

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: XXXXX

RUC: XXX

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, por medio de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a ustedes en referencia a la solicitud de consulta N.º XXXXX, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu con el proceso N.º XXXX, a través de la cual expusieron que como parte del proceso de expansión de la empresa y diversificación de sus actividades comerciales y de servicios, la empresa se dedicará a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los clientes locales de una o más empresas del exterior, en el marco de un contrato a ser suscrito entre Aeromar Internacional S.R.L. y la empresa del exterior. En ese contexto, expusieron la siguiente operativa de negocio.

1. Contratación y Servicio:

Una empresa del exterior (en adelante, EE), sin representación en el país, contratará a Aeromar Internacional S.R.L. (en adelante, Aeromar) para que esta preste servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los adquirentes (personas físicas o jurídicas nacionales) de bienes de la EE, en aquellas situaciones en que los bienes adquiridos por los compradores locales sufran desperfectos, averías o mal funcionamiento, reemplazando, sin costo alguno, los repuestos, partes o equipos averiados, defectuosos o con mal funcionamiento.

2. Importación de Bienes:

A fin de contar con el stock necesario de dichos bienes, Aeromar realizará la importación de estos, que serán entregados sin costo a los clientes locales, mediante el servicio de garantía de que gozan los clientes de EE. Se aclara que la importación de los bienes, tales como partes, repuestos, equipos, será realizada por Aeromar, pero dichos bienes no serán pagados, ni transferidos a Aeromar, ya que los mismos serán importados y entregados en cumplimiento de la garantía asumida por la EE para con sus clientes, pudiendo la EE en cualquier momento solicitar la devolución de los citados bienes.

3. Ingresos y Reembolsos:

Aeromar, por los servicios descritos, obtendrá ingresos por las diferentes gestiones que implica la operación, como ser despachos gestionados, depósito de los bienes, traslado y entrega de los bienes a los clientes de EE, entre otros.

Por otra parte, los gastos abonados por Aeromar en la importación de los citados bienes (menos el Impuesto a la Renta pagado en la importación) serán reembolsados íntegramente por la EE, en cumplimiento del contrato a ser suscrito entre las partes.

En relación con la mencionada operativa, como opinión fundada, señalaron lo siguiente:

I. Importación bajo Régimen de Importación definitiva:

1. Importación de Bienes: Aeromar importará partes, repuestos y equipos destinados a prestar servicios técnico-administrativos para la atención de garantías de fábrica, sin adquirir la propiedad de estos. La factura comercial (invoice) remitida por la EE detallará la cantidad, descripción y valor de los bienes, especificando que no tienen valor comercial y que los valores son solo para el pago de tributos aduaneros.

2. Gastos de Importación: Aeromar será responsable del pago de todos los impuestos y gastos relacionados con la importación (derechos aduaneros, servicios de valoración aduanera, canon Sofía, tasas portuarias, IVA de

CONSULTA VINCULANTE

importación, IRE, honorarios del despachante, entre otros) antes del retiro de los bienes de la aduana. Estos gastos serán reembolsados por la EE contra presentación de las correspondientes facturas.

3. **Documentación:** Los documentos que respaldarán la importación a nombre de Aeromar incluirán:
- Factura comercial del exterior con valor solo para efectos tributarios.
 - Comprobante de flete y seguro, local o del exterior.
 - Liquidación del despacho aduanero, incluyendo Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), y en su caso, Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).
 - Otros gastos locales documentados con facturas con IVA incluido.
4. **Retención de Impuestos:** Aeromar realizará la retención del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) sobre el flete de importación conforme a la Ley N.º 6380/2019. No se prevé retención del IVA a menos que el flete internacional cumpla con el principio de territorialidad. Si se contrata seguro internacional, se realizarán las retenciones correspondientes del IVA y/o INR.
5. **Registro de Control:** Aeromar mantendrá registros auxiliares de control de entrada y salida de los bienes importados, detallando cantidad, descripción y valor, respaldados por la documentación correspondiente.

II. Exportación de Bienes:

1. **Exportación de partes devueltas:** Aeromar exportará partes, repuestos o equipos devueltos por los clientes de la EE, valorados de acuerdo con el estado de las piezas. Se mantendrán registros auxiliares de control de estas exportaciones, que se realizarán con el fin de cumplir con los pagos de impuestos ante la DNIT.
2. **Facturación:** Por los servicios administrativos de exportación realizados en nombre de la EE, Aeromar emitirá una factura con el IVA incluido, por la devolución de los gastos de exportación pagados por cuenta y orden de EE.

Finalmente, si bien no se expone en la Consulta Vinculante, entendemos que solicitan que la DNIT se expida sobre el criterio expuesto como opinión fundada de la operativa descripta.

En ese contexto, surgen las siguientes consideraciones con respecto a:

I. Importación bajo Régimen de Importación definitiva

Para el caso que nos ocupa, es pertinente citar el artículo 80, numeral 3, de la Ley N.º 6380/2019, que establece que el IVA grava la importación de bienes, configurándose el hecho imponible al introducir de manera definitiva dichos bienes en el territorio nacional.

En este contexto, conforme a los numerales 5 y 6 del artículo 82 de la citada Ley Tributaria, son contribuyentes del IVA tanto el importador habitual, inscrito en el Registro de Importadores de la Gerencia General de Aduanas, como el importador ocasional, quien introduce bienes al país de manera esporádica y no está registrado en el mencionado Registro.

Así, la importación de bienes tales como partes, repuestos y equipos se encuadra en la figura jurídica de la importación, lo que convierte al importador, en este caso Aeromar, en sujeto pasivo del IVA. En otras palabras, Aeromar, al actuar como importador, asume la condición de sujeto pasivo al estar económicamente involucrado

CONSULTA VINCULANTE

en la traslación de este impuesto, generándose así la relación jurídico-tributaria entre el Fisco y el sujeto obligado, que en este caso lo compromete a abonar el impuesto correspondiente.

De acuerdo con el artículo 98 de la Ley N.º 6380/2019, en la introducción definitiva de bienes gravados al país, el impuesto deberá liquidarse y pagarse en las Aduanas antes del retiro de los bienes.

Por tanto, no existen dudas de que Aeromar, en su calidad de importador de los bienes, debe asumir la responsabilidad del pago de todos los impuestos y gastos relacionados con la importación antes de proceder al retiro de los bienes de la Aduana

Servicios y reembolso de gastos

El artículo 1º de la Ley N.º 6380/2019 establece que el IRE gravará todas las rentas, beneficios o ganancias de fuente paraguaya derivadas de cualquier tipo de actividad económica, ya sea primaria, secundaria o terciaria, incluyendo actividades agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios, excluyendo aquellas rentas sujetas al Impuesto a la Renta Personal (IRP). Asimismo, constituirán hechos generadores del impuesto las rentas originadas por bienes, derechos, obligaciones, actos de disposición de estos, y cualquier incremento patrimonial del contribuyente.

En relación con el IVA, el artículo 80, numeral 2, de la misma ley dispone que está gravada la prestación de servicios, excluyendo aquellos de carácter personal prestados en relación de dependencia. Entre los servicios sujetos al impuesto se incluyen las intermediaciones en general, así como el ejercicio de profesiones, artes u oficios, realizados a título oneroso o gratuito, que, sin implicar enajenación, proporcionen a la otra parte una ventaja o provecho.

En ese contexto, Aeromar deberá emitir una factura con el IVA incluido a la EE por la prestación de servicios técnico-administrativos para la atención de garantías, cuyos ingresos estarán sujetos tanto al IVA como al IRE, y deberán ser debidamente declarados en las respectivas liquidaciones fiscales para el pago de estos impuestos.

Para el reembolso de los gastos de importación, Aeromar emitirá una factura con IVA incluido a la EE por cada importación realizada, correspondiente al reintegro o reembolso total de los gastos de despacho y demás erogaciones incurridas en la importación de los bienes destinados a la prestación del servicio técnico-administrativo para la atención de garantías a los clientes de EE, excluyendo el Impuesto a la Renta pagado al momento de la importación. El registro contable de la factura emitida se podrá realizar en la cuenta de resultado denominada «Ingreso por Recupero de Gastos de Importación».

Retención de Impuestos sobre los servicios de fletes internacional

En la Consulta Vinculante como opinión fundada sobre este punto se expone que Aeromar procederá a la retención del INR sobre el flete de importación, conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 6380/2019. Asimismo, se expone que, en caso de contratarse un seguro internacional, se realizarán las retenciones correspondientes de IVA e INR sobre dichos servicios, aspecto sobre el cual no se presentan observaciones adicionales.

Sin embargo, se menciona que no se prevé la retención del IVA a menos que el flete internacional cumpla con el principio de territorialidad. Al respecto, es pertinente señalar que, en materia de transporte internacional de bienes o personas, el legislador ha adoptado ciertas presunciones que reconocen la intervención de más de una soberanía fiscal.

En este sentido, resulta relevante citar el artículo 84, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, el cual establece que los servicios de transporte internacional de bienes y personas están gravados por el IVA, considerándose ejecutado en territorio nacional el 25% del valor total del flete o pasaje, según corresponda.

CONSULTA VINCULANTE

Como se observa, la ley establece una presunción iure et de iure respecto al porcentaje del valor total del servicio que se considera ejecutado en el país. Esta medición objetiva es una práctica legítima en el proceso de cuantificación de deudas tributarias y ha sido utilizada históricamente a nivel mundial. De este modo, el legislador fiscal paraguayo ha resuelto el problema de identificar qué parte del servicio de transporte internacional se reputará como realizado en Paraguay, fijando en un 25% el porcentaje aplicable sobre el valor total del flete o pasaje.

Asimismo, de acuerdo con la redacción del artículo 84, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, no se considerará realizado en territorio nacional el transporte internacional cuando tanto el punto de partida como el de destino se encuentran fuera del territorio paraguayo.

Adicionalmente, el artículo 7º del Anexo al Decreto N.º 3107/2019, bajo el acápite «Servicio de Transporte Internacional», establece en su primer párrafo que, para los servicios de transporte internacional en jurisdicción paraguaya, independientemente de la identificación del recorrido que figure en los comprobantes de venta, la base imponible será del 25% del valor total del flete o pasaje, respectivamente.

En su segundo párrafo, dicho artículo reglamentario aclara: «[...] Se entenderá que los servicios de transporte internacional gravados por el presente impuesto son aquellos cuyo destino es la República del Paraguay, y los pasajes con origen o destino en la República del Paraguay. [...]». Por tanto, no cabe duda de que el servicio de transporte internacional gravado por el IVA es aquel que tiene origen o destino en el territorio nacional, y no estará gravado cuando tanto el origen como el destino se encuentren en el extranjero. Lo subrayado es nuestro.

Ahora bien, en los casos de importación de bienes, el artículo 85, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, dispone que la base imponible del IVA será el equivalente en guaraníes del valor aduanero expresado en moneda extranjera, determinado conforme a las leyes vigentes, al cual se agregarán los tributos aduaneros, aun cuando estos tengan aplicación suspendida, así como otros tributos que incidan en la operación antes del retiro de la mercadería, además de los tributos internos que graven dicho acto, excluido el IVA. En consecuencia, cuando el valor del servicio de transporte internacional forme parte del costo de los bienes o mercaderías importadas, el impuesto correspondiente a dicho servicio deberá abonarse al momento de la desaduanización del bien transportado.

Por tanto, conforme a lo expuesto y al análisis de las normas vigentes, se concluye que el servicio de transporte internacional para la importación de bienes gravado por el IVA es aquel que tiene como destino el territorio nacional, y no estará gravado cuando tanto el origen como el destino se encuentren en el extranjero. En ese contexto y aplicado a la situación fáctica descrita en la consulta, Aeromar deberá realizar igualmente la retención del IVA sobre el flete de importación, salvo cuando el valor del servicio de transporte internacional forme parte del costo de los bienes o mercaderías importadas, en cuyo caso el IVA correspondiente deberá ser abonado al momento de la desaduanización del bien transportado.

Registros auxiliares

Los bienes importados, tales como partes, repuestos y equipos destinados a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantías de fábrica a los clientes de la EE, podrán ser registrados contablemente como «Cuentas de Orden» al momento de su retiro de la Aduana. Esto se debe a que dichos bienes no serán de propiedad de Aeromar, no le serán transferidos, y su importación tiene como único propósito su entrega sin costo a los clientes locales, en cumplimiento de la garantía asumida por la EE. En consecuencia, estos bienes no formarán parte del activo de Aeromar. Sin embargo, es importante que estos registros estén debidamente aclarados en las notas a los estados contables.

Al respecto, corresponde mencionar que el registro contable en «Cuentas de Orden» se emplea para contabilizar transacciones que no afectan el activo, pasivo, capital o resultados de la entidad, pero que deben ser registradas para reconocer valores ajenos, contingentes, emitidos, o como un instrumento de control o recordatorio. Las

CONSULTA VINCULANTE

«Cuentas de Orden» no son cuentas operativas contables, ya que no se registran ni en el balance general ni en el estado de resultados, sino en cuentas especiales destinadas a controlar operaciones y eventos económicos que no alteran la estructura financiera ni los resultados operativos de la entidad, además de servir como recordatorio de dichas operaciones o eventos.

Dentro de la clasificación de las «Cuentas de Orden» se incluyen los bienes y valores ajenos, donde se registran aquellos bienes y valores que no pertenecen a la entidad económica, pero que son controlados por esta para llevar a cabo diversas operaciones, como, por ejemplo, bienes recibidos en garantía. Las «Cuentas de Orden» se presentan al pie del balance general; las cuentas deudoras, debajo del total del activo, y las cuentas acreedoras, debajo del total del pasivo y patrimonio. Estas cuentas se caracterizan por tener denominaciones similares en las partidas deudoras y acreedoras, con la inversión de las partidas que integran el nombre de la cuenta; por ejemplo: bienes asegurados/seguro de bienes; bienes recibidos en garantía/recepción de bienes en garantía; documentos endosados y/o descontados/endoso y/o descuento de documentos.

Por tanto, el valor asignado para el registro contable de estos bienes será el correspondiente al valor de la factura comercial (invoice) emitida por la EE, que forma parte del legajo de importación. Asimismo, el registro contable de salida de dichos bienes se realizará en el momento en que estos sean entregados a los clientes locales a solicitud de la EE, o sean exportados, utilizando los mismos valores en los que fueron registrados originalmente.

II. Exportación de Bienes

En los casos en que los clientes de la EE devuelvan las partes, repuestos o equipos, ya sea por decisión propia o a solicitud de la EE en cumplimiento de disposiciones contractuales, Aeromar deberá proceder a la devolución de dichos bienes, propiedad de la EE, mediante la exportación de estos, cumpliendo con los procedimientos aduaneros aplicables y asumiendo el pago de los tributos y gastos correspondientes a dicha operación. Para tal efecto, Aeromar deberá emitir una factura con la siguiente aclaración: «SIN VALOR COMERCIAL. VALORES AL SOLO EFECTO DEL PAGO DE TRIBUTOS ADUANEROS» valorizada al mismo valor registrado en las Cuentas de Orden.

Asimismo, por los servicios administrativos de exportación realizados en nombre de EE, AEROMAR emitirá una factura con el IVA incluido, correspondiente a la devolución de los gastos de exportación pagados por cuenta y orden de la EE.

Con base en las consideraciones previamente expuestas, la Gerencia General de Impuestos Internos, en relación con la operativa de negocio expuesta en la consulta, concluye con relación a:

I. Importación bajo el Régimen de Importación definitiva:**1. Pago de los tributos en la importación de los bienes**

Aeromar, en su calidad de importador de los bienes, será responsable del pago de todos los impuestos, gravámenes y gastos relacionados con la importación. Estos pagos deberán ser realizados antes del retiro de los bienes de la Aduana.

2. Retención de Impuestos

Aeromar deberá realizar la retención del INR y del IVA sobre el flete internacional de importación, conforme a lo establecido en la Ley N.º 6380/2019. Además, si se contrata un seguro internacional, estará obligada a efectuar las retenciones correspondientes del IVA y del INR sobre dichos servicios.

3. Reembolso de gastos de la importación

CONSULTA VINCULANTE

Para los reembolsos de los gastos relacionados con la importación, Aeromar deberá emitir una factura con IVA incluido a la EE por cada importación realizada. Esta factura reflejará el reintegro o reembolso del total de gastos de despacho y demás erogaciones incurridas, excluyendo el IVA y el Impuesto a la Renta pagado al momento de la importación. El registro contable de esta factura deberá realizarse en la cuenta de resultados bajo la categoría «Ingreso por Recupero Gastos de Importación».

4. Registro Contable de los Bienes importados

Los bienes importados tales como partes, repuestos, equipos destinados a prestar servicio técnico-administrativo para la atención de garantía de fábrica a los clientes de EE, podrán ser registrados contablemente como «Cuentas de Orden» al momento en que se retiren de la Aduana. Por tanto, el valor asignado para el registro contable de los bienes importados será el que corresponda al valor de la factura comercial (invoice) emitida por la EE y que forma parte del legajo de importación. Posteriormente, el registro contable de la salida de estos bienes se realizará en el momento en que sean entregados a los clientes locales a solicitud de EE, o sean exportados, utilizando los mismos valores en que fueron registrados inicialmente.

II. Prestación de servicios técnico-administrativos

Por los servicios técnico-administrativos prestados en relación con la atención de garantía a los clientes de la EE, Aeromar deberá emitir una factura con IVA incluido. Los ingresos derivados de estos servicios estarán sujetos tanto al IVA como al IRE, y deberán ser declarados en las liquidaciones correspondientes para el pago de los impuestos.

III. Exportación de Bienes**1. Devolución de Bienes**

Aeromar procederá a la devolución de los bienes propiedad de la EE mediante exportación, cumpliendo con todos los procedimientos aduaneros y realizando el pago de los tributos y gastos correspondientes a dicha operación. En este contexto, Aeromar deberá emitir una factura para documentar la exportación de los bienes con la aclaración: «SIN VALOR COMERCIAL. VALORES AL SOLO EFECTO DEL PAGO DE TRIBUTOS ADUANEROS», valorizada al mismo valor de ingreso en el registro contable de «Cuentas de Orden».

2. Servicios administrativos de exportación

Por los servicios administrativos de exportación realizados en nombre de la EE, Aeromar emitirá una factura que incluirá el IVA, correspondiente a la devolución de los gastos de exportación pagados por cuenta y orden de la EE.

El presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada y situación fáctica descrita, por lo que la Gerencia General de Impuestos Internos 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,

ANTULIO NIRVAN BOHBOUT, DIRECTOR GENERAL
DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE
DEPARTAMENTO DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS
EVER OTAZÚ FRANCO, GERENTE GENERAL
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS