

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxx

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 xxxxxx, en la cual solicitó a esta cartera de Estado confirmar el criterio planteado con respecto a la siguiente operación:

La entidad XXX pretende contratar a una persona jurídica chilena para prestar servicios de consultoría internacional previsto inicialmente en un plazo de 195 días consecutivos. Dicho servicio consiste en la elaboración de un anteproyecto para usufructo en el Paraguay por parte de una empresa del Estado (sociedad anónima), y no para usufructo de la Entidad XXXX.

Teniendo en cuenta el Convenio para Evitar la Doble Imposición con el país de origen de la empresa consultora (Chile), y lo expuesto en el Artículo XII del Tratado de XXXX respecto a la no aplicación de impuestos a la XXXXX, solicitó que se confirme si corresponde el pago de impuestos y/o la aplicación de retenciones por la citada contratación.

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

Considerando 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, cabe remitirse en primera instancia a la **Ley N° 2965/2006**, que aprueba 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 constituye un instrumento internacional jurídicamente vinculante, en el que se plasmó un acuerdo de 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.

Al mismo tiempo, el numeral 4 del artículo aludido prescribe, igualmente, la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los

CONSULTA VINCULANTE

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).**

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.**

Conscientes de 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 determinar 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 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° 65/2020^[1]. Una vez comprobada la residencia fiscal en Chile de la empresa consultora, cabrá entonces remitirse a la Ley N° 2956/2006.

Prosiguiendo con el estudio, 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*

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

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 7º, se señala como perceptor del impuesto en cuestión al Estado de la residencia, el cual, en el presente caso, 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.

A su vez, para determinar si la empresa chilena presta o no sus servicios en el Paraguay a través de un Establecimiento Permanente es menester trasladarse al artículo 5º de la Ley N° 2956/2006, 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).

A la luz de lo expuesto, y considerando que la empresa chilena prestaría los servicios de consultoría durante un periodo de — en principio — 195 días consecutivos según lo señalado por la recurrente, su presencia en el país por dicho lapso de tiempo constituirá un Establecimiento Permanente a efectos del CDI, y consecuentemente, los beneficios empresariales que perciba en razón de sus servicios prestados en el país se encontrarán sujetos al pago de impuestos en el Paraguay, de conformidad con lo que dispone la normatividad interna.

Como medida de eliminación de la doble imposición el artículo 23 del CDI señala que, en Chile, la doble imposición se evitará de la manera siguiente: «*a) los residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en Paraguay, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos pagados en Paraguay, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio*».

Dicho de otro modo, el monto del impuesto abonado en el Paraguay por la prestación de los servicios de consultoría en el país podrá ser empleado como crédito fiscal en Chile por la empresa residente en Chile, de acuerdo con lo que en ese sentido establezca la legislación de dicho país.

CONSULTA VINCULANTE

ii. Tratamiento tributario de los servicios de consultoría prestados en el país por un no residente.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley N.º 6380/2019, la obligación del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) se configura por las rentas, ganancias o beneficios de fuente paraguaya provenientes de los hechos generadores previstos para el Impuesto a la Renta Empresarial y para el Impuesto a la Renta Personal, que sean obtenidos por personas físicas, jurídicas y otras entidades **no residentes en la República**.

En el caso en análisis, en tanto y en cuanto el servicio de consultoría objeto de esta consulta se trate de una prestación efectuada por un no residente, la tributación de las rentas provenientes de la operación se regirá indefectiblemente por lo dispuesto en las reglas establecidas para el INR.

Al respecto, el artículo 73 de la Ley N.º 6380/2019 prescribe que: «*Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán rentas de fuente paraguaya, las que provienen de actividades desarrolladas, de bienes situados o de derechos aprovechados económicamente en la República por parte de personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en el país*».

A continuación, el mismo artículo en su numeral 13 agrega que también se considerarán rentas de fuente paraguaya, **todo importe puesto a disposición, remesado o pagado desde el país al exterior, en cualquier otro concepto no mencionado en los numerales precedentes, excluido los vinculados a las operaciones de importación de bienes.**

Ante ello, los importes que sean remesados a la empresa chilena por el servicio de consultoría prestado en el país se encontrarán sujetos al INR, por lo cual corresponderá su liquidación y pago. En ese sentido, según se desglosa del artículo 77 de la Ley N.º 6380/2019 **corresponde al pagador de los emolumentos efectuar la retención en concepto de este impuesto cuando ponga a disposición, remese o pague las rentas devengadas a los contribuyentes de este impuesto.**

La renta neta de fuente paraguaya se determinará en este caso sobre el 100% (cien por ciento) de los importes brutos puestos a disposición, remesados o pagados a la entidad no residente, y la tasa a aplicarse sobre la renta neta será del 15% (quince por ciento).

iii. Aplicación del Tratado

El recurrente consultó si a la operación objeto de este análisis corresponde aplicar el sistema de tributación previsto en el Tratado de XXX, suscrito entre la República del Paraguay y la República Federativa del Brasil 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**

CONSULTA VINCULANTE

tales impuestos, tasas y préstamos compulsorios sean de responsabilidad legal de la ITAIPU».

Según se mencionó en la nota de la recurrente, la entidad binacional es la que efectuará el pago por el servicio de consultoría a ser prestado por la **empresa no residente**. Sin embargo, en virtud de lo señalado por la Ley N.º 6380/2019 es esta última (la firma extranjera) la que se constituye en el sujeto percutido (sujeto pasivo) de la obligación tributaria (del INR) y consecuentemente, en el **efectivo responsable legal del pago**, por tratarse de la persona en la cual se configura el hecho generador del impuesto; esto es, la persona jurídica no residente que percibirá las rentas por la realización de una actividad gravada en el país.

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

iv. 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 determinar si la empresa prestadora de servicios de consultoría cuenta con residencia fiscal en Chile.
- b) Si la empresa extranjera acredita su residencia fiscal en Chile, pero presta sus servicios por medio de un Establecimiento Permanente en el Paraguay, corresponderá que, por las rentas obtenidas por dicha actividad, tribute en el país según las disposiciones de la Ley N.º 6380/2019.
- c) La prestación de servicios de consultoría en el país por parte de la empresa no residente configura el hecho generador del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) previsto en la Ley N.º 6380/2019, por lo cual corresponderá su liquidación y pago.
- d) De acuerdo con dicha ley, corresponde al pagador de los emolumentos efectuar la retención en concepto del INR cuando ponga a disposición, remese o pague las rentas devengadas a los contribuyentes de este impuesto.
- e) La renta neta de fuente paraguaya se determinará sobre el 100% (cien por ciento) de los importes brutos puestos a disposición, remesados o pagados a la entidad no residente. La tasa a aplicarse sobre la renta neta será del 15% (quince por ciento).
- f) En este caso no corresponde aplicar la exención tributaria a los pagos y remesas prevista en el inciso c) del Artículo XII del Tratado de XXX, ya que el responsable legal del pago del INR es la empresa extranjera en su carácter de contribuyente de este impuesto.

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

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.º 125/1991.

Respetuosamente.

MA. LETICIA MACIEL GÓMEZ, DICTAMINANTE
DPTO. DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE
NORMAS TRIBUTARIAS
ANTULIO N. BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS
TRIBUTARIOS

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE
DPTO. DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE
NORMAS TRIBUTARIAS
EVER OTAZÚ FRANCO, GERENTE GENERAL
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS