



CONSULTA VINCULANTE

FORM.735-2

Senor/a/es: xxxxxxxx

RUC: xxxxxxxxxx

Nos dirigimos a ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante presentada a través del Sistema de Gestión Tributaria «Marangatu» mediante el proceso N° xxxxxxxx, por la cual señalaron que han adquirido licencias de software de una empresa del exterior residente en Uruguay. En este sentido, consultaron cuales son los impuestos aplicables a dicha operación.

Además, señalaron que para el análisis de la consulta planteada debe considerarse que las licencias fueron introducidas al país como bienes, y, en consecuencia, despachadas por lo que no cumplirían con los enunciados de la Ley N° 6380/2019 sobre servicios digitales. Y, por otra parte, mencionaron que corresponde recordar que la República del Paraguay suscribió un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y elusión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio con la República Oriental del Uruguay, el cual fue incorporado a nuestro sistema legal a través de la Ley N° 6276/2019.

Como opinión fundada a la consulta realizada, expusieron que consideran que no deben aplicar las retenciones de IVA o INR debido a que se pagaron los impuestos al momento de la importación y, en caso de que no se le diera este tratamiento, porque está vigente el convenio en cuanto a renta, por lo que la única retención aplicable al caso es la del IVA a la tasa del 10%. Además, las licencias fueron registradas en la contabilidad como bienes de cambio y, por consiguiente, son intangibles. En consecuencia, las mismas se deben valorar conforme con el costo de adquisición que comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no constituyan créditos fiscales), el transporte, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición.

Con el fin de efectuar un análisis de la situación de hecho planteada, la Administración Tributaria, por medio de la Nota de Requerimiento N° xxxxxx, solicitó la remisión de la copia del despacho de importación correspondiente a la licencia de software adquirida.

En tal sentido, por medio del correo electrónico remitido el xxxxxxxx, la empresa recurrente contestó lo solicitado adjuntando el documento requerido.

En relación con la consulta planteada, señalamos lo siguiente:

I. Consideraciones generales

Antes de entrar al análisis tributario de la cuestión planteada, resulta importante precisar la definición del “software”, el que según el diccionario de la Real Academia Española es un conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora. El mismo, comprende todo tipo de programas, utilidades, aplicaciones, sistemas operativos, “drivers” que hacen posible que el usuario pueda trabajar con la máquina (computador); además, todos los componentes lógicos de un sistema informático, que incluyen tanto a las aplicaciones (programas) como a los datos sobre los cuales operan.

Por otro lado, se debe mencionar que **la licencia de software es un contrato por el cual una empresa productora o propietaria de este, le concede a un tercero el permiso del uso limitado de su derecho de propiedad, a cambio de una forma de pago o alguna forma o cantidad a considerarse (regalía). Es decir, se licencia el derecho de uso de una versión específica de un producto.** Por ello, es relevante diferenciar la venta de un software (propiedad intelectual) de la licencia de este.

Es igual de importante resaltar que a diferencia de la licencia, cuando la empresa desarrolla y enajena un software, este tiene el tratamiento de un bien inmaterial, y cuando concede el permiso o licencia de uso, provee mantenimiento o actualización del mismo, se considera que presta un servicio.

Por otra parte, con relación a la prestación de servicios digitales, en virtud del artículo 81, numeral 2), inciso i) de la Ley N.° 6380/2019 (en adelante la Ley), se incorpora como hecho generador del IVA. Así, la referida norma dispone: «*Por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho. Siendo la enumeración meramente enunciativa, se considerará que existen servicios, entre otros, en los siguientes casos:...* i) *Los servicios digitales, entendidos como aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información...*»



CONSULTA VINCULANTE

FORM.735-2

Dicha normativa encuentra su reglamentación en el artículo 6° del Anexo al Decreto N° 3107/2019 en los siguientes términos: «Se considerarán comprendidos dentro del concepto de servicios digitales conforme lo previsto en el inciso i) del numeral 2) del artículo 81 de la Ley, las actividades tales como: call center, contact center, procesos de BPO o similares, siempre que se presten exclusivamente a través de internet u otra red y no sea viable la prestación de dichos servicios en ausencia de la tecnología de la información. Se considerarán que los servicios digitales no son utilizados o aprovechados efectivamente en el país, cuando no se cumplen cualesquiera de las condiciones de territorialidad prevista en el numeral 5) del artículo 84 de la Ley».

