



CONSULTA NO VINCULANTE

FORM.734-1

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxxx

Nos dirigimos a ustedes con relación a la solicitud de Consulta Vinculante N.º xxxxxxxx ingresada mediante el Sistema de Gestión Tributaria "Marangatu", admitida como vinculante con el proceso N.º xxxxxx, a través de la cual consultaron sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el servicio de flete internacional fluvial.

Al respecto, como descripción de los hechos señalaron que sus asociados prestan sus servicios de flete internacional en los ríos internacionales de la hidrovía y en los mares para el transporte de cargas de importación, de exportación y de tránsito.

En cuanto a la exposición de las disposiciones legales y reglamentarias sobre el hecho mencionado, señalaron que la nueva ley impositiva, al igual que la anterior, consagra el principio de la territorialidad, es decir que el IVA grava los servicios prestados dentro del territorio nacional. y entre las particularidades del servicio de flete internacional para la importación de bienes por ríos internacionales mencionaron que el mismo concluye al arribar la embarcación a un puerto de frontera, es decir que para arribar la mercadería de importación a la zona primaria aduanera nunca atraviesa ni puede atravesar el territorio nacional. Al llegar a la zona primaria se debe formalizar el respectivo despacho de importación si se trata de mercaderías a ser introducidas de manera definitiva al territorio nacional.

En tal sentido, mencionaron que entienden que el espíritu de la ley de respetar la territorialidad y de gravar los servicios prestados en territorio paraguayo se omitió con la nueva reglamentación al no quedar debidamente aclarado los alcances desde donde se configura la jurisdicción paraguaya, dejando en consecuencia al artículo 7º del Anexo al Decreto N.º 3107/2019 con una base amplia que incluye la jurisdicción internacional sobre la que no se tiene competencia, conceptualmente hablando así como por los acuerdos existentes.

Por otra parte, señalaron que de la disposición del artículo 85 de la Ley N.º 6380/2019 se puede concluir que el flete de importación, que forma parte del valor aduanero, se encuentra gravado por el IVA al tiempo de la formalización del despacho de importación, tratándose de mercaderías de importación definitiva gravadas con el IVA.

Finalmente, como opinión fundada, con base a las consideraciones señaladas precedentemente, señalaron las siguientes conclusiones:

1. Que el flete internacional de mercaderías marítimo y fluvial no opera sino por aguas internacionales y no lo hace en ninguna circunstancia en jurisdicción paraguaya.
2. Que las mercaderías de importación definitiva sujetas al IVA, tiene como componente del costo aduanero el flete internacional. Por lo que gravar con IVA el flete y la importación genera una doble imposición prohibida por la Constitución Nacional.
3. Que las mercaderías de importación definitiva no sujetas al IVA, de gravarse con IVA el flete internacional de importación, tendrá como un costo adicional el IVA del flete a pesar de ser mercaderías exentas del IVA, en contradicción con el objetivo legal de la exoneración de este impuesto.
4. Que las mercaderías de importación no definitiva (en tránsito) sujetas a convenios internacionales, resultarán gravadas por el IVA del flete internacional, violando tratados internacionales.



CONSULTA NO VINCULANTE

FORM.734-1

En tal sentido, solicitaron hacer lugar al criterio expuesto en la consulta, en el sentido de que el servicio de flete internacional de importación, fluvial y marítimo realizados por los ríos de la hidrovía, no transita por territorio nacional y en consecuencia se encuentran exentos del IVA.

Con relación a lo solicitado surgen las siguientes consideraciones con respecto a:

El criterio utilizado por nuestro sistema tributario para gravar la renta es el CRITERIO DE LA FUENTE como atribución de la potestad tributaria. Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, en donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad casi la totalidad de los países en vía de desarrollo postulan el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del país.

Sin embargo, corresponde mencionar que desde la Exposición de Motivos del entonces proyecto de Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional expresamente se expuso con respecto al Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado -por ejemplo- que con el nuevo sistema tributario se amplía la base tributaria con la extensión del concepto de «fuente paraguaya», lo que permite afirmar que Paraguay ha comenzado a transitar para ciertos casos expresamente contemplados un camino similar a una especie de «fuente extendida» o una «renta cuasi mundial»; es decir, el origen mismo de la Ley N.º 6380/2019 ya preveía esta extensión para casos concretos.

En tal sentido, en materia de transporte internacional de bienes o personas, el legislador adoptó ciertas presunciones en reconocimiento a la intervención de más de una soberanía fiscal. Es así que para los Impuestos a las Rentas la Ley N.º 6380/2019 solamente toma en consideración el 30% por ciento del ingreso bruto proveniente de dicha actividad a los efectos de determinar la "fuente paraguaya."

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, siguiendo el criterio de la fuente, considera como ejecutado en el territorio nacional o como base imponible del impuesto el 25% (veinticinco por ciento) del valor total del flete o pasaje respectivamente.

Hacemos notar que el criterio de atribución de la fiscalidad paraguaya está dado por el hecho que el flete o el transporte debe "ser utilizado en el Paraguay" o realizado entre el Paraguay y otro país.

Hechas las precedentes consideraciones, conviene hacer mención a las disposiciones en materia tributaria establecidas en la Ley N.º 6380/2019 sobre las operaciones de transporte internacional de personas. En tal sentido, señalamos lo siguiente con respecto a:

El artículo 80, numeral 2, de la Ley N.º 6380/2019 determina que se encuentra gravado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

En tal sentido, la citada Ley Tributaria, en el numeral 2 del artículo 81 define al servicio gravado por el IVA como toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho, encuadrando dentro de esa definición al **servicio de transporte de bienes y de personas.**

Igualmente, para el análisis de la consulta realizada, corresponde señalar que son contribuyentes del IVA por la prestación del servicio de transporte de personas y bienes que realicen las entidades privadas en general, tales como las sociedades, las asociaciones, mutuales, cooperativas, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás empresas o entidades con personería jurídica o sin ella. Así como, los contribuyentes del Impuesto a la Renta a los No Residentes.

CONSULTA NO VINCULANTE

FORM.734-1

En cuanto a la territorialidad del servicio de transporte internacional, como lo habíamos señalado el legislador adoptó ciertas presunciones en reconocimiento a la intervención de más de una soberanía fiscal. En tal sentido, traemos a colación el artículo 84, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, el cual establece que se encuentran gravados por el IVA los **servicios de transporte internacional de bienes y personas**, en cuyo caso se considerarán ejecutados en territorio nacional el **veinte y cinco por ciento (25%) del valor total del flete o pasaje, respectivamente**.

Como se puede apreciar, se establece una presunción *iure et de iure* en cuanto al porcentaje que se toma del valor total del flete o pasaje, es decir: del servicio. La medición estimada en la ley presume que se consideran ejecutados en el país dicho porcentaje, lo que constituye una **medición objetiva legítima**, cuya utilización en el proceso de cuantificación de deudas tributarias suele ser empleada desde antaño mundialmente. De esta manera y aplicando esta medición objetiva, nuestro legislador fiscal se encargó de solucionar el problema de identificar qué parte del servicio de transporte internacional se reputará como realizado en Paraguay, prefigurando un porcentaje del 25% calculado sobre el valor total del flete o pasaje.

Prosiguiendo, tal como se desprende de la redacción del artículo 84, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, no se considerará realizado en territorio nacional el transporte internacional cuando el punto de partida **y** punto de destino convenidos están situados fuera del territorio nacional.

Si aún hubiera dudas, el artículo 7º del Anexo al Decreto N.º 3107/2019, que bajo el acápite *Servicio de Transporte Internacional*, establece en su primer párrafo: *Para el servicio de transporte internacional en jurisdicción paraguaya, **independientemente de la identificación del recorrido** que conste en los comprobantes de venta, la base imponible constituirá el veinticinco por ciento (25%) del valor total del flete o pasaje, respectivamente.* (subrayas por fuera del texto original y que es atacada por la accionante).

En cuando al segundo párrafo del artículo reglamentario, establece: [...] *Entiéndase que los servicios de transporte internacional gravados por el presente impuesto son: los transportes de carga que tengan como destino la República del Paraguay, y los pasajes **con origen o destino la República del Paraguay.*** [...]. (subrayas por fuera del texto original y que es atacada por la accionante).

Por tanto, no existe duda alguna de que el servicio de transporte internacional fluvial o marítimo gravado por el IVA es el que tiene origen o destino el territorio nacional, es decir el prestado para la importación de bienes al país, y no estará gravado cuando tenga origen y destino el extranjero.

Ahora bien, en los casos de importación de bienes, conforme al artículo 85, numeral 7, de la Ley N.º 6380/2019, la base imponible del IVA en estos casos será el equivalente en guaraníes del valor aduanero expresado en moneda extranjera determinado de conformidad con las leyes en vigor, al que se adicionarán los tributos aduaneros, aun cuando éstos tengan aplicación suspendida, así como otros tributos que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería, más los tributos internos que graven dicho acto, excluido el IVA. En tal sentido, cuando el valor del servicio de transporte internacional forme parte del costo de los bienes o mercaderías importadas, el impuesto correspondiente a dicho servicio deberá ser abonado al momento de la desaduanización del bien transportado.

En cuanto a las exoneraciones impositivas, corresponde mencionar que en la República del Paraguay la concesión de exoneraciones es materia reservada de la Ley, ya que se trata de un acto típicamente legislativo que incide directamente en la existencia o inexistencia de obligaciones. Es aquí donde rige en toda su plenitud el PRINCIPIO DE LEGALIDAD previsto en el artículo 179 de la Constitución de la República del Paraguay.

Del citado principio se desprende, además, que las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta, no siendo admisible la interpretación extensiva. Siendo así, la Administración Tributaria está obligada a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias



CONSULTA NO VINCULANTE

FORM.734-1

en la forma dispuesta en la respectiva legislación, siempre y cuando esta no haya sido modificada expresamente por otra ley. Dicho en otras palabras, no puede permitir su cumplimiento en otra forma que no sea la establecida por el ordenamiento vigente, ni extender o conceder beneficios que no se encuentran establecidos en la Ley.

Al respecto, la jurisprudencia entiende que: [...] cuando en el sistema tributario se desea establecer una exoneración de determinados tributos a favor de una actividad o persona, para fomento y desarrollo, la norma constitucional deja este mecanismo reservado a la ley [...] (subrayas por fuera del texto original).

En tal sentido, a través del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019 se establecieron las exoneraciones para el IVA. En tal sentido están liberadas del impuesto solo las actividades que se señalan en dicha normativa, en la cual se prevé la exoneración del IVA solo para el servicio de flete internacional fluvial o marítimo, prestado para la exportación de bienes, no así el servicio de flete destinado a la importación de bienes.

Por tanto, conforme a lo expuesto precedentemente y al análisis de las normas vigentes, la Administración Tributaria, para en el caso planteado, concluye que:

- 1. Se encuentra gravado por el IVA el servicio de flete fluvial o marítimo prestado para la importación de bienes al país.**
- 2. El servicio de transporte internacional fluvial o marítimo que tenga origen y destino el extranjero no se encuentra gravado por el IVA.**
- 3. Cuando el valor del servicio de transporte internacional forme parte del costo de los bienes o mercaderías importadas, el IVA correspondiente a dicho servicio deberá ser abonado al momento de la desaduanización del bien transportado.**
- 4. Se encuentra exonerado del IVA el servicio de flete internacional fluvial o marítimo, prestado para la exportación de bienes.**

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la Consulta Vinculante analizada, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N.º 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 ORTÍZ, VICEMINISTRO
SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN