



FORM.735-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

RUC: 00000000000

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 0000000000, formulada en el Sistema de Gestión Tributaria «*Marangatu*» y admitida como Proceso n.º 0000000000, en la cual consultó respecto al tratamiento impositivo de las Estructuras Jurídicas Transparentes (**ETJ**), relativo a: 1. Obligación de presentar la Declaración Jurada (DJ) anual del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), Estados Financieros (EEFF) y Auditoría Impositiva; 2. Teneduría de Libros Contables e Impositivos; 3. Emisión de comprobantes fiscales; 4. Exposición de información en el Formulario 120 DJ del Impuesto al Valor Agregado (IVA); 5. Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU).

En específico, en cada punto indicado líneas más arriba, manifestó:

1.- Obligación de Presentar DJ del IRE, EEFF y Auditoría Impositiva.

"...Si los FPI tienen un efecto impositivo neutro para el IRE, no correspondería que ellos presenten la declaración jurada anual del IRE ni los Estados Financieros según la RG 49 sin movimiento. - Auditoría Impositiva: Si los FPI se encuentran obligados a presentar la Auditoría Impositiva establecida en el art. 33 de la Ley 125/92, texto actualizado por la Ley 2421/04, siendo que el FPI tiene un efecto fiscal neutro y los ingresos, gastos y costos se declaran en cabeza del beneficiario... entendemos que la obligación de la Auditoría Impositiva tiene por objeto la verificación de la razonabilidad de la liquidación de los impuestos por parte del contribuyente. En el caso planteado, debido a que los Fondos Patrimoniales de Inversión no son contribuyentes del IRE, nunca se podrían verificar la razonabilidad de la liquidación del impuesto (que es el objeto de la realización de la Auditoría Impositiva), considerando que los FPI tienen un efecto fiscal neutro y no tributan el IRE, pues ello se liquida en cabeza de los beneficiarios y no del FPI. Por tanto, los FPI no estarían sujetos a presentar la Auditoría Impositiva Anual, pues no tributan el IRE y ello sería independiente a que emitan facturas por el importe señalado en el art. 33 por la venta de títulos (CDA, ETC.), que realizan como administradores de las inversiones de terceros, quienes son los obligados a tributar el impuesto correspondiente por las rentas obtenidas como resultado de dichas inversiones..." (sic).

2.- Libros Contables e Impositivos.

"...teniendo en cuenta que el Fondo Patrimonial no reviste la calidad de comerciante... no es una Sociedad desde el punto de vista de la legislación civil y comercial, no estarían sujetos a la obligación de llevar los Libros Contables e Impositivos..." (sic).

3.- Emisión de comprobantes fiscales.

"...el Fondo realiza operaciones de reporto compraventa de títulos, bonos, acciones, etc. las referidas operaciones se realizan a través de la BOLSA DE VALORES Y PRODUCTOS DE ASUNCIÓN S.A. El Fondo también realiza operaciones de reporto extrabursátil (OTC (OVER THE COUNTER) que constituye un acuerdo privado para celebrar una operación de reporto conforme a las condiciones determinadas por las partes. Este tipo de operaciones pueden realizarse con títulos bursátiles como extrabursátiles (CDA). Igualmente, la entidad también adquiere instrumentos financieros tales como, certificado de depósito de ahorro (CDA), bonos y acciones. En el caso de los bonos y las acciones son negociados a través de la BOLSA DE VALORES Y PRODUCTOS DE ASUNCIÓN S.A... surgen ciertas situaciones que imposibilitaría cumplir con la inclusión de los datos mencionados en el párrafo anterior. Por ejemplo, cuando el fondo opera como reportador... posteriormente, el reportado recompra el título al momento del vencimiento, en cuyo caso el fondo debería emitir la factura de venta. Sin embargo, cuando la operación se realiza a través DE LA BOLSA DE VALORES Y PRODUCTOS, se desconocen los datos del vendedor original (reportado) quien debe recomprar el título. En dicho contexto, ¿correspondería emitir la factura? en caso afirmativo, ¿se podría emitir en forma innominada? ante la imposibilidad de tener conocimiento de los datos del contribuyente que realizó la recompra..." (sic).

4.- Exposición de información en el Formulario 120 DJ del IVA.

"...Se consulta sobre la exposición en el formulario de declaración jurada del IVA, sobre las ganancias que surgen de las operaciones con títulos valores que realiza el Fondo. En el marco de la operativa, el Fondo emitiría la factura por la cancelación de reporto, es decir al vencimiento del plazo cuando el vendedor original se encuentra obligado a recomprar. En dicho momento, el Fondo recibe una prima (ganancia por la operación realizada). Entonces para exponer el ingreso o ganancia producto de la referida transacción, entendemos que el diferencial de precio entre el importe negociado inicialmente y el importe recibido al momento de la cancelación del reporto, se debe exponer la referida ganancia en el Formulario N°120, Rubro 1; Enajenación de Bienes y Prestación de Servicios del Periodo (INC.D),

Enajenación de Bienes, Prestación de Servicios o Ingresos Exonerados o No Alcanzados por el Impuesto (CAMPO 12). Por otra parte, las facturas que se reciben por las operaciones de compraventa de títulos que no sean realizadas a través de la BOLSA DE VALORES Y PRODUCTOS DE ASUNCIÓN, entendemos que se deberá declarar la totalidad en el rubro 6 del formulario de declaración jurada respecto a la información de las compras del periodo, como Compras Vinculadas a Operaciones Exoneradas o No Alcanzadas por el Impuesto (INCISO D), en el campo 62 donde se exponen las compras exentas relacionadas a operaciones exoneradas o no alcanzadas por el impuesto, considerando que las enajenaciones de valores públicos y privados, incluida la enajenación de acciones o cuotas partes de sociedades, se encuentran exoneradas. Finalmente, el FPI también recibe facturas con IVA de proveedores que prestan servicios al mismo (como la administradora), por la factura de la comisión por los servicios prestados, el importe de dichas facturas debería declararse directamente en el rubro 6 , inciso a), casilla 59, a través del cual se calculará el IVA Costo..." (sic).

5.- IDU.

"...El Fondo Patrimonial en su calidad de EJT, será contribuyente del IDU cuando el Fondo fuese dueño, consorciado, socio o accionista, pero en dicho caso, deberá soportar retención que realice la entidad que genere (EGDUR) respecto a la obligación como agente de retención del IDU, el mismo únicamente podrá retener cuando reciba utilidades o dividendos de otra entidad generadora de ganancias, utilidades y rendimientos en su calidad de socio, accionista o beneficiario y realice la distribución de las utilidades, dividendos o rendimientos a los socios, accionistas, consorciados, cuotapartistas. Sin embargo, cuando el Fondo genere otras rentas que se distribuyan a sus cuotapartistas, como intereses de CDA, de compraventa de acciones, etc. estas rentas serán gravadas por el IRE en cabeza de los cuotapartistas, aun cuando distribuyan las rentas producto de dichas operaciones. Si posteriormente, los cuotapartistas distribuyan utilidades, serán ellos los contribuyentes del IDU, dado que en ese acto configura la obligación tributaria. En consecuencia, surgen las siguientes: A) Si la EJT (FPI) es accionista de otra EGDUR, por ejemplo, de una sociedad y ésta distribuye utilidades (la sociedad/EGDUR), la EJT será contribuyente del IDU y se pagará por la vía de la retención que debe realizar la EGDUR. B) Por su parte, cuando la ejt (FPI) distribuya nuevamente las utilidades recibidas según se expone en el punto a) precedente a sus respectivos accionistas, socios, etc. será contribuyente del IDU. En ese caso, si bien la EJT (FPI) debe actuar como agente de retención del IDU, podría aplicar el IDU retenido por la EGDUR que le distribuyo los dividendos (según punto a) precedente, como IDU Crédito. C) si la EJT (FPI) obtienen rentas producto de otras actividades o inversiones realizadas (diferentes a la obtención de dividendos) a través

de los servicios realizados por la administradora, estas rentas estarán sujetas al IRE, siendo el contribuyente el FPI...nacimiento de la obligación tributaria del agente de retención...considerando que el Fondo no tiene estatutos sociales donde se puede establecer el plazo para el pago o puesta a disposición de los dividendos y en el supuesto que tampoco se resuelva la distribución de utilidades, dividendos, o rendimientos, se considerarán que los mismos son puestos a disposición en el cuarto mes luego del cierre del ejercicio fiscal..." (sic).

Teniendo en cuenta las cuestiones fácticas descritas, esta dependencia procedió a efectuar el examen de lo consultado en los siguientes términos:

1.- Obligación de Presentar DJ del IRE, EEFF y Auditoría Impositiva.

En lo que respecta al IRE, el Art. 1° de la Ley N° 6380/2019 (en adelante la Ley) expresa que el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) “...gravará todas las rentas, los beneficios o las ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas, primarias, secundarias y terciarias, incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios, excluidas aquellas rentas gravadas por el IRP. Constituirá igualmente hecho generador del impuesto, las rentas generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de éstos, y todo incremento patrimonial del contribuyente”, seguidamente, el Art. 2° señala que serán contribuyentes, entre otros, las EJT en las formas y condiciones establecidas para el efecto, al respecto dicho articulado aclara, que la misma es sujeto de derecho distinto de sus miembros y sus patrimonios son independientes.

A su turno, el Art. 4° de la Ley, define a las EJT como “*...aquellos instrumentos o estructuras jurídicas utilizadas como medio de inversión, administración o resguardo de dinero, bienes, derechos y obligaciones. Estas estructuras se considerarán con efecto fiscal neutro en el IRE, por intermediar entre el negocio sujeto a imposición y sus beneficiarios...*” entre los que se incluye como tal a los Negocios Fiduciarios, creados al amparo de la Ley N° 921/1996, que define a este último como: “*... una persona llamada fiduciante, fideicomitente o constituyente, entrega a otra, llamada fiduciario, uno o más bienes especificados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que esta la administre o enajene y cumpla con ellos una determinada finalidad, bien sea en provecho de*

aquella misma o de un tercero llamado fideicomisario o beneficiario...”, condiciones que se adecuan a lo relatado por el consultante.

Seguidamente, la Ley determina que los ingresos, costos y gastos que esta reconozca, no serán sujetos de imposición en ella, sino considerados en la determinación del Impuesto a la Renta que corresponda a cada beneficiario, sin perjuicio de las obligaciones que le correspondan a las **EJT**.

Respecto a dichos ingresos, costos y gastos que las **EJT** deban asignar a los beneficiarios, el artículo 12 del Anexo del Decreto N° 3182/2019, por el cual se reglamenta el IRE, dispone que dichos conceptos deben constar en un informe circunstanciado el cual especifique su origen y cuente con la documentación que los respalde; dicho informe debe ser entregado a los beneficiarios al cierre del ejercicio fiscal o al momento de la liquidación, terminación o extinción de las **ETJ**, lo que ocurra primero, sirviendo como respaldo documental fiscal para el beneficiario. Sobre el punto es menester destacar que en caso de no emitir dicho informe, las **ETJ** responderán solidariamente por el impuesto que corresponda.

Por otro lado, el referido Decreto en su artículo 10, señala que en caso de que las **EJT** tengan como beneficiarios a personas físicas, jurídicas o entidades no residentes en la República y realicen actividades en el país gravadas por el IRE, serán responsables del pago en nombre y representación de aquellos, debiendo en este caso, conservar una copia del informe pormenorizado aludido en el párrafo anterior.

Se tiene entonces que, los Negocios Fiduciarios en su condición de **EJT** tienen efecto fiscal neutro en el IRE, por lo que no actuará como Agente de Retención en dicho impuesto, debiendo asignar a sus beneficiarios todos los ingresos, costos y gastos en los que incurran, a los efectos de la liquidación del impuesto por parte de cada uno de los beneficiarios. Sin embargo, en los casos en que el beneficiario no resida en el país, sí son responsables del pago del impuesto en nombre y representación de los mismos; en tal caso, actuará como Agente de Retención.

Ahora bien, en lo que respecta a la presentación de la DJ del IRE, el Art. 23 de la Ley n.º 6380/2019 (la Ley) delega a la Administración Tributaria (**AT**) la facultad para establecer la oportunidad en que los contribuyentes y responsables deberán presentarla.

En tal sentido, el Art. 74 del Decreto n.º 3182/2019 insta: *“Declaración Jurada. La presentación de la declaración jurada deberá ser cumplida independientemente a que en el ejercicio fiscal declarado por el contribuyente haya obtenido o no renta gravada por el Impuesto...”* (resaltado nuestro). Como se puede apreciar, el hecho de que el recurrente no realice actividades gravadas por el IRE, no le exime de la presentación de la DJ respectiva.

En cuanto a la presentación de los Estados Financieros, cabe resaltar que la RG n.º 77/2020 establece en su Art. 1º que, el contribuyente del IRE Régimen General se encuentra obligado a elaborar y emitir los Estados Financieros, de acuerdo con las disposiciones establecidas en la Resolución General N° 49/2014 y sus Anexos 1, 2, 3, 4 y 5.

En consideración a que el recurrente se encuentra inscripto en la obligación 700 - IRE GENERAL y aún cuando realice actividades no gravadas, la normativa no le exime de su obligación de presentar Estados Financieros, ya que el único requisito para ello es contar con la citada obligación.

Con relación al Dictamen de Auditoría Impositiva, el Art. 33 de la Ley n.º 2421/2004 insta que, los contribuyentes con una facturación anual igual o superior a G 6.000.000.000, deberá contar con dicho Dictamen, el cual deberán estar reglamentado por la **AT**; el monto podrá actualizarse. Cabe mencionar que, actualmente, el monto fue restablecido a G 9.201.143.662 excluido el IVA, conforme a la RG n.º 53/2020.

Al respecto, en la RG n.º 30/2019 define al contribuyente obligado al que en el transcurso de un ejercicio fiscal haya obtenido una facturación anual, igual o superior a G 6.000.000.000 (actualizado a G 9.201.143.662) y que esta obligación es independiente a la naturaleza jurídica, al tipo o clase de obligación tributaria y a los tributos a los cuales esté sujeto el contribuyente.

Por ende, si el recurrente supera el monto establecido (excluido el IVA) en su facturación anual, se encuentra obligado a presentar dicho Dictamen.

2.- Libros Contables e Impositivos.

Respecto a los Libros Contables establecidos en la Ley n.º 1034/1983, es importante señalar que la citada norma regula la actividad del

comerciante, estableciendo que aquellos con un capital superior a mil jornales mínimos deben llevar una contabilidad ordenada y regular, registrada en los libros necesarios.

Por otro lado, la Resolución n.º 412/2004 exige que el Libro Mayor se registre de forma clasificada y sistemática, rubricado antes de su uso, conforme al Art. 78 de la Ley del Comerciante.

Ahora bien, como la **AT** no regula la actividad del comerciante, tampoco es de su competencia definir la exclusión de los Libros Contables exigidos en la Ley n.º 1034/1983.

Con relación a los Libros Impositivos, aún al ser consideradas las ETJ contribuyentes del IRE *-con efecto impositivo neutro-*, se trae a colación el Art. 22 de la Ley n.º 6380/2019 establece: *"Documentaciones... El contribuyente está obligado a conservar la documentación que respalda sus operaciones, así como sus registros y libros contables e impositivos por el plazo de prescripción del impuesto..."*

A su vez, el Art. 192 de la Ley n.º 125/1991, establece que: *"...Los contribuyentes y responsables, aún los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la administración y en especial deberán: ... a) Llevar los Libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones...."*

Conforme a las consideraciones expuestas, el recurrente se encuentra obligado a llevar por lo menos, los Libros Impositivos; y, de corresponder, ajustarse a lo establecido en la Ley n.º 1034/1983.

3. Emisión de comprobantes fiscales.

Resulta oportuno mencionar que, el Art. 22 de la Ley refiere que en materia de documentación en el IRE, serán de aplicación las disposiciones legales y reglamentarias previstas para el IVA.

En tal sentido, el Art. 92 de la Ley insta: **"Documentaciones.** *Los contribuyentes que realicen actos gravados, exentos o no gravados estarán obligados a emitir y entregar comprobantes de venta... por cada enajenación y prestación de servicios que realicen... En todos los casos, en los comprobantes de venta se deberá consignar el nombre y el número de documento de identidad o RUC del comprador, salvo que el tipo de*

comprobante utilizado pueda ser emitido en forma innominada, conforme lo establezca la reglamentación...”.

Por lo expuesto, el recurrente se encuentra obligado a expedir comprobantes de venta.

Ahora bien, en cuanto a la emisión de factura innominada, cabe destacar que el recurrente al ser un fondo mutuo de inversión, es sujeto de aplicación de la Ley n.º 1015/1997 “QUE PREVIENE Y REPRIME LOS ACTOS ILÍCITOS DESTINADOS A LA LEGITIMACIÓN DE DINERO O BIENES” (texto modificado), según su Inc. h), Art. 13. Por ende, se encuentra obligado a adoptar medidas de debida diligencia, como identificar al cliente, y verificar la identidad del mismo utilizando documentos, datos o información confiable, de fuentes independientes; asimismo, identificar al beneficiario final y tomar medidas razonables para verificar la identidad del mismo.

4.- Exposición de información en el Formulario 120 DJ del IVA.

Cabe mencionar que, el Art. 100 de la Ley exonera, entre otros, a la enajenación de valores públicos o privados; la cesión de créditos; las operaciones con instrumentos financieros derivados.

Entonces, en la casilla 12 se debe consignar el monto correspondiente a las operaciones de enajenación de bienes y/o prestación de servicios exonerados o no alcanzados por el impuesto.

En la casilla 59 se debe consignar la base imponible de las compras gravadas a la tasa del 10%, relacionadas directamente a operaciones exoneradas o no alcanzadas por el impuesto. En la casilla 65, se consigna el IVA correspondiente.

En la casilla 62 se debe consignar el monto correspondiente a las compras exentas, incluidas las autofacturas, relacionadas directamente a operaciones exoneradas, no alcanzadas por el impuesto.

5.- IDU.

Es menester señalar que, además de lo mencionado en el punto n.º 1 de la presente consulta, el artículo 40, segundo párrafo de la Ley, establece que

las **EJT** estarán sujetas al IDU, siempre y cuando perciban utilidades, dividendos o rendimientos, en calidad de socios o accionistas de sociedades y entidades mencionadas en el primer párrafo de dicho artículo.

Seguidamente, el artículo 41, tercer párrafo de la Ley dispone que cuando el accionista, socio o beneficiario sea una EJT, el monto del impuesto pagado constituirá un crédito, que lo utilizará exclusivamente en la liquidación de este impuesto cuando a su vez distribuya utilidades, dividendos o rendimientos a favor de los beneficiarios, y aclara que dicho crédito no caducará, ni su remanente dará derecho a devolución.

Al respecto, el artículo 5° del Anexo al Decreto N.° 3110/2019 dispone que cuando una **EJT** actúe en su calidad de Entidad Generadora de Utilidades o Rendimientos (**EGDUR**) y proceda a distribuir utilidades, dividendos o rendimientos, será Agente de Retención del IDU al momento del nacimiento de la obligación.

Por su lado, el artículo 2° de la RG N° 101/2021 especifica que la EJT actuará en calidad de **EGDUR** únicamente a los efectos de distribuir, a su beneficiario residente o no residente, las utilidades, dividendos o rendimientos que ella haya percibido en su carácter de socia o accionista o beneficiaria de otra **EGDUR**, siendo este el único caso en el que la EJT deberá practicar la retención del IDU, a los efectos de transmitir el crédito fiscal del IDU a los aportantes, las demás rentas generadas por la EJT no estarán alcanzadas por el IDU.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas precedentemente, la Administración Tributaria, ante la consulta planteada, concluye que:

1.- Las Estructuras Jurídicas Transparentes tienen la obligación de presentar la Declaración Jurada del IRE, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría Impositiva, ya que el hecho de que tenga efecto impositivo neutro no implica dispensa de sus demás obligaciones formales instauradas en las normas.

2.- Las Estructuras Jurídicas Transparentes tienen la obligación legal de llevar cuanto menos, Libros Impositivos; y , ajustarse a lo dispuesto en la Ley n.° 1034/1983, cuando corresponda.

3.- Las Estructuras Jurídicas Transparentes tienen la obligación legal de expedir comprobantes de ventas por cada enajenación y prestación de servicios efectuados. En este caso en particular, al ser el recurrente sujeto obligado por la Ley n.º 1015/1997 “QUE PREVIENE Y REPRIME LOS ACTOS ILÍCITOS DESTINADOS A LA LEGITIMACIÓN DE DINERO O BIENES” debe hacerlo de manera nominada.

4.- Las Estructuras Jurídicas Transparentes al realizar actividades exoneradas por el Art. 100 de la Ley, deben utilizar la casilla 12 para consignar el monto correspondiente a las operaciones de enajenación de bienes y/o prestación de servicios exoneradas o no alcanzadas por el impuesto; la casilla 59 para consignar la base imponible de las compras gravadas a la tasa del 10%, relacionadas directamente a operaciones exoneradas o no alcanzadas por el impuesto y la casilla 62 para consignar el monto correspondiente a las compras exentas, relacionadas directamente a operaciones exoneradas, no alcanzadas por el impuesto.

5.- Las Estructuras Jurídicas Transparentes actuarán en calidad de EGDUR únicamente cuando distribuya, a su beneficiario residente o no residente, las utilidades, dividendos o rendimientos que ella haya percibido en su carácter de socia o accionista o beneficiaria de otra EGDUR, siendo este el único caso en el que las Estructuras Jurídicas Transparentes deberán practicar la retención del IDU, a los efectos de transmitir el crédito fiscal del IDU a los aportantes, las demás rentas generadas por las Estructuras Jurídicas Transparentes no estarán alcanzadas por el IDU.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley n.º 125/1991, sin antes aclarar que el mismo 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 del hecho que lo motivó.

Respetuosamente,

**SONIA MOTTA GAUTO, SUPERVISORA
DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS
ANTULIO BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS**