

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

CÁTEDRA: LEGISLACIÓN Y TÉCNICA TRIBUTARIA

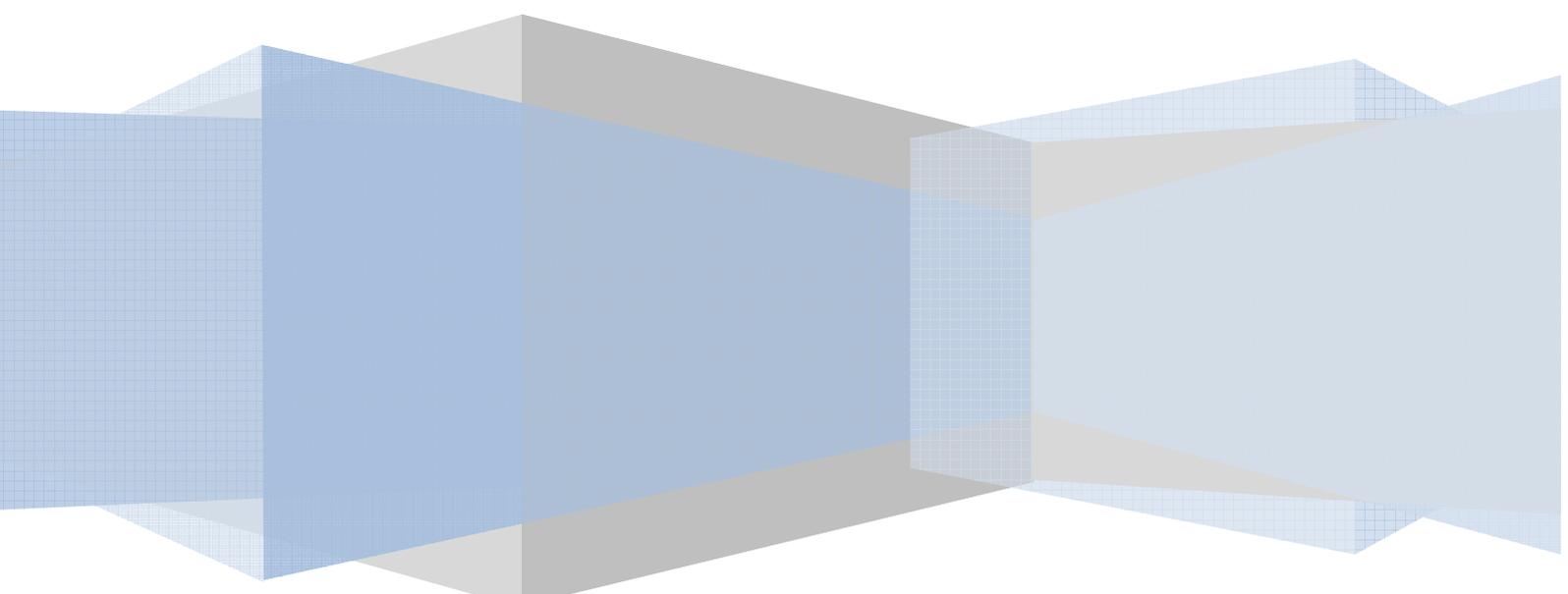
La Tributación en el Comercio Internacional de Servicios

BREVE RESEÑA HISTÓRICA, SU EVOLUCIÓN, RÉGIMEN ACTUAL Y ANÁLISIS

COMPARATIVO.

AUTORES: JORGE ADRIÁN CANTERA VILARIÑO
FABIÁN LUIS PERI CASARINO

TUTOR: DR. JUAN MANUEL ALBACETE



MONTEVIDEO
URUGUAY
2011

Página de Aprobación

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRACION

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la Monografía:

Título

LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS:
BREVE RESEÑA HISTÓRICA, SU EVOLUCIÓN, RÉGIMEN ACTUAL Y
ANÁLISIS COMPARATIVO”.

Autor/es

JORGE ADRIÁN CANTERA VILARIÑO
FABIÁN LUIS PERI CASARINO

Tutor

DR. JUAN MANUEL ALBACETE

Carrera

CONTADOR PÚBLICO

Cátedra

LEGISLACION Y TECNICA TRIBUTARIA

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor..... (Nombre y firma).

Profesor..... (Nombre y firma).

Profesor..... (Nombre y firma).

FECHA:

AGRADECIMIENTO

Queremos agradecer antes que nada a nuestras familias por todo el apoyo incondicional que nos brindaron durante estos años y en especial durante los últimos meses de este trabajo monográfico.

También queremos agradecer a todos aquellos que de alguna manera u otra, con intención o no, nos han ayudado a realizar este trabajo el cual podrá tener virtudes y defectos pero le sobra ganas y mucho corazón.

Especialmente queremos agradecer a nuestro tutor el Dr. Juan Manuel Albacete y al Lic. Javier Peña Capobianco por toda ayuda que nos han brindado.

RESUMEN

Dado los cambios que se han experimentado con la última reforma tributaria, y en particular por la importancia que tiene actualmente los servicios dentro de la balanza comercial uruguaya entendemos necesario analizar la tributación en el comercio internacional de servicios, su historia, su evolución y comparar la situación con los países de la región y el mundo.

En virtud de ello creemos necesario realizar un análisis de la situación tributaria actual y un análisis comparativo entre nuestro régimen tributario y otros regímenes de la región y Europa.

Consideramos que compilando en un solo texto antecedentes históricos, su normativa actual y una comparación entre regímenes, se puede introducir en el tema a todo el que lo desee. De esta manera esperamos poder hacer un aporte no solo a nuestro desarrollo profesional, sino que también una guía para inversionistas, proveedores, importadores de servicios y porque no legisladores.

Pretendemos desarrollar el estudio siguiendo un orden sistemático que permita avanzar desde los conceptos más primitivos a los más desarrollados y actuales, posteriormente definir la situación actual en nuestro país, para luego desarrollar gradualmente los aspectos más específicos objeto de la investigación.

DESCRIPTORES

Servicios, comercio internacional de servicios , negocios internacionales, tributación, impuesto a la renta, impuesto a las personas físicas, impuesto al valor agregado, impuesto a la renta de no residentes, convenios para evitar la doble imposición, apertura de mercado, Argentina, Chile, España, Uruguay, Organización Mundial de Comercio, GATT, importación, exportación.

INDICE

CAPITULO 1 – INTRODUCCION Y OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	8
CAPITULO 2 – DEFINICIONES FUNDAMENTALES EN MATERIA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.....	10
2.1 – LISTA DE ABREVIACIONES ÚTILES.	10
2.2 – DEFINICIONES DE TERMINOLOGÍA RELACIONADA CON EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.	11
2.3 – AGENTES INTERVINIENTES EN LAS TRANSACCIONES DE COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.	24
2.4 – CONCEPTOS TRIBUTARIOS BÁSICOS A TENER EN CUENTA. ...	36
CAPITULO 3 - BREVE HISTORIA DEL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.	60
3.1 INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL COMERCIO INTERNACIONAL.	60
3.2 COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS	62
3.3 EL GATT, LA OMC Y SU IMPORTANCIA PARA EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.	65
3.4 IMPORTANCIA Y PAPEL DE LOS SERVICIOS.....	69
3.5 EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS EN AMÉRICA LATINA	76
CAPITULO 4 – LOS IMPUESTOS QUE AFECTAN AL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS EN URUGUAY	85
4.1) INTRODUCCIÓN.....	85
4.2) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO I.V.A.	89
4.3) IMPUESTOS A LA RENTA	123
4.3.1) Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).....	123
4.3.2) Impuesto a las Rentas de las Personas físicas (IRPF).....	141
4.3.3) Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).....	148
4.4) EL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO Y LAS DEFINICIONES DE LA OMC	159
5.1) INTRODUCCIÓN.....	161
5.2) SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO	161

5.2.1)	Introducción	161
5.2.2)	Impuesto a las ganancias.....	168
5.2.3)	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	177
5.2.4)	Impuesto al valor agregado (IVA).	178
5.2.5)	Tratamiento tributario de la exportación de servicios en los diferentes tributos.	184
5.2.6)	Tratamiento tributario de la importación de servicios en los diferentes tributos.	188
5.2.7)	Información adicional sobre el sistema tributario argentino.....	195
5.3)	SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	198
5.3.1)	Introducción	198
5.3.2)	Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)	204
5.3.3)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	215
5.3.4)	Impuesto sobre la Renta de Sociedades	225
5.3.5)	Impuesto a la Renta de No Residentes.....	234
5.4)	SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO	241
5.4.1)	Introducción.	241
5.4.2)	Impuesto sobre las ventas y servicios	247
5.4.3)	Impuesto de Primera categoría (Impuesto a las Utilidades).....	253
5.4.4)	Impuesto de Segunda categoría.....	258
5.4.5)	Impuesto Global Complementario	261
5.4.6)	Impuesto Adicional	263
CAPITULO 6 – CONCLUSIONES.....		273
BIBLIOGRAFIA		284
PAGINAS WEB CONSULTADAS		291

CAPITULO 1 – INTRODUCCION Y OBJETIVOS DEL TRABAJO

Dado el importante crecimiento que el comercio internacional de servicios ha tenido dentro de la economía uruguaya en el correr de los últimos años, y la entrada en vigencia de la ley de Reforma Tributaria entendemos que resulta interesante realizar una investigación de los cambios implementados y sus potenciales efectos sobre el comercio internacional de servicios, no solo focalizándonos en nuestra situación actual sino también en nuestro futuro.

El objetivo principal de la presente monografía consiste en elaborar un texto de consulta a la hora de analizar cuál es la situación actual en lo que respecta a la tributación del comercio internacional de servicios y adicionalmente proporcionar un análisis de hacia donde debemos mirar como país si realmente queremos ser un país exportador de servicios y por lo tanto tratar de ser justos a la hora de impartir justicia mediante la tributación sin perder de vista la competitividad.

Con el fin de darle al lector un panorama general de la actividad pretendemos describir una breve reseña sobre la evolución del comercio internacional de servicios, posteriormente realizaremos un análisis de los tributos al comercio internacional de servicio y cuáles son los cambios introducidos por la entrada en vigencia de la ley de reforma tributaria, adicionalmente y con el fin de tener una visión amplia del tema realizaremos un análisis comparativo de la tributación aplicable al comercio internacional de servicios en la región y a nivel

internacional, tomando como puntos de referencia los países que más han desarrollado la normativa en lo que respecta al tema.

Con el objetivo de obtener una visión global y más interiorizada realizaremos entrevistas a entendidos en la materia de manera de ayudarnos a entender la situación actual tanto desde el punto de vista del comercio internacional de servicios como del punto de vista estrictamente tributario.

A modo de conclusión, realizaremos un análisis crítico de la incidencia del nuevo régimen tributario en el comercio internacional de servicios, así como una contraposición acerca de las medidas tributarias que se debería tomar para poder generar un régimen tributario que no solo ayude al desarrollo de la actividad sino que también sea justo en cuanto a sus cargas para quienes pretenden desarrollar dicha actividad.

CAPITULO 2 – DEFINICIONES FUNDAMENTALES EN MATERIA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.

Para facilitar y agilizar la lectura de nuestro trabajo incluimos en la presente una lista de abreviaciones.

2.1 – LISTA DE ABREVIACIONES ÚTILES.

CIS – Comercio Internacional de Servicios.

CIB – Comercio Internacional de Bienes.

OMC – Organización Mundial de Comercio.

AGCS – Acuerdo General de Comercio de Servicios.

CCP – Clasificación Central de Productos.

UNCTAD – Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo.

ALCA - Área de Libre Comercio de las Américas.

OCDE – Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

ONU – Organización de las Naciones Unidas.

SCN de 1993 – Sistema de Cuentas Nacionales de 1993.

MBP5 o MPB6 – Quinta y Sexta edición del Manual de Balanza de Pagos del
Fondo Monetario Internacional.

SCJ – Suprema Corte de Justicia.

2.2 – DEFINICIONES DE TERMINOLOGÍA RELACIONADA CON EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.

El CIS no posee un marco teórico unificado como si ocurre en el caso de CIB, no existe una nomenclatura estándar básica a la hora de referirse a los distintos actores y conceptos relacionados en el CIS. Es por esto que entendemos como un punto vital de nuestro trabajo monográfico analizar, recopilar y desarrollar, de ser necesario conceptos y definiciones que ayuden a proveer una base común de entendimiento a la hora de hablar de CIS.

Adicionalmente entendemos que este glosario ayudara a la sistematización y solidez de la información presentada y su estudio.

En vista que la OMC ha sido el motor impulsor detrás del comercio internacional en las últimas décadas muchas de las definiciones que estaremos utilizando estarán basadas en el AGCS.

- **DEFINICION DE SERVICIOS** - El término servicios abarca un conjunto heterogéneo de productos y actividades intangibles que resultan difíciles de englobar en una definición simple. En muchos casos la prestación de servicios esta intrínsecamente ligada a la venta de bienes por lo cual resulta muy dificultoso poder identificar donde comienza uno y termina el otro. Algunos autores definen el sector por exclusión: Toda actividad que satisface las necesidades individuales

o colectivas, diferente a la transferencia de la propiedad de un bien material se define como un servicio.

“Los servicios no son entidades independientes sobre las que se puedan establecer derechos de propiedad; asimismo, no pueden intercambiarse por separado de su producción. Los servicios son productos heterogéneos producidos sobre pedido que generalmente consisten en cambios en las condiciones de las unidades que los consumen y que son el resultado de las actividades realizadas por sus productores a demanda de los consumidores. En el momento de concluir su producción los servicios han sido suministrados a sus consumidores.”¹ .

En definitiva podemos concluir que en la mayoría de los casos la producción y consumo de los servicios son simultáneos.

Características de los servicios:

- Intangibles.
- Invisibles.
- Sin muestras.
- Sin stock (no almacenables).
- Simultaneidad de la producción y su consumo, en la mayoría de los casos.
- Acompañan a casi todas las actividades humanas.

Algunos ejemplos de servicios son: las conferencias, un corte de cabello, un concierto, una transferencia bancaria, una cirugía, el transporte de una mercadería, un postgrado que se realiza en el exterior, la asistencia técnica que presta un operario de una empresa que compra una tecnología, etc..

¹ Definición, según Sistema de cuentas nacionales de 1993 de la OMC

Los Servicios tiene también una serie de beneficios Económicos que los hacen tomar mayor importancia a la hora de impulsarlos:

- a) Son ambientalmente limpio.
- b) No necesita capital inicial considerable.
- c) Crean puestos de trabajo capacitados, por lo cual contribuye a contener la fuga de cerebros, de los países en desarrollo.
- d) Si los servicios son de buena calidad las exportaciones de bienes son más competitivas.
- e) La mayoría de las empresas que han triunfado en el mundo, son pymes (menos de 5 empleados).

• **LAS MODALIDADES DE PRESTACION DE SERVICIOS** – De acuerdo al AGCS de la OMC, se definen las siguientes modalidades de prestación de servicios:

“2. A los efectos del presente Acuerdo, se define el comercio de servicios como el suministro de un servicio:

- a) del territorio de un Miembro² al territorio de cualquier otro Miembro;*
- b) en el territorio de un Miembro a un consumidor de servicios de cualquier otro Miembro;*

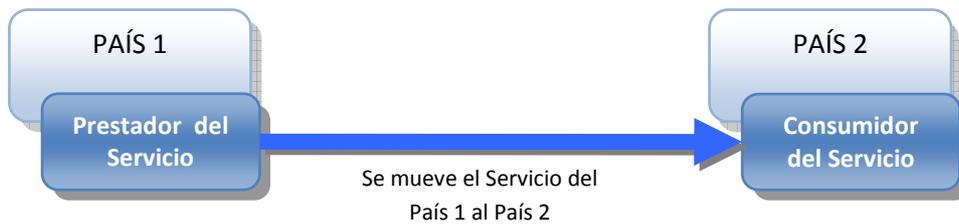
² Cuando se refiere a un miembro está haciendo referencia a un país miembro de la OMC.

- c) *por un proveedor de servicios de un Miembro mediante presencia comercial en el territorio de cualquier otro Miembro;*
 - d) *por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia de personas físicas de un Miembro en el territorio de cualquier otro Miembro, hacer una definición ampliada.*
3. *A los efectos del presente Acuerdo:*
- a) *se entenderá por "medidas adoptadas por los Miembros" las medidas adoptadas por:*
 - i) *gobiernos y autoridades centrales, regionales o locales; y*
 - ii) *instituciones no gubernamentales en ejercicio de facultades en ellas delegadas por gobiernos o autoridades centrales, regionales o locales.*
 - b) *el término "servicios" comprende todo servicio de cualquier sector, excepto los servicios suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales;*
 - c) *Un "servicio suministrado en ejercicio de facultades gubernamentales" significa todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios.”³*

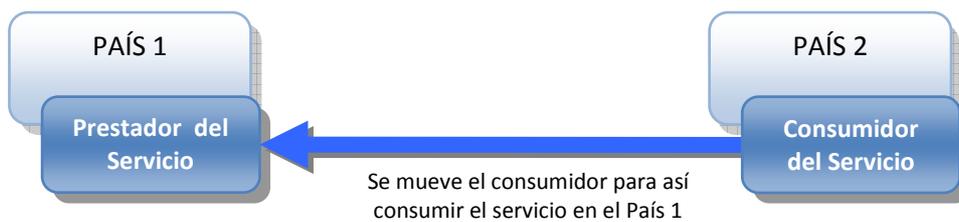
³ Artículo 1 puntos 2 y 3 del AGCS de la OMC.

A continuación se esquematizan las diferentes modalidades:

MODALIDAD A) - TRANSFRONTERIZO: Sólo cruza la frontera el servicio propiamente dicho.



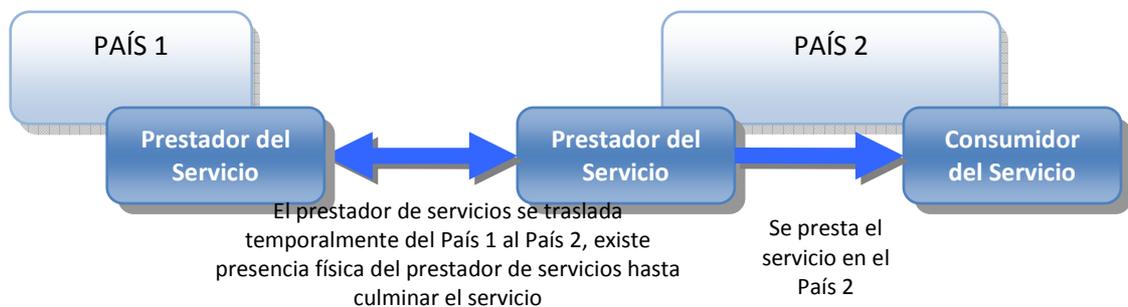
MODALIDAD B) - CONSUMO EN EL EXTERIOR: El consumidor extranjero viaja a donde está el proveedor.



MODALIDAD C) - PRESENCIA COMERCIAL: La empresa establece una oficina en otro país.



MODALIDAD D) - MOVIMIENTO DE PERSONAS: El proveedor del servicio viaja a un país extranjero.



Cabe aclarar que las modalidades de prestación de servicios a las que se refiere el AGCS son sinónimo de exportación de servicios ya que el AGCS está enfocado al CIS entre los miembros de la OMC.

- **CLASIFICACION DE SERVICIOS** –. La complejidad que implicaba la ausencia de un criterio único con respecto a los servicios, conllevó a los

organismos internacionales a elaborar listados de actividades pertenecientes al sector de los servicios. Las más conocidas son la W120 de la OMC y la Clasificación Central de Productos (CCP) de la UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo).

LISTADO W120

La OMC divide a su vez a estos 12 sectores en 155 subsectores. A partir de los lineamientos del AGCS los servicios pueden agruparse en 12 sectores:

1. **Servicios prestados a las empresas y Servicios profesionales:** servicios de contabilidad, servicios de publicidad, servicios de informática y servicios jurídicos.

2. **Servicios de comunicación:** servicios audiovisuales, servicios de telecomunicaciones (entendidos como la transmisión y recepción de señales por cualquier medio electromagnético), servicio postal y envío urgente. Por ejemplo: la exportación de una telenovela colombiana a Rumania.

3. **Servicios de construcción y servicios de ingeniería:** agrupan las obras de ingeniería diseñadas por empresas nacionales llevadas a cabo en el extranjero. Por ejemplo: trabajos de terminación de edificios, armado de construcciones prefabricadas y trabajo de instalación, edificación ingeniería civil.

4. **Servicios de distribución:** son los servicios que prestan las empresas encargadas de retirar mercancías de las bodegas de una fábrica, adelantar los trámites de exportación en la aduana, colocar el producto en el medio de transporte seleccionado y luego hacerse cargo de su llegada al país de importación y nacionalizarlo. Por ejemplo: servicios comerciales al por mayor, de comercio minorista y servicio de franquicia, Servicio de intermediación.

5. **Servicios de educación:** son aquellos que brinda una institución educativa a estudiantes extranjeros. Por ejemplo: servicios de enseñanza primaria, secundaria, universitaria y adulta, y servicio de formación especializada. Este último caso se refiere a un extranjero que llega al país a tomar un curso de idiomas.

6. **Servicios ambientales:** Servicio de alcantarillado, Servicios de eliminación de desperdicios, Servicios de saneamiento y servicios similares, Servicios de mitigación de ruidos, Servicios de protección de la naturaleza y el paisaje. Por ejemplo: un científico europeo experto en tratamientos de agua, realiza una evaluación y presenta un diagnóstico sobre el estado del Río Uruguay en Argentina o Uruguay.

7. **Servicios financieros:** incluyen los seguros, la banca y todo lo relacionado con la transacción de valores. Por ejemplo: apertura de una sucursal de un banco extranjero en Uruguay.

8. **Servicios relacionados con la salud y servicios sociales:** incluyen servicios prestados bajo la supervisión de médicos, servicios de hospital, servicios de ambulancia y servicios sociales, servicios de salud animal provistos por profesionales del área. Por ejemplo: cuando un extranjero viene al país a realizarse una cirugía ocular.

9. **Servicios relacionados con el turismo y los viajes:** este sector se divide en cuatro sub-sectores: hoteles y restaurantes, agencias de viajes y organizaciones de viajes en grupo, guías turísticos y otros servicios. Por ejemplo: una agencia de viajes uruguaya que vende planes turísticos a extranjeros para visitar Punta del Este.

10. **Servicios recreativos, culturales y deportivos:** comprenden todas las actividades recreativas, culturales y deportivas que se presentan en el exterior. Por ejemplo: una murga que realiza una presentación en España.

11. **Servicios de transporte que comprende el de personas y mercancías cosas:** Servicios aéreos, Servicios marítimos y Servicios auxiliares de todos los medios de transporte.

12. **Otros servicios no incluidos en otras categorías:** Servicios de suministro de energía o de agua.

CLASIFICACIÓN CENTRAL DE PRODUCTOS

Existe una clasificación diferente suministrada por la ONU denominada CCP basada en la naturaleza de los servicios y en las características físicas de los bienes. Esta clasificación establece un marco internacional para todo lo referente a bienes y servicios y cubre a su vez todos los productos provenientes de actividades económicas, incluyendo bienes transportables, no transportables y servicios. En materia de servicios la clasificación de la CCP es la siguiente:

1. Activos Intangibles, Terrenos, construcciones y Servicios de Construcción

2. Servicios de Distribución, Alojamiento, Servicio de Transporte: se incluye transporte aéreo, transporte marítimo, servicio postal y de courier, distribución de gas, electricidad y agua.

3. Servicios Financieros y relacionados, Servicio de Finca Raíz, Servicio de Leasing: intermediación financiera y seguros.

4. Servicios de Negocios y Producción: servicios de desarrollo e investigación, telecomunicaciones, servicios de mantenimiento y reparaciones.

5. Servicios Comunales, Sociales y Personales: servicios de educación, servicios de salud, servicios sanitarios, servicios de recreación y cultura.

Ya sea en el “Manual de Estadística de Comercio Internacional de Servicios”⁴ de la UN o en “Los desafíos de la clasificación de los servicios y su importancia para las negociaciones comerciales”⁵ también de la UN, ambos intenta conciliar, comparar y unificar las diferentes clasificaciones de servicios, que mencionamos. Intentando de alguna manera bajar a tierra de una manera más “práctica” las clasificaciones.

- **ACCESO A LOS MERCADOS** – Es el conjunto de condiciones que permiten a los exportadores extranjeros de bienes o servicios, o a proveedores extranjeros de servicios o inversionistas extranjeros; acceder al mercado de un país importador. Es decir que tanto importadores como productores nacionales deben estar en condiciones de competir sin existir barreras arancelarias o para arancelarias. Las condiciones necesarias para que exista acceso a los mercados por parte de diferentes actores se alcanza mediante la firma de acuerdos comerciales o de inversión entre dos o más países.

- **DERECHO A REGLAMENTAR** – Es el derecho soberano de todo gobierno miembro de un acuerdo comercial a introducir reglamentaciones para el logro de objetivos legítimos, de manera de cumplir con objetivos de política

⁴ División de estadística de las Naciones Unidas (2003). Manual de Estadística de Comercio Internacional de Servicios. ONU - CEPAL

⁵ José Carlos Mattos (2010). División de Comercio Internacional e integración. ONU - CEPAL

nacional. La reglamentación introducida deberá tener objetivos legítimos para no atentar contra el acuerdo comercial, haciendo que este se vea disminuido o menos cavado en su alcance.

