

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

**NUMERO**

**FORM.735-2**

**FECHA**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

**Señor/a/es: xxxxxxx**

**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 xxxx, a través de la cual solicitan a la Administración Tributaria (**AT**) se expida sobre el tratamiento fiscal en el Impuesto a la Renta Empresarial (**IRE**) y el Impuesto al Valor Agregado (**IVA**) de las operaciones que realice con el Ministerio de Educación y Ciencias, en el marco de un contrato de prestación de servicios (en adelante el Contrato). Lo anterior, considerando su calidad de entidad sin fines de lucro.

La consulta, surge en el marco del Contrato, el que según la recurrente fue celebrado entre esta y el Ministerio de Educación y Ciencias, por el servicio de consultoría para la *“Implementación de Escuelas Abiertas en el marco del Proyecto Apoyo a la Ampliación de la Jornada Escolar y Mejoramiento de las condiciones de transporte de estudiantes de Escuelas Oficiales del Área Rural”*, Contrato de Préstamo 3660 OC/PR del Banco Interamericano de Desarrollo (“el Cliente”).

Al respecto, manifiesta la recurrente que realiza entrenamientos a personas con discapacidad intelectual y que realiza actividades de bien social o interés público y que se encuentran con derecho de aplicar la exoneración dispuesta en el **IRE** y en el **IVA**; y que la misma no realiza actividades con carácter empresarial.

Conforme a la documentación adjunta a la solicitud, se acompaña el escaneado de la escritura de modificación de Estatutos Sociales de la recurrente, de cuyo texto se desprende que se trata efectivamente de una Entidad sin Fines de Lucro, constituida conforme a las leyes nacionales.

**De la consulta planteada surge el siguiente análisis:**

Primeramente, señalamos que la Ley en su capítulo dedicado al **IRE**, establece en el inciso c) del numeral 2 del artículo 25 que estarán exoneradas del citado impuesto las rentas obtenidas por las asociaciones 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**. En ese sentido, la norma expresamente dispone que lo anterior se refiere al hecho de que el **rendimiento de las operaciones señaladas se destinen libres de costos o gastos necesarios al cumplimiento de los fines para los cuales fueron creados, a la asistencia sanitaria, social o de beneficencia, la instrucción científica**, literaria, artística, de cultura física o de difusión cultural, la defensa del medio ambiente y del ecosistema; la promoción y defensa de los derechos humanos, así como del sistema democrático de gobierno establecido en la Constitución.

**CONSULTA VINCULANTE**

---

No obstante, cabe resaltar que la misma norma en su penúltimo párrafo, dispone que la citada exoneración no se aplicará cuando se realicen algunas de las siguientes actividades de forma permanente y con carácter empresarial: “... *la consignación de mercaderías; transporte de bienes o de personas; préstamos y financiaciones; vigilancia y similares; restaurantes, hoteles, moteles y similares; agencias de viajes; pompas fúnebres y actividades conexas; lavado, limpieza y teñido de prendas y demás bienes en general; publicidad; construcción, refacción y demolición; arrendamientos y cesión de uso de espacios; carpintería, plomería y electricidad; servicios de catering; cesión de derechos de explotación de espectáculos culturales y deportivos; cesión de derechos deportivos de sus atletas profesionales.*”.

Por su parte, el artículo 101 del Anexo al Decreto N.º 3182/2019 que reglamenta el IRE, lista algunas actividades que se encuentran comprendidas entre aquellas de bien social o interés público, entre las cuales se establecen las actividades tales como “1) *Las donaciones de cualquier naturaleza; 2) Los pagos de cuotas de asociados, colaboradores o benefactores; 3) los aportes de organismos nacionales e internacionales, de instituciones públicas, privadas o de cualquier naturaleza que se destinen al objeto social; 4) las cooperaciones nacionales e internacionales en programas sociales y culturales; 5) colectas públicas; 6) rifas y sorteos, siempre que no estén comprendidas en la Ley N.º 1.016/1997; 7) subasta de bienes donados para tal efecto; 8) Festivales y eventos artísticos y deportivos de cualquier naturaleza; 9) cenas, almuerzos y otras actividades de beneficencia; 10) los provenientes de la realización de seminarios, talleres, cursos de capacitación, paneles de discusión, guarderías, maternales, únicamente cuando se presten de manera directa por la entidad y no a través de terceras personas; 11) los rendimientos de colocaciones de capital en bancos, financieras y cooperativas de ahorro, con domicilio en el país, provenientes de los ingresos señalados en los incisos anteriores*”.

Entonces, vale decir que las rentas que obtengan como producto de actividades de bien social o interés público de las entidades sin fines de lucro están exoneradas del presente impuesto, siempre que dichas rentas no deriven de actividades realizadas de forma permanente y con carácter empresarial, es decir, con el objeto de perseguir un beneficio económico (lucro), en los términos de lo dispuesto en el inciso c) del numeral 2 del artículo 25 de la Ley.

En ese sentido, vale la pena precisar que si bien de manera a dotar de mayor certeza a la exoneración en el IRE de las rentas señaladas, la reglamentación se refirió a ciertas actividades que son consideradas de bien social o interés público, la lista es enunciativa; por lo cual, al obtener una asociación sin fines de lucro rentas derivadas de la realización de su actividades en los términos del artículo 25, numeral 2, inciso c), las mismas se encuentra comprendidas en la exoneración prevista por el legislador en el IRE.

En lo que respecta al IVA, el artículo 100, numeral 5 de la Ley establece que se encuentran exoneradas del IVA las enajenaciones de bienes y los servicios prestados por las asociaciones 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

**CONSULTA VINCULANTE**

---

rendimiento de dichas operaciones se destinen libres de costos o gastos necesarios al cumplimiento de los fines para los cuales fueron creados.

En tal sentido, las exoneraciones contempladas en el artículo citado precedentemente se refieren únicamente a la enajenación de bienes y servicios prestados por las entidades sin fines de lucro, por lo que cabe acotar que no son extensivas a las adquisiciones que se realicen, es decir, la exoneración del **IVA** no se aplica a las compras de bienes o servicios que estas realicen.

Igualmente, se juzga oportuno advertir que en virtud del segundo párrafo del artículo 100, numeral 5 de la Ley, la exoneración referida no se aplicará cuando las entidades señaladas realicen algunas de las siguientes actividades: *“... consignación de mercaderías; transporte de bienes o de personas; préstamos y financiaciones; vigilancia y similares; restaurantes, hoteles, moteles y similares; agencias de viajes; pompas fúnebres y actividades conexas; lavado, limpieza y teñido de prendas y demás bienes en general; publicidad; construcción, refacción y demolición; arrendamientos y cesión de uso de espacios; carpintería, plomería y electricidad; servicios de catering; cesión de derechos de explotación de espectáculos culturales y deportivos; cesión de derechos deportivos de sus atletas profesionales; enajenación ocasional de bienes inmuebles”*.

Por su parte, el artículo 91 de la Ley dispone que para quienes enajenen bienes o presten servicios exonerados o no gravados por el citado impuesto, como es el caso de la entidad consultante, el **IVA Crédito** consignado en los comprobantes que respalden las compras relacionadas a dichas operaciones constituirá un costo para estas, ya que son consideradas como “Consumidor final”. En ese sentido, cabe señalar que dicho **IVA Crédito** no podrá ser utilizado en sus liquidaciones posteriores.

En consecuencia, las enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la recurrente en su carácter de entidad sin fines de lucro se encuentran exoneradas del **IVA**, salvo que se encuentren comprendidas dentro de lo previsto en el segundo párrafo del numeral 5, del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019.

**Por tanto, conforme a las manifestaciones de hecho y derecho expuestas, esta Administración Tributaria concluye:**

- 1. Las rentas proveniente de los servicios prestados por la recurrente en el marco del Contrato, así como la prestación de dichos servicios se encuentran exoneradas del IRE e IVA, respectivamente; siempre que se destinen libres de costos o gastos necesarios al cumplimiento de los fines para los cuales fue creada la Asociación sin Fines de Lucro denominada “OLIMPIADAS ESPECIALES DEL PARAGUAY”, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del inciso c), numeral 2 del artículo 25 y del primer párrafo del numeral 5 del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019.**
- 2. Los servicios prestados de manera permanente y con carácter empresarial no se encuentran exonerados del IRE, en virtud al tercer párrafo del inciso c), numeral**

**DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS**

**GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

**NUMERO**

**FORM.735-2**

**FECHA**

**CONSULTA VINCULANTE**

---

**2 del artículo 25 de la Ley; y del IVA conforme al segundo párrafo del numeral 5 del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019.**

- 3. La adquisición de bienes o servicios realizados por la recurrente deberá adquirirse con el IVA.**
- 4. El IVA proveniente de las compras, constituirá un costo o gasto para el IRE, siendo de esta manera considerado como consumidor final, y en ningún caso corresponderá la devolución del IVA Crédito por clausura o terminación de sus actividades, en virtud al artículo 91 de la Ley N.º 6380/2019.**
- 5. La recurrente deberá cumplir con sus obligaciones de carácter formal, como la de emitir facturas y presentar sus declaraciones Juradas del IVA y del IRE.**

**El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.**

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N.º 125/1991.

Respetuosamente,

**FANNY ANDINO, *Dictaminante***

**LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe***

Dpto. de Elaboración e Interpretación

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

de Normas Tributarias

**ANTULIO BOHBOUT, *Director General***

**EVER OTAZÚ, *Gerente General***

Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios

Gerencia General de Impuestos Internos

Dirección Nacional de Ingresos Tributarios