

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxxxx

RUC: xxxxxxx

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° xxxxx, formulada en el Sistema de Gestión Tributaria «*Marangatu*» y admitida como Proceso N° xxxxx, en la cual solicitó a esta cartera de Estado confirmar que usted no es contribuyente del Impuesto a la Renta Personal — Rentas por Servicios Personales, y asimismo solicitó que se le indique el procedimiento para la baja de la obligación, la comunicación del cambio de domicilio y la declaración de ingresos como no alcanzados o exonerados.

Refirió en su nota que es funcionaria de xxxxx desde el año 2011, y ha sido comisionada al xxxx para prestar servicios en el xxxxxx de la República del Paraguay en la ciudad de xxxx desde el xxxxxxal xx de xxxxxx. Aclaró que, para ingresar al país referido empleó un pasaporte paraguayo regular, es decir, no caracterizado como diplomático.

Entre los documentos arribados en el marco de su consulta se encuentra el **Formulario xxx «Declaración de Impuestos de los Estados Unidos Sobre los Ingresos Personales»** presentado por usted ante la autoridad tributaria del referido país; las notas de comisionamiento remitida xxxxxxxx respectivamente; la Resolución de esta última por la cual se acepta su comisionamiento y se determina la prestación de sus servicios en los EUA; la copia de su pasaporte, así como de la tarjeta de residencia permanente en el citado país, entre otros.

Además, en cumplimiento a la **Nota de Requerimiento N° xxxxxxxx** remitió el Certificado de Residencia Fiscal expedido por la autoridad tributaria de los xxxx, y los **Anexos del Formulario xxxxx** arriba mencionado. Asimismo, en la oportunidad señaló que el ejercicio fiscal que corresponde al Formulario xxxxx adjunto es del periodo fiscal 2021, sometido en el año 2022, y también manifestó que efectivamente abonó impuestos sobre sus ingresos personales provenientes de su desempeño como personal del xxxxxx, en el ejercicio fiscal 2022.

Considerando las cuestiones fácticas descritas, así como las documentales obrantes, esta dependencia procedió a efectuar el examen de lo consultado en los siguientes términos:

Por Ley N° 6380/2019 se estatuyó el **Impuesto a la Renta Personal – Rentas por Servicios Personales (IRP-RSP)**, el cual, según su propio nombre lo indica, grava todas las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes y en relación de dependencia, tales como sueldos, salarios, bonificaciones y otras remuneraciones en cualquier concepto, en tanto y en cuanto sean de fuelle paraguaya.

CONSULTA VINCULANTE

De acuerdo con el artículo 48 son de fuente paraguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas en la República, de bienes situados o de derechos utilizados económicamente en la misma. De igual forma, también se encuentran comprendidas dentro del concepto de fuente paraguaya: *2. Las retribuciones por la prestación de servicios personales en relación de dependencia o no, que el Estado pague o acredite a los contribuyentes de este impuesto.*

En el caso en análisis tenemos que xxxxxxxx, en el marco de sus servicios prestados al xxxx, por comisionamiento desde xxxxxxxx (entes estatales), percibe rentas que a efectos de nuestra legislación tributaria se encuadran en el concepto de fuente paraguaya, por lo tanto, el elemento objetivo de la obligación tributaria y el elemento espacial se hallan reunidos.

En cuanto al elemento subjetivo de este impuesto, es decir, el sujeto pasivo de la obligación, la Ley en su artículo 49 aclara que serán contribuyentes las personas físicas nacionales o extranjeras, residentes en el territorio nacional **y, asimismo, las personas de nacionalidad paraguaya por su condición de:** *b) Miembros de las oficinas consulares paraguayas, incluidos el jefe de las mismas y el funcionario o personal de servicios. Quedan exceptuados, los cónsules honorarios o agentes consulares honorarios y el personal dependiente de los mismos* (el subrayado es añadido).

Del párrafo anterior se puede extraer, por un lado, que la ley tributaria dispone como **regla general** que serán contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas nacionales que cuenten con residencia en el territorio nacional, y por el otro lado, como una de las **normas especiales** dispone en el literal b) que el criterio de sujeción al IRP no solamente incluye al de residencia, sino también al hecho de ser de nacionalidad paraguaya, miembro de alguna oficina consular paraguaya.

En el caso en estudio, conforme a la Resolución N° xx del xxxxx obrante en autos, la señora xxxxxxxx fue designada para prestar sus servicios en xxxxx del Paraguay en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, por lo tanto, claramente la misma reúne los presupuestos legales previstos para considerarse contribuyente del IRP por ser de nacionalidad paraguaya y a su vez, miembro de la oficina xxxxx.

Cabe mencionar que, por prestar sus servicios indudablemente en carácter xxxx (esto es, al xx xxxxxxx la dispensa señalada en el literal d), numeral 3 del artículo 49 de la Ley N° 6380/2019 no resulta aplicable al caso planteado, aun cuando la señora xxxxxxxx cuente con certificación de residencia fiscal en los xxxxx pues, precisamente, el dispositivo legal referido excluye de su aplicación cuando los servicios ostenten carácter consular.

Ahora bien, con respecto a la forma de liquidación y pago del IRP por la configuración del hecho imponible cuando se trate de contribuyentes inmersos en el literal b), numeral 3 del artículo 49 de la Ley N° 6380/2019, el Anexo al Decreto N° 3184/2019 establece lo siguiente:

CONSULTA VINCULANTE

Artículo 63.- Base Imponible.

Establécese un régimen especial de liquidación del IRP que corresponda por los servicios personales que prestan los funcionarios del Servicio Diplomático y Consular en delegaciones nacionales en el extranjero, tanto ante gobiernos extranjeros como ante organismos internacionales, incluido el personal militar comisionado al Ministerio de Relaciones Exteriores para cumplir misiones diplomáticas en el exterior.

La base imponible para estos casos será del diez por ciento (10%) sobre el ingreso bruto gravado que perciben dichos funcionarios por parte del Estado paraguayo en el exterior.

Sobre el monto de la renta presunta así determinada se aplicará la tasa del diez por ciento (10%) prevista en la Ley. (...)

En otras palabras, el reglamento del IRP dispone un régimen especial de liquidación de este impuesto para las personas que prestan sus servicios personales al Servicio Diplomático y Consular.

Sin embargo, para la liquidación y pago del impuesto bajo las previsiones del citado régimen especial, el artículo 64 del Anexo al Decreto N° 3184/2019 designa como agentes de retención a la Dirección General de Administración y Finanzas del xxxxy a la Dirección General de Administración y Finanzas del Comando de xxxxx, ejercida por delegación por la Dirección General del Tesoro Público, dependiente de la Subsecretaría de Administración Financiera del Ministerio de Hacienda xxxxx

Según lo expresado en autos la institución de origen de la señora xxxxxxx es la entidad xxxxxxx, la cual, en virtud de las disposiciones financieras, administrativas y presupuestarias vigentes en la materia sería la responsable del pago a la funcionaria referida por la prestación de sus servicios en la entidad a la cual fue comisionada, y no el xxxxxx, con lo cual, no resulta aplicable la forma de liquidación y pago del IRP prevista en el artículo 64 del Anexo al Decreto N° 3184/2019.

Por lo tanto, a la luz de las facultades de integración de las normas tributarias previstas en la Ley N° 125/1991, a criterio de esta autoridad tributaria la señora xxxxxxx debe liquidar el IRP-RSP por las rentas obtenidas en concepto de los servicios prestados en el xxxxx en la xxxxxx, mediante el Formulario N° 515 *«Impuesto a la Renta Personal – Rentas derivadas de la prestación de Servicios Personales»*, tomando como base imponible lo dispuesto en el artículo 63 del Anexo al Decreto N° 3184/2019 (el diez por ciento (10%) sobre el ingreso bruto gravado), excluidos los aportes efectuados al régimen de jubilaciones y pensiones o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley.

El monto resultante deberá consignarse en la columna «GRAVADOS -II-», casilla 12 del inciso a), RUBRO 1 *«INGRESOS OBTENIDOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES»* del Formulario arriba mencionado, y los demás ingresos excluidos en el cálculo anterior deberán asentarse en la columna «EXONERADOS -I-», específicamente en la casilla 10 del inciso a), RUBRO 1.

CONSULTA VINCULANTE

Cabe mencionar que, tratándose de una base imponible presunta, no corresponderá la deducción en concepto de egresos.

Las tasas a aplicarse serán las dispuestas por el artículo 69 de la Ley N° 6380/2019, según los tramos que correspondan al monto resultante de los cálculos arriba detallados.

En cuanto a la afirmación realizada en la consulta con respecto a que la Constitución de la República proscribe la doble imposición, resulta menester aclarar que dicho dispositivo legal plasmado en su artículo 180 se refiere a la **prohibición de la doble imposición en el escenario nacional o local**, es decir, dentro de nuestro ordenamiento jurídico nacional. Ello ocurriría cuando el mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria sea obligado al pago de más de un tributo de igual o similar naturaleza, por haberse configurado el mismo hecho generador, bajo una o más disposiciones legales nacionales, lo cual **no** ocurre en el presente caso.

Por otro lado, cabe mencionar que la segunda norma contenida en el artículo 180 de la Constitución Nacional confiere al Estado la **potestad** de adoptar herramientas que eviten o impidan el fenómeno de la doble imposición en la esfera internacional por medio de la suscripción de convenios internacionales. A su vez, de ese mismo carácter facultativo se desprende que la propia ley suprema del Paraguay reconoce y admite que pueden existir hechos económicos que traigan aparejada una doble imposición internacional, para lo cual prevé el otorgamiento al Estado de discrecionalidad para suscribir tratados que busquen evitarla.

En ese sentido, a la fecha, la República del Paraguay cuenta con varios tratados internacionales para evitar la doble imposición, sin embargo, ninguno de ellos fue suscrito con los EUA, por lo cual, resulta patente que ante la ausencia de este instrumento se susciten situaciones de doble imposición internacional entre los sujetos de ambas jurisdicciones en el marco de sus distintas operaciones económicas.

Por lo expuesto, el hecho de que la señora xxxxxx tribute el IRP por rentas consideradas de fuente paraguaya por nuestra ley nacional (Ley N° 6380/2019) y, a su vez, tribute en los xxxxxx por rentas que dicho Estado califique como tributables en su territorio, si bien implicaría una doble tributación, la misma se da en el plano internacional, lo cual no contraviene — en absoluto — la norma prevista en el artículo 180 de nuestra Carta Magna, pues, **como bien hemos mencionado y recalamos, la misma proscribe la doble tributación que ocurre estrictamente en el ámbito local o nacional, y en la eventualidad de que la misma se presente en el ámbito internacional, otorga la facultad al Estado de suscribir convenios para evitar la doble imposición internacional. Como en este caso no existe uno celebrado con los xxxxx, resulta ineludible su acaecimiento.**

Con respecto al petitorio de aplicar subsidiariamente el método para evitar la doble imposición internacional contenido en el artículo 134 de la Ley N° 6380/2019, cabe manifestar que no resulta aplicable al caso planteado pues, de acuerdo con lo previsto en

CONSULTA VINCULANTE

dicho articulado, el mismo se trata de un derecho a descontar los impuestos pagados en el extranjero contra el impuesto sobre la renta que corresponde pagar en nuestro país, **respecto a las rentas obtenidas desde el exterior, es decir, de fuente extranjera.**

En ese sentido, como bien ya hemos analizado al principio de este Dictamen, las rentas obtenidas por la señora xxxxxxx son claramente de fuente paraguaya de acuerdo con lo señalado por la propia Ley N° 6380/2019, por lo tanto, resulta improcedente aplicar la integración analógica solicitada.

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:

- 1. La señora xxxxxx con RUC N° xxxxxx es contribuyente del Impuesto a la Renta Personal – Rentas por Servicios Personales (IRP-RSP) y, en consecuencia, por las rentas obtenidas por la prestación de sus servicios en el Consulado General de la República del Paraguay en xxxxxxx de xxxx durante el ejercicio fiscal 2022, debe liquidar y pagar el citado impuesto empleando para el efecto el Formulario N° 515 «*Impuesto a la Renta Personal – Rentas derivadas de la prestación de Servicios Personales*».**
- 2. La base imponible a aplicarse será el diez por ciento (10%) sobre el ingreso bruto gravado, excluidos los aportes efectuados al régimen de jubilaciones y pensiones o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley. La misma deberá consignarse en la columna «GRAVADOS -II-», casilla 12 del inciso a), RUBRO 1 «INGRESOS OBTENIDOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES» del Formulario arriba mencionado, y los demás ingresos gravados excluidos en dicho cálculo deberán asentarse en la columna «EXONERADOS -I-», específicamente en la casilla 10 del inciso a), RUBRO 1. No corresponderá la deducción en concepto de egresos por tratarse de una base imponible presunta.**

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta las normas vigentes 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.

MA. LETICIA MACIEL GÓMEZ, DICTAMINANTE
DPTO. DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE
NORMAS TRIBUTARIAS

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE
DPTO. DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE
NORMAS TRIBUTARIAS

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

ANTULIO N. BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA
TRIBUTUARIA

EVER OTAZÚ FRANCO, GERENTE GENERAL
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS