

CONSULTA NO VINCULANTE

Señor/a/es: XXXXX

RUC: XXXX

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, a través de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a usted en el marco de la solicitud de consulta N.º XXXXX ingresada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como Proceso N.º XXXXXXXXXXXX, donde solicitó confirmar si los servicios profesionales prestados por personas físicas radicadas en Paraguay y por empresas extranjeras sin radicación están alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y por el Impuesto a la Renta Personal (IRP).

En su consulta, agregó que en los últimos años ha sido cada vez más común que personas extranjeras elijan vivir en Paraguay mientras trabajan de manera remota para empresas extranjeras. Esto significa que, aunque físicamente se encuentran en territorio paraguayo, prestan sus servicios de forma remota a través de internet y otros medios a empresas extranjeras. En varios casos, aunque no en todos, estas personas reciben sus remuneraciones en cuentas bancarias en el extranjero.

Finalmente, destacó que, al analizar las disposiciones legales existentes, parece que la prestación de servicios profesionales para empresas extranjeras por parte de profesionales ya sea en una relación de dependencia o de independencia, carece de las características necesarias para ser considerada como una prestación de servicios digitales. Esto podría implicar que no se aplicarían los criterios establecidos en el numeral 5 del artículo 84 de la Ley 6380/2019 para determinar la fuente territorial con relación al IVA. Tanto en el IVA como en el IRP, la fuente paraguaya para los servicios requiere que el servicio sea "desarrollado en la República" para ser considerado gravado.

Dado que las personas físicas que prestan servicios profesionales para empresas extranjeras residen en Paraguay y prestan sus servicios desde el territorio nacional, aunque de manera remota, surge la pregunta de si la simple ubicación en Paraguay es suficiente para considerar que se trata de un "servicio desarrollado en territorio nacional" y, por lo tanto, si estaría sujeto al IVA y al IRP - Rentas derivadas de la Prestación de Servicios Personales, a pesar de que el aprovechamiento del servicio se produce en el extranjero.

En relación con la consulta planteada, señalamos las siguientes consideraciones con respecto:

1. Servicios Digitales

El artículo 81, numeral 2), inciso i) de la Ley N.º 6380/2019 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...» (lo subrayado es nuestro).

CONSULTA NO VINCULANTE

Dicha normativa encuentra su reglamentación en el artículo 6° del Anexo al Decreto N.º 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*» (lo subrayado es nuestro).

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

- a) 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.
- b) 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
- c) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- d) Su provisión es en tiempo real.
- e) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

En consecuencia, si un servicio no cumple con estas condiciones, no puede ser clasificado como un servicio digital, por más que sea prestado vía remota.

2. IVA - Prestación de servicios

Traemos a colación el numeral 2 del artículo 80 de la Ley N.º 6380/2019, el cual dispone que el **IVA** gravará la **prestación de servicios**, *excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia*, el cual es definido por el numeral 2 del artículo 82 de la Ley N.º 6380/2019, que establece: «*Por **servicio** se entenderá toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho*».

Dadas las características señaladas en el escrito de consulta, se entiende que las actividades realizadas por personas extranjeras que residen en el país y trabajan de manera remota para empresas extranjeras se ajustan al concepto de **prestación de servicios**.

Dicho esto, a fin de determinar con precisión la gravabilidad de la prestación de servicios por el **IVA**, debemos remitirnos al **principio de territorialidad de la fuente** definido en el primer párrafo del artículo 84 de la Ley N.º 6380/2019 en los siguientes términos: «*Estarán gravadas ... las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional ..., con independencia del lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes*

CONSULTA NO VINCULANTE

intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar de donde provenga el pago» (lo subrayado y resaltado en negritas son nuestro).

Al respecto, cabe indicar que, en relación con el tratamiento tributario de los servicios, en Paraguay predomina el principio de origen (fuente), es decir, está gravada la prestación de servicios dentro del territorio nacional (P.6. *MERCOSUR: impacto fiscal de la integración económica*. Luiz Arruda Villela, Alberto Barreix, Juan José Taccone). Dicho principio ha sido adoptado por nuestro Sistema Tributario desde la anterior Ley N.º 125/1991 y encuentra su fundamento en el Poder de Imposición de cada Estado, en virtud del cual los servicios prestados fuera del territorio nacional no pueden ser alcanzados por el **IVA** por carecer el Paraguay de potestad de imposición.

Conforme al principio de territorialidad que sostiene nuestra legislación impositiva, resulta evidente que el elemento definitorio de la ubicación de la fuente en el **IVA** debe ser el territorio de aplicación del Impuesto donde se llevan a cabo las actividades específicas que hacen a la intervención del prestador del servicio en dicha operatoria; en este caso: Paraguay.

La aplicación armonizada de los preceptos mencionados más arriba conlleva a entender que el principio en cuestión consagra la territorialidad de las prestaciones como condición previa para que se produzca el hecho imponible que dé lugar a la aplicación del **IVA**, y según lo expuesto en la consulta, se verifica claramente la condición de una actividad llevada a cabo en el territorio nacional materializada a través de la prestación de servicios, la cual está gravada por el citado Impuesto.

Además, es importante recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley N.º 6380/2019, los contribuyentes que realicen actos sujetos a gravamen, exentos o no gravados, tienen la obligación de emitir y entregar comprobantes de venta. Estos comprobantes deben ser debidamente timbrados por la Administración Tributaria por cada enajenación y prestación de servicios que lleven a cabo.

3. IRP – Rentas derivadas de la Prestación de Servicios Personales

El artículo 48, primer párrafo, de la Ley N.º 6380/2019 que estipula la gravabilidad de las rentas de fuente paraguaya provenientes de actividades desarrolladas en la República, de bienes situados o de derechos utilizados económicamente en la misma.

De lo subrayado, cabe mencionar que es en este aspecto del hecho generador del IRP-RSP que la Ley N.º 6380/2019 adopta el criterio de atribución de la potestad tributaria que apunta a la residencia de los sujetos pasivos de la obligación tributaria y del lugar donde realizan su actividad de prestación de servicios (Paraguay), lo cual se da en el caso en consulta.

Adicionalmente, el numeral 1 del artículo 62 de la Ley N.º 6380/2019 expresamente dispone que el IRP-RSP comprende las remuneraciones originadas en la prestación de servicios personales independientes, lo cual apunta a la postura de que la renta generada por la prestación de servicios que las personas extranjeras radicas en el país realiza en territorio paraguayo se encuentra gravada por el citado impuesto, independientemente de que dicha renta provenga de empresas extranjeras no constituidas en el país.

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.734-1

FECHA

CONSULTA NO VINCULANTE

Sin embargo, corresponde aclarar que de superar el Monto No Alcanzado (MNA) del impuesto, de ochenta millones de guaraníes (G. 80.000.000), la persona física radicada en Paraguay que presta servicio deberá inscribirse como contribuyente bajo el código de obligación 715-IRP RSP, y conforme lo dispone el artículo 11 de la Resolución General N.º 69/2020 considerar como «primer ejercicio fiscal» el periodo de tiempo comprendido desde el día siguiente en que superó el MNA y el 31 de diciembre, y en tanto y en cuanto supere nuevamente durante dicho primer ejercicio el MNA, abonará el impuesto resultante.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye con relación a la consulta realizada que:

- a) **La prestación de servicios en el territorio nacional se encuentra gravada por el IVA en virtud del principio de territorialidad de la fuente inmerso en el primer párrafo del artículo 84 de la Ley N.º 6380/2019, excepto aquellos servicios exonerados del impuesto señalados en el numeral 3 del artículo 100 de la citada Ley o en leyes especiales.**
- b) **Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios profesionales realizados en el país para empresas extranjeras que no tienen establecimiento permanente se encuentran sujetos al IRP-RSP, conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley N.º 6380/2019.**

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a las consultas realizadas y situación fáctica descrita, por lo que la Gerencia General de Impuestos Internos se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que evidencie un hecho nuevo en el marco de lo considerado en esta ocasión que contribuya en la toma de decisiones.

Lo señalado es sin perjuicio de la revisión y verificación de los hechos y antecedentes previamente analizados.

Corresponde que el presente pronunciamiento le sea notificado con los efectos del artículo 245 de la Ley N.º 125/1991, considerando que la consulta fue realizada por usted en calidad de contadora, y en dicha consulta no se proporcionaron detalles específicos sobre el servicio prestado.

Respetuosamente,

SERGIO GONZÁLEZ DE LOS SANTOS, *Dictaminante*

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*

Dpto. de Elaboración e Interpretación

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, *Director*

EVER OTAZÚ FRANCO, *Gerente General*

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

Gerencia General de Impuestos Internos

Dirección Nacional de Ingresos Tributarios

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.734-1

FECHA

CONSULTA NO VINCULANTE