En ese sentido, es importante remarcar que la Ley en cuanto a la territorialidad, en su artículo 84 establece que estarán gravadas las enajenaciones de bienes situados en el país, las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes al país, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago.

Igualmente, la norma señalada clarifica el alcance sobre los servicios digitales conforme se extrae de la misma: «... 5. Los servicios digitales se entenderán que son prestados en territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país. Para dicho efecto, se entenderá que el servicio es utilizado o aprovechado en el país cuando se encuentren localizados en el Paraguay cualesquiera de las siguientes: la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM; o la dirección de facturación del cliente; o la cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago; o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago...» (subrayado es nuestro).

Por su parte, es también importante señalar que la Administración Tributaria mediante el artículo 6° de la Resolución General N° 62/2020 que reglamenta los artículos 81 y 84 de la Ley y el artículo 6° del Anexo al Decreto N.° 3107/2019, estableció que se considerarán comprendidos dentro del concepto de servicios digitales, los servicios de asistencia informática y de desarrollo o mantenimiento de software, ello, siempre que se presten exclusivamente a través de internet u otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea, haciendo mención a que estos servicios se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no sea viable la prestación de dicho servicio en ausencia de la tecnología de la información.

Conforme se desprende de las normas glosadas, las características que presentan este tipo de servicios son:

- a) La realización de una prestación de una persona física o jurídica para otra.
- b) Debe prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red.
- c) Se presta mediante accesos en línea (conexión a internet u otra red o sistema), es decir, es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información.
- d) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- e) Su provisión es en tiempo real.
- f) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Por tanto, en el caso planteado, al no prestarse el servicio a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red internet, podemos concluir que la adquisición de licencias no reúne los elementos señalados precedentemente para ser considerado como un servicio digital. Sin embargo, dicha actividad se enmarca como cesión de uso de bienes y de derechos, la cual se encuentra gravada por el Impuesto a la Renta de No Residente, ya que dicho servicio es prestado por una empresa de exterior residente en la República Oriental del Uruguay, y por el Impuesto al Valor Agregado. En ese contexto, pasamos a exponer lo siguiente con relación a:

II. Tratamiento fiscal

1) Impuesto a la Renta de No Residentes



CONSULTA VINCULANTE

FORM.735-2

El Art. 72 de la Ley establece que serán contribuyentes del Impuesto a La Renta de No Residentes (INR) las personas jurídicas y demás entidades no residentes cuando obtengan rentas, ganancias o beneficios gravados, independientemente de que estos contribuyentes actúen por medio de mandatario apoderado o representante en el país.

En ese sentido, el numeral 4 del Art. 73 de la Ley dispone que se encuentra gravados por el INR las ganancias de capital que provengan de la enajenación o arrendamiento de bienes situados en el país; cesión de derechos; y la enajenación de títulos, acciones y cuotas de capital de sociedades constituidas en la República.

Con relación a la renta neta del INR, el Art. 75, numeral 7, de la Ley preceptúa que, sin admitir prueba en contrario, se considera renta neta el ciento por ciento (100%) sobre el monto del importe bruto puesto a disposición, remesado o pagado en cualquier otro concepto excluido o no mencionado en los otros numerales e incisos del citado artículo.

En cuanto a la tasa del impuesto, según lo dispuesto en el Art. 76 de la Ley, la misma es del 15% (quince por ciento) y para el caso planteado por la recurrente se debe aplicar sobre la base imponible del 100% conforme lo establece el Art. 75 numeral 7 de la Ley.

En ese sentido, la mencionada tasa deberá ser aplicada en el nacimiento de la obligación, lo que en virtud del Art. 74 del mismo cuerpo legal será al momento de la puesta a disposición de los fondos, de la remesa al exterior o del pago al contribuyente, lo que ocurra primero.

Ahora bien, en el caso planteado, tenemos que la proveedora del software es una empresa del exterior residente en Uruguay. En ese contexto, es importante mencionar que, a partir del 30/03/2019 entró en vigencia la Ley N° 6276/2019 que refiere al Convenio entre la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio (en adelante CDI Py -Uy). Por consiguiente, corresponde remitirnos a lo dispuesto en el Capítulo III "Imposición de las Rentas" de dicho convenio, específicamente en el apartado 1 del Art. 7° "Utilidades empresariales", en la cual establece que:

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante solamente podrán 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. En tal caso, dichas utilidades podrán ser gravadas en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente; o, c) otras actividades empresariales realizadas en ese otro Estado de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

Por lo expuesto, considerando que la cesión de derecho o uso de la licencia de software es realizada por una empresa del Uruguay, sin establecimiento permanente en el país, conforme a lo dispuesto en el CDI Py -Uy, corresponde que dichas rentas sean sometidas a imposición en la República Oriental del Uruguay, por consiguiente, xxxx SA. no debe realizar la retención del INR a la empresa uruguaya, a los efectos de evitar la doble imposición.

2) Impuesto al Valor Agregado

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), conforme al Art. 80 de la Ley están gravadas por este impuesto (i) la enajenación de bienes; (ii) la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia y (iii) la importación de bienes.

En consecuencia, es importante señalar que en virtud del Art. 81 numeral 2 de la Ley, por prestación de servicio se entiende toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho. Disponiendo que se considerará que existe servicio en la cesión del uso de bienes muebles, inmuebles e intangibles, entre otros.

Respecto a lo anterior, ponemos de relieve que al analizar la aplicación de este impuesto a la cuestión planteada por la recurrente, debemos primeramente considerar lo que preceptúa en cuanto al principio de territorialidad el Art. 84 de la Ley, que establece que el IVA **grava las enajenaciones de bienes situados en el país, las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes al país**, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago. En esa misma línea, los numerales 2 y 3 del mencionado artículo **disponen que la asistencia técnica y los demás servicios realizados en el exterior se considerarán desarrollados en el territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados en el país; y, que la cesión de uso de**



CONSULTA VINCULANTE

FORM.735-2

bienes y de derechos será de fuente paraguaya, cuando los mismos sean utilizados en la República, aún en forma parcial, en el período pactado.

En consecuencia, cuando la licencia del software es aprovechada en el país se encuentra gravada por el IVA, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago. Sin embargo, considerando que, según lo expuesto por la firma consultante, las licencias fueron introducidas al país como bienes, y, en consecuencia, despachadas, razón por la cual no corresponde que xxxx S.A. realice retenciones del IVA a su proveedora del exterior debido a que la misma pagó el impuesto correspondiente al momento del despacho.

III. Conclusión

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

1) Están gravadas por el INR las rentas que obtenga una empresa del Uruguay, sin establecimiento permanente en el país, por el otorgamiento de una licencia de software a un residente en el país. Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7° del CDI Py -Uy corresponde que dichas rentas sean sometidas a imposición en la República Oriental del Uruguay, por consiguiente, no corresponde la retención del INR por parte de xxxx SA. a la empresa uruguaya.

2) La cesión de uso de bienes y de derechos, en este caso la licencia de software, se encuentra gravada por el IVA, con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago.

Sin embargo, considerando que, según lo expuesto y los documentos adjuntos por la firma consultante, las licencias fueron introducidas al país como bienes y, en consecuencia, despachadas a través de la Dirección Nacional de Aduanas, razón por la cual no corresponde que xxxx S.A. realice la retención del IVA a su proveedora del exterior, debido a que la misma pagó el impuesto correspondiente al momento del despacho.

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

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

Respetuosamente,

SERGIO MARÍA GONZÁLEZ, DICTAMINANTE
DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE
DEPARTAMENTO DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

ANTULIO NIRVAN BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y TÉCNICA
TRIBUTARIA

ÓSCAR ALCIDES ORUÉ, VICEMINISTRO
SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN