la aplicación del CDI es preciso determinar que las personas intervinientes en la operación sean residentes de uno o ambos Estados contratantes, con el objeto de conocer si califican o no para obtener los beneficios del mismo, pues partiendo de los artículos 1° y 4° de la Ley N.° 2965/2006, solo el residente de un Estado contratante tiene derecho a los beneficios del Convenio. En otras palabras, **como cuestión preliminar, se debe determinar si las personas intervinientes en la operación son residentes de los países contratantes para que pueda solicitar los beneficios de los convenios.**

Una vez que se determine que la operación descrita en autos involucra a una parte residente en el país — es decir, a una persona jurídica con residencia fiscal en Paraguay — cabe ahora comprobar si la otra parte (la empresa consultora que prestará los servicios) se trata o no de una persona con residencia fiscal en Chile.

Para el efecto, la empresa consultora extranjera deberá contar con el Certificado de Residencia Fiscal expedido por la autoridad competente de Chile, el cual debe contener como mínimo los datos detallados en el artículo 7° de la Resolución General N.° 65/2020¹[1]. Una vez acreditada la residencia fiscal en Chile de la empresa consultora, corresponderá dirigirse a la Ley N.° 2965/2006 para dilucidar la forma de tributación en la operativa descrita.

Para ese efecto, se debe atender lo dispuesto en el artículo 7° del CDI, que determina la potestad de imposición respecto a los «**Beneficios Empresariales**» obtenidos por los sujetos del Convenio: «*1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente...*».

Como se puede observar, conforme al reparto en la potestad de imposición previsto en el artículo 7°, se señala como perceptor del impuesto en cuestión al Estado de la residencia, el cual, en el presente caso y de confirmarse la residencia fiscal en Chile de la empresa extranjera, sería Chile (país de la empresa prestadora del servicio). Sin embargo, a renglón seguido, la norma contempla una variante y aclara que, cuando la actividad es realizada a través de un Establecimiento Permanente corresponde al país de la fuente (en este caso, Paraguay) tributar por las rentas generadas.

Para determinar si la empresa extranjera presta o no sus servicios en el Paraguay a través de un Establecimiento Permanente es menester trasladarse al artículo 5° de la Ley N.° 2965/2006, en el cual se establece que dicha expresión significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, y comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

Al mismo tiempo, el numeral 3 del mismo articulado aclara que la expresión «Establecimiento Permanente» también incluye: «*b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total sumen o excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses*» (el subrayado es añadido).

1[1] **Art. 7°**, Resolución General N.° 65/2020 "POR LA CUAL SE ESTABLECE EL PROCEDIMIENTO PARA LA EMISIÓN DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL PARA FINES TRIBUTARIOS Y SU SOLICITUD A RESIDENTES DE LOS ESTADOS CONTRATANTES PARA LA APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN": "A efectos de verificar si el contribuyente del exterior es residente del otro Estado contratante que lo habilite como sujeto beneficiario de los Convenios vigentes, el contribuyente local deberá solicitar al no residente, el Certificado de Residencia Fiscal emitido por la autoridad tributaria del otro Estado contratante, el cual deberá contar, como mínimo, con la siguiente información: a. Fecha de expedición; b. Denominación y número de identificación del beneficiario de las rentas o titular del patrimonio; c. Declaración de que el solicitante identificado es residente del Estado emisor de dicho certificado en el sentido definido en el Convenio que se pretende aplicar. El Certificado de Residencia Fiscal referido será válido por el plazo de vigencia que le otorgue el Estado emisor. En caso de que este no lo establezca, se tendrá por válido por el plazo de un (1) año desde la fecha de su emisión, y deberá mantenerse en el archivo tributario del contribuyente local por el plazo de prescripción".

CONSULTA VINCULANTE

Conforme se desglosa del apartado precedente, para la determinación de un Establecimiento Permanente a efectos del CDI la norma considera como elemento sustancial la **presencia física** en el país por el límite temporal mencionado (183 días) sean periodos de presencia parciales o no, en tanto y en cuanto en la sumatoria, y dentro de un lapso de doce meses, lo alcancen o superen.

Sobre este punto la recurrente aclaró que, si bien el plazo total de duración de los servicios se encuentra previsto en 195 días corridos, los trabajos en terreno en el Paraguay - es decir, **con presencia física** - tendrán una duración total de 24 días.

Ante ello, considerando los delineamientos del artículo 5° del CDI arriba citado y el tiempo de presencia física en el país de la empresa extranjera, la realización de los servicios de consultoría por parte de esta no constituirá Establecimiento Permanente en el país a efectos del CDI, y consecuentemente, los beneficios empresariales que la misma perciba debido a dicha actividad se encontrarán sujetos al pago de impuestos en Chile, y no en el Paraguay.

Cabe reiterar que sí, eventualmente, dentro de un periodo cualquiera de doce meses, la presencia física en el país de la empresa extranjera, parcial o no, alcanzara o superara los 183 días, se configurará Establecimiento Permanente en Paraguay en los términos del CDI y, por lo tanto, en dicho caso corresponderá que el referido sujeto tribute en nuestro país por los beneficios empresariales que perciba, según el tratamiento previsto en el ordenamiento jurídico nacional.

ii. Aplicación del Tratado de Itaipú

El recurrente consultó si a la operación objeto de este análisis corresponde aplicar el sistema de tributación previsto en el XXXXX, suscrito entre la República del Paraguay y la XXXX para el aprovechamiento hidroeléctrico de los recursos hidráulicos del río Paraná.

En forma específica, en cuanto a los **pagos y remesas**, el Tratado señala en el **inciso c) de su Artículo XII** que las Altas Partes Contratantes no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, sobre los pagos y remesas efectuados por la entidad binacional a cualquier persona física o jurídica «siempre que los pagos de tales impuestos, tasas y préstamos compulsorios sean de responsabilidad legal de la ITAIPU».

Como bien se mencionó en el apartado i de este Dictamen, conforme al reparto de imposición previsto en el artículo 7° del CDI, y en el caso de que la empresa extranjera efectivamente no preste sus servicios mediante un Establecimiento Permanente en Paraguay, el pago de impuestos por parte de la empresa extranjera se realizará en Chile y no en Paraguay, por lo tanto, deviene improcedente el análisis de la aplicación del Tratado de Itaipú pues la imposición no se configurará en Paraguay.

Ahora bien, en el hipotético caso de que la firma extranjera sí preste sus servicios por medio de un Establecimiento Permanente en el país y como tal, las rentas obtenidas por la prestación de sus servicios en el país sean tributables en el Paraguay, se podrá considerar el estudio del Tratado de Itaipú.

En este caso, aun cuando la entidad Itaipú es la que efectuará el pago por el servicio de consultoría a ser prestado por la empresa extranjera, en virtud de la Ley N.º 6380/2019, es esta última (la firma extranjera) la que se constituye en el sujeto percutido (sujeto pasivo) de las obligaciones tributarias locales y consecuentemente, en el efectivo responsable legal del pago de las mismas, por tratarse de la persona en la cual se configura el hecho generador por la realización de una actividad gravada en el país.

Ante ello, a efectos tributarios, la XXXXXXXX no puede ser caracterizada como la responsable legal del pago del impuesto, por lo cual, para este caso no corresponderá aplicar la exención tributaria prevista en el instrumento internacional en cuestión.

CONSULTA VINCULANTE

iii. Conclusión

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:

- a) A efectos de verificar si el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito por Paraguay y Chile es aplicable a la operación planteada se debe acreditar que la empresa prestadora de servicios de consultoría cuenta con residencia fiscal en Chile.
- b) Si la empresa extranjera acredita su residencia fiscal en Chile y no presta sus servicios por medio de un Establecimiento Permanente en el Paraguay, corresponderá que, por las rentas obtenidas por dicha actividad, tribute exclusivamente en Chile.

En cambio, si dichos servicios son prestados por medio de un Establecimiento Permanente en el Paraguay en los términos del Artículo 5° del CDI, corresponderá que tribute en el país de conformidad con la legislación tributaria local.

- c) En el caso de que la empresa extranjera efectivamente no preste sus servicios mediante un Establecimiento Permanente en Paraguay, deviene improcedente el análisis de la aplicación del Artículo XII del Tratado XXXX pues la imposición no se configura en el Paraguay.

Sin embargo, en la eventualidad de que la tributación se aplique en el Paraguay por configurarse un Establecimiento Permanente conforme a lo analizado en el apartado i *-in fine-*, no corresponderá aplicar la exención tributaria prevista en el inciso c) del Artículo XII del Tratado XXXXXX ya que en este caso el responsable legal del pago de impuestos es la empresa extranjera, y no la entidad XXX.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la legislación vigente 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.

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, Jefe

Dpto. de Elaboración e Interpretación

ANTULIO N. BOHBOUT, Director

Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios

de Normas Tributarias

EVER OTAZÚ, Gerente General

Gerencia General de Impuestos Internos

Dirección Nacional de Ingresos Tributarios



FORM.xxxxx

CONSULTA VINCULANTE
