DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS **NUMERO**

FECHA

FORM.734-1

CONSULTA NO VINCULANTE

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxx

La **Dirección Nacional de Ingresos Tributarios**, por medio de la **Gerencia General de Impuestos Internos,** se dirige a usted en referencia a la solicitud de consulta N° xxxxxxxx, registrada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM) con el proceso N° xxxxxx, a través de la cual consultó respecto al tratamiento impositivo de: *"…un Fideicomiso inmobiliario constituido en el marco de la Ley N° 921/96, por fideicomitentes/beneficiarios residentes y no residentes en Paraguay (Personas físicas y jurídicas), bajo administración fiduciaria por parte de una entidad financiera regulada por el BCP en carácter de fiduciario. El objeto del referido fideicomiso de desarrollo inmobiliario es el de construir un edificio de departamentos en la ciudad de asunción, para su posterior venta y transferencia a terceros… al concluir el objeto del negocio fiduciario de desarrollo inmobiliario, el fiduciario restituirá a los beneficiarios -en dinero y en departamentos no vendidos a terceros- el capital o aporte inicial más la correspondiente utilidad neta acumulada que le corresponde a cada uno a la fecha de la liquidación del fideicomiso"* (sic).

Puntualmente, expresó: *"…entendemos que el fideicomiso inmobiliario al momento de entregar o poner a disposición la utilidad neta a sus fideicomitentes/beneficiarios residentes en Paraguay, no actuará como agente de retención de IRE, IRP-RGC ni de IDU en ninguno de los casos en el caso de utilidad neta puesta a disposición de sus fideicomitentes/beneficiarios no residentes en el Paraguay, la EJT/Fiduciaria deberá retener IRE de 10% para ingresarlo al fisco por cuenta y orden de los mismos en carácter de pago único y definitivo, y entregarles el saldo remanente de dicha utilidad, y consecuentemente ya no deberá retenerles IDU ni INR..."* (sic).

Verificadas las documentaciones de respaldo en el SGTM, se observa que se adjunta al proceso virtual la copia de Cédula de Identidad Civil del recurrente.

En respuesta a la consulta planteada, se realiza el siguiente análisis:

Con respecto a la actividad económica que el recurrente describe, consistente en un fideicomiso inmobiliario, 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 Estructuras Jurídicas Transparentes (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 la 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 dentro de su definición distingue a los fideicomisos, como un tipo de Negocio Fiduciario en virtud del cual se transfiere la propiedad de uno o más bienes especificados con el fin de que sean administrados o enajenados por una tercera persona en provecho de un 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 la 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 la 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 la 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, con respecto al IRE, los Negocios Fiduciarios, en su condición de EJT, tiene 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. Por otro lado, en los casos en que el beneficiario no resida en el país, si son responsables del pago del impuesto en nombre y representación de los mismos.

En lo que refiere al Impuesto a la Renta Personal (IRP), el Art. 47 de la Ley indica que estarán gravadas las rentas obtenidas por las personas físicas, comprendidas las Rentas y ganancias del capital, excluidas las rentas gravadas por el IDU y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes y en relación de dependencia.

Específicamente, el Art. 57 de la Ley establece que las rentas y ganancias del capital son aquellas rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente del patrimonio, de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente del IRP, además de las variaciones positivas en el valor del patrimonio realizadas por el contribuyente que no deriven de rentas generadas por la prestación de servicios personales, en las cuales igualmente enumera las rentas incluidas gravadas por el referido impuesto, entre las que se encuentran las rentas generadas por EJT, ya sea que provengan de rendimientos financieros , intereses, valorización de los bienes y activos derivados de la ejecución del Negocio Fiduciario o de las intervenciones realizadas, excluidas las rentas gravadas por el IDU.

A su vez, la Resolución General (RG) N° 100/2021, en su artículo 1° designa a las EJT como Agentes de Retención del IRP -RGC en caso de que acrediten, paguen o en cualquier otra forma, pongan a disposición del contribuyente, rendimientos financieros, intereses, rendimientos provenientes de la valorización de los bienes y activos derivados de la ejecución del negocio fiduciario o de inversiones realizadas, en la que se aplicará la tasa del 8% sobre la operación gravada y constituirá pago único y definitivo.

Sobre este punto, el recurrente refirió que *"La utilidad neta del Fideicomiso Inmobiliario atribuible al fideicomitentes/beneficiarios residentes en Paraguay y contribuyentes del IRP-RGC…a nuestro criterio no está comprendida entre las rentas mencionadas en el artículo 1 de la RG N° 100/2021… y por lo tanto no deberían ser objeto de retención del IRP-RGC del 8% por parte de la EJT/FIDUCIARIO, siendo responsabilidad de cada beneficiario residente contribuyente de IRP-RGC la declaración y pago…"* (sic).

En ese marco, conviene hacer hincapié en que la constitución de un fideicomiso, considerando la finalidad que persigue, según manifestaciones propias del recurrente, constituye un instrumento en virtud del cual es realizada una actividad económica que produce, eventualmente, un beneficio monetario, es decir ocasiona un rendimiento derivado de la ejecución del negocio fiduciario encomendado, y es sobre ello que la reglamentación determina debe practicarse la retención del 8%, por lo que no es correcta la afirmación dada por el recurrente, debiendo retener el IRP - RGC aplicando la tasa mencionada precedentemente.

En lo que atañe al Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU), 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 concepto 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, la apreciación del recurrente en cuanto a que *"…la utilidad neta del fideicomiso inmobiliario puesta a disposición de sus fideicomitentes/beneficiarios … en ningún caso estarán alcanzadas por el IDU ni por retenciones en tal concepto por parte de la EJT/fiduciario considerando que las mismas fueron generadas por la venta de departamentos y no fueron obtenidas por utilidades recibidas en carácter de socios/accionista de otra EDGUR"*, es correcta.

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

1. Con respecto al Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), los Negocios Fiduciarios, en su condición de Estructura Jurídica Transparente (EJT), tiene 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. Salvo que los beneficiarios no residan en el país, caso en el que la EJT actuará como responsable del pago del impuesto en nombre y representación de los mismos, conforme al artículo 4° de la Ley N° 6380/2019, y artículos 10 y 12 del Decreto N° 3182/2019.

2. La Estructura Jurídica Transparente deberá actuar como Agente de Retención del IRP - RGC por los rendimientos generados de la ejecución del negocio fiduciario encomendado, en este caso, la venta de departamentos, según lo dispuesto por el artículo 1° de la RG N° 100/2021.

3. No corresponde la retención del Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU) sobre los rendimientos puestos a disposición, salvo que la Estructura Jurídica Transparente reciba dividendos de una EGDUR y distribuya a su vez estos rendimientos a los aportantes en razón a las disposiciones contenidas en el artículo 41, tercer párrafo de la Ley N° 6380/2019, artículo 5° del Anexo del Decreto N° 3110/2019 y artículo segundo de la RG N° 101/2021.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 245 de la Ley N° 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,

Abg. Sonia Motta Gauto, *Supervisora*

Dpto. de Aplicación de Normas Tributarias

Abg. Luis Roberto Martínez, *Jefe Interino*

Dpto. de Aplicación de Normas Tributarias

Abg. Diana Ojeda, *Encargada del Despacho*

Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios

Abg. Ever Otazú, *Gerente General*

Gerencia General de Impuestos Internos