- **LISTA DE RESERVAS (o exclusión)** – Es la lista que se anexa al acuerdo comercial donde se encuentran contenidas las medidas disconformes con las principales disciplinas de los capítulos relevantes y que los gobiernos deciden mantener por fuera del acuerdo comerciales.

- **ENFOQUE DE LISTA NEGATIVA** – En este enfoque existe una inclusión integral de todos los sectores de servicios, a menos que se especifique lo contrario en la lista de reservas, sobre la base de las disciplinas específicas del capítulo sobre servicios y las disciplinas generales del acuerdo comercial. Un enfoque de lista negativa requiere que las medidas discriminatorias que afectan a todos los sectores incluidos sean liberalizadas, a menos que medidas específicas se incluyan en la lista de reservas.

- **ENFOQUE DE LISTA POSITIVA** – A diferencia de la lista negativa es cuando existe una inclusión voluntaria y taxativa de un número determinado de sectores en una lista nacional, que indica el tipo de acceso y de trato para cada sector y para cada modo de suministro que un país está dispuesto a ofrecer contractualmente a los proveedores de servicios de otros países.

- **PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA** - Este principio requiere que los miembros de un acuerdo comercial publiquen o hagan disponible sus leyes nacionales, reglamentaciones o decretos o cualquier otro tipo de medida administrativa que pueda afectar el comercio de servicios y a los proveedores de servicios extranjeros respecto de las disciplinas del acuerdo. Las obligaciones de transparencia en acuerdos comerciales pueden incluir publicación, notificación, derecho a comentario previo; explicación, según solicitud, de la adopción de leyes o reglamentaciones y la provisión de información a las partes interesadas que lo soliciten.

- **PRINCIPIO DE TRATO DE NACION MAS FAVORECIDA** - Este principio, incluido en acuerdos comerciales y de inversión, obliga a los miembros del acuerdo a dar el trato más favorable otorgado a cualquier socio comercial a todos los demás miembros inmediata e incondicionalmente. Garantiza que los servicios extranjeros y los proveedores de servicios extranjeros (de otro país miembro del acuerdo) no sean tratados en condiciones diferentes que cualquier otro servicio extranjero o proveedor de servicios extranjeros (o, se les otorga el mejor trato que se provee a cualquier otro).

- **PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL** - Este principio, incluido en acuerdos comerciales y en capítulos sobre servicios, asegura que no habrá discriminación entre nacionales y extranjeros. Garantiza que los servicios y los proveedores de servicios extranjeros (aquellos de otro país miembro del acuerdo

comercial) no son tratados menos favorablemente que los servicios y proveedores de servicios locales

- **SUMINISTRO DE UN SERVICIO** - El suministro de servicios abarca la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio;
- **PROVEEDORES DE SERVICIOS** - Toda persona que suministra un servicio
- **CONSUMIDOR DE SERVICIOS** - Toda persona que recibe o utiliza un determinado servicio;

2.3 – AGENTES INTERVINIENTES EN LAS TRANSACCIONES DE COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.

ESTADO

El Estado es un concepto político que se refiere a una forma de organización social soberana y coercitiva, formada por un conjunto de instituciones involuntarias, que tiene el poder de regular la vida nacional en un territorio determinado.

El concepto de Estado difiere según los autores, pero algunos de ellos definen el Estado como el conjunto de instituciones que poseen la autoridad y

potestad para establecer las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía interna y externa sobre un territorio determinado.

La definición más clásica de Estado, fue la citada por el jurista alemán Hermann Heller que define al Estado como una *"unidad de dominación, independiente en lo exterior e interior, que actúa de modo continuo, con medios de poder propios, y claramente delimitado en lo personal y territorial"*⁶

La palabra Estado en términos jurídico – político se le debe a Nicolás Maquiavelo, cuando introdujo esta palabra en su obra "El Príncipe" al decir: *"Los Estados y soberanías que han tenido y tiene autoridad sobre los hombres, fueron y son, o repúblicas o principados."*

PERSONA FISICA

(O persona natural) es un concepto jurídico, cuya elaboración fundamental correspondió a los juristas romanos. Cada ordenamiento jurídico tiene su propia definición de persona, aunque en todos los casos es muy similar. En términos generales, es todo miembro de la especie humana susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones. En algunos casos se puede hacer referencia a éstas como personas de existencia visible, de existencia real, física o natural.

⁶ Hermann Heller, Alemania, (1955), "Teoría del Estado", editorial Fondo De Cultura Económica, México.

En el código civil uruguayo se define la existencia de personas (haciendo clara referencia al hecho de ser personas físicas) en su artículo 21 inciso primero, donde dice: “*Son personas todos los individuos de la especie humana.*”

De acuerdo al AGCS de la OMC en su cláusula vigésimo octava inciso j) y subsiguientes define a las personas físicas de la siguiente manera:

“j) *"persona" significa una persona física o una persona jurídica;*
k) *"persona física de otro Miembro" significa una persona física que resida en el territorio de ese otro Miembro o de cualquier otro Miembro y que, con arreglo a la legislación de ese otro Miembro:*

i) *sea nacional de ese otro Miembro; o*
ii) *tenga el derecho de residencia permanente en ese otro Miembro, en el caso de un Miembro que:*

1. *no tenga nacionales; o*
2. *otorgue en lo sustancial a sus residentes permanentes el mismo trato que dispense a sus nacionales con respecto a medidas que afecten al comercio de servicios, y así lo notifique al aceptar el Acuerdo sobre la OMC o adherirse a él, quedando entendido que ningún Miembro estará obligado a otorgar a esos residentes permanentes un trato más favorable que el que ese otro Miembro otorgue a tales residentes permanentes. La correspondiente notificación incluirá el compromiso de asumir con respecto a esos residentes permanentes, de conformidad con sus leyes y reglamentos, las mismas obligaciones que asuma con respecto a sus nacionales;”*

PERSONA JURIDICA

Se entiende por persona jurídica a un sujeto de derechos y obligaciones que existe físicamente pero no como individuo humano sino como institución y que es creada por una o más personas físicas para cumplir un papel. En otras palabras, persona jurídica es todo ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, que no sea una persona física.

Es decir, junto a las personas físicas existen también las personas jurídicas, que son entidades a las que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.

Las personas jurídicas nacen como consecuencia de un acto jurídico (acto de constitución), según un sistema de mera existencia, o bien por el reconocimiento que de ellas hace una autoridad u órgano administrativo o por concesión.

El código civil uruguayo define a las personas jurídicas en su artículo 21 inciso segundo, donde dice: *“Se consideran personas jurídicas y por consiguiente capaces de derechos y obligaciones civiles, el Estado, el Fisco, el Municipio, la*

Iglesia y las corporaciones, establecimientos y asociaciones reconocidas por la autoridad pública”.

De acuerdo al AGCS de la OMC en su en su cláusula vigésimo octava inciso l) y subsiguientes define a las personas físicas de la siguiente manera:

“l) "persona jurídica" significa toda entidad jurídica debidamente constituida u organizada de otro modo con arreglo a la legislación aplicable, tenga o no fines de lucro y ya sea de propiedad privada o pública, con inclusión de cualquier sociedad de capital, sociedad de gestión ("trust"), sociedad personal ("partnership"), empresa conjunta, empresa individual o asociación;

m) "persona jurídica de otro Miembro" significa una persona jurídica que:

i) esté constituida u organizada de otro modo con arreglo a la legislación de ese otro Miembro y que desarrolle operaciones comerciales sustantivas en el territorio de ese Miembro o de cualquier otro Miembro; o

ii) en el caso del suministro de un servicio mediante presencia comercial, sea propiedad o esté bajo el control de:

- 1. personas físicas de ese Miembro; o*
- 2. personas jurídicas de ese otro Miembro, definidas en el inciso*

n) una persona jurídica:

- i) es "propiedad" de personas de un Miembro si estas personas tienen la plena propiedad de más del 50 por ciento de su capital social;
- ii) está "bajo el control" de personas de un Miembro si éstas tienen la facultad de designar a la mayoría de sus directores o de dirigir legalmente de otro modo sus operaciones;
- iii) es "afiliada" respecto de otra persona cuando la controla o está bajo su control, o cuando una y otra están bajo el control de una misma persona”

RESIDENTE

Se trata de la persona física o jurídica que a todos los efectos, legales y fiscales, tiene su domicilio fijado en un país. El residente puede tener la nacionalidad del país o ser extranjero.

De acuerdo al texto ordenado de 1996 en el artículo 6 del título 7 se define el concepto tributario de residente a efectos fiscales uruguayos:

“Artículo 6º.- Residentes.- Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- A) Que permanezca más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas en las condiciones que establezca la reglamentación, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

B) *Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.*

De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Se consideran con residencia fiscal en territorio nacional, a las personas de nacionalidad uruguaya por su condición de:

- 1. Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.*
- 2. Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.*
- 3. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*
- 4. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.*

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Uruguay sea parte, se considerarán no

residentes, a condición de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio nacional, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos anteriormente...”

La definición que antecede está dada desde la normativa fiscal uruguaya y no desde la teoría. Desde un punto de vista teórico y con el objetivo de lograr la complicada tarea de realizar la medición del CIB el MBP5 y el SCN de 1993 definen la residencia sin basarse en los criterios de nacionalidad, jurídicos o moneda utilizada, sino que la definen basándose en el *centro de interés económico predominante* de cada uno de los miembros participantes en la transacción. Las fronteras territoriales reconocidas con fines políticos pueden no ser convenientes para la definición de centro de interés económico, para lo cual surge la definición de *territorio económico*.

Centro de Interés Económico Predominante:

Centro de interés económico predominante es la vivienda, la planta de producción u otros establecimientos, dentro del territorio económico del país en el cual o desde el cual realiza, o tiene intenciones de seguir realizando, actividades económicas y transacciones a escala significativa, en forma indefinida o por un período prolongado.

Territorio Económico:

El territorio económico de un país comprende:

- 1) el territorio geográfico administrado por un gobierno, dentro del cual circulan libremente personas, bienes y capital;
- 2) el espacio aéreo, las aguas territoriales y la plataforma continental que yace en aguas internacionales sobre la que el país goza de derechos exclusivos o sobre la cual tiene o reclama jurisdicción con respecto al derecho de pescar o de explotar combustibles minerales debajo del lecho marino;
- 3) enclaves territoriales en el resto del mundo;
- 4) zonas francas y depósitos bajo control aduanero o fábricas explotadas por empresas extraterritoriales (offshore) bajo control aduanero físicamente situadas en el país.

Ordinariamente es un país, pero no necesariamente, pueden ser uniones económicas y monetarias y zonas especiales.

El territorio económico de cada país es el área geográfica pertinente para la aplicación del concepto de residencia. Una unidad institucional es residente de un país o de una economía cuando tiene su centro de interés económico en el territorio económico de un país.

NO RESIDENTE

El concepto no residente se determina mediante la técnica de la exclusión, es decir, definiéndolo con carácter negativo residual respecto del concepto residente. Quien no cumpla con los requisitos y condiciones para ser residente ser considerado como no residente.

El artículo 6° del Título 8, T.O. 1996, relativo al Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), establece que son no residentes todas aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personalidad jurídica que no se encuentren incluidas respectivamente en la definición de residentes.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto del Establecimiento Permanente tiene larga data a nivel tributario. Surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos Estados dentro del mismo país pero se extiende más tarde a la

tributación internacional, cuando se le incluye como un elemento sustancial en los convenios para evitar la doble tributación.

Según un criterio general se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Para decirlo de otra manera se podría decir que el Establecimiento Permanente es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. Es por lo tanto un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en ambos países.

Por supuesto cada estado en su carácter de soberano podrá adecuar esta definición respecto a sus necesidades, como por ejemplo en Uruguay se define el establecimiento permanente por artículo 10 del título 4 del texto ordenado de 1996 y el artículo 1 del decreto 150/007. La Dirección General Impositiva (DGI) su página web simplifica el concepto de establecimiento permanente de la siguiente manera:

“se entiende por establecimiento permanente de entidades no residentes cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República. No configuran establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún

cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4 del título 4 del texto ordenado de 1996.”⁷

Del primer párrafo del artículo 10 se desprende que hay tres condiciones básicas y fundamentales que deben cumplirse para que exista un Establecimiento Permanente físico:

- En primer lugar, debe haber un lugar de negocios;
- La segunda condición es que ese lugar de negocios debe ser fijo;
- Por último, los negocios de la empresa se deben realizar por medio de ese lugar fijo de negocios.

Son tres condiciones que deben verificarse simultáneamente para que exista un Establecimiento Permanente en Uruguay.

Ello normalmente implica que si existen dependientes de una empresa que realiza la actividad, esos dependientes actúan en el país en el lugar donde se encuentra ubicado ese Establecimiento Permanente.

La definición arriba mencionada tiene su origen en el artículo 5° del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, con algunos cambios que tienen como antecedente el Modelo de Convenio de la ONU.

⁷Información obtenida de preguntas frecuentes de la pagina web de DGI www.dgi.com.uy

CONCEPTO DE DOBLE RESIDENCIA

Habitualmente, la normativa legal de los distintos países suele definir la residencia a efectos fiscales en función de la permanencia en el territorio nacional. Si esto se combina con la residencia legal en cuanto a nacionalidad, pueden producirse supuestos de doble residencia: en el país de origen y en el país que se esté desarrollando algún tipo de actividad económica. Los casos de doble residencia se producen cuando un mismo contribuyente es residente, a efectos fiscales en dos o más países de forma simultánea.

La disparidad de criterios en las definiciones legales genera casos de doble residencia que son causa inmediata de doble imposición internacional, siendo también necesario establecer algún tipo de coordinación (bilateral o multilateral) que permita determinar con claridad qué país tiene prioridad para la aplicación del principio de residencia.

2.4 – CONCEPTOS TRIBUTARIOS BÁSICOS A TENER EN CUENTA.

HECHO GENERADOR

Según Pérez de Ayala: es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización

determina el nacimiento de una obligación tributaria. Se entiende por obligación tributaria el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación de la persona física o jurídica de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción.

Según los autores Héctor Villegas y José Luis Shaw el hecho generador se divide en cuatro elementos los cuales se deben estudiar para así poder entender su naturaleza, estos son: El elemento material u objetivo, el elemento espacial, el temporal y el subjetivo.

El código tributario define en su artículo 24 el hecho generador de la siguiente manera:

“El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

1° *En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.*

2° *En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”*

ASPECTO OBJETIVO O MATERIAL

Es la cosa, hecho e incluso la simple cualidad de la persona, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto. O sea, es el hecho, acto o negocio indicativo de capacidad económica que grava el tributo.

En el aspecto objetivo (o material) del hecho generado se describen los hechos, circunstancias o situaciones cuya realización origina la obligación tributaria. Debe advertirse que es únicamente a este aspecto; el aspecto objetivo al que denominan sin hecho generador las diferentes leyes reguladoras de tributos, ya que no suelen aludir de manera expresa a los otros aspectos (subjetivo y temporal) de la estructura del hecho generados.

En las mencionadas leyes se puede observar la presencia de una serie muy diversa de situaciones configuradoras del aspecto objetivo de los hechos generadores, todas las cuales para poder ser validas deberán ser respetuosas de dos importantes principios básicos, el principio de capacidad económica y el principio de legalidad establecido en el artículo 2 del código tributario.

Entre las variadas situaciones que contemplan las leyes tributarias como hechos generadores (para la doctrina, aspecto objetivo del hecho generador), es conveniente llevar a cabo una adecuada sistematización y reconocer las siguientes:

- De carácter económico, como la obtención de renta, la propiedad de bienes y derechos, el consumo de bienes o de servicios, etc.
- De carácter jurídico, como la extensión de una escritura pública, la inscripción registral, la utilización de una letra de cambio u otro documento mercantil, la constitución de una sociedad, etc.
- Alguna actividad de las sujetas a las correspondientes licencias administrativas.
- Determinada cualidad o condición de las personas, como es el caso del otorgamiento o la transmisión de un título mobiliario.

Estas situaciones serán determinantes, no solo del nacimiento de la obligación tributaria (función típica del hecho generador) sino también de su cuantificación.

ASPECTO SUBJETIVO

Es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo. Se refiere al sujeto que debe realizarlo.

En Doctrina se discute que es aspecto subjetivo de un hecho generador, surgiendo las siguientes dos posiciones:

Valdés Costa, Addy Mazz y la práctica legislativa, consideran que este aspecto significa la enumeración de los sujetos de la obligación tributaria, esto es, el sujeto activo y sujeto pasivos. Si la Ley no previera los sujetos pasivos, todo aquel que configura el hecho generador en los tres aspectos será sujeto pasivo.

Shaw, Blanco, Faget y Bordoli, por su parte, entienden que el aspecto subjetivo del hecho generador no es la enumeración de sujetos pasivos, sino que es la condición subjetiva que en ciertos casos la Ley prevé para la configuración del hecho generador. De este modo un sujeto pasivo de un tributo designado como tal por la Ley, para ser realmente sujeto pasivo debe cumplir la condición subjetiva que la Ley prevé. Así, cuando la Ley no prevea un aspecto subjetivo es porque el legislador quiso que cualquiera que configurara el hecho generador fuera sujeto pasivo. Con esto puede explicarse cómo en aquellas Leyes donde no se enumeran los sujetos pasivos igualmente se configura el hecho generador y hay sujetos pasivos.

ASPECTO ESPACIAL

Es el elemento que determina el lugar en el cual el sujeto pasivo realiza el hecho, encuadra la situación o en el cual la ley da por realizado el hecho o producida la situación, que fueron descritos en el hecho generador. Por ejemplo: para el impuesto a la renta se encuentran gravadas todas las rentas que se generen en el país, es decir, las rentas de fuente uruguaya.

En consecuencia el ámbito espacial o físico del tributo lo constituye el territorio del país, definido a efectos fiscales, es decir el espacio terrestre, aéreo y marítimo en el cual rige la potestad tributaria soberana y jurisdiccional del Estado en forma exclusiva y excluyente.

Existen dos criterios de sujeción para definir el aspecto espacial de un impuesto, estos son:

Criterio Real. (Sourcebased income)

También llamado criterio de la fuente o criterio territorial.

Se define este criterio de sujeción tributaria como el que se aplica únicamente dentro de la jurisdicción territorial de un Estado. Por ejemplo: Uruguay.

Criterio personal. (Worldwide income)

También llamado de criterio mundial.

Se define este criterio de sujeción tributaria que se aplica sobre individuos o entidades residentes o nacionales de un Estado sobre sus ingresos domésticos y

extranjeros, usualmente con medidas para evitar la doble imposición. Por ejemplo: Argentina.

Con la evolución de estos conceptos se han desarrollado Sistemas Mixtos.

Por ejemplo: Francia

- Renta Territorial a sociedades
- Renta Mundial a personas físicas

Estados Unidos

- Renta Mundial a nacionales sean residentes o no residentes.
- Renta Mundial a extranjeros residentes
- Renta Territorial a no residentes

Las consultas efectuadas al efecto son coincidentes en la conclusión acerca de que por aplicación del principio de la fuente -en oposición al principio del domicilio- la ley uruguaya no grava la totalidad de la capacidad contributiva del obligado, sino que en principio grava solo la renta obtenida en el país y no la que obtiene en el extranjero.

Este criterio internacional de atribución de la jurisdicción o de la potestad tributaria vincula a los sujetos pasivos de la relación jurídica-tributaria con el respectivo poder fiscal mediante el principio de la pertenencia económica: es decir

con el lugar territorial donde la renta se origina, los bienes están situados o los actos son realizados.

En contraposición al criterio de la fuente aceptado por la legislación uruguaya se encuentra en el derecho comparado sistemas que atienden al concepto de “renta mundial”, o sea aquel que considera materia gravada toda renta que genere el sujeto pasivo del lugar de domicilio o residencia, con independencia del país o lugar donde ésta se hubiere producido.

ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal del hecho generador hace referencia a las características o dimensión temporal del aspecto objetivo o situación gravada, y según sean estas características los tributos se clasifican en instantáneos y periódicos.

En los tributos instantáneos la situación que contempla su hecho imponible se agota o concluye en el momento de su realización. En realidad puede decirse que los tributos instantáneos se caracterizan por que su dimensión temporal es fácilmente determinable, tiene claramente un comienzo y un final.

En los tributos periódicos acontece lo contrario, la situación gravada tiende a repetirse y no se puede concretar fácilmente cuando va a concluir la situación

contemplada en el hecho generador, como ocurre, por ejemplo, con la obtención de renta que se grava en el IRAE.

Relacionado con el aspecto temporal del hecho imponible esta el momento del nacimiento de la obligación tributaria, que se produce cuando la ley considera realizado el hecho imponible, momento en el cual se devenga el tributo. Cuando el hecho imponible es instantáneo el devengamiento se establece en algún momento de la realización del mismo suficientemente significativo. Pero cuando el hecho imponible es periódico, antes de fijar el devengamiento hay que determinar su ámbito temporal, lo que se denomina periodo impositivo, y después concretar en qué momento de ese periodo se considera realizado el hecho generador.

SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo para el derecho tributario uruguayo se encuentra definido en el artículo 16 del Código Tributario de la siguiente manera:

“Artículo 16.- Sujeto Pasivo.- Es sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de Contribuyente o Responsable”.

El sujeto pasivo es aquel que según la Ley es el obligado al pago del tributo, es decir, al cumplimiento de la obligación tributaria. Todo aquel que en virtud de una Ley esté obligado al pago de un tributo es sujeto pasivo sin importar en que calidad (contribuyente o responsable).

Es aquella persona a la cual el sujeto activo (fisco) puede reclamarle el pago del tributo, tanto por deudas propias (en el caso del contribuyente) como por deudas ajenas (en el caso del responsable).

Clases de Sujetos Pasivos

En el Código Tributario existen dos especies de sujetos pasivos, el contribuyente y el responsable.

El contribuyente está definido en el artículo 17 del código tributario:

“Artículo 17.- “Contribuyente.- Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha calidad puede recaer:

1- En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2- En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyen la calidad de sujetos de derecho”.

La doctrina mayoritaria a nivel mundial seguida en Uruguay por Valdés Costa, Addy Mazz, entre otros, sostiene que el contribuyente es aquel sujeto pasivo que ve afectada su capacidad contributiva, es decir, la Ley pretende que sea

él quien sufra la carga tributaria. Blanco por su parte entiende que contribuyente es aquel sujeto pasivo que configura o realiza el hecho generador.

La figura del responsable está definida en el artículo 19 del código:

“Artículo 19.- Responsables.- Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”.

Un responsable es un sujeto pasivo que sin ser contribuyente, es decir, sin configurar el hecho generador, por disposición expresa de la Ley, está obligado al pago del tributo teniendo siempre derecho de repetición contra el contribuyente, debiendo existir entre ellos una cercanía tal que le permita repetir contra el contribuyente.

Para Valdés Costa y la doctrina mayoritaria, las diferencias están en que:

- El responsable no configura el hecho generador.
- El contribuyente carece de derechos legales de repetición, a diferencia del responsable que si lo tiene en todos los casos.
- El contribuyente es quien ve afectada su capacidad contributiva, mientras que el responsable no.

Blanco entiende por su parte, siguiendo a Giannini, que la única diferencia entre ellos es que el contribuyente configura el hecho generador mientras que el responsable configura un presupuesto de hecho distinto al hecho generador. El tener o no derecho de repetición no es un elemento para diferenciarlos.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva es aquella medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria en virtud de las respectivas situaciones personales o familiares.

Valdés Costa la define como: *"La capacidad contributiva se relaciona con la persona titular de la riqueza, su situación en la sociedad, el núcleo familiar que integra, la teoría del valor decreciente de las distintas fracciones de riqueza poseída por el contribuyente"*

La SCJ entendió el concepto de capacidad contributiva en la Sentencia N° 146/97:

"El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto permite

distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos..."⁸

El Dr. Andrés Blanco se manifestó de la siguiente manera:

"Cada una de estas manifestaciones de capacidad contributiva implica que los hechos generadores de los respectivos impuestos que las graven sean compatibles en el seno de una misma estructura normativa; por ejemplo un impuesto podrá tener como hecho generador a la renta o al patrimonio, pero no ambas cosas a la misma vez. Por lo tanto, cualquier impuesto siempre es parcializado en su apreciación de la capacidad contributiva, puesto que por lo pronto sólo podrá atender a una de sus manifestaciones"⁹.

IMPUESTOS DIRECTOS

La definición de impuestos directos abarca todos los impuestos sobre los ingresos totales, sobre el capital total o sobre elementos de los ingresos o del capital, incluidos los impuestos sobre los beneficios por enajenación de bienes, los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones y los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagadas por las empresas, así como los impuestos sobre plusvalías. Son impuestos que intentan alcanzar la verdadera capacidad contributiva de un sujeto pasivo intentando basarse en índices objetivos como el patrimonio o el resultado de un periodo.

⁸ En la sentencia 146/97 de la Suprema Corte de Justicia se admite que el principio de la capacidad contributiva está implícitamente reconocido en la Constitución. Dicha sentencia fue publicada en el N° 144 de la Revista de Derecho Tributario.

⁹ Blanco, Andrés; (2005), "Tributos y Precios Públicos", FCU, pág. 142.

Héctor Belisario Villegas¹⁰ afirma que los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, es decir, no pueden transferir la carga impositiva del pagador a un tercero. Gravan periódicamente situaciones que suelen durar en el tiempo, situaciones más o menos estables. Lo opuesto a los impuestos directos son los impuestos indirectos, los cuales se caracterizan por ser impuestos trasladables, es decir, se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra. Asimismo, a diferencia de los directos, gravan actos o situaciones accidentales.

Ceferino Costa¹¹ por su parte expresa, a diferencia de lo que tradicionalmente se ha expresado, que los impuestos directos e indirectos no deben diferenciarse en función de si los mismos se trasladan o no en el precio. Agrega que la diferencia entre ellos se encuentra en que los impuestos directos se pueden personalizar mientras que en los indirectos eso no es posible.

La definición más antigua de impuestos directos fue realizada por Stuart Mill en 1943, el cual lo definió como aquel que grava a la persona que la Ley pretende gravar. En cambio, un impuesto indirecto es aquel que grava una persona pero con la expectativa de que se descargue la carga tributaria e otra persona. Los impuestos directos son los impuestos a la renta y al patrimonio, mientras que impuesto indirecto sería un impuesto al consumo (la Ley designa contribuyente a

¹⁰ Héctor Belisario Villegas (2001), “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 7^{ma} edición, Ediciones Depalma buenos Aires.

¹¹ Ceferino Costa (2004), “Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo”, 1^{era} edición, FCU.

los intermediarios de la cadena económica pero toma la capacidad contributiva del consumidor final, el cual no es contribuyente).

La doctrina tributarista entiende que no es de recibo la tesis de Mill por ser económica y no jurídica.

Grizzotti, en posición que acompaña Cosciani, Neumark y en general nuestra doctrina nacional (Valdés Costa, Addy Mazz, entre otros) entienden que ésta clasificación se basa en el principio de la capacidad contributiva. Un impuesto directo es aquel que toma de forma inmediata la capacidad contributiva. Esto es, la capacidad contributiva que toma la Ley es la del propio sujeto pasivo de la obligación tributaria. En cambio, un impuesto indirecto es aquel que toma de forma mediata la capacidad contributiva, o sea, si bien designa sujeto pasivo a una persona valora la capacidad contributiva de un tercero extraño a la obligación tributaria. De acuerdo a esta tesis, un impuesto directo es aquel a la renta o al patrimonio e impuesto indirecto es el impuesto al consumo.

Se consideran usualmente como impuestos directos el Impuesto a la Rentas Personales, el Impuesto al Patrimonio y el Impuesto a las Rentas Empresariales y como indirectos los impuestos al consumo (IVA). Según Sainz de Bujanda no todos los impuestos al consumo son indirectos, sino sólo aquellos en los que la Ley prevé la facultad de trasladar la carga tributaria al que sigue en la cadena económica.

Técnicamente los impuestos directos por su contenido son los que permiten al legislador individualizar con mayor precisión la carga tributaria.

IMPUESTOS INDIRECTOS

Los impuestos indirectos como se ve en los párrafos anteriores se definen en general por oposición a los impuestos directos por ejemplo el licenciado Orlando Montelongo Valencia define que:

”....son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo.”¹²

La mayoría de los autores consideran que los impuestos indirectos miden de manera indirecta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que no gravan situación que muestren la verdadera capacidad sino que utilizan índices que se consideran indicadores relativamente confiables a la hora de reflejar la capacidad

¹² Lic. Orlando Montelongo Valencia, (2009) Artículo: Las Contribuciones y sus elementos, publicado en www.offixfiscal.com.mx foro especializado en discusiones fiscales. El autor es Licenciado en Derecho por la Universidad de Sonora, Maestría en Derecho por la UNAM, Profesor en la Facultad de Derecho de la UNAM.

contributaria de un sujeto pasivo. De acuerdo a lo señalado por el Dr. Marco Cesar García Bueno¹³:

“Los índices de riqueza indirectos, como ya se asentó, representan una capacidad contributiva mediata o sintomática, no eluden a representaciones directas como en su caso corresponden a la renta o patrimonio. El hecho imponible que los contempla requiere estar en contacto con el principio de capacidad contributiva, aun cuando su relación surja con menor fuerza. El problema se centra en terminar si los índices indirectos son los idóneos en el nacimiento de la obligación tributaria y se sujetan al principio de capacidad contributiva.”

En muchos casos existen países que basan su estructura tributaria en la recaudación que se genera mediante el ingreso de impuestos indirectos. Tomemos el caso de Uruguay donde si bien existe imposición a la renta tanto de las empresas como de las personas físicas, el que genera una mayor recaudación impositiva es el IVA, este impuestos significa el 54% ¹⁴ de la recaudación general de la Dirección General Impositiva haciendo de este impuesto el principal impuesto.

CRITERIOS DE IMPOSICIÓN

Respecto del comercio internacional y con la finalidad de evitar la doble imposición, se distinguen dos criterios de imposición:

¹³ Dr. Marco Cesar García Bueno – Artículo: El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. Publicado en www.bibliojuridica.org biblioteca digital de la UNAM.

¹⁴ Datos basados en recaudación tributaria del año 2009 según Ministerio Económica y Finanzas (MEF)

La imposición en origen - Este criterio implica que el país exportador de bienes y servicios es quien tiene potestad para gravarlos. Tal como lo comenta el Dr. Fenochietto¹⁵, los impuestos deben ser pagados al país o jurisdicción donde se fabrico el bien, eximiéndose en el lugar donde se consumen.

La imposición en destino - Bajo este criterio, un país grava los bienes y servicios que se utilicen o consuman en el mismo. Por lo tanto, las exportaciones se encuentran no gravadas o exentas por el impuesto, mientras que las importaciones son gravadas al momento de su introducción al país para consumo, alcanzadas a la misma alícuota que la aplicable a la comercialización interna de los mismos productos.

La mayoría de las jurisdicciones aplican el criterio de imposición en destino, de modo de no perjudicar la competitividad de sus productos en el mercado internacional.

En virtud de las distintas modalidades de prestación de servicios de la OMC, resulta de vital importancia definir adecuadamente donde se considera prestado el servicio y donde este es consumido, pues la tributación variara en uno u otro caso.

¹⁵ Fenochietto, Ricardo, profesor de posgrado de especialización tributaria en la Universidad de Buenos Aires.

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION¹⁶

La conexión territorial del hecho imponible y el concepto extendido de gravabilidad por residencia o domicilio conviven asiduamente y desarrollan una relación pacífica excepto cuando un mismo sujeto pasivo y por el mismo acto se ve afectado por dos o más Estados que pretenden hacer valer su poder soberano fiscal. Esta confluencia de jurisdicciones fiscales ha encontrado en los acuerdos internacionales su mejor solución para la distribución de las facultades que le son propias a través de concesiones mutuas que implican la renuncia de uno a favor del otro de porciones de soberanía fiscal, bajo el entendimiento que esto representa a la vez evitar distorsiones tributarias al comercio entre empresas de países socios comerciales.

Un convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI) sería un acuerdo de voluntades de dos sujetos de derecho internacional (Estados) con el propósito de evitar que los efectos de la concurrencia de sus poderes tributarios sobre un mismo ingreso pueda entorpecer el intercambio comercial, así como evitar la evasión fiscal, facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información.

En principio, las razones que se expusieron como justificación para la adopción de estos CDIs fueron la necesidad de prevenir, por un lado, la

¹⁶ Información basada en presentación sobre el tema tratados de doble imposición elaborada por la firma KPMG Panamá.

tributación de un ingreso por dos o más estados (doble imposición) y por el otro, la evasión fiscal, mediante un esfuerzo supranacional coordinado.

En 1928 la Sociedad de Naciones (actualmente ONU) redactó el primer modelo de CDI comprehensivo para evitar la doble tributación. Desde esa época al presente al menos unos mil quinientos CDIs se han suscrito en el mundo sólo bajo el modelo de la OCDE. De igual manera, la ONU también estableció su propio modelo de CDI en el año 1980 (titulado Modelo de Convenios para evitar la Doble Imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo). En términos generales los principios contenidos en este modelo de CDI son similares a los establecidos en el modelo OCDE, con algunas diferencias que buscan trasladar mayores potestades tributarias de los países de residencia a los países de la fuente.

Tanto el modelo OCDE como el modelo ONU proponen convenios bilaterales para evitar la doble tributación, sin embargo, también se han suscrito en el mundo convenios multilaterales con el mismo propósito.

Los modelos de CDIs no tienen fuerza obligatoria, sino que pretenden servir de base o guía para las negociaciones de CDIs entre estados contratantes, partiendo de ellos para llegar a lo que resulte adecuado a los mejores intereses de las partes. A pesar de su carácter meramente orientador, el hecho de haber sido el

fruto de muchos años de análisis y estudio de reconocidos expertos en materia fiscal ha llevado a que los mismos sean seguidos casi que al pie de la letra.

Como ya fue dicho, la práctica de suscribir convenios tiene su origen en la necesidad de los distintos países de delimitar sus ámbitos de imposición, y ello ocurre inicialmente en los países más desarrollados. Ello ya nos tiene que alertar respecto de las precauciones que países en vías de desarrollo deben tener a la hora de adoptar los modelos planteados. Más allá de las modificaciones y mejoras que se le hayan ido introduciendo en todos estos años, la orientación sigue basándose en la misma lógica: evitar la tributación en el lugar dónde la renta se genera para viabilizar la misma en el país que aportó el capital.

RETENCIÓN

Las retenciones e ingresos a cuenta son instrumentos de técnica tributaria tendentes a garantizar el cobro del tributo. Este es un mecanismo esencial en el impuesto a no residentes puesto que se trata de un tributo que se exige a sujetos que se encuentran fuera del territorio donde se ejerce la potestad soberana del estado resultando en un control mucho más difícil para el fisco. Es por ello que la cantidad a retener coincide sustancialmente con la cuota resultante de la liquidación, por lo que la retención correctamente practicada e ingresada equivale al pago del impuesto, excluyendo incluso la obligación de declarar en muchos casos.

AGENTE DE RETENCION y AGENTE DE PERCEPCION

Agente de Retención.

Un agente de retención es una persona que interviene en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar una retención a través de un instrumento legal de recaudación; cuyo propósito busca asegurar para el fisco la percepción periódica del tributo que causas determinadas rentas. Una vez que el agente de retención ejerce su función automáticamente se convierte en el único responsable ante la administración tributaria por el tributo retenido.

El agente de percepción es el que se haya en la situación de recibir del contribuyente una suma a cuyo monto originario debe adicionarse el tributo que luego ingresara al fisco.

Agente de Percepción

El agente de percepción, generalmente recibe del contribuyente una determinada suma de dinero, a la cual debe adicionar, por facultad legal, el monto tributario que luego ingresará a las arcas fiscales. Esta situación surge porque el perceptor proporciona al contribuyente un servicio, o le transfiere o suministra un bien lo cual lo coloca en el carácter de acreedor de ese contribuyente y en consecuencia un pago determinado.

El agente de percepción no es originariamente deudor sino acreedor del contribuyente, al cobrar su deuda, cobra además el impuesto cuya percepción ha sido puesta a su cargo.

El código tributario en su artículo 23, define a los agentes de retención y percepción de la siguiente manera *“Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, Previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.*

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

SUJECION Y NO SUJECION

Sujeción es cuando se realiza el hecho imponible y se genera la obligación tributaria, la no sujeción es cuando no se realiza el hecho imponible.

EXENCIÓN

Es necesario diferenciar el concepto de exención del de no sujeción. Ambos conceptos van a provocar un mismo resultado: que no se pague el tributo. Sin embargo, en esencia son conceptos jurídicamente distintos. La exención supone: la existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que al realizarse normalmente da origen al nacimiento de una obligación tributaria.

Por otra parte, supone la existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

En cambio, la no sujeción implica que los supuestos por ella contemplados no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible, es decir, la no sujeción delimita negativamente el hecho imponible.

La exención produce un efecto desgravatorio de la carga económica derivada de la aplicación normal del tributo, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos, y que además presupone la sujeción al tributo.

CAPITULO 3 - BREVE HISTORIA DEL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.

3.1 INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL COMERCIO INTERNACIONAL.

“El comercio es tan antiguo como la sociedad”..... Esa es una de las frases más utilizadas cuando nos referimos al comercio en general, el hombre para satisfacer sus necesidades vitales debió agotar todos sus esfuerzos y alcanzar unos cuantos alimentos. Para protegerse de la intemperie y mantener distancia de animales salvajes, tuvo que buscar refugio en las cavernas. La lucha aislada del hombre primitivo fue tenaz y desesperada por la supervivencia humana. Posteriormente, aparece el núcleo familiar y la organización social dio sus primeros pasos, las familias se unieron y cada vez formaban organizaciones más amplias, con sistemas de gobierno apropiados para la época. El incremento del grupo humano y sus nuevas formas de vida social eran las razones para encontrar nuevas necesidades de satisfacción humana, como la alimentación, el vestido, la vivienda, etc., originalmente los productos de la caza y pesca sirvieron en forma exclusiva para alimentación de un núcleo humano y más adelante, cuando los métodos mejoraron, además de encontrar lo suficiente para la alimentación tenían un excedente que servía para soportar tiempos de escasez. En muchas veces las necesidades no eran plenamente satisfechas con el producto de la caza, pesca y

recogimiento de frutos silvestres del lugar, era menester cambiar alimentos con otros para que el menú diario sea más agradable y así apareció el intercambio de bienes alimenticios, como: carne, pescado, frutas, etc. Estos bienes, producto del intercambio o trueque, llegaron a satisfacer mejor las necesidades humanas tanto individuales como colectivas, razón por la que buscaban la forma de mejorar el sistema de trueque para obtener mejores productos y entregar sus excedentes.

Cuando la humanidad alcanzó una mejor organización social, crecieron las necesidades y la comercialización de los bienes encontró nuevos instrumentos perfeccionados para el intercambio. Los pueblos ampliaron sus mercados para los productos intermedios y finales; los hebreos, indios, chinos, fenicios, etc., pueblos que más se distinguieron en el comercio, perfeccionaron sus sistemas de transportes terrestres y marítimos para llegar cada vez más lejos con sus mercancías y traer consigo nuevos productos desconocidos en la región de origen, los productores se preocupaban de mejorar la calidad de sus artículos y los consumidores de encontrar nuevos medios de adquirir productos indispensables para la subsistencia humana.

Como se dificultó el continuo intercambio de bienes o trueque, buscaron una medida común para realizar el comercio, así en la India apareció una especie de letra de cambio como papeles portadores de valor, en Cartago aparecieron unos pedazos de cuero que constituían signos monetarios de la época con representación de valores, en el pueblo incaico eran granos de sal los que

facilitaban el comercio. Cada pueblo se buscó un sistema monetario propio para medir con facilidad las transacciones comerciales. Finalmente se perfeccionó el sistema monetario como medida de cambio y portador de valor y posteriormente el dinero se convirtió en acumulador de riqueza. El sistema bancario se hizo indispensable y el comercio comenzó a disponer de mejores elementos para su desarrollo.¹⁷

3.2 *COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS*

Si bien la creencia popular es que el CIS tiene una corta existencia, la realidad es que el mismo ha sido el hermano menor del CIB y se ha desarrollado a su sombra, tomemos como ejemplo, que hubiera sido de los mercaderes de especias sin los servicios que proveía la Compañía Británica de las Indias Orientales¹⁸ en el 1600.

En este último siglo con el acortamiento de las distancias y la globaliza han generado que el CIS haya madurado, crecido mas allá de lo que sus primeros pensadores teóricos pudieran creer.

¹⁷ Tamara Iglesias Cerviño, información incluida en el artículo: Origen e historia del comercio, publicado en www.soloeconomia.com

¹⁸ La Compañía Británica de las Indias Orientales (Honourable East India Company [HEIC], East India Trading Company, English East India Company, y a veces British East India Company) fue una compañía de inversores que obtuvo el 31 de diciembre de 1600 la Carta real de manos de la reina Isabel I de Inglaterra con la intención de garantizarle los privilegios del comercio en la India.

En la actualidad el CIS está creciendo a tasas superiores a la de su hermano mayor. El origen de tal dinamismo está basado en las nuevas tecnologías de la información, el conocimiento como factor de la producción clave y un ambiente de negocios cada vez más global.

Las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones permiten desarrollar una enorme gama de nuevos servicios y el contexto global posibilita mercados más amplios y cercanos, resultando formas novedosas de generar negocios.

Los servicios participan en el Producto Bruto Nacional de muchos estados con aportes considerablemente superiores al que producen los bienes físicos. Sin embargo, históricamente se los ha considerado domésticos, por su escasa capacidad de comercialización y poca aptitud para internacionalizarse. De tal identificación deben exceptuarse las industrias del transporte, la Banca, las comunicaciones y algunas pocas más.

La tradición “smithiana” ha influido notoriamente en la opinión sobre que las actividades inmateriales no generan valor en sí mismas o si lo originaran, sería claramente inferior al industrial. En esta línea, se sostiene que la intangibilidad asociada a menores esfuerzos de incorporación de capital, de tecnología y una alta

dependencia del factor trabajo derivaría en menores tasas de productividad de los factores de la producción.

Con la irrupción de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones en un contexto cada vez más global que acorta distancias y genera innovaciones, se presentan formas inéditas de hacer negocios, por las que empresas e individuos de cualquier tamaño según sus fortalezas, puedan extender sus horizontes internacionales, como nunca antes. El panorama ha comenzado a cambiar a una velocidad tal que aun toma por sorpresa a un número considerable de individuos, empresas y gobiernos. ¹⁹

Para visualizar más fácilmente este cambio en el entendimiento de las relaciones entre el CIB y el CIS simplemente basta con ver los principales cambios en el comercio mundial:

- El comercio mundial crece más rápido que el producto mundial;
- Ha cambiado la estructura del comercio mundial;
- Productos diferenciados para mercados particulares;
- Acelerado cambio tecnológico;

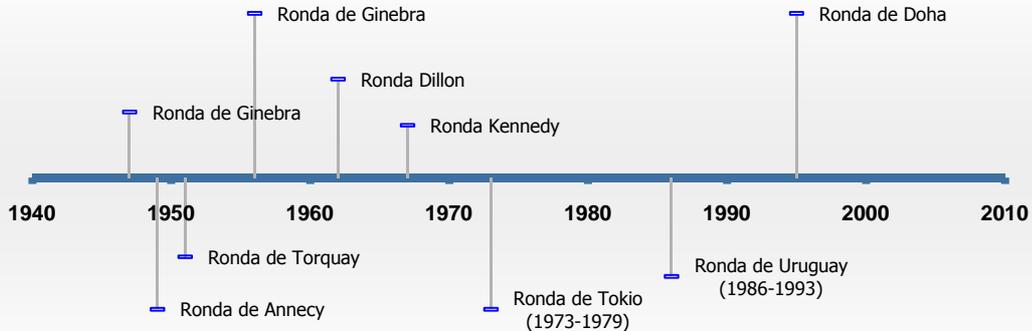
¹⁹ Jorge Gatto (2009), Extracto del artículo: Servicios, tecnología y comercio exterior, de, publicada en la Revista Palermo Business Review, numero 3.

- Mercados relativamente más abiertos;
- Consumidores mejor informados y más exigentes;
- Nueva organización del comercio mundial;
- Nuevos temas en la agenda de negociación;
- Nuevo Regionalismo; y,
- El Paradigma Competitivo.

3.3 EL GATT, LA OMC Y SU IMPORTANCIA PARA EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.

El GATT, (General Agreement on Tariffs and Trade en español Acuerdo General de Tarifas y Comercio) es un acuerdo multilateral, creado en la Conferencia de La Habana, en 1947, firmado en 1948, por la necesidad de establecer un conjunto de normas comerciales y concesiones arancelarias. Durante la Existencia del GATT se desarrollaron diferentes rondas las cuales fueron incorporando diferentes elementos:

Resumen Histórico



1. [Ronda de Ginebra](#) (abril, 1947): 23 países participaron en total. Se pone en vigencia el GATT
2. [Ronda de Anecy](#) (1949): 13 países participaron en total.
3. [Ronda de Torquay](#) (1951): 38 países participaron en total.
4. [Ronda de Ginebra](#) (1956): 26 países participaron en total. Se logra una reducción de aranceles. Se fija la estrategia para futuras políticas del GATT respecto a países en desarrollo, mejorando su posición como participantes del tratado.
5. [Ronda Dillon](#) (1962): 26 países participaron en total. Se logra una nueva reducción de aranceles.
6. [Ronda Kennedy](#) (1967): 62 países participaron en total. Se logra una nueva reducción de aranceles. Se dio por primera vez una reducción general en los aranceles en lugar de especificar producto por producto. Acuerdo anti-dumping (en los Estados Unidos fue rechazado por el Congreso).

7. [Ronda de Tokio](#) (1973-1979):^[1] 102 países participaron en total. Se acordó acerca de una reducción de barreras no arancelarias. También redujo aranceles sobre bienes manufacturados. Mejora y extensión del sistema GATT.
8. [Ronda de Uruguay](#) (1986-1993): 123 países participaron en total. Se creó la OMC para reemplazar el GATT. Se logró la reducción de aranceles y subsidios a la exportación, reducción de límites de importación y cuotas sobre los próximos 20 años, acuerdo para reforzar la protección a la propiedad intelectual, extendiendo la ley comercial internacional al sector de los servicios y liberalización de la inversión externa. También hizo cambios en el mecanismo de establecimiento de disputas del GATT.
9. [Ronda de Doha](#): Ya dentro del ámbito de la OMCA, es una gran negociación emprendida para la liberalización del comercio mundial. Su objetivo apunta a complementar un tema que había quedado pendiente de gran ciclo anterior (ronda de Uruguay): el comercio agrícola.

En 1994 dentro de las distintas reuniones que se dieron en Marruecos se firmó el Tratado General sobre el Comercio de Servicios (General Agreement on Trade in Services o GATS), es el acuerdo multilateral que comprende por primera vez los servicios. Siendo esta probablemente la primera vez en la historia en la cual se trata institucionalmente el tema de los servicios. Se basa en el principio de que la liberalización del comercio de los servicios deberá generar mayor bienestar en la economía y, especialmente, a los usuarios de servicios.

En enero de 1995 comenzó a funcionar la OMC y con esto se firmaron varios acuerdos multilaterales, los cuales tuvieron en muchos casos un acuerdo del GATT como base. Un claro ejemplo de esto es el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) que tuvo como base para su desarrollo el GATS. El AGCS es uno de los acuerdos más importantes de la OMC y es el primero y único conjunto de normas multilaterales (firmado dentro del ámbito de la OMC) que abarca el comercio internacional de servicios.

Dicho acuerdo ha sido negociado por los propios gobiernos y establece el marco en el que pueden actuar las empresas y los individuos, estableciendo definiciones y conceptos en lo que se refiere al comercio internacional de servicios.

Como claramente surge de lo antedicho el CIS es un tema muy bueno, no habiendo demasiada normativa especializada debido a las diferentes categorías que lo abarcan y su dificultad a la hora de controlar ya que esto hace que su control sea o excesivamente caro o completamente imposible.

3.4 IMPORTANCIA Y PAPEL DE LOS SERVICIOS.

El comercio exterior de los servicios es una parte importante del PBI de los países si bien es difícil de medir los diferentes indicadores que se han usado para medirlo así lo indican, esto se da tanto en los países desarrollados como en los que se encuentran en vías de desarrollo.

En estos últimos es especialmente poco lo que se ha hecho en estos últimos años, en lo que respecta a promoción, políticas y normatividad. En muchas legislaciones no existen reglas específicas para apoyar la producción y exportación de servicios, lo que hubiera sido muy útil para la promoción del sector. En otros países, lo que sucede es que para promover la producción y exportación de servicios se aplica la misma normativa existente que para el estímulo de la producción de bienes, lo cual puede resultar benéfico en muchos casos pero en otros no, pues esto implica desconocer la plena esencia y las especificidades de los servicios, ya que los mismos no utilizan empaque, no tienen peso, no se embalan, como ya antes vimos tiene una serie de características que los hace muy particulares comercialmente hablando.

En general, la mayoría de las legislaciones nacionales intenta fomentar las exportaciones de bienes, servicios y tecnología de manera de poder ampliar los mercados de los productores nacionales y así producir un mejor comercio para sus habitantes, pero lo que ocurre en la práctica, es que el apoyo se concentra en

la exportación de bienes que son los que tradicionalmente se cuantifican en forma desagregada (debido a una mayor facilidad para su medición y por lo tanto una manera más tangible de ver los resultados de las acciones que realizan los diferentes gobiernos).

Los servicios juegan un papel importante en las economías mundiales, Si bien no existen mediciones oficiales o uniformes es posible aseverar que como ya mencionáramos que su participación en el PBI es grande, al punto que esta oscila entre un 39% en Nigeria y un 89% en Hong Kong.

Exportar servicios es participar en una de las actividades con mayor potencialidad y crecimiento en los mercados internacionales. En general, cuando se trabaja en el sector de servicios se habla de empresas que no contaminan el medio ambiente, también llamadas "industrias limpias".

Exportar servicios es beneficioso porque:

Gracias a la internacionalización del comercio y a la apertura a la inversión extranjera directa, las industrias dedicadas a la prestación de servicios legales, jurídicos, informáticos y de software, de turismo y de educación experimentan un crecimiento continuo y estable. Las actividades de servicios son, por lo general, trabajo intensivas y, en consecuencia, cuentan con un alto potencial para crear

puestos de trabajo como en el caso de la prestación de servicios en las áreas de arquitectura, de ingeniería, de la construcción y de la industria del turismo.

El sector de servicios contribuye al crecimiento de la economía mediante la transferencia de tecnología y el mejoramiento de los canales de información, entre otras cosas.

Los servicios brindan soporte al comercio de bienes y a otros servicios, los cuales no podrían llegar a su destino si no existieran los canales de distribución y de comercialización que provee aquel sector. Los servicios de distribución constituyen un vínculo crucial entre productores y consumidores, de manera que el desenvolvimiento de estas actividades resulta importantísimo para el bienestar de los consumidores.

Aunque la participación relativa de los servicios en el comercio mundial total aparentemente no habría tenido grandes variaciones en años recientes, los aumentos registrados en las estadísticas sobre exportaciones de servicios en valores absolutos han sido muy elevados (y presumiblemente las cifras reales son aún mayores, dado que es muy factible que la información disponible subestime el valor real del comercio en estas actividades). Por otro lado, los servicios sí han venido ganando peso en otras variables clave -tales como empleo, PBI o inversión extranjera directa - en buena parte del mundo. Adicionalmente, tal vez lo más novedoso es que servicios que antes eran débilmente transables, o no transables,

hoy registran tasas de comercio muy elevadas, y claras perspectivas de que ese comercio siga creciendo fuertemente. Estamos hablando de actividades tales como salud, educación, contabilidad, servicios jurídicos y de administración, publicidad e investigación y desarrollo, entre otras. En paralelo, rubros en donde las exportaciones ya eran relativamente importantes desde hace tiempo, como finanzas o construcción e ingeniería, han visto profundizar su nivel de internacionalización. Finalmente, industrias “jóvenes” como los servicios de computación y el software rápidamente se transformaron en actividades en donde el comercio internacional juega un rol clave.

Son varias las razones que están detrás de estas transformaciones. Tal vez las más relevantes entre ellas sean las siguientes:

- a) La fuerte difusión de las tecnologías de la información y las comunicaciones, que redujo notablemente los costos y el tiempo requeridos para generar, procesar, almacenar y transmitir información aún entre localizaciones remotas.
- b) La globalización de la competencia, que ha implicado un aumento de las presiones competitivas para las grandes empresas y la necesidad de adoptar estrategias basadas en la reducción de costos, la búsqueda de flexibilidad y la diversificación de mercados.

- c) La progresiva homogeneización de las prácticas de consumo, producción y organización empresarial a nivel mundial que se produjo como parte del mismo movimiento globalizador.
- d) Los procesos de reorganización empresarial que fomentaron las prácticas de tercerización (outsourcing), la concentración de las firmas en sus respectivos core business y la reestructuración de las grandes corporaciones en divisiones especializadas funcionalmente, todo lo cual creó unidades especializadas en la prestación de servicios que antes formaban parte de la dinámica interna de empresas cuya actividad principal estaba en otros rubros.
- e) El ascenso y plena integración a la economía global de países que disponen de enormes reservas de mano de obra, como China e India.
- f) Los cambios regulatorios que han tendido a dismantelar barreras previamente existentes para la exportación de servicios en sus diversas modalidades (fundamentalmente, en el seno de los acuerdos en la Organización Mundial de Comercio).

El grueso del comercio de servicios –al igual que en el caso de bienes o de los flujos de inversión extranjera directa- se realiza entre países desarrollados. Sin embargo, un buen número de países en desarrollo, así como varias economías en transición, han conseguido penetrar en el mercado mundial y presentarse como localizaciones atractivas para la atracción de inversiones sobre la base de la

disponibilidad de recursos humanos calificados a costo relativamente barato. Es el caso de diversas naciones asiáticas -China, India, Filipinas, Malasia, etc.- y de algunos países de Europa del Este (República Checa y Hungría entre los más destacados). Varias naciones de América Latina también se han sumado o intentan sumarse a esta tendencia, incluyendo a Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Uruguay entre otras.

La exportación de servicios claramente enfrenta oportunidades atractivas en un mercado mundial que presenta perspectivas de expansión rápida en diversos mercados (tanto geográficos como sectoriales) siempre y cuando en los países desarrollados, especialmente en los Estados Unidos, no prosperen las iniciativas tendientes a desalentar la exportación de puestos de trabajo en este tipo de actividades. Los países de América Latina, entonces, tienen ante sí la gran oportunidad de ingresar en los distintos segmentos del vasto mundo de los servicios, en búsqueda principalmente de generar divisas¹ y nuevas oportunidades de empleo para sus economías (en particular empleo de medio-alto nivel de calificación). El aprovechamiento de estas oportunidades no es, sin embargo, una tarea sencilla. Una rápida recorrida por la web nos advierte que la mayor parte de las naciones del mundo (desde Botswana a Suiza) está interesada en aprovechar esas mismas oportunidades. Algunas cuentan con ventajas difícilmente replicables (enormes reservas de mano de obra como China e India). En otros casos, ya hay activas políticas gubernamentales de apoyo a la exportación de servicios; en tanto, las legislaciones laborales, impositivas o el tratamiento a la inversión difieren

fuertemente entre distintos países. Factores de impacto general sobre la atracción de inversiones, como la estabilidad macroeconómica e institucional, favorecen a ciertos países en desmedro de otros. Asimismo, ciertos elementos constituyen ventajas/desventajas inmodificables (por ejemplo huso horario) o son de lenta modificación en el tiempo (por ejemplo dominio de determinadas lenguas).

Está claro que en un mundo en el que las oportunidades de negocio abundan los países de la región de todos modos conseguirán, en mayor o menor medida según sus posibilidades, subirse al tren de la exportación de servicios, tal como ha venido ocurriendo en muchos casos. Sin embargo, entendemos que ante la gran abundancia de localizaciones alternativas para desarrollar este tipo de actividades, es necesario que se diseñen estrategias o políticas que apunten a generar un ambiente favorable para la atracción de inversiones y la exportación de servicios así como para ir buscando formas de inserción más estables y que no se basen únicamente en las ventajas que puede ofrecer la región en materia de costos laborales, las cuales pueden ser transitorias.

Decimos esto fundamentalmente por la siguiente razón: la exportación de servicios y las inversiones asociadas tienen usualmente un carácter más disperso que el comúnmente observado en el mundo de los bienes. Esto es así porque:

- i) las inversiones “hundidas” en capital fijo son generalmente bajas;

- ii) los clientes o usuarios de los servicios probablemente no se enteran desde donde son provistos dichos servicios (nadie sabe donde se ubica la persona que atiende una llamada telefónica desde un call centre, mientras que al comprar un bien es fácil conocer su proveniencia gracias al “made in ...”);
- iii) en ciertos casos, las actividades de exportación de servicios no dependen de la existencia de redes densas –y de difícil replicación- de vínculos con proveedores, clientes, universidades, etc. en las economías de origen;
- iv) si bien en general se requiere de períodos más o menos extensos de capacitación, el tiempo de replicación de la mayoría de dichos procesos se mide a lo sumo en meses y en última instancia siempre se puede recurrir a las migraciones de personal para suplir ciertas necesidades.

3.5 EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS EN AMÉRICA LATINA

La importancia del comercio de servicios en América Latina²⁰

El comercio internacional de servicios en América Latina ha tenido por décadas un balance negativo; sin embargo, desde fines de los años noventa y en

²⁰Información extraída del artículo Antecedentes y perspectivas: " una visión desde los trabajadores " del Dr. Miguel Alberto Sánchez publicado en la Coordinadora de Centrales Sindicales del Cono Sur

los primeros años de la presente década, se observa un mejoramiento sistemático de la posición externa de ese segmento del mercado. Como se mencionó, el saldo de la cuenta de servicios en la balanza de pagos en América Latina es negativo. En 2004 alcanzó un déficit cercano a los 9.000 millones de dólares. Sin embargo, el Caribe y Centroamérica constituyen la excepción pues en el período analizado los servicios generaron superávit alcanzando en el 2004 los 6.700 y 2.500 millones dólares, respectivamente, que se originan fundamentalmente en el balance positivo de la cuenta viajes.

En efecto, al observar el año 2003 la cuenta viajes muestra un superávit de 11.890 millones de dólares; no obstante, ese monto no alcanza a compensar los déficit en transporte (9.628 millones de dólares) y en otros servicios (10.050 millones de dólares).

AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE: BALANZA DE SERVICIOS
(MILLONES DE DÓLARES)

Año	Saldo en viajes	Saldo en transporte	Saldo en otros servicios	Saldo en servicios total
1990	2 684,9	-5 180,1	-3 956,1	-6 451,4
1995	4 661,7	-11 999,1	-4 890,4	-12 227,8
2000	8 147,3	-13 356,4	-6 626,3	-11 835,4
2001	8 373,4	-13 285,3	-9 213,0	-14 125,0
2002	9 818,6	-10 761,9	-8 470,4	-9 413,7
2003	11 890,9	-9 628,5	-10 049,9	-7 787,5
2004	12 385,3	-11 911,2	-8 764,2	-8 290,0

Fuente: CEPAL en base a cifras proporcionadas por entidades nacionales y FMI.

América Latina mantiene un balance deficitario en el sector de servicios que afecta significativamente a su balanza de pagos. En la década del noventa su déficit pasó de 8.159 millones de dólares en 1990 a 20.034 millones de dólares en el año 2001. Sus importaciones son servicios de alto valor agregado (servicios financieros, servicios de informática, de comunicaciones, de construcción, de transportes, regalías y derechos de licencia, etc.) provenientes de los países industrializados, mientras que sus exportaciones son en general servicios de bajo valor agregado ligados al Turismo y a la explotación de la naturaleza en cuanto paisaje. Este sector de servicios muestra una dependencia y un déficit estructural producto de la inserción subordinada de América Latina en la economía mundial tanto en el plano industrial, tecnológico y de servicios de alto valor agregado

En las dos últimas décadas, la tasa de crecimiento del comercio internacional de servicios superó la registrada por el de bienes. En el año 2000, su valor sobrepasó los 1.400 millones de dólares (alrededor de 20% del comercio total de bienes y servicios), y estuvo más concentrado que el comercio de bienes, - ya que en el caso de estos últimos- los cinco mayores exportadores sumaron 38% del total, en comparación con 42% en el de los servicios.

Es ampliamente sabido que existen serias deficiencias en la cobertura, clasificación y medición de las transacciones internacionales de servicios, cuyos flujos tienden, en general, a ser subestimados. En el Manual de balanza de pagos

del FMI (MBP5) se definen tres grupos: el transporte, comprende todos los servicios utilizados para trasladar pasajeros, bienes y otros; viajes, es el conjunto de bienes y servicios adquiridos en la economía receptora por los visitantes con estada inferior a un año; y otros servicios, que abarca los servicios de comunicaciones, construcción, seguros financieros, información e informática, regalías y derechos de licencias, otros servicios empresariales, personales, culturales y recreativos, así como los servicios de gobierno no incluidos en otras partidas (FMI, 1993).

En los principales países industrializados la mayor parte de las exportaciones se concentra en la última de dichas categorías. En América Latina y el Caribe, por el contrario, más de la mitad de las exportaciones de servicios corresponde al rubro de viajes, lo que resalta la importancia de la región como destino turístico.

AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE: SALDO DE LA BALANZA DE SERVICIOS
Millones de dólares

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Anguillas	26.1	26.7	23.3	27.9	36.7	27.7	29.6	37.1	41.3	30.5	24.1	32.6	26.9	26.7	30.0
Antigua and Barbuda	206.8	203.6	207.7	249.0	256.8	200.6	206.2	340.1	269.4	261.9	262.1	230.8	221.7	238.9	268.8
Argentina	- 674.0	- 1 595.0	- 2 556.5	- 3 323.5	- 3 775.0	- 4 416.9	- 3 326.6	- 4 408.0	- 4 430.2	- 4 151.1	- 4 322.5	- 3 910.6	- 1 360.7	- 1 448.2	- 1 733.3
Bahamas	927.1	904.9	874.1	891.3	883.4	903.2	862.4	796.9	842.1	857.4	1 029.4	918.9	965.1	888.0	867.6
Barbados	403.7	399.0	409.7	416.9	484.7	503.5	539.8	549.8	591.4	571.1	602.9	570.0	537.6	631.7	671.9
Bélice	55.4	54.5	61.0	58.0	33.2	37.9	46.5	46.2	41.5	33.5	52.6	52.7	53.4	73.6	53.2
Bolivia	- 164.7	- 154.2	- 146.4	- 140.3	- 141.5	- 157.8	- 182.5	- 171.5	- 189.3	- 180.3	- 243.7	- 36.0	- 40.5	- 78.2	- 68.7
Brasil	- 3 761.0	- 3 891.0	- 3 342.0	- 5 590.0	- 5 246.0	- 1 495.0	- 8 059.0	- 9 309.0	- 9 045.0	- 6 803.0	- 7 162.1	- 7 759.3	- 4 857.2	- 4 931.1	- 4 772.6
Chile	- 228.2	33.6	- 176.0	- 228.9	- 150.0	- 334.1	- 0.6	- 135.8	- 451.8	- 737.2	- 718.8	- 844.3	- 701.5	- 617.1	- 580.3
Colombia	- 150.0	- 219.0	- 45.4	199.2	- 1 054.9	- 1 184.2	- 1 192.8	- 1 500.3	- 1 461.3	- 1 203.1	- 1 279.1	- 1 412.0	- 1 434.9	- 1 432.7	- 1 725.3
Costa Rica	59.3	156.6	130.7	222.9	334.9	56.1	20.3	140.2	233.6	470.9	662.8	757.1	687.8	838.7	907.3
Cuba	- 74.3	114.8	320.6	477.0	663.0	845.4	1 372.4	1 519.0	1 932.1	2 162.7	2 305.0	2 313.4	2 311.0	2 550.0	2 940.0
Dominica	3.4	6.1	10.1	12.9	13.8	17.6	21.8	25.2	32.6	41.8	37.1	24.1	26.0	33.7	40.5
Ecuador	- 266.0	- 344.0	- 316.0	- 463.8	- 431.6	- 445.5	- 427.4	- 543.5	- 563.1	- 461.2	- 420.0	- 571.9	- 709.1	- 691.3	- 764.5
El Salvador	14.6	- 12.0	12.4	- 51.1	- 41.7	- 121.2	- 90.2	- 152.2	- 148.8	- 162.5	- 234.9	- 250.4	- 239.7	- 179.9	- 108.8
Granada	31.3	35.4	40.5	46.5	60.3	60.7	60.9	49.7	49.6	61.9	65.4	62.2	41.2	47.9	65.2
Guatemala	- 27.6	102.4	88.7	74.3	52.6	- 39.0	- 100.7	- 61.7	- 151.9	- 91.2	- 47.8	- 116.9	- 79.3	- 67.5	- 115.4
Guyana	0.0	0.0	- 34.0	- 32.8	- 40.2	- 36.4	- 23.5	- 23.2	- 32.1	- 31.1	- 34.0	- 20.4	- 23.6	- 19.9	- 20.0
Haití	- 19.8	- 26.7	3.3	5.6	- 57.2	- 180.5	- 174.2	- 157.8	- 200.6	- 49.3	- 107.6	- 123.8	- 122.9	- 165.8	- 203.5
Honduras	- 82.5	- 51.7	- 41.2	- 70.8	- 68.6	- 76.1	- 44.5	- 26.0	- 69.7	- 26.3	- 118.6	- 227.9	- 187.2	- 181.2	- 224.0
Jamaica	329.1	321.8	389.6	437.2	524.9	494.1	463.7	467.2	476.8	655.4	603.2	383.1	314.7	564.7	0.0
México	- 2 229.0	- 2 090.0	- 2 684.0	- 2 525.0	- 2 721.4	64.1	- 94.0	- 1 433.0	- 1 350.0	- 2 273.3	- 2 323.4	- 3 557.6	- 4 048.2	- 4 600.7	- 4 649.2
Montserrat	5.4	7.0	7.5	12.0	12.8	9.8	- 1.8	1.0	- 7.7	- 1.3	- 2.9	- 9.9	- 2.4	- 6.4	- 7.6
Nicaragua	- 52.5	- 66.0	- 62.1	- 56.4	- 60.2	- 103.9	- 124.0	- 82.6	- 84.1	- 123.5	- 122.1	- 129.0	- 111.6	- 105.8	- 109.6
Panamá	402.9	368.5	308.3	321.0	339.4	431.6	559.0	427.5	638.2	701.2	853.6	899.0	968.1	1 254.1	1 295.4
Paraguay	- 16.0	- 27.0	- 99.9	- 154.2	- 157.2	- 126.9	- 59.3	0.4	49.6	62.4	175.2	165.2	113.8	236.7	235.5
Perú	- 366.0	- 412.0	- 574.0	- 549.9	- 470.3	- 733.3	- 670.9	- 796.4	- 667.1	- 662.8	- 704.7	- 890.1	- 841.2	- 854.1	- 842.5
República Dominicana	656.8	719.4	793.5	713.3	866.8	984.9	1 018.6	1 275.3	1 182.0	1 622.3	1 854.3	1 836.4	1 577.3	2 349.4	2 327.8
Saint Kitts y Nevis	19.1	33.5	39.8	37.2	47.5	26.9	27.2	29.5	38.6	16.7	22.5	24.1	10.9	27.9	59.0
San Vicente y las Granadinas	12.9	11.4	14.1	17.5	8.8	19.2	39.5	23.1	28.3	60.0	66.2	71.8	76.4	72.0	72.3
Santa Lucía	69.4	91.6	106.0	113.1	133.5	141.5	144.4	166.5	187.3	169.9	196.9	170.0	133.6	173.8	210.4
Suriname	* 134.3	* 134.6	* 135.7	* 95.1	* 40.9	* 57.3	* 65.7	* 102.2	* 134.9	* 72.0	* 134.6	* 114.9	* 127.6	* 136.6	* 146.6
Trinidad y Tabago	- 150.6	- 129.1	- 109.1	- 112.9	- 111.5	100.7	243.8	292.4	416.4	329.2	166.1	203.8	364.0	313.0	363.0
Uruguay	73.1	173.7	271.5	281.9	489.1	501.6	569.7	535.5	435.6	377.0	384.2	315.8	153.3	166.7	302.4
Venezuela, República Bolivariana de	- 1 351.0	- 2 202.0	- 2 951.0	- 3 185.0	- 3 095.0	- 1 165.0	- 3 269.0	- 2 968.0	- 2 649.0	- 2 639.0	- 3 253.0	- 3 305.0	- 2 309.0	- 2 644.0	- 3 626.0

Fuente: CEPAL en base a cifras proporcionadas por fuentes nacionales y FMI

EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS EN URUGUAY

El comercio internacional de servicios representa el 56% del PBI, de Uruguay, ocupa el 55 % del empleo total y el 57.6 % del empleo privado, paga mejores salarios que el resto de la economía privada. Tiene menor discriminación salarial por género que el resto de la economía. Tiene menor informalidad que la economía en su conjunto y exporta 1284 millones de dólares.

En grandes rasgos estas son las características más sobresalientes de cómo el comercio internacional de servicios afecta la económica de Uruguay, haciendo que cada vez sea más importante prestarles atención

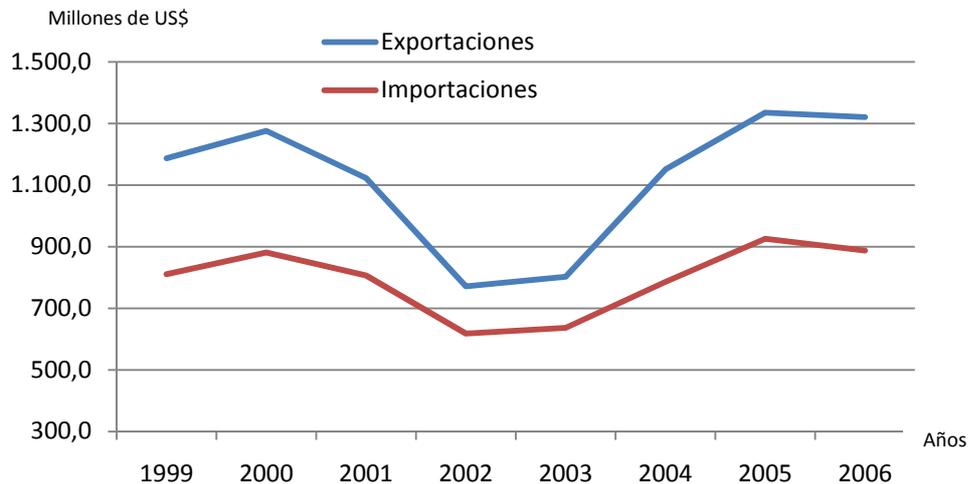
La onda actual de la globalización está caracterizada por el crecimiento del comercio de servicios y dentro de ellos los tradicionalmente nombrados otros servicios comerciales. A diferencia de otras manifestaciones de la globalización, en este caso, Uruguay viene participando de esta nueva evolución. El nuevo patrón de especialización se apoya en tres pilares complementarios que caracterizan a la inserción internacional en servicios comerciales de exportación: turismo; transporte; y otros servicios comerciales. El tercer pilar es menos convencional y está formado por un variado conjunto de nuevas actividades exportadoras. De ellas se estudiaron los siguientes sectores: financiero; software - tecnologías de la información; audiovisual. Con cifras para el año 2006, dentro de los países de la ALADI Uruguay se destaca como el único país en donde se

verifica un superávit en la balanza comercial en cada uno de los tres pilares antes mencionados.

La literatura denomina la especialización en estos sectores como comercio de tareas. La nueva onda implica la fragmentación del proceso productivo dentro de los servicios. Lo que se ha dado en llamar la construcción de la oficina global. Esta nueva realidad del comercio internacional está vinculada con la trayectoria del cambio tecnológico asociado tanto a la disminución de los costos de transporte como a la reducción de los costos de coordinar la realización de tareas distintas en diferentes lugares. Ambos fenómenos son en parte resultados del acelerado progreso técnico en las tecnologías de la información y asociado con la reducción de los costos de las telecomunicaciones internacionales. Según lo que establecen los nuevos modelos de comercio la nueva especialización está caracterizada por: su no predicción; cambios repentinos; son individuos específicos no a nivel de firmas, sectores o grupos de calificación afectados.

Los factores de localización y el tipo de estructura empresarial varía en cada uno de los tres sectores estudiados (financieros, software y audiovisual) sin embargo es posible identificar algunos elementos en común. La disponibilidad de recursos humanos calificados es considerada como un factor esencial, junto con cierto desarrollo de infraestructura especializada (conectividad facilitada). La estabilidad de los marcos jurídicos también es un factor central. Respecto de las

políticas públicas de apoyo, promoción, o apertura de mercados, se observa que en Uruguay los acuerdos internacionales no han cumplido un rol relevante pero en cambio sí las condiciones de liberalización que de forma sectorial en cada uno de los casos se logró desarrollar. Estas características de la evolución son diferenciales respecto a otros sectores en donde el difícil acceso a los mercados internacionales protegidos se convierte en un obstáculo al crecimiento de los mismos. En los nuevos sectores de servicios exportables el incentivo a la internacionalización viene promovido desde los mercados de destino. Lo que resulta fundamental es crear las condiciones locales de liberalización en el país que es potencialmente atractivo para la localización de la nueva tarea a ser comercializada.



URUGUAY - IMPORTACIONES DE SERVICIOS POR SECTOR

Valores en Millones de Dólares

	1990	1995	2000	2004	2005	2006
Transporte ¹	175	376	400	353	419	424
Viaje ²	111	236	281	194	252	213
Otros servicios empresariales ⁴	71	108	65	129	153	147
Servicios gubernamentales	29	44	39	38	39	39
Comunicaciones ³	..	49	23	19	20	19
Seguros	5	37	34	27	25	24
Servicios financieros	..	..	19	11	11	16
Servicios personales, culturales y recreativos	..	..	13	7	10	10
Regalías y derechos de licencia	..	8	7	4	7	7
Informática e información	..	..	2	4	4	4
Construcción	..	..	..	..	..	..
Total	393	858	882	786	939	902

FUENTE: UNCTAD. Handbook of Statistics 2006-2007
(TD/STAT.31), 01/07/2007.

URUGUAY - IMPORTACIONES DE SERVICIOS POR SECTOR

Porcentaje de Participación

	1990	1995	2000	2004	2005	2006
Transporte ¹	44,6	43,9	45,3	44,9	44,6	47,0
Viaje ²	28,4	27,5	31,9	24,6	26,8	23,6
Otros servicios empresariales ⁴	18,2	12,6	7,4	16,4	16,3	16,3
Servicios gubernamentales	7,5	5,1	4,5	4,9	4,1	4,3
Comunicaciones ³	..	5,7	2,6	2,4	2,1	2,1
Seguros	1,4	4,3	3,8	3,4	2,6	2,7
Servicios financieros	..	..	2,1	1,4	1,2	1,8
Servicios personales, culturales y recreativos	..	..	1,4	0,9	1,1	1,1
Regalías y derechos de licencia	..	0,9	0,7	0,5	0,7	0,8
Informática e información	..	..	0,2	0,5	0,4	0,4
Construcción	..	..	..	..	..	..
Total	100	100	100	100	100	100

FUENTE: UNCTAD. Handbook of Statistics 2006-2007
(TD/STAT.31), 01/07/2007.

1. Excluye seguro de transporte, el cual está incluido en servicios de seguros.
2. Incluye bienes y servicios adquiridos de una economía por viajantes no residentes en visitas no más extensas a un año.
3. Servicios postales, de correo y telecomunicaciones entre residentes y no residentes.
4. Incluye comercio y otros servicios conexos; servicios de leasing operacional; y negocios diversos, servicios profesionales y técnicos.

CAPITULO 4 – LOS IMPUESTOS QUE AFECTAN AL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS EN URUGUAY

4.1) INTRODUCCIÓN

Como hemos expresado anteriormente existen dos principales clases de impuestos que son los que afectan en mayor medida el CIS, en primera instancia y, en mayor medida , el impuesto al valor agregado y en segundo lugar el impuesto a la renta (o ganancias), es por esto que entendemos deberán ser nuestro principal foco de atención en nuestro análisis. Ya que los mismo serán los principales obstáculos a la hora del desarrollo del CIS.

A continuación haremos una breve descripción del sistema tributario uruguayo actual a nivel nacional para que el lector pueda ubicarse de mejor manera a la hora de referenciarlo al mismo.

Los impuestos de mayor relevancia (no son todos los impuestos existentes), que se aplican a las empresas y personas físicas en el régimen tributario actual son los siguientes:

1. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)
2. Impuesto al Patrimonio (IP)
3. Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF)

4. Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)
5. Impuesto al Valor Agregado (IVA)
6. Impuesto Específico Interno (IMESI)

1. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Es un tributo de carácter anual el cual tiene una tasa del 25% y grava las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades económicas de cualquier naturaleza. Se entiende por rentas de fuente uruguaya a las obtenidas de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos explotados económicamente en Uruguay (criterio de la fuente).

2. Impuesto al Patrimonio (IP)

Este impuesto grava:

- a. El patrimonio ubicado en Uruguay, al cierre del ejercicio económico anual a una tasa del 1,5% para las personas jurídicas salvo en algunos casos muy específicos²¹. Debido a su estructuración se tiende a decir que es un impuesto a los activos ya que los pasivos en muchos casos no se pueden deducir en su totalidad.

²¹ 3,5% para las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador, del 2,8% para el patrimonio de los bancos y casas financieras

- b. El patrimonio de las personas físicas. En este caso las tasas son progresivas y varían entre el 0,7% y el 2,5% (se proyecta unificar dichas tasas y reducirlas progresivamente hasta llegar a un 0,10% en el año 2016). El IP sobre las personas físicas tiene un mínimo no imponible individual el cual se duplica si se opta por liquidar como núcleo familiar.

3. Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF)

Es un impuesto personal y directo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas residentes definida de acuerdo a los señalado en el capítulo 2. El impuesto se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital (gravadas a tasas proporcionales que van desde el 3% al 12%) y las derivadas del factor productivo trabajo (gravadas a tasas progresivas que van desde el 0% al 25%). El tributo tiene carácter anual y se liquida como regla al 31 de diciembre de cada año.

4. Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)

Es un impuesto de carácter anual que grava las rentas de fuente uruguaya obtenida por personas físicas y jurídicas no residentes. El tributo se aplica a tasas proporcionales que oscilan entre el 3% y el 12% dependiendo del tipo de renta a la que se esté alcanzando. En general el tributo se aplica por vía de la retención a

través de las empresas locales que actúan con los no residentes, ya sea pagando o acreditando rentas al exterior. Cuando no exista un agente de retención designado, el contribuyente deberá designar un representante en Uruguay y tributar el impuesto de forma directa.

5. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Es un impuesto que grava la circulación interna de bienes y servicios, las importaciones y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles; la tasa básica es del 22% y existe una tasa mínima del 10% aplicable a ciertos bienes y servicios entre los que se destacan productos de primera necesidad y medicinas, también existe una serie de bienes y servicios exonerados de este impuesto.

6. Impuesto Específico Interno (IMESI)

Grava la primera enajenación realizada por los productores o importadores de ciertos productos en el mercado local. Las exportaciones no están gravadas. La tasa varía por cada artículo gravado y es fijada generalmente por el gobierno dentro de parámetros establecidos por la ley.

Como ya mencionáramos anteriormente la recaudación del IVA representa más de la mitad de la recaudación total de la DGI, es por esto que

comenzaremos por analizar la situación del IVA en lo que respecta al CIS, ya que entendemos esto generaría un mayor impacto en las cuentas fiscales uruguayas.

Composición de la recaudación tributaria (2009)

Impuesto al Valor Agregado (IVA)	54%
Impuesto Específico Interno (IMESI)	10%
Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)	14%
Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF)	11%
Impuesto al Patrimonio (IP)	6%
Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)	1%
Impuesto a las Rentas de No Residentes (IRNR)	1%
Resto	3%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

4.2) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO I.V.A.

Antes de adentrarnos en las especificidades del IVA para los servicios creemos conveniente resumir las características más relevantes de este impuesto de manera que el lector pueda comprender de manera más cabal las opiniones y referencias vertidas más adelante.

Es importante recordar que los sistemas impositivos cambian de un país a otro en función de los objetivos que cada gobierno persiga, ya sean económicos, políticos o sociales. Aún cuando en general la neutralidad²², equidad²³, sencillez²⁴, legalidad²⁵ e igualdad²⁶ se consideran los principios fundamentales que deben orientar el diseño de los sistemas tributarios. Existen distintas posiciones respecto a la forma de conseguir los mismos objetivos.

Aún cuando los diseños de los sistemas tributarios son muy particulares, se pueden clasificar entre:

- Los basados en la imposición directa, fundamentalmente a través del impuesto a la rentas, como ya mencionáramos.
- U otros que tienen como pilares a los impuestos indirectos (IVA y específicos a las ventas, como el caso del IMESI).

En el caso uruguayo, aún cuando se mantienen numerosos impuestos directos los cuales tienen un importante peso dentro de la recaudación, claramente se optó por un sistema del segundo tipo y la generalización del IVA profundiza esa tendencia.

²² “Principio de neutralidad” dícese del intento por parte del Estado de minimizar la distorsión que generan los impuestos, intentando dejar inalteradas las condiciones del mercado.

²³ “Principio de equidad o capacidad contributiva” es por el cual el Estado debe gravar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad para pagar impuestos.

²⁴ “Principio de simplificación” es aquel por el cual se intentara generar el menor costo de recaudación posible y simplificar a los contribuyentes la liquidación del impuesto para evitar la evasión.

²⁵ “Principio de legalidad” Dice que no puede haber tributo sin ley que lo establezca.

²⁶ “Principio de igualdad” Dice que se deberá tratar de igual forma a quienes reciban iguales beneficios de la actividad estatal.

Técnicamente el Impuesto al Valor Agregado es:

- a) Un tributo plurifase. Es “plurifase” porque lo pagan todos los sujetos pasivos en todas las etapas de la producción.
- b) No acumulativo sobre el valor agregado. Es “no acumulativo” pues el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución. Como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y de distribución corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y en conjunto el valor total del bien.

Sus ventajas son:

- a) Por sus características técnicas
 1. Existe oposición de intereses entre los contribuyentes de las distintas etapas del proceso.
 2. Resulta de fácil control para la administración.
 3. Es el instrumento más idóneo para asegurar la desgravación de las exportaciones.
- b) Respecto a la imposición a la renta

1. Incentiva el ahorro, y por consiguiente la inversión, en tanto grava el ahorro recién cuando se consume.
2. Permite fácilmente establecer mecanismos de devolución de impuestos a los exportadores. Es más difícil cuantificar la incidencia de impuestos directos a los efectos de establecer reintegros para no “exportar impuestos”.

c) Respecto a impuestos específicos

1. Se puede establecer una tasa más baja que en impuestos monofase²⁷ a la importación y producción, desestimulando la evasión.
2. La incidencia en el consumo final es la prevista cuando se fija la tasa correspondiente, al no existir distorsiones que dificultan los cálculos de incidencia económica.
3. Permite neutralidad del comercio y las formas de producción dado que su incidencia no cambia en función del grado de concentración vertical de actividades por parte de las empresas.

Sus desventajas son:

- a) La tributación directa presenta mayores ventajas en el terreno de la equidad. Un aspecto comúnmente criticado del IVA es su regresividad, esto es, grava mayor porción de la renta de quienes perciben menores

²⁷ Los impuestos monofase afectan una sola etapa de la producción o comercialización y se trasladan hacia delante en las etapas posteriores. El IMESI en Uruguay reviste esas características.

ingresos y menores porciones de la renta de quienes obtienen mayores ingresos.

- b) Las exenciones, principalmente en los sectores primarios, y los numerosos regímenes especiales, crean complicaciones en la administración del tributo y graves perturbaciones en el funcionamiento normal del sistema.
- c) Existe dificultad a la hora de introducir diferenciación entre las alícuotas de los productos o sectores. En ese sentido, es de difícil aplicación a la producción agropecuaria.
- d) Se generan problemas para la identificación de cuáles importes pueden descontarse.

DEFINICIÓN – HECHO GENERADOR

En la normativa uruguaya el IVA se encuentra definido en el 1° artículo del Título 10 del Texto Ordenado de 1996 el cual dice:

*“El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios **dentro del territorio nacional**, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.”*

Si bien esta primera aproximación nos daría a entender que únicamente se gravarían los servicios que fueran realizados dentro del territorio nacional, como veremos más adelante esto no es completamente cierto, ya sea por falencias en la normativa o en su aplicación.

ASPECTO ESPACIAL – TERRITORIALIDAD

¿Qué podemos resumir en lo que refiere a servicios de lo anteriormente visto? Que el IVA es un impuesto que grava la circulación de servicios dentro del territorio uruguayo, ¿Por lo tanto cualquier tipo de servicio que sea realizado dentro del territorio uruguayo pero utilizado por un no residente uruguayo deberá ser facturado con IVA? No, ya que el artículo 5 del título 10 nos señala lo siguiente:

“Artículo 5 - Territorialidad.- Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones no lo estarán las exportaciones de bienes. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.

Quedan comprendidos en el concepto de exportación de servicios los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el territorio nacional y los servicios prestados a organismos internacionales y que determine el Poder Ejecutivo.”

Si bien existen varias discusiones acerca de la constitucionalidad de la última oración del primer inciso del artículo 5, el cual fue agregado con la idea de levantar los problemas que generaba la anterior redacción del mencionado artículo. La anterior redacción era la siguiente:

“Artículo 5º.- Territorialidad.- Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el

contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes y servicios.

El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios.

Sin perjuicio de la facultad que otorga al Poder Ejecutivo el inciso anterior, para determinar las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios, se entienden por tales los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el territorio nacional.”

Con la redacción anterior el Poder Ejecutivo debía definir cuáles eran las características que debía cumplir un servicio para ser considerado exportación de servicios, pero en lugar de definir las características el decreto reglamentario (decreto 220/98) realizaba una lista taxativa de servicios que se consideraban exportación de servicios. Esta redacción estaba realizada de esta manera debido a la falta de control que existe sobre la exportación de servicio.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la sentencia 153/04 del 12/04/2004 expresó lo siguiente con respecto al decreto 220/98 vigente a la fecha de la sentencia (pre-reforma tributaria):

“1) Si bien, la ley omite definir el concepto de exportación de servicios, encomendando al Poder Ejecutivo determinar cuáles son las operaciones que quedan comprendidas dentro de dicho concepto, tal facultad delegada no es absolutamente discrecional, sino acotada a la labor de especificación del concepto legal indefinido.

2) El reglamento puede ser reputado ilegal cuando desviándose de la finalidad y objeto de la delegación conceptúe como exportación de servicios una

hipótesis totalmente ajena a lo que razonablemente se puede inferir de letra de la ley o, por el contrario, deje fuera del concepto situaciones que por su naturaleza deben entenderse englobadas en el mismo.

3) *La delegación atribuida al Poder Ejecutivo por la norma legal, consiste en especificar el concepto de exportación de servicios, en el sentido que la reglamentación no puede apartarse de los conceptos que la doctrina ha venido identificando como esenciales de la referida figura.*

4) *Tratándose de un instituto que carece de parangón en el derecho comparado, para desentrañar el significado del concepto de exportación de servicios resulta imprescindible, referirse a las definiciones dadas por nuestra doctrina.*

5) *La doctrina mayoritaria ha mencionado, en general, tres características paralelas que deben verificarse para que una determinada actividad califique como exportación de servicios frente al IVA, a saber:*

a) Que se trate de un servicio prestado en territorio nacional

b) Que sea contratado por una persona física o jurídica extranjera

c) Que el aprovechamiento económico del servicio se produzca fuera de las fronteras uruguayas.

6) *El TCA entendió que, en el presente caso, los decretos reglamentarios del IVA, limitan el concepto de exportación de servicios sólo a determinadas operaciones, dejando fuera situaciones que como la planteada, en la cual existió una operación que estaba comprendida dentro del concepto manejado doctrinariamente de exportación de servicios.”*

Con la reforma tributaria del año 2007 y la nueva redacción dada al artículo 5, se hizo que la exportación de servicios pasara de estar no gravada por el simple hecho de ser exportación de servicios²⁸, a estar gravada salvo que el

²⁸ Entendiéndose exportación de servicios en un amplio sentido, teniendo la misma las características que define el TCA en su sentencia 154/04 como definición de exportación de servicios y no como una lista taxativa.

Poder Ejecutivo lo determinase vía reglamentación. Esto llevó a que el Poder Ejecutivo continuara definiendo la exportación de servicios como una lista taxativa y redujera el concepto de exportación de servicios a los servicios mencionado en el decreto reglamentario.

Mas adelante se analizará en detalle cuales son los servicios mencionados por el decreto reglamentario del IVA, decreto 220/998 (con la redacción dada posteriormente a la reforma tributaria).

DEFINICIÓN DE SERVICIOS.

En el literal B) del artículo 2 del título 10 se define servicios:

“.....por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación. En tal caso se encuentran entre otros, los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones (comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado), las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general.

El servicios de financiaciones a que se refiere este literal, comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado.”

Por su parte al respecto el Dr. Andrés Blanco²⁹ nos dice que:

“...las prestaciones de servicios comprenderían, como dice Shaw, a todas las actividades o relaciones entre dos sujetos , de cualquier tipo, que, sin constituir una circulación de bienes, proporcionen a uno de ellos una ventaja o provecho que genere el pago de una contraprestación; o, como lo expresáramos nosotros, todas las operaciones que, sin tener como elemento central el traspaso definitivo de la disponibilidad económica de un bien, ocasionen un beneficio a un sujeto y revistan carácter oneroso”.

Como podemos ver esta definición de servicios utilizada para definir el IVA abarca las cuatro modalidades definidas por la OMC, pero dependerá de cómo se desarrolle su puesta en práctica para ver si podrá ser comparable con los parámetros expuestos por la OMC o no.

IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.

Un país puede ser tanto exportador de servicios como importador de servicios por lo cual es necesario que tenga una normativa donde se regulen estas dos situaciones ya que es imposible pensar que en esta era de la globalización exista un país que sea únicamente exportador de servicios o importador de servicios.

Sin embargo es importante recordar que la normativa y su implementación marcaran un claro camino en lo que respecta a la postura neta de un país. Por lo

²⁹ Blanco, Andrés, (2004), El impuesto al Valor Agregado, Volumen I, FCU

cual entendemos importante dividir el análisis normativo de manera de poder mostrar de mejor manera cual es la situación al respecto.

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Como ya mencionamos anteriormente a la reforma tributaria existía una situación de ilegalidad en lo que refiere a la definición de lo que se entendía por exportación de servicios.

Para dicha situación la DGI dejo muy clara su postura al respecto en la consulta número 4.561 de Agosto 2007 en la cual establece:

“...El Art. No. 5 del TIT No. 10 del Texto Ordenado 1996 establece claramente que no estarán gravadas las exportaciones de bienes y servicios, no obstante no define con precisión que se entenderá por tales conceptos.

Dado que los presentes obrados refieren al alcance del concepto de exportación de servicios, en adelante nos circunscribiremos a elucidar el significado que el legislador pretendió otorgar al término.

A diferencia de lo que ocurre con el caso de las exportaciones de bienes, para exportaciones de servicios no existen definiciones legales que provengan de otras ramas del derecho, ni tampoco existe acuerdo general respecto del alcance del término.

Por ese motivo, la ley incluyó un inciso que pretendió solucionar posibles dificultades interpretativas.

En aplicación del precepto legal el Poder Ejecutivo (P.E.) dictó sendos decretos determinando cuales son las actividades comprendidas en el concepto de exportación de servicios.

No obstante, las dudas interpretativas subsisten al punto que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (T.C.A.) con una integración diferente al actual, se pronunció (Sentencia N° 154/2004) entendiendo como ilegal la determinación realizada por el P.E.; esta Comisión de Consultas no comparte tal pronunciamiento por los motivos que se exponen a continuación.

El texto legal que se pretende interpretar, artículo 626 de la Ley No. 15.809 de 8 de abril de 1986 (inciso segundo del Art. No. 5 del TIT No. 10 T.O. 1996) establece: "El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios."

Del texto transcrito surge claramente que el legislador no solo no definió que se entendía por exportación de servicios, sino que además encomendó al Poder Ejecutivo a "determinar" cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto.

Según el diccionario de la Real Academia Española el verbo "determinar" significa:

- 1. Fijar los términos de algo*
- 2. Distinguir, discernir*
- 3. Señalar, fijar algo para un efecto*
- 4. Tomar resolución*
- 5. Hacer tomar una resolución*

Por lo tanto el Poder Ejecutivo está obligado a "determinar", o sea fijar los términos del concepto exportación de servicios.

El Poder Ejecutivo "determinó" cuáles son estas operaciones, listando una serie de actividades como las únicas que se consideran circunscriptas dentro del concepto.

De lo anterior se deduce que la ley no define el concepto, pero sí encomienda al P.E. a determinarlo. El P.E. ha "determinado" el concepto con el dictado de sendos decretos.

Resulta evidente que el P.E. no se ajustó a la definición doctrinaria de exportación de servicios, caracterizándolos o tipificándolos de una forma general, sino que por el contrario optó por elaborar una nómina taxativa de actividades tal como se expresó anteriormente.

Tal solución reglamentaria no sólo no colide con la norma legal, sino que se ajusta a lo exigido por ella, esto es, "determinar" el concepto. El hecho que el P.E. no haya adherido a la definición doctrinaria del concepto de exportación de servicios no implica que tal solución pueda ser tildada de ilegal, dado que la propia ley le otorgó tal discrecionalidad, revelada por la utilización del verbo "determinar". Si el legislador hubiese entendido que el P.E. debía limitarse a la definición doctrinaria, la norma legal debería tener una redacción diferente a la actual, tal vez más parecida a la de la Ley No. 14.100 de 29 de diciembre de 1972.

En efecto, ya el Art. No. 82 de la Ley No. 14.100 (recogido en el artículo 5 del Título 6 del Texto Ordenado 1979) incluía un inciso que establecía: "La exportación de los servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso".

El Poder Ejecutivo dictó en su momento, un decreto donde establecía cuales eran los casos de actividades que se podían considerar exportaciones de servicios. Esta solución reglamentaria fue fuertemente cuestionada por los contribuyentes por entender que se trataba de un decreto ilegal, porque tal limitación no se circunscribía a "justificar la forma" sino que "determinaba" una lista taxativa de operaciones que se podían considerar exportación de servicios, dejando fuera del beneficio a cualquier actividad que verificando la definición doctrinaria de "exportación de servicios" no estuviese incluida en la nómina reglamentaria.

A efectos de superar tal situación, se aprobó el Art. No. 626 de la Ley No. 15.809.

Con esta modificación legal se pretendió finalizar con tal controversia.

Es importante destacar que la voluntad del Poder Ejecutivo de la época, así como la del Poder Legislativo, fue la de "legalizar" el listado de operaciones dispuesto por el Poder Ejecutivo.

En ese sentido basta citar las palabras del Ministro de Economía en la comisión respectiva del Senado cuando expresaba: "La actual redacción a que se acaba de dar lectura establece que la exportación de servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso. No obstante, la norma reglamentaria del Decreto No. 666/979 de 1979, en su artículo 10 estableció taxativamente cuales eran los servicios comprendidos como exportación de servicios. Ante la dudosa legalidad de esa norma reglamentaria y debido a todas las dificultades de control que crea la norma legal con su actual redacción, se propone esta norma sustitutiva."

Pero no sólo los Poderes Legislativo y Ejecutivo entendieron así la norma, también podemos citar al Contador Walter Campo quien en la Revista

Tributaria N° 72 correspondiente al bimestre mayo -junio de 1986 (página 178) al comentar este artículo cuando aún no era ley sino simplemente proyecto, decía:

"...Los contribuyentes entendieron ilegal la limitación que establecía de hecho ese listado, ya que habría excedido la delegación legal que se reducía a "justificar la forma" y no a comprimir el alcance de la exención, reduciéndola a unos pocos casos concretos.

La disposición propuesta en el Proyecto de Ley Presupuestal modifica los términos del inciso 2° del artículo 5°, estableciendo que "El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios."

También en este caso, de aprobarse la propuesta, se eliminaría la causa de controversia entre Administración y Contribuyente".

También el Contador Jorge Rossetto³⁰ se refirió al tema. Expresando lo siguiente:

"El inciso segundo, a su vez, fue establecido por el artículo 626 de la Ley No. 15.809 del 8.4.1986, que sustituyó el texto originario que expresaba: "La exportación de los servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso". Como también se dijo más atrás, el Poder Ejecutivo había reglamentado el texto legal originario estableciendo una lista taxativa y restrictiva (y por ende tachable de ilegal) de las operaciones que se consideraban exportaciones de servicios, de manera que la sustitución del inciso segundo de ese texto legal por el actualmente vigente, permitió subsanar aquella tacha."

³⁰ Jorge Rossetto "Boletín de informaciones y comentarios útiles a la empresa" N° 28 correspondiente al mes de julio de 1989 - página 18.

Por último podemos citar al Dr. Andrés Blanco³¹ quien también opinó al respecto expresando: "En efecto, en vista de la evidente ilegalidad de los decretos, Decreto No.999/975 y Decreto No. 666/979 en relación a la Ley No. 14.100, el Poder Ejecutivo optó, en la confección del proyecto de ley que se transformaría en la Ley No. 15.809, por una completa delegación a la Administración en cuanto a la fijación del alcance de la exportación de servicios. Vale decir, se optó por "legalizar" la reglamentación....

.....Obviamente la disposición legal delegatoria significa la supresión en el derecho tributario uruguayo de la figura de la exportación de servicios en el sentido amplio expresado..... en la medida que tal denominación se restringe ahora a las operaciones que el Poder Ejecutivo considere como tales, suponiendo ello una enumeración taxativa en tal sentido."

Asimismo el propio Dr. Blanco³² también se refirió al tema expresando: "...el texto de la ley (en su sentido literal) en nuestra opinión se encuentra más próximo al otorgamiento de una facultad al Poder Ejecutivo a establecer una lista preceptiva de operaciones que puedan considerarse como exportaciones de servicios, que a la otra solución.

Por otro lado, también contribuyen a esta interpretación los antecedentes en la materia. Vista la evolución de las normas (sobre todo las normas reglamentarias), y vistas también las objeciones doctrinarias que se habían hecho a la limitación por vía puramente reglamentaria, sin ningún tipo de apoyo legal, a las operaciones que quedaban comprendidas en la figura, se trasunta en esta modificación su propósito de "legalizar" las soluciones que antes carecían totalmente de apoyo en la ley."

³¹ Dr. Andrés Blanco, (1995), Revista Tributaria N° 129 correspondiente al bimestre noviembre - diciembre de 1995 (página 546) en el artículo "La exportación de servicios en el IVA"

³² Dr. Andrés Blanco (2001),"Mesa Redonda sobre La exportación de servicios en el IVA" Revista Tributaria N° 163 correspondiente al bimestre julio - agosto 2001 (página 493)

Resulta evidente entonces, cual fue la voluntad de los órganos que contribuyeron a la creación de la Ley y es obvio también que la misma converge con la interpretación literal realizada anteriormente, con opiniones doctrinarias realizadas por profesionales ajenos a la Administración Tributaria emitidas antes y después de aprobada la Ley, y con la posición sostenida por la Dirección General Impositiva.

Por lo expuesto, se entiende que sólo podrán ser consideradas como exportaciones de servicios aquellas actividades determinadas como tales por el Poder Ejecutivo.

En el caso en estudio, solamente los servicios prestados a personas del exterior por concepto de comisiones por exportaciones se consideran como exportación de servicios de acuerdo al Decreto No. 167/003 de 30.04.2003. El resto de las comisiones generadas por la empresa están gravadas a la tasa básica del impuesto.”

Como podemos ver, la postura de la DGI claramente colide con la del TCA (en la sentencia 153/04) ya que existen diferencias de interpretación al respecto de la legalidad de la nomina taxativa que se genera con el decreto 220/998 (en su redacción anterior) lo cual demuestra que la razón para realizar el cambio en la redacción del artículo 5 fue la falta de capacidad de fiscalización de la DGI y no perseguir el verdadero espíritu de la norma.

Mostrando una vez más un ejemplo en el cual la DGI mantiene su criterio aun existiendo una sentencia del TCA contraria a tal posición, trayendo esta situación incertidumbre a los contribuyentes.

Con la nueva redacción del artículo 5 del título 10 el Poder Ejecutivo está facultado para determinar que exportaciones de servicios se encontraran **no gravadas** por el IVA, ya que si así no lo determinara el Poder Ejecutivo las exportaciones de servicios se encontrarían gravadas.

Concedidas estas facultades al Poder Ejecutivo este procedió a definir la exportación de servicios en el artículo 34 del decreto 220/998 y sus posteriores decretos modificativos, los servicios incluidos dentro de la definición de exportación de servicios son los siguientes:

“Artículo 34°.- Exportación de servicios.- Las operaciones comprendidas en el concepto de exportación de servicios son:

- 1. Los fletes para el transporte de bienes al exterior de la República, incluido el servicio desarrollado en el exterior en tanto constituya una única prestación, y los fletes de bienes a los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, y zonas francas, y los servicios de transporte prestados en territorio aduanero nacional, en relación a mercaderías manifestadas en tránsito aduanero.*
- 2. Los servicios prestados por las empresas de reparaciones o de construcciones navales y aéreas, correspondientes a su actividad de construcción, reparación, conservación y conversión de naves de desplazamiento superior a una tonelada, cualquiera sea su nacionalidad, incluyendo además, los materiales utilizados.*

3. *Actividades de limpieza, mantenimiento o aprovisionamiento de naves.*

Se consideran comprendidas en el presente numeral las actividades correspondientes al atraque y puesta a disposición de las infraestructuras e instalaciones portuarias, que posibilitan la operativa de embarque y desembarque de las embarcaciones que trasladan pasajeros y tripulantes, desde o hacia los cruceros de turismo que fondeen en las proximidades de puertos o instalaciones bajo competencia de la Dirección Nacional de Hidrografía del Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

4. *Los arrendamientos de servicios industriales prestados en territorio aduanero nacional, en tanto cumplan las siguientes condiciones:*

a) Que dichos servicios se realicen sobre bienes consignados desde fuera del territorio aduanero nacional, en régimen de admisión temporaria, sin operaciones de cambio y manteniendo el consignador la propiedad de los mismos durante su permanencia en el territorio aduanero nacional.

b) Que los referidos bienes sean introducidos en el marco del citado régimen directamente por el industrial prestador de los servicios de façón, quien deberá reexportarlos fuera de territorio aduanero nacional y será el único a quien se le reconocerá el carácter de exportador de servicios.

Las mercaderías reexportadas no podrán ser introducidas en ningún caso, a territorio aduanero nacional en el mismo estado, ni transformadas, ni formando parte de otro bien.

La Dirección General Impositiva y la Dirección Nacional de Aduanas establecerán los controles pertinentes que aseguran el cumplimiento de los extremos previstos en el presente numeral.

5. *Los servicios prestados por el concesionario de obras públicas, siempre que el Poder Ejecutivo haya exonerado del Impuesto al Valor Agregado a tales servicios, en aplicación del apartado B) del artículo 6° del Decreto Ley N° 15.637 de 28 de setiembre de 1984. Quedan comprendidos en el presente numeral, los servicios prestados por el concesionario de obra pública a que refiere el artículo 485 de la Ley N° 16.320 de 1° de noviembre de 1992.*

6. *Los servicios de seguros y reaseguros que cubran riesgos sobre:*
 - a) *Naves o aeronaves.*

 - b) *Mercaderías que se transporten de territorio extranjero a territorio aduanero nacional o a los exclaves referidos en el artículo 26° de este decreto o a Zonas Francas.*

 - c) *Mercaderías que se transporten de territorio aduanero nacional o desde los exclaves referidos en el artículo 26° de este decreto o desde Zonas Francas a territorio extranjero.*

 - d) *Mercaderías que se transporten de territorio extranjero a territorio extranjero, transiten o no por el país.*

 - e) *Los riesgos operativos de la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande.*

7. *Los servicios prestados exclusivamente en:*

a) Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7° y 95° del Código Aduanero, respectivamente.

b) Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8° del Decreto N° 412/992 de 1° de setiembre de 1992 y 1° del Decreto N° 455/994 de 6 de octubre de 1994.

c) Zonas Francas definidas por el artículo 1° de la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987.

Será condición necesaria para que los citados servicios sean considerados exportación, que los mismos deban prestarse necesariamente en dichas áreas.

Los servicios prestados por despachantes de aduana en relación a mercaderías que circulan en régimen de tránsito internacional se consideran comprendidos en este numeral.

8. Los arrendamientos de salas de convenciones, en tanto se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) la sala arrendada tenga por objeto la realización de eventos internacionales, y se encuentre registrada ante el Ministerio de Turismo y Deporte en las condiciones que este determine;

b) la contraprestación del servicio de arrendamiento esté claramente individualizada en relación al resto de los servicios prestados.

c) se cuente con la declaratoria de Interés Turístico por parte del Ministerio de Turismo y Deporte.

9. La transmisión al exterior de material televisivo producido en el país, ya sea mediante la remisión del soporte en que el producto se haya grabado o mediante la subida del mismo a un satélite o por otro medio que los avances tecnológicos permitan, así como todos aquellos servicios que deriven de la misma tales como la cesión de uso o venta de espacios publicitarios y la edición, producción y compaginación de contenidos; siempre que el servicio se preste a una persona del exterior para su utilización exclusiva fuera del país, conforme al contrato respectivo. Dichos extremos deberán ser fehacientemente probados a juicio de la Dirección General Impositiva.

Se consideran comprendidos en la presente disposición la edición, producción, traducción, compaginación y similares de señales de televisión compradas a IVA.

10. Los servicios de apoyo logístico a producciones cinematográficas y televisivas de empresas del exterior que no actúen en el país a través de un permanente, siempre que dichos servicios sean aprovechados exclusivamente en el extranjero.

Asimismo quedan comprendidos los servicios referidos en el párrafo anterior, prestados a empresas nacionales o del exterior que intervengan en coproducciones internacionales en las que participe la República Oriental del Uruguay. A tal efecto, el Instituto Nacional del Audiovisual dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, deberá expedir una constancia que certifique tal extremo.

11. Los siguientes servicios prestados a personas del exterior:

a) Los servicios de asesoramiento prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República.

Quedan comprendidos en este literal los servicios de carácter técnico, prestados en el ámbito de la gestión, administración, técnica o asesoramiento de todo tipo, y los servicios de consultoría, traducción, proyectos de ingeniería, diseño, arquitectura, asistencia técnica, capacitación y auditoría.

b) Los servicios prestados para el diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos específicos, entendiéndose por tales aquéllos que se produzcan previa orden del usuario.

c) La licencia del uso de soportes lógicos por un período o a perpetuidad.

d) La cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos.

En todos los casos a que refieren los literales anteriores, se requerirá que los citados servicios sean aprovechados exclusivamente en el exterior.

Asimismo, se consideran exportaciones los servicios referidos en los literales b), c) y d) del presente numeral, cuando sean prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas.

12. *Los servicios prestados por los Centros Internacionales de Llamadas, siempre que la actividad principal tenga como destino el exterior y por la parte referida a la misma.*

13. *Los servicios de telefonía fija prestados en zonas francas, recintos aduaneros y recintos aduaneros portuarios. Se entenderá que el servicio es prestado en los citados exclaves cuando el usuario se encuentre situado físicamente en los mismos.*

14. *Los servicios prestados por hoteles relacionados con el hospedaje a no residentes, tanto en alta como en baja temporada. A tales efectos se entiende por:*

a) Hoteles, a los establecimientos inscriptos como hotel, apart-hotel, motel, hostería de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto N° 384/997 de 15 de octubre de 1997, y a los establecimientos de turismo rural con alojamiento de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 371/002 de 25 de setiembre de 2002.

b) Servicios prestados por hoteles, a los de hospedaje y todos aquellos que sean cargados en cuenta al pasajero, con excepción del de restaurante.

c) No residentes, aquellas personas que acrediten tal calidad mediante la exhibición del correspondiente documento de identidad. La entidad prestadora del servicio deberá conservar adjunto a la vía de la factura que quede en su poder, fotocopia del referido documento.

Cuando la documentación corresponda total o parcialmente a servicios prestados o a prestarse a personas físicas no residentes, pero se

realice a nombre de quienes no tengan tal calidad, para ampararse al beneficio establecido en el presente numeral la entidad prestadora del servicio deberá:

1. Dejar constancia de tal hecho consignando en la factura o en un anexo el nombre, nacionalidad y documento de identidad de los prestatarios no residentes.

2. Conservar adjunto a la vía de la factura que quede en su poder, fotocopia del referido documento.

15. Control de calidad, asesoramiento y los servicios derivados de la actividad de comisionistas, prestados exclusivamente a personas del exterior en relación a exportaciones de bienes y servicios realizadas desde la República a los referidos sujetos del exterior.

16. Procesamiento de datos, en tanto tales datos correspondan a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el exterior de la República, y siempre que el producto de dicho procesamiento sea aprovechado exclusivamente en dicho ámbito espacial.

17. Transporte internacional terrestre de pasajeros al exterior de la República, correspondientes a las prestaciones realizadas en territorio nacional. En los casos de viajes de ida y vuelta y de viajes redondos, quedará comprendida en dicha nómina la totalidad del servicio prestado en territorio nacional.

18. Transporte marítimo y aéreo de pasajeros, nacional e internacional, correspondientes a las prestaciones realizadas en territorio nacional.

19. Los siguientes servicios:

a) Los derechos de uso y mantenimiento de las instalaciones para convertir ciclos de frecuencia de un importador del exterior del país para una eventual exportación de energía eléctrica desde nuestro país o un tránsito por territorio aduanero nacional.

b) El derecho de operación de las instalaciones para convertir ciclos de frecuencia, salvo cuando integre el costo de energía eléctrica exportada, generada en nuestro país o adjudicada a él, en cuyo caso será de aplicación el régimen de la exportación de bienes.

20. Los siguientes servicios prestados a la Secretaría Administrativa del Mercosur y al Parlamento del Mercado Común del Sur en el marco del Convenio de Financiación ALA/2006/18- 200 de 31 de agosto de 2006 suscrito entre la Unión Europea y el MERCOSUR:

a) Servicios de asesoramiento.

b) Servicios prestados para diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos específicos, entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden.

c) Licencias del uso de soportes lógicos por un período o a perpetuidad.

d) Cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos.

21. Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales (entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario) y la licencia de uso de contenidos digitales por

un período o a perpetuidad, siempre que sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior.

22. Los servicios de investigación de mercado y de investigación social; y los servicios de relevamiento y procesamiento de datos, prestados a entidades del exterior con destino a las mencionadas actividades de investigación. Los servicios referidos deben desarrollarse en territorio nacional y deben ser aprovechados exclusivamente en el extranjero.

23. Los servicios prestados por los prácticos navales en el ejercicio de su función.

24. Los servicios prestados a compañías de navegación aérea vinculados a:

a) la atención, despacho y control, de pasajeros, carga y equipaje,

b) seguridad.

Será condición necesaria para que tales servicios sean considerados exportación de servicios, que los mismos deban ser necesariamente prestados en los aeropuertos internacionales sitos en el país.

25. Los servicios publicitarios prestados por agencias de publicidad a clientes del exterior, cuyo material sea utilizado exclusivamente en el extranjero. Dichos servicios podrán tener principio de ejecución en el territorio nacional, siempre que su utilización tenga como destino el exterior. Quedan comprendidos todos los materiales y servicios publicitarios que sean desarrollados por agencias de publicidad y que tengan como destino final el exterior.

26. *Los servicios de mediación prestados por inmobiliarias, vinculados al arrendamiento temporario de inmuebles con fines turísticos.*

A tal fin se entenderá:

a) Por arrendamiento temporario a aquel cuyo plazo no exceda los cuatro meses;

b) Por inmuebles con fines turísticos, los destinados a la casa habitación de los arrendatarios, siempre que éstos tengan su residencia habitual en otro departamento del país o en el exterior. A tales efectos, la entidad prestadora deberá adjuntar a la factura que quede en su poder una declaración jurada del arrendatario en la que se haga constar tal condición.

27. *Los servicios prestados relativos a estudios de biodisponibilidad y bioequivalencia de medicamentos, siempre que los mismos sean, prestados a entidades del exterior. Los servicios referidos deben desarrollarse en territorio nacional y deben ser aprovechados exclusivamente en el extranjero.*

28. *Los servicios de transcodificación, subida a satélite y acceso condicionado (CAS) de señales de televisión, siempre que tales señales estén destinadas a ser utilizadas exclusivamente en el exterior.”*

Como se puede apreciar el listado es bastante extenso y específico, no deja puertas abiertas para las interpretaciones o nuevas situaciones que se pudieran generar. Esta situación es altamente discutible ya que a través del decreto se está

limitando el espíritu de la ley y no se dan parámetros reales de lo que se entiende es una exportación de servicios.

Según varios autores con la redacción dada al artículo 5 del título 10 se está violando el artículo 2 del código tributario, el cual invoca el principio de legalidad:

“Artículo 2º.- (Principio de legalidad).- Sólo la ley puede:

- 1º) Crear tributos, modificarlos y suprimirlos.*
- 2º) Establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables.*
- 3º) Establecer exoneraciones totales o parciales.*
- 4º) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.*
- 5º) Crear privilegios, preferencias y garantías.*
- 6º) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales.*

En los casos de los numerales 2º, 3º y 4º la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables.”

Ya que se está delegando en el Poder Ejecutivo la potestad de definir que exportaciones de servicios se encuentran gravadas y cuáles no, cosa que el principio de legalidad claramente no permite.

Si bien esta discusión es importante, no ha generado tantos problemas como la anterior redacción del artículo 5 del título 10.

El listado taxativo que define lo que se considera exportación de servicios genera una enorme dificultad si nuestra intención es realizar una comparación entre nuestra normativa y lo que plantea la OMC como comercio internacional de servicios, ya que si bien la definición de servicios dada en nuestra normativa abarca la definición de la OMC, el listado claramente no toma en cuenta las 4 modalidades de comercio internacional. El decreto 220/998 no considera como exportación a varios servicios que bajo las definiciones de la OMC si deberían de ser considerados.

Dichas diferencias generan dos problemas: uno es la estandarización de la normativa al respecto ya que se vuelve muy complejo el relacionamiento normativo y dos, complejiza el cruce de información ya que las bases sobre las cuales se producen la información por los diferentes organismos deberá ser ajustada para poder cruzarla y compararlas.

IMPORTACIÓN DE SERVICIOS

Dentro de la normativa del IVA no existe reglamentación o artículos que se refieran exclusivamente a la importación de servicios, sin embargo eso no quiere decir que no se haya legislado sobre el tema, sino que la legislación existente no es uniforme en lo que respecta a la importación de servicios ya que actúa de diferentes maneras sobre las diferentes modalidades de comercio definidas por la OMC.

Para el IVA se define importación en el literal c) del artículo 2 del título 10 de la siguiente manera:

“...C) Por importación se entenderá la introducción definitiva del bien al mercado interno...”

En dicha definición no se incluye los servicios pero si prestamos atención al artículo 1 del título 10 veremos que dice:

*“...la prestación de servicios **dentro del territorio nacional**...”* por lo cual si tomamos estos dos punto y adicionamos lo expresado por el Dr. Andrés Blanco³³ en lo que se refiere a la importación de bienes y su inclusión como hipótesis del aspecto material del hecho generador nos dice que: *“...el criterio del destino supone gravar con el IVA a todas las introducciones de bienes provenientes del exterior que ingresen al mercado interno con el propósito de ser consumidos dentro de él, a la vez que no aplicar el impuesto a la salida de bienes del mercado interno hacia el exterior. En el caso de las primeras, la aplicación del IVA apunta a cumplir el requisito de que los bienes provenientes del exterior que se consuman en el país reciban un tratamiento por el impuesto igual al que reciben los bienes de producción local, o más exactamente que la incidencia final del impuesto sea idéntica tanto respecto de los bienes extranjeros como de los bienes locales.”*

Si sumamos los puntos antes mencionados podemos concluir claramente que la importación de servicios, siempre y cuando los mismos sean prestados dentro del territorio nacional (se basa en la modalidad D de la OMC -movimiento

³³ Blanco, Andrés, (2001), El impuesto al Valor Agregado, Volumen I, FCU

de personas-), se encontrará gravada con IVA, no así los prestados desde el exterior.

También podemos concluir que la intención de gravar los servicios prestados dentro del territorio nacional con IVA va en la misma dirección que lo señalado por Andrés Blanco en el extracto que citábamos anteriormente para la introducción de bienes, ya que al gravarlos con el IVA se intenta igualar el tratamiento impositivo que se da a ambos bienes, por lo tanto es lógico asumir que se busca seguir el mismo camino y de esta manera se fundamenta la gravabilidad de los servicios.

Si bien la OMC define el libre acceso de mercados como uno de los pilares para el comercio internacional creemos que en este caso no se estaría cumpliendo completamente con ese espíritu ya que existen puntos que no se han tomado en cuenta para poder llegar realmente a un tratamiento igualitario entre el servicio importado y el servicio local. A nuestro entender no se han considerado los siguientes puntos:

- 1- Los prestadores de servicios que prestan sus servicios desde el exterior pero que el aprovechamiento económico de los mismos es realizado en Uruguay no se encuentran gravados por IVA y por lo tanto se encuentran en una situación de mayor ventaja que los prestadores locales.

2- No se analiza la tributación de cada prestador de servicios, pudiendo ocurrir que algunos paguen doble tasa de IVA ya que pueden pagar en su lugar de origen y a la vez verse obligados a pagar en Uruguay cuando prestan un servicio dentro del territorio nacional. Esta situación se puede salvar mediante la firma de convenios de doble imposición (CDI).

Entendemos que las complicaciones de seguimiento para la prestación de servicios desde el exterior puede ser increíblemente complejo para la DGI pero como todas las limitaciones de las situaciones en la vida real también entendemos que existe manera de perfeccionarla.

AGENTES DE RETENCIÓN

La recaudación del IVA sobre la importación de servicios presenta un gran problema para la administración fiscal, actualmente la manera que se ha encontrado de resolver este tema es a través de los agentes de retención. En el IVA los mismos se encuentran definidos en el artículo 4 del decreto 220/998 el cual nos dice:

“Artículo 4° - Agente de retención.- Designase agentes de retención a quienes paguen o acrediten retribuciones por servicios gravados a personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior.

Serán también objeto de retención las mismas retribuciones pagadas o acreditadas a personas jurídicas del exterior que no actúen en el país por medio

de un establecimiento permanente; así como las pagadas o acreditadas por un establecimiento permanente a su casa matriz u otros establecimientos permanentes del exterior, y por la casa matriz a sus establecimientos permanentes del exterior.

En tales casos, se considerara que el precio incluye el impuesto que se reglamenta.”

En palabras del Dr. Blanco³⁴:

”El inciso tercero de este artículo 4 del decreto 220/998 nos dice que “se considerara que el precio incluye el impuesto que se reglamenta”. Vale decir que, para calcular el monto a abonar al fisco por parte del agente de retención no se aplicara la alícuota del impuesto sobre el monto de la contraprestación (como ocurre en la mecánica normal del IVA), sino que dicho monto se considerara comprendido en la suma abonada por el agente al prestador de servicio”.

Por lo tanto es posible cuestionarse si en realidad el objetivo de la normativa es igualar la importación de servicios a los servicios locales o simplemente tiene un fin recaudador.

Como ya mencionamos el IVA en el caso de la importación de servicios está enfocado únicamente en la modalidad D, ya que no se considera como importación de servicios cuando un agente realiza inversión extranjera directa y presta servicios dentro del territorio nacional, en estos casos se toma como que la generación de este IVA es local y no que el mismo esta generado por la inversión realizada por el agente que procede del extranjero.

³⁴ Blanco, Andrés, (2004) El impuesto al Valor Agregado, Volumen II, FCU

4.3) IMPUESTOS A LA RENTA

Como mencionamos el comienzo del capítulo en la resumen del sistema tributario uruguayo, existen 3 impuestos que se abocan a gravar la renta generada por los diferentes agentes económicos, estos son el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). Cada uno de estos tres impuestos afecta las rentas generadas por diferentes agentes económicos, por lo cual dividiremos el análisis prestando atención a las particularidades de cada impuesto en lo que refiere a la prestación de servicios.

4.3.1) Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

El IRAE es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza, como se establece en el artículo 1, título 4 del Texto Ordenado 1996:

“Artículo 1º.- Estructura.- Créase un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza”.

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

El hecho generador del IRAE en su aspecto material está definido por el artículo 2 del título 4, el cual nos dice:

“Artículo 2º.- Rentas comprendidas.- Constituyen rentas comprendidas:

A) Las rentas empresariales.

B) Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.

C) Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo.”

Para poder comprender el alcance de las rentas que están incluidas dentro del hecho generador es importante especificar que se entiende por rentas empresariales, dicho termino queda definido en el artículo 3 del título 4 el cual dice:

“Artículo 3º.- Rentas empresariales.- Constituyen rentas empresariales:

A) Las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.

2. *Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho se regularán por lo dispuesto en el numeral 8.*
3. *Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.*
4. *Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.*
5. *Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.*
6. *Los fondos de inversión cerrados de crédito.*
7. *Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.*
8. *Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. No estarán incluidas en este numeral las sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco estarán incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.*

B) En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:

1. *Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.*

En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:

i) El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.

ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

2. Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.”

También debemos definir el termino rentas asimilables a empresariales, la definición de dicho termino se encuentra en el artículo 4, del título 4, el cual dice:
“Artículo 4º.- Rentas asimiladas a empresariales.- Se consideran rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en el artículo precedente, las resultantes de:

A) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos. Se entenderá por loteos aquellos fraccionamientos de los que resulte un número de lotes superior a 25. Si el fraccionamiento

no reviste el carácter de loteo, será de aplicación el numeral siguiente.

B) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados exceda el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones.

Quedan excluidas del presente literal:

- 1. Las ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.*
- 2. Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, al titular por herencia o legado.*
- 3. Las ventas de unidades de acuerdo al Decreto-Ley N° 14.261, de 3 de setiembre de 1974, en que se tendrá la del edificio como una sola venta.*

Los contribuyentes incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por aplicación de los literales A) y B) del presente artículo, tributarán el impuesto correspondiente a cada uno de dichos literales por separado.”

En los que respecta a las rentas referidas en el punto C del artículo 2, las rentas comprendidas en el IRPF veremos sus definiciones más adelante cuando analicemos este impuesto.

Un cambio que trajo aparejado la reforma tributaria del año 2007, fue el hecho de que se abandono la postura de que para gravar las rentas las mismas deberían combinar capital y trabajo, lo cual amplio considerablemente el espectro de rentas incluidas en este impuesto el sucesor del IRIC (Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio).

ASPECTO ESPACIAL

El mismo se encuentra definido en el artículo 7 del título 4 el cual dice:

“Artículo 7º.- Fuente uruguaya.- Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Se considerarán de fuente uruguaya las rentas de las compañías de seguros que provengan de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieran a personas que al tiempo de celebración del contrato residieran en el país.

Asimismo, se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto.

Facultase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en el inciso precedente se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en este impuesto.

Las rentas a que refiere el literal K) del artículo 17 de este Título, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya, siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación en su caso, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 de este Título.

B) Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, dentro del período a que refiere el literal anterior, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.”

Se gravarán las rentas de fuente uruguaya, considerando como tales las *“rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.”* Continúa el artículo 7 agregando que *“se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto.”* Y luego faculta al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando estas últimas rentas se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en este impuesto.

ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal del IRAE se encuentra definido por el Artículo 8 del título 4 el cual dice:

“Artículo 8º.- Año fiscal.- Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva (DGI). En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil; sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales, la citada Dirección queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en fecha que no coincida con el año fiscal.

Igual sistema se aplicará para la imputación de los gasto.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias cerrarán el ejercicio fiscal al 30 de junio de cada año, salvo que conjuntamente con las mismas se realicen actividades industriales y se lleve contabilidad suficiente, en cuyo caso el ejercicio fiscal coincidirá con el económico. No obstante, mediando solicitud fundada del contribuyente, la DGI podrá autorizar distintos cierres de ejercicio.”

Esto quiere decir que la obligación de pagar el IRAE se generará al final del ejercicio fiscal o cuando la DGI lo establezca.

En la práctica cada contribuyente podrá definir el mismo y ajustarlo a la realidad de su actividad, salvo que la DGI dictamine lo contrario, como por

ejemplo el caso de los contribuyentes que realizan actividades agropecuarias las cuales tiene cierre de ejercicio preceptivo al 30/06 de cada año.

ASPECTO SUBJETIVO

¿A quién grava el IRAE? El artículo 9 del título 4 define a los sujetos pasivos como:

- “A) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.*
- B) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.*
- C) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.*
- D) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.*
- E) Los fondos de inversión cerrados de crédito.*
- F) Los fideicomisos, excluidos los de garantía.*
- G) Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.*
- H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.*
- I) Los grupos de interés económico.”*

En muchos casos los sujetos pasivos del IRAE son subjetivos ya que simplemente por su forma jurídica esto los convierte en contribuyentes por más que no cumplan con el hecho generador.

Un claro ejemplo de esto son las sociedades anónimas y/o los recientemente incorporados fideicomisos los cuales fueron incluidos en la reforma del año 2007.

DEFINICION DE SERVICIOS

Dentro de la normativa del IRAE no existe una definición específica de lo que se entiende por servicios, sino que simplemente se recurre a las definiciones de diferentes tipos de renta, como ya mencionamos esto se da en el artículo 2, del título 4. A diferencia del IVA en este caso se gravará la generación de una renta y no una actividad determinada, puede ocurrir que una S.A. preste servicios varios pero debido a una mala administración o variaciones en el tipo de cambio (u otras circunstancias) pueden ocasionar que durante un ejercicio no se genere renta fiscal alguna, por lo tanto no se habrá configurado el hecho generador del impuesto y consecuentemente no existirá la obligación de pagar el mismo.

El simple hecho de prestar un servicio no configura el hecho generador del IRAE, lo que lo configura es la obtención de una renta fiscal por parte del prestador del servicio, esta renta obtenida deberá cumplir con las condiciones materiales, espaciales, temporales y subjetivas del impuesto para que esté se genere.

Por lo tanto para poder realizar un análisis focalizado en el comercio internacional de servicios debemos analizar cuando surgen operaciones gravadas, es decir cuando obtendremos un ingreso que deberá ser considerado dentro de nuestro cálculo de renta neta. Posteriormente a la realización del cálculo de la renta neta (valuada según normas fiscales) podremos recién decir si existe o no IRAE a pagar.

Para poder determinar si un ingreso es gravado o no, lo primero que debemos analizar es si dicho ingreso cumple con el criterio de la fuente, que se establece en el artículo 7 del título 4. Para poder considerar un ingreso como gravado debemos saber donde se presta efectivamente el servicio, si el servicio es prestado dentro del territorio nacional el mismo se lo considera como gravado, lo cual generará que la renta que se genere por el mismo sea gravada. Si dicho servicio es prestado efectivamente fuera del territorio nacional se lo considerara como un ingreso exento ya que no cumple con el criterio de la fuente.

En estos casos no importa quién sea el beneficiario/comprador del servicio prestado, a los efectos de definirlo como un ingreso gravado o no gravado lo que nos importa es el lugar donde efectivamente es prestado el servicio.

EXONERACIONES

Existen diferentes tipos de exoneraciones para diferentes actividades las cuales se encuentran en diferentes normas. A los efectos de este trabajo solamente analizaremos las rentas exentas que están definidas en el artículo 52 del título 4 ya que entendemos que las mismas son las que afecta en CIS. A continuación resumimos las exenciones referidas:

“Artículo 52º.- Rentas exentas.- Estarán exentas las siguientes rentas:

A) Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia.

Facultase al Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre, a condición de reciprocidad.

B) Los fletes para el transporte marítimo de bienes al exterior de la República, no incluidos en la exoneración del literal anterior.

.....

G) Las obtenidas por las instituciones culturales o de enseñanza. Quedan comprendidas en este literal, las rentas obtenidas por las federaciones o asociaciones deportivas o instituciones que las integran, así como las ligas y sociedades de fomento, sin fines de lucro.

.....

I) *Las provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional, ni estén destinadas al mismo. La exoneración será asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% (cinco por ciento) del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves, que se realicen en dicho período. En tal caso será de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia.*

.....

P) *Las obtenidas por los usuarios de Zonas Francas de acuerdo a lo dispuesto por Ley N° 15.921, de 17 de diciembre de 1987, y sus normas modificativas y complementarias.*

.....

R) *Las obtenidas por sociedades cooperativas, por las sociedades administradoras de fondos complementarios de previsión social a que refiere el Decreto-Ley N° 15.611, de 10 de agosto de 1984, y por las Sociedades de Fomento Rural incluidas en la Ley N° 14.330, de 19 de diciembre de 1974, siempre que sus actividades sean sin fines de lucro.*

S) *Las derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos,*

que determine el Poder Ejecutivo, siempre que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.....”

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE SERVICIOS

En el artículo 10 del título 4 se define el concepto de establecimiento permanente, dentro del cual surge específicamente el concepto de establecimiento permanente de servicios.

“Artículo 10º.- Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente. La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros, los siguientes casos:

- A) Las sedes de dirección.*
- B) Las sucursales.*
- C) Las oficinas.*
- D) Las fábricas.*
- E) Los talleres.*
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
- G) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.*
- H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.*

No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- 1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.*
- 2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.*
- 3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.*
- 4. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información, para él no residente.*
- 5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.*
- 6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5- actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que*

las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

No se considera que un no residente tenga un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado.”

El concepto “establecimiento permanente de servicios” es incorporado en el literal h) del artículo 10 del Título 4. El texto del mismo es tomado del Modelo de Convenio de doble imposición de la ONU extendiendo la definición de establecimiento permanente al caso de prestación de servicios.³⁵ No hay en la ley ni en la reglamentación de ésta, una definición de los términos “prestación de

³⁵ El Modelo ONU, a diferencia de los restantes modelos, incluye una nueva forma de establecimiento permanente: la prestación de servicios. Otra particularidad del Modelo ONU, y que únicamente éste menciona, es el caso de las empresas de seguros.

servicios” y “consultoría”, con lo cual se entiende comprendida toda clase de servicios en relación al desarrollo del negocio y todo asesoramiento brindado por un profesional especializado en alguna materia que sea de utilidad para la toma de decisiones. Como nos dice el profesor Juan Ignacio Fraschini:

“Sin embargo, a nivel de un convenio de doble imposición puede intentarse una definición negativa en función de aquellos ingresos derivados de actividades que se encuentran específicamente reguladas en otras disposiciones. Así, podrían quedar fuera las regalías por concepto de know-how (Art.12), los servicios personales independientes (Art.14) y servicios personales dependientes (Art.15), los servicios vinculados a la construcción e instalación de maquinaria (Art.5 inc.3 lit a)) y los servicios de carácter auxiliar o preparatorio (Art. 5 inc.4). Como veremos, los servicios personales independientes sí quedarían comprendidos en el EPS uruguayo, si el profesional se sirve de empleados u otro personal contratado.”³⁶

Respecto a este tema podemos encontrarnos frente a situaciones complejas como se expone a continuación.

Puede darse el caso de que un no residente contrate personal en la República, lo lleve al exterior a desarrollar actividades (por ejemplo un proyecto) por más de seis meses con la finalidad de que luego vuelva al país a volcar los resultados de tales actividades. Si nos atenemos a la definición del literal h), el no residente estaría configurando un establecimiento permanente de servicios en nuestro país. O sea que el hecho que sería determinante para que el no residente tribute IRAE y no IRNR es la participación por un plazo de seis meses de personal

³⁶ Fraschini, Juan Ignacio, La prestación de servicios y el establecimiento permanente, pág.61

contratado en la República. Otro caso posible es que el no residente que configura el establecimiento permanente de servicios, en virtud de estar más de 183 días en el país, pase a ser residente y por ende se convierta en contribuyente de IRPF. El requisito de que el personal sea contratado “en” la República parece un tanto fácil de eludir ya que bastaría que el personal firme su contrato en el extranjero para que no se cumpla la condición que configure el establecimiento permanente.

En cuanto al término temporal exigido hay varias cosas que decir. Para empezar, no define la ley ni la reglamentación el término “mes” con lo cual lo más coherente sería entender que 6 meses equivalen a 183 días. Por otra parte, al decir la ley que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses” debe asumirse que la prestación del servicio no debe necesariamente ser permanente sino que en conjunto abarquen tal lapso de tiempo. Ahora bien, la interrogante que puede plantearse aquí es si tal período comienza a contarse desde el comienzo de las actividades o desde la firma del contrato que vincula a las partes. Coincidiendo con el Dr. Fraschini, consideramos que lo que debe primar es la ejecución de la prestación y no la mera existencia de la relación jurídica.

Una vez configurado el establecimiento permanente, las entidades no residentes pasara a tributar IRAE por todas las rentas obtenidas en el territorio nacional, actúa lo que se llama fuero de atracción ya que se liquidara en cabeza

del establecimiento permanente todas las rentas obtenidas por la entidad no residente, no importa si esta constituye una sucursal en Uruguay o no.

4.3.2) *Impuesto a las Rentas de las Personas físicas*
(IRPF)

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

El aspecto objetivo de este impuesto se encuentra definido en el artículo 2 del Título 7 de la siguiente manera:

“Artículo 2.- Hecho generador.- Rentas comprendidas.- Estarán comprendidas las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes:

- A) Los rendimientos del capital.*
- B) Los incrementos patrimoniales que determine la Ley.*
- C) Las rentas del trabajo.*

Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

- D) Las imputaciones de renta que establezca la Ley.*

Estarán excluidas del hecho generador las rentas comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (en adelante, IRAE),

en el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (en adelante, IRNR), y las obtenidas por los ingresos gravados por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (en adelante, IMEBA).”

Vemos entonces que en el mismo artículo en el cual se definen que rentas están comprendidas también se enumeran alguna de las rentas que no están gravadas por este impuesto. Decimos alguna de las rentas que no están gravadas porque luego el poder ejecutivo emitió nuevos Decretos donde se exoneran de este impuesto a algunas rentas más.

Podemos observar entonces que las rentas se dividieron en dos categorías:

- Categoría I: Rendimientos de capital, Incrementos patrimoniales y rentas imputadas.
- Categoría II: Rentas del Trabajo.

La Categoría I incluye a las rentas derivadas del capital, los incrementos patrimoniales, y las rentas de similar naturaleza imputadas por la Ley. La tasa que se aplica a las rentas de esta categoría en general es del 12%. Las rentas que se encuentra gravadas por esta categoría no se encuentran directamente relacionadas con el comercio internacional de servicios por lo cual no ahondaremos en las especificidades de la misma. Es importante señalar que el pasado diciembre se aprobó y promulgo la ley 18.718 la cual realizo varios cambios significativos a las rentas comprendidas en la categoría I ya que para algunas rentas de esta categoría se cambio el criterio de la fuente por el criterio de renta mundial.

La categoría II incluye a las rentas derivadas del trabajo salvo las comprendidas en el IRAE y las rentas de similar naturaleza imputadas por la Ley. Para nuestro trabajo estas son las rentas a en el IRPF sobre las cuales nos focalizaremos ya que es la situación más común, cuando una persona física presta servicios en el exterior o servicios para el exterior.

ASPECTO TEMPORAL

El IRPF es un impuesto anual, debe liquidarse el 31 de Diciembre de cada año, salvo casos especiales, como por ejemplo que se produzca el fallecimiento del contribuyente, en cuyo caso la liquidación debe realizarse a fecha de defunción.

Esto se encuentra definido en el artículo 4 del título 7, el cual nos dice:

“Artículo 4º. (Período de liquidación).- El impuesto se liquidará anualmente, salvo en el primer ejercicio de vigencia de la ley, en el que el período de liquidación será semestral por los ingresos devengados entre el 1º de julio y el 31 de diciembre de 2007. El acaecimiento del hecho generador se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo en las siguientes hipótesis:

- A) *Fallecimiento del contribuyente.*
- B) *Creación de la sociedad conyugal o de la unión concubinaria, siempre que se opte por liquidar como núcleo familiar.*
- C) *Disolución de la sociedad conyugal o unión concubinaria.*

En los casos previstos en los literales anteriores se deberá practicar una liquidación a la fecha del hecho o acto que la motiva, en las condiciones que establezca la reglamentación”

ASPECTO ESPACIAL

En materia del IRPF, el principio general está contenido en el artículo 3 del Título 7, según el cual, se consideran de fuente Uruguay las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en nuestro país, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos. Asimismo y gracias a la aprobación de la ley 18.718 se realizó el primer gran agujero a la larga tradición uruguaya de utilizar el criterio de la fuente, haciendo que los rendimientos de capital mobiliario estén alcanzados por este impuesto sin importar el lugar del mundo donde son producidas.

Dicho artículos dice:

“Artículo 3º.- (Aspecto espacial del hecho generador).- Estarán gravadas por este impuesto:

1- Las rentas de fuente uruguaya, entendiéndose por tales las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

2- Los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamo, y en general en toda colocación de capital o de crédito de

cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes. En el caso de inversiones en entidades no residentes que actué por medio de un establecimiento permanente en la República, la reglamentación establecerá los criterios de inclusión en este numeral o en el numeral anterior.

Se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los sujetos a que refieren los apartados 1 a 4 del artículo 6° de este Título.

Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación en su caso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6 ° de este Título.

B) Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, dentro del período a que refiere el literal anterior, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.”

ASPECTO SUBJETIVO

En el IRPF el artículo 5, del título 7 enumera a los sujetos pasivos de este impuesto. Dicho artículo nos dice lo siguiente:

“Artículo 5º. (Sujetos Pasivos. Contribuyentes).- Serán contribuyentes de este impuesto:

A) Las personas físicas residentes en territorio nacional.

B) Los núcleos familiares integrados exclusivamente por personas físicas residentes, en tanto ejerzan la opción de tributar conjuntamente. Podrán constituir núcleo familiar, los cónyuges y los concubinos reconocidos judicialmente (artículo 4º de la Ley N° 18.246, de 27 de diciembre de 2007), quienes responderán solidariamente por las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la opción. La opción por tributar como núcleo familiar estará restringida a las rentas comprendidas en la Categoría II (Rentas del trabajo) del impuesto y sólo podrá realizarse una vez en cada año civil.”

RENTAS ALCANZADAS

Como mencionamos existen dos tipos de rentas, las rentas definidas como categoría I (rentas de capital) las cuales no analizaremos y las rentas categoría II (rentas de trabajo). Dentro de esta última categoría podemos definir los siguientes tres tipos de rentas:

- 1) Rentas del trabajo en relación de dependencia.

- 2) Rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia.
- 3) Rentas de Jubilaciones y Pensiones.

1) Rentas del trabajo en relación de dependencia son básicamente los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma.

Por lo que podemos concluir que estarán gravados por el IRPF todos los ingresos que perciba una persona en la relación de dependencia por ejemplo, sueldo, viáticos sin rendición de cuentas, aguinaldo, salario vacacional, y todo tipo de ingresos extraordinarios, En este caso el impuesto al ser de cargo del trabajador no es costo de la empresa y por lo tanto el mismo no afecta al comercio internacional de servicio. Pero es importante señalar que para el trabajador será diferente si realiza sus tareas dentro o fuera del territorio nacional.

2) Rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia, el artículo 50 del Decreto 148/007 establece que:

“serán rentas de esta naturaleza, las originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, en tanto tales rentas no se encuentren comprendidas en el hecho generador del IRAE, ya sea de pleno derecho, o por el ejercicio de la opción a que se refiere el artículo 5 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996”.

Estas rentas si afectan directamente al comercio internacional de servicios ya que en estos casos son las personas físicas quien directamente realizan la prestación de servicios, ya se viajando al exterior (donde dichas rentas se encontrarían exoneradas) o desde el territorio nacional hacia el exterior (donde dichas rentas se encontrarían gravadas y de no ser consideradas exportación de servicios estarían gravadas por IVA).

También es importante mencionar que para estas rentas se podrá optar por tributar IRAE o se deberá tributar preceptivamente cuando se supere las 4.000.000 de Unidades Indexadas (a diciembre 2009 son aproximadamente US\$ 407.353).

3) Rentas de jubilaciones y pensiones, no nos referiremos a las mismas ya que no se encuentran relacionadas con el comercio internacional de servicios.

4.3.3) *Impuesto a las Rentas de los No Residentes*

(IRNR)

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

El aspecto material del IRNR se encuentra definido en el artículo 2 del título 8 del texto ordenado de 1996 dicho artículo dice:

“Artículo 2º.- Hecho generador.- Constituirán rentas comprendidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por los contribuyentes del tributo.

Las rentas computables se clasificarán en:

- A) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.*
- B) Rendimientos del trabajo.*
- C) Rendimientos del capital.*
- D) Incrementos patrimoniales.*

A los efectos de la inclusión en el literal A) de este artículo se considerará la definición de rentas empresariales y asimiladas, establecida para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, por los numerales 1) y 2) del literal B) del artículo 3º y por el artículo 4º del Título 4 de este Texto Ordenado que regula a dicho tributo.

Para la inclusión en los literales B), C) y D), se considerarán las definiciones establecidas respectivamente por los artículos 30, 10 y 17 del Título que regula al Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF).

Asimismo, en lo no dispuesto expresamente en la presente ley, se aplicarán con carácter general, para las rentas del literal A) las disposiciones que regulan el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y para las incluidas en los restantes literales, las normas del IRPF”.

ASPECTO ESPACIAL

El aspecto espacial está definido en el artículo 3 del título 8 el cual dice:

“Artículo 3º.- Fuente uruguaya.- Estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

Se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Facultase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en el inciso precedente se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en el IRAE.

Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación, que deriven de las mismas se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación en su caso, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7º de este Título.

B) Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, dentro del período a que refiere el literal anterior, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.

No se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilados, acreditados ante la República.”

Las normas del impuesto disponen que se consideraran de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRNR a las obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), para ser más exactos esto se ve definido claramente en el artículo 21 del decreto 149/007, donde se estima la renta de fuente uruguaya en un 5% del total del ingreso (facturación del exterior), siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de los servicios no supere el 10% de sus ingresos totales. De lo contrario se deberá considerar el 100% del ingreso como ingreso de fuente uruguaya.

Para ejemplificar el concepto anterior ponemos el siguiente ejemplo:

XXX Inc. es una sociedad de Estados Unidos la cual presta servicios de asesoramiento de inversión a YYY S.A., una sociedad uruguaya. El 12/01/2010 XXX Inc. Le factura US\$ 10.000 a YYY S.A.

Supongamos que YYY S.A. tiene fecha de cierre de balance el 31/12/2009 y a dicha fecha tiene una renta neta fiscal de \$ 250.000. Dicha renta está compuesta por:

Renta Gravadas	\$ 10.000	4%
Rentas No Gravadas	<u>\$ 240.000</u>	96%
	\$ 250.000	100%

Esto quiere decir que únicamente el 4% de la renta de YYY S.A. es renta gravada, por lo tanto la retención a aplicar será la siguiente:

Total facturado por XXX Inc.	US\$ 10.000 x 19,529 * = \$ 195.290
5 % del total facturado	\$ 195.290 x 5% = \$ 9.764,5
Total a retener	\$ 9.764,5 x 12% = 1.171,74

Por lo cual YYY S.A. deberá retener por concepto de IRNR la suma de \$ 1.171,74

* Tipo de cambio comprador interbancario dólar billete del día anterior (artículo 65 del decreto 150/007)

ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal se encuentra definido por el artículo 4 del título 8 el cual nos dice:

“Artículo 4º.- Período de liquidación.- El impuesto se liquidará anualmente salvo en el primer ejercicio de vigencia de la ley, en el que el período de liquidación

será semestral por los ingresos devengados entre el 1º de julio y el 31 de diciembre de 2007. El acaecimiento del hecho generador se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo en los siguientes casos:

- A) Cuando se produzca el fallecimiento de la persona física contribuyente.*
- B) En el caso de las demás entidades, cuando se produzca su disolución.*
- C) Cuando los sujetos no residentes se transformen en residentes.*
- D) Cuando la entidad no residente deje de obtener rentas gravadas en territorio nacional.*

Los sujetos comprendidos en los literales anteriores, deberán hacer un cierre de ejercicio fiscal cuando acaezcan los referidos hechos.”

Si bien se define un periodo liquidación que intenta ser equivalente al del IRPF la verdad es que en la práctica pocas veces se utiliza la liquidación en dichos periodos ya que por falta de capacidad del fisco para fiscalizar a estos contribuyentes vía resoluciones y decretos se ha hecho que los contribuyentes puedan tomar las retenciones realizadas como definitiva.

ASPECTO SUBJETIVO

El artículo 5 del Título 8 dispone que:

“serán contribuyentes de este impuesto las Personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 del Título 4 de este Texto Ordenado, que regula el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.”

En lo que respecta a las entidades contribuyentes de este impuesto se define que son aquellas que, con o sin personería jurídica, no se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales y como lo mencionáramos anteriormente no actúen en el territorio nacional mediante establecimiento permanente.

Para el caso bajo análisis se estableció que se encuentran incluidas todas aquellas personas físicas que no estén comprendidas en la definición de residentes. Se entenderá que una persona física tiene su residencia fiscal en territorio nacional, si cumple con las condiciones establecidas en el artículo 6 del título 7 visto anteriormente.

En resumen, son contribuyentes de este impuesto las personas físicas y entidades no residentes en la República, que obtengan rentas en territorio nacional y que no sean contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas ni del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

Por su parte, se considerarán no residentes, a condición de reciprocidad, a las personas físicas de nacionalidad extranjera que tengan residencia habitual en la República, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos mencionados precedentemente y cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Uruguay sea parte.

CONCEPTO DE SERVICIOS

El artículo 11 del decreto 149/2007 que reglamenta el IRNR aclara que *“solamente se consideraran de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, presados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo “*. De este modo, a través de un decreto y, por tanto, en forma ilegal, se restringe el ámbito de aplicación de la ley a hipótesis en la que los servicios tengan carácter “técnico”, recurriendo para ello a la definición de la ley 17.453.

El Dr. Juan Andrés Blanco, nos dice que:

“Los “servicios técnicos” son aquellos prestados por quien (personas físicas o entidad) tiene un especial conocimiento o habilidad científica o tecnológica (en sentido amplio), cuya causa consiste en el aprovechamiento de dicho conocimiento, cuyo objeto implique el desarrollo del mismo y en los cuales el prestador asume un rol eminentemente activo en su cumplimiento. Dentro de este concepto quedarían incluidos todos los servicios de asesoramiento, sea cual sea la materia, incluso los servicios de naturaleza comercial, jurídica, financiera y contable que antes quedaban excluidos doctrinaria y jurisprudencialmente de la definición de asistencia técnica y los servicios que, prestados por quien tengan un conocimiento especializado, supongan además la ejecución material de tareas por parte del prestador en beneficio del prestatario³⁷”.

Por su parte, quedan excluidos servicios como los de transporte y aquellos brindados por agentes de venta en el exterior, ya que su causa no es el

³⁷ Dr. Juan Andrés Blanco, IRIC sobre regalías y servicios técnicos: análisis jurídico de las modificaciones introducidas por la Ley N° 17.453, revista tributaria XXIX, N°169, pagina 432-433.

aprovechamiento y su objeto no es el desarrollo de habilidades científicas o tecnológicas³⁸.

En definitiva, todos los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE y que impliquen el desarrollo de un conocimiento especializado, científico o tecnológico por parte del prestado, están gravados en Uruguay por el IRNR, sin que, a diferencia de lo que acontecía en el viejo IRIC instantáneo, se prevea mecanismo alguno para evitar su doble imposición a nivel internacional.

Situaciones especiales

Podemos dividir el análisis en:

Servicios prestados en Uruguay por no residentes sin establecimiento permanente.

De acuerdo al principio de territorialidad, todo servicio prestado en Uruguay se encuentra gravado sin importar el domicilio, la residencia o nacionalidad del prestador. El tipo de gravamen dependerá del grado de vinculación que se tenga con el territorio nacional, el cual se mide en función de los criterios de la Residencia y el EP. Así, si el prestador es una entidad que no ha

³⁸ Ídem cita anterior pagina 433, ver consultas 4182 y 4358 de la DGI.

sido constituida de acuerdo a las leyes nacionales o una persona física que no tiene su residencia fiscal en Uruguay, y que no actúan a través de un EP, será contribuyente del IRNR.

Servicios prestados en Uruguay por no residentes a través de un establecimiento permanente físico.

En otro escenario, la persona física o la entidad no residente, presta servicios en Uruguay a través de un establecimiento permanente, esto es, de un *“lugar fijo de negocios en la Republica”* por medio del cual un *“no residente realice todo o parte de su actividad”* (artículo 10, del título 4) o tiene un establecimiento permanente a su disposición, preste los servicios a través de él o no, porque nuestra ley recoge el cuestionable fuero de atracción global del establecimiento permanente³⁹.

En una primera hipótesis, si el prestador es una persona física, con establecimiento permanente en Uruguay, nuestra normativa presenta un vacío. En efecto, tratándose del IRNR, el artículo 5 del título 8 establece como contribuyentes a *“las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante*

³⁹ De acuerdo al art. 11 del título 4, los EP deben computar en la liquidación del impuesto todas las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior, hayan sido obtenidas a través del EP o no, en un claro apartamiento del Art. 7 del modelo OECD, según el cual el estado de la fuente tiene potestad tributaria siempre que las ganancias de la empresa sean atribuibles al EP.

establecimiento permanente”⁴⁰. Por lo tanto, si él no residente tiene establecimiento permanente en Uruguay, no sería contribuyente del IRNR.

Sin embargo, en el literal b del artículo 9 del título 4, se establece claramente que el contribuyente es el “*establecimiento permanente de entidades no residentes en la república*” y la persona física no es considerada una entidad en el contexto de la ley o de los decretos, ya que son varias las normas que distinguen entre ambas. Además el acápite del artículo 10 que define al establecimiento permanente dice “*Establecimientos permanentes de entidades no residentes*”, aunque luego diga lisa y llanamente “*no residente*”, sin distinguir entre su eventual naturaleza, y el artículo 11 define las rentas imputables al establecimiento permanente como la “totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior”.

Finalmente esta persona física no tributaría IRPF porque el mismo grava a las personas físicas residentes en territorio nacional (artículo 5 del título 7). En consecuencia, este no residente no quedaría comprendido en ningún aspecto subjetivo de los hechos generadores de los referidos impuestos.

Sin perjuicio de que este vacío se encuentra en la Ley y no correspondería ser colmado reglamentariamente la DGI, probablemente interpretará que el término “entidad” comprende tanto a personas físicas (entidad física) como no

⁴⁰ El art. 13 del decreto reglamentario menciona como contribuyentes del IRNR a las “personas físicas y entidades no residentes” que no sean contribuyentes del IRPF y del IRAE.

físicas (entidad jurídica, moral) y, de ser necesario un decreto saldría con idéntica interpretación pero la ley 18.063 es clara: cuando se refiere a las personas no físicas, las llama entidades y sujetos pasivos del IRAE son los establecimiento permanente solo de “entidades no residentes”.

4.4) EL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO Y LAS DEFINICIONES DE LA OMC

Si bien en varias ocasión hemos dicho que las definición de servicios que incorporan algunos de los impuestos del sistema tributario uruguayo contienen las definiciones de la OMC dada la diversidad de impuestos que se manejan y las diferentes definiciones que tiene para cada uno los servicios se genera una gran brecha entre las definiciones del sistema tributario uruguayo y las definiciones de la OMC, la cual no es muy fácil de sobrellevar. Ya que no solo existen diferencias de definición entre Uruguay y la OMC, sino que existen diferencias dentro del propio sistema tributario uruguayo.

A la hora de definir los distintos hechos generadores de los impuestos el sistema tributario uruguayo utiliza diversas definiciones como ya vimos y dejando en evidencia la colcha de retazos que es y no una unidad integrada como debería de ser.

Por ejemplo en el IVA se grava un servicio que es generado en Uruguay pero utilizado en el exterior, por lo cual el criterio que se sigue es gravar el lugar de prestación del servicio, en cambio en el IRNR se grava un servicio que es prestado en el exterior pero donde su provecho económico es realizado en Uruguay, por lo tanto se está gravando el lugar de aprovechamiento económico del servicio y no el lugar de prestación efectiva.

Tal como el ejemplo anterior, existen otros casos los cuales no analizaremos pero habiendo dicho esto, es importante señalar antes de que lleguemos a las conclusiones de este trabajo que para poder llegar a adecuar la normativa internacional con la normativa nacional, primero debemos uniformizar la normativa domestica, ya que por mala o ilegal reglamentación de los impuesto o falencias en las leyes se han generado diferencias de criterios internos.

CAPÍTULO 5 – LA TRIBUTACION DEL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS, EN ARGENTINA, CHILE Y ESPAÑA.

5.1) INTRODUCCIÓN

Nuestra intención es comparar la normativa tributaria uruguaya aplicable a nuestro objeto de estudio con la normativa tributaria aplicable en:

- a) Nuestro vecino Argentina, de donde hemos basado gran parte de nuestra legislatura.
- b) España, de donde hemos basado la última gran reforma tributaria.
- c) Chile, referente económico de la región.

5.2) SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

5.2.1) Introducción⁴¹

Es sabido que Argentina, es un país federal en cuanto al nivel gubernamental, pero en lo que refiere al sistema fiscal este es muy centralizado a

⁴¹ Capitulo basado en el trabajo de investigación monográfica Sistema Tributario Argentino de la Dra. Marta Asunción López, Docente de la Universidad Nacional del Sur. Bahía Blanca. Prov. de Buenos Aires. Argentina. Publicado y el artículo Los impuestos en Argentina del Ec. Carlos E. Spina, publicado en www.econlink.com.ar.

nivel del gobierno central. Si bien existe una disposición constitucional para que los impuestos directos sean recolectados por las provincias, por diferentes circunstancias históricas el gobierno central (GC) ha sido quien ha llevado adelante la recolección de los impuestos en los últimos 50 años. Por otro lado los impuestos indirectos pueden ser aplicados tanto por el gobierno central como por las provincias por lo cual existe una concurrencia de facultades tributarias.

De esta forma, existe potestad tributaria nacional y provincial, a lo que se añaden los municipios, con ciertas limitaciones, pero que terminan siendo verdaderos tributos aunque revistan las características de tasas retributivas.

Los principales impuestos que rigen en Argentina son:

- a) Impuesto a las Ganancias
- b) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
- c) Impuesto al Valor Agregado - IVA
- d) Impuesto a los Bienes Personales
- e) Impuestos Provinciales

A continuación realizaremos una breve descripción de los impuestos precedentes para luego analizar aquellos que tengan importancia en el comercio internacional de servicios mientras se comparan con la información ya vista del sistema uruguayo.

a) IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Grava las ganancias obtenidas por las personas físicas y jurídicas, mientras que los residentes tributan por sus ganancias obtenidas en el país y en el extranjero, los no residentes tributan exclusivamente sobre las ganancias de fuente argentina.

Las rentas se dividen en cuatro categorías, las cuales tienen deducciones específicas y formas distintivas de cálculo cada una. En muchos casos la ley enumera algunas presunciones acerca del origen de la fuente de las ganancias obtenidas por los distintos sujetos, dichas presunciones en algunos casos no admiten prueba en contrario, haciendo que la liquidación sea ficta.

La alícuota del tributo es gradual para las personas físicas y del 35% para las personas jurídicas.

La liquidación del tributo es anual, aunque se pagan anticipos mensuales.

En los casos de beneficiarios del exterior, el tributo se paga vía retención en la fuente, con una retención de carácter de pago único y definitivo, del 35%.

b) IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Este tributo actúa como complementario del impuesto a las ganancias, pero en algunos casos actúa como un verdadero tributo patrimonial.

Si bien en sus inicios era un impuesto de emergencia y con una vigencia teórica de diez años, se ha prolongado su vigencia hasta estos días.

El impuesto se determina sobre la base de los activos, valuados conforme a las normas de la ley y sin considerar los pasivos, se gravan los activos en Argentina y en el exterior, cuando el sujeto pasivo sea un no residente, debe existir un responsable sustituto en el país que actúe como sujeto pasivo.

La alícuota es del 1% y la determinación es anual, pero existe la posibilidad de que mensualmente se realicen anticipos.

La liquidación del impuesto es simultánea con el impuesto a las ganancias pudiéndose computar la parte abonada de este impuesto como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

c) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA

Grava la venta de bienes muebles, situados o colocados en Argentina, las obras y locaciones de servicios prestados en Argentina, con algunas exclusiones, las importaciones definitivas de cosas muebles y las importaciones de servicios.

Es un impuesto al consumo, donde quien soporta el tributo, al final de la cadena es el consumidor final o, de existir una exención posterior, el último sujeto gravado. La carga tributaria recaerá sobre el último eslabón de la cadena, generalmente el consumidor final, mientras que los sujetos intermedios ingresarán las diferencias entre el impuesto sobre sus ventas y el impuesto sobre sus compras, siendo el ingreso, en síntesis, el valor que ha agregado a su producto o servicio, muy similar al IVA uruguayo.

Existen, dos aspectos fundamentales para ser sujeto pasivo del impuesto, el territorial y el de habitualidad.

La alícuota general es el 21%, existiendo una alícuota reducida del 10,50% para ciertos bienes de capital y de primera necesidad y una incrementada del 27% para ciertos servicios públicos.

La liquidación es mensual, salvo para algunas situaciones especiales.

d) IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

Se trata de un impuesto de carácter patrimonial directo, posee una alícuota progresiva, aplicable en dos tramos sobre el monto que supere el mínimo no imponible que actúa como exención, en dichos tramos se aplicaran las tasas de 0,50% y 0,75% respectivamente, cuando los contribuyentes sean personas físicas o sucesiones indivisas residentes en Argentina.

El impuesto es de recaudación periódica con hecho imponible instantáneo, que se configura, al cierre del ejercicio anual, entiéndase por esto el 31 de diciembre de cada año. Recae sobre “la fotografía” de la situación patrimonial, a dicha fecha

Es un impuesto que grava sólo los bienes (activos) sin tener en cuenta el pasivo, por lo que surgen los mismos problemas que con el impuesto a la ganancia mínima presunta ya que se discrimina contra quienes tienen deudas en general.

Como ya mencionamos son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, quienes tributan sobre los bienes situados en Argentina y en el resto del mundo, también serán contribuyentes las personas físicas domiciliadas en el extranjero y las sucesiones indivisas radicadas en el exterior que posean bienes situados en Argentina, a quienes se los gravara con una tasa del 0,75%.

Existen medidas para evitar la doble tributación ya que las personas físicas y las sucesiones indivisas domiciliadas en Argentina pueden computar, con carácter de pago a cuenta, las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares.

Al igual que en el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta, el impuesto sobre bienes personales es un impuesto de carácter patrimonial el cual no afecta el comercio internacional de servicios y por lo tanto no profundizaremos en el mismo.

e) IMPUESTOS PROVINCIALES

Son de jurisdicción provincial y cada provincia los define, habiendo cierta semejanza en los mismos.

En líneas generales, los tributos son:

- Sellos: que gravan los contratos.
- Patentes: que gravan a los automotores.
- Inmobiliarios que gravan a los inmuebles.
- Impuesto a los ingresos brutos que grava los ingresos.

Estos tributos no afectan el comercio internacional de servicios y por lo tanto no profundizaremos en los mismos, pero entendemos oportuno mencionar su existencia ya que tiene un peso relativo en el sistema tributario argentino.

5.2.2) *Impuesto a las ganancias.*

CARACTERÍSTICAS GENERALES

Se trata de un impuesto directo el cual recae sobre los ingresos de las personas físicas y sucesiones indivisas por un lado y por otro lado sobre los ingresos de las personas ideales (se entiende personas ideales por personas jurídicas), sociedades/unipersonales, también llamadas “sociedades de capital”. Si lo comparamos con Uruguay podemos decir básicamente que es una conjunción del IRPF y el IRAE bajo un solo nombre pero que tendrá tratamientos distintos según su contribuyente sea personas físicas y sucesiones indivisas o personas ideales.

Grava el ingreso neto, y no el ingreso bruto, como ya veremos se puede hacer ciertas deducciones.

Para las personas físicas tiene alícuota progresivas y tiene en cuenta situaciones especiales del contribuyente (como por ejemplo origen de la renta y cargas de familia, etc.), por lo cual en primera instancia se puede decir que es

asimilable al IRPF existente en Uruguay aunque tiene mayor cantidad de deducciones permitidas.

Tiene un sistema de imposición mixto, este sistema diferencia las rentas según categorías, admitiendo distintas deducciones según la categoría de que se trate, pero confiere al impuesto características personales, que resultan de la suma de las rentas de todas las categorías para obtener la totalidad de la renta del contribuyente, permitiendo las deducciones personales y la progresividad de la alícuota (respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas).

Es un impuesto de ejercicio ya que se perfecciona a la finalización de un ejercicio económico determinado previamente.

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

El hecho generador del impuesto es la obtención de ganancias por personas físicas, jurídicas y sucesiones indivisas.

Las ganancias se clasifican en categorías según el origen de la renta como ya mencionamos. El orden de las categorías está dado según el mayor o menor uso del factor capital de las actividades que generan las ganancias, yendo desde la que utilizan mayor factor capital a las que utilizan menos.

Primera categoría: Locación de inmuebles.

Segunda categoría: Rentas provenientes de la colocación de capitales. (Ej.: renta de títulos, cédulas, bonos, letras, créditos en dinero, etc.).

Tercera categoría: Beneficios de las empresas (comercio, industria, servicios etc.) y de auxiliares del comercio (comisionista, rematador, etc.).

Cuarta categoría: Rentas del trabajo personal. (Ej.: honorarios, sueldos, jubilaciones, etc.).

La tercera categoría tiene carácter de predominante con respecto a las demás categorías. No se definen las ganancias por las actividades que les dan origen, sino por el sujeto que las obtiene. Para sociedades y empresas o explotaciones unipersonales (las unipersonales se entiende que entran dentro del concepto de empresa a estos efectos) todos sus resultados se consideran dentro de la tercera categoría.

ASPECTO ESPACIAL

Para las personas físicas o jurídicas residentes en Argentina, se considera la totalidad de sus ganancias obtenidas tanto en Argentina como en el resto del mundo. Para los residentes se utiliza el criterio de "renta mundial" a diferencia de Uruguay que como ya vimos utiliza el "criterio de la fuente".

Para las personas físicas o jurídicas no residentes, beneficiarias de rentas de fuente argentina, solamente deberán tributar por dichas rentas, en estos casos el tributo será cobrado mediante retención que tendrá carácter único y definitivo.

Con la finalidad de evitar la doble imposición internacional, se otorga crédito por los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la inclusión de las mismas. A diferencia de Uruguay en Argentina se busca a priori el no generar una doble tributación sobre las rentas ya gravadas en el exterior. Decimos a priori porque después en la práctica es búsqueda de "justicia" tributaria no es tan clara como en la letra de la ley.

ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal del impuesto a las ganancias se divide en dos casos:

a) Cuando se aplica la norma general, la cual nos dice que el impuesto se configura al final del año fiscal el cual coincide con el año calendario, este es el caso que aplica a las personas físicas, sucesiones indivisas y personas ideales que no posean registros contables (entendiéndose por registros contables, lo que se entiende en Uruguay por poseer contabilidad suficiente).

b) Cuando aplican casos especiales. Los casos especiales son los casos de las personas ideales (contribuyentes directas o no del impuesto) y que posean registros contables, en estos casos el aspecto temporal del impuesto se configurara al final del año fiscal el cual coincide con el ejercicio comercial y es fijado por el contribuyente.

ASPECTO SUBJETIVO

¿A quienes grava el impuesto a las ganancias?

Como mencionamos anteriormente el tipo de contribuyente es definido en función de las categorías de renta expresadas en el aspecto material del hecho generador, por lo cual podemos distinguir tres tipos de contribuyentes:

a) Personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país.

- b) Personas ideales, sociedades de capital constituidas en Argentina, que no han sido re-domiciliadas, y establecimientos permanentes (también llamados establecimientos estables) ubicados en Argentina.
- c) Beneficiarios del exterior: personas físicas, sucesiones indivisas o sociedades en general no residentes.

DEDUCCIONES

Con vistas a determinar la ganancia neta imponible, es posible realizar ciertas deducciones a la renta bruta obtenida por los distintos contribuyentes. Estas deducciones pueden ser gastos reales o presuntos de acuerdo a lo establezca la normativa en cada caso. Las deducciones que la ley admite son las siguientes:

- a) Para las sociedades de capital permite las deducciones de gastos y disminuciones patrimoniales que los sujetos han debido o creído necesario soportar para obtener, mantener y conservar la ganancia bruta.
- b) Para las personas físicas y las sucesiones indivisas, existen deducciones que comprenden los siguientes conceptos, mínimo no imponible, cargas de familia (un importe a deducir por cónyuge, hijos, descendientes, ascendientes que el contribuyente tenga a cargo), deducciones especiales por trabajo personal y/o rentas de la cuarta

categoría sujetas al requisito de realizar aportes de autónomos o deducción por gastos de sepelio, por primas de seguro de vida, por aportes a planes de seguro de retiro privados ,aportes a obras sociales y cuotas o abonos a entidades de atención médico asistencial.

Como podemos ver el listado de deducciones para las personas físicas y sucesiones indivisas es más extenso que en el IRPF uruguayo, haciendo que el mismo sea más ajustado a la situación real de las personas, ya que por ejemplo no es lo mismo estar soltero que casado a los efectos de la liquidación del impuesto.

ALÍCUOTAS/TASAS.

a) Para las personas físicas y sucesiones indivisas, el impuesto se determina aplicando a la ganancia neta fiscal (ganancia neta menos deducciones personales), tasas progresivas según una escala de siete escalones, variando desde 9 % a 35 %. Se gravaran todas las rentas que superen el mínimo no imponible.

b) Para las sociedades de capital la tasa a aplicar es de 35 %.

Al igual que en el IRAE uruguayo se podrá compensar las pérdidas de hasta 5 años anteriores al ejercicio actual antes de pagar el impuesto correspondiente. Debe señalarse que la compensación solo podrá realizarse con rentas de la misma categoría.

Existe un orden de compensación para personas físicas y sucesiones indivisas que obtengan en un período fiscal ganancias de varias categorías y pérdidas en otras.

ESQUEMA DE LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

A continuación se presenta un esquema de cómo se liquida el impuesto según sea el contribuyente personas físicas y sucesiones indivisas o sociedades de capital y empresas.

Para Personas Físicas y Sucesiones Indivisas	Para Sociedades y Empresas
Ganancia Bruta	Ganancia bruta
-	-
Gastos necesarios (para obtenerla, mantenerla o conservarla)	Gastos necesarios (para obtenerla, mantenerla o conservarla)
<hr/>	<hr/>
Ganancia Neta	Ganancia Neta
-	X
Deducciones personales	Alícuota (35%)
<hr/>	<hr/>
Ganancia Neta Imponible	Impuesto determinado
x	-
Alícuota (9% - 35%)	Anticipos, retenciones y percepciones
<hr/>	<hr/>
Impuesto determinado	Impuesto a Pagar
-	
Anticipos, retenciones y percepciones	
<hr/>	
Impuesto a Pagar	

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

La ley considera beneficiario del exterior a dos clases de sujetos:

- a) Aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país.
- b) Quien perciba sus ganancias en el país y no acreditara residencia estable en el mismo.

En ambos casos el impuesto se pagara vía retención la cual como ya fue mencionado tendrá carácter único y definitivo; dicha retención se realiza aplicando la tasa del 35 % sobre una ganancia presunta de fuente argentina. La ganancia presunta se calcula en base a un porcentaje definido por la normativa. Por ejemplo la ganancia presunta de los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, es del 60% del total facturado, para la explotación en el país de derechos de autor es un 35% de las regalías pagadas, para el arrendamiento de inmuebles ubicados en el país es un 60% del arrendamiento pagado, etc.

5.2.3) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

CARACTERÍSTICAS GENERALES.

El impuesto a la ganancia mínima presunta es un gravamen proporcional que se aplica sobre los activos que posean quienes obtengan rentas de la tercera categoría (en el impuesto a las ganancias mínimas). Su tasa es del 1% y la misma se aplica sobre el total de activos que posee el contribuyente, siempre y cuando el valor de dichos activos supere un mínimo no imponible.

Se lo considera un impuesto de carácter patrimonial ya que recae sobre el patrimonio bruto (no se pueden deducir pasivos). Sin embargo hay quienes lo califican como un impuesto sobre la renta, ya que el importe pagado por este concepto se computa como pago a cuenta del impuesto a la ganancia (5.2.2), por lo cual el impuesto a la ganancia mínima presunta termina actuando como un complemento del impuesto a la ganancia.

Se trata de un tributo muy criticado, ya que hace el supuesto de que toda actividad comercial genera utilidades y esto no es siempre así. Dada la presunción señalada, el impuesto puede llegar a ser inequitativo o también puede afectar el principio de razonabilidad ya que incurre en una doble discriminación como ser en casos de activos neutralizados con fuertes pasivos, sujetos que han obtenido pérdida y no poseen en consecuencia un impuesto a la ganancia a pagar.

El impuesto a la ganancia mínima presunta es de recaudación periódica con hecho imponible instantáneo, que se configura al cierre del ejercicio anual. Entendiéndose por ejercicio anual el mismo concepto que para el impuesto a las ganancias.

Al ser un impuesto de carácter patrimonial, como ya se mencionara anteriormente, no afecta el comercio internacional de servicios de manera significativa por lo cual no se profundizará en el mismo como en otros casos.

5.2.4) Impuesto al valor agregado (IVA).

CARACTERÍSTICAS GENERALES

Este impuesto es el clásico " IVA de **tipo consumo** ", está estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y por la técnica de impuesto contra impuesto. Se calcula de igual manera que el IVA uruguayo pero a los efectos de la práctica presenta una gran diferencia ya que adopta el principio de imposición exclusivo en el país de destino a diferencia del IVA uruguayo. La idea detrás de la utilización de este concepto es evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en Argentina y no fuera de este.

El gravamen recae en todas las fases de los ciclos de producción y distribución y grava de forma generalizada a las prestaciones de servicios.

El IVA posee las siguientes características:

- a) Grava los consumos.
- b) Es indirecto, Lo cual hace que el mismo sea fácilmente trasladable.
- c) Es general, ya que grava los consumos en todas sus manifestaciones y categorías.
- d) Es plurifásico, ya que repercute en todas las etapas de la circulación de los bienes y servicios.
- e) Es no acumulativo, ya que se grava sólo sobre el valor agregado en cada transacción.

Existen varias tasas, pero la alícuota general es del 21 %.

Es de recaudación periódica con hechos imponibles instantáneos que se perfeccionan cada vez que se realiza una operación gravada. Luego todos los hechos imponibles se reúnen e imputan a un período que salvo excepciones es mensual.

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

Según el artículo 1 del Texto ordenado nacional argentino, según redacción dada por el decreto N° 280/97 de fecha 26/03/97 este nos dice que: *“El impuesto se aplicará sobre las ventas de bienes muebles en territorio nacional, las obras, locaciones y prestaciones de servicios en el territorio nacional, las importaciones definitivas de bienes muebles”*. Por lo cual podemos clasificar los hechos generadores de la siguiente manera:

- a) Ventas de cosas muebles, incluidas las relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto del impuesto.
- b) Obras, locaciones y prestaciones de servicios, excluidos los realizados en el país para ser utilizados en el exterior.
- c) Importaciones definitivas de cosas muebles.
- d) Prestación de servicios realizados en el exterior para ser utilizadas en el país.

ASPECTO ESPACIAL

Como fuera mencionado anteriormente el IVA se acoge al criterio de la imposición dentro de Argentina pero para poder ver claramente esto, veamos cuales son los criterios aplicables en la determinación de la territorialidad de cada una de las operaciones gravadas:

- a) Para la venta de bienes, el criterio aplicable es el de la situación o colocación de los bienes dentro de Argentina
- b) Para las obras, locaciones y prestaciones de servicios el criterio será la realización en territorio Argentino, ya que como mencionamos quedan excluidos los destinados a ser utilizados en el exterior.
- c) Importaciones el criterio aplicables es el carácter definitivo de la importación definitiva con destino al consumo dentro de Argentina.
- d) Prestaciones de servicios realizados en el exterior el criterio es la utilización de dicho servicio dentro de Argentina

ASPECTO TEMPORAL

La configuración del aspecto temporal del impuesto será según al final de cada mes calendario, esta es la norma general, salvo en las excepciones que determine la normativa en las cuales el impuesto se configurara al finalizar el año calendario, esto podrá ser optativo para quienes desarrollen determinadas actividades.

ASPECTO SUBJETIVO

¿Quiénes son sujetos pasivos de este impuesto?

- a) Quienes hagan habitualidad en la venta de cosas mueble.

- b) Quienes realicen a nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.
- c) Quienes realicen locaciones o prestaciones de servicios gravadas.
- d) Quienes importen definitivamente cosas muebles.
- e) Los prestatarios de importaciones de servicios en la medida que sean responsables inscriptos.

EXENCIONES.

Estarán exentas:

- a) Ventas, importaciones y locaciones de obra que tengan por objeto libros, folletos e impresos similares; diarios, revistas y publicaciones periódicas, en la etapa de venta al público; agua ordinaria natural, pan común y leche sin aditivos, cuando los adquirentes sean consumidores finales o sujetos exentos; medicamentos, cuando se trata de reventa y se haya tributado en la etapa de importación o fabricación; aeronaves para transporte de pasajeros y/o cargas destinadas a la defensa y seguridad, las embarcaciones cuando el adquirente sea el Estado Nacional y el acceso a espectáculos deportivos amateur.

b) Las prestaciones de servicios educativos, de asistencia sanitaria prestada a través de Obras Sociales, actividad teatral, transporte internacional de pasajeros y cargas, seguros de vida, locación de inmuebles destinados a casa habitación, de inmuebles rurales, cuando el locatario sea el Estado Nacional, provincial, municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires .

c) Las exportaciones, permitiéndose el recupero del impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios destinados a las mismas. En este caso es similar a Uruguay aunque existen diferencias en lo que se considera una exportación de servicios, ya que pueden existir casos en los cuales un servicio se considere como exportación para un país y para otro no.

TASAS APLICABLES.

La tasa general es del 21%, pero existen tasas diferenciales, como ser un tasa superior de 27%, para las ventas de gas, energía eléctrica (excepto alumbrado público), prestación de servicios de provisión de agua corriente, servicios de telecomunicaciones (con ciertas excepciones), También existe una tasa diferencial reducida de 10,5%, aplicable a trabajos realizados sobre inmueble destinados a vivienda, animales vivos de las especies bovina y ovina, sus carnes y despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados, frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, granos (cereales y oleaginosas, etc.)

5.2.5) Tratamiento tributario de la exportación de servicios en los diferentes tributos.

A los efectos de un mejor análisis dividiremos el mismo analizando primero el caso de la exportación de servicios y posteriormente la importación de servicios.

Para poder comenzar nuestro análisis lo primero que debemos definir es el concepto de exportación de servicios, para la normativa argentina exportación de servicios son todas las prestaciones de servicios realizadas dentro de Argentina cuya utilización o explotación efectiva se diere fuera del territorio Argentino. Para comprender en su totalidad el término de utilización efectiva debemos señalar que existen diferentes criterios sobre el concepto de “utilización” efectiva, los cuales son:

- a) Un criterio es en función de la residencia del prestatario (quien recibe el préstamo), esto implicaría que el servicio es utilizado efectivamente en el exterior toda vez que el prestatario resida fuera de Argentina.
- b) El segundo criterio es en función al destino otorgado al servicio recibido, esto se refiere a que el servicio debe ser aplicado a una actividad económica desarrollada en su totalidad fuera de Argentina. En este caso se debe distinguirse cuando la aplicación de dicho servicio es directa o indirecta.

TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA

A los efectos del IVA las exportaciones de servicios son asimiladas a las exportaciones de bienes por lo tanto:

- a) No tributan IVA, siempre que los mismos sean utilizados efectivamente fuera de Argentina. En este concepto existen diferencias con respecto al criterio utilizado en Uruguay ya que únicamente se podrá considerar como exportación de servicios únicamente a los servicios que se encuentren incluidos en la lista taxativa del artículo 22 del decreto 220/998.
- b) Los créditos fiscales que generan los gastos de la prestación de servicios pueden ser aplicados contra débitos fiscales de operaciones gravadas o bien solicitar su devolución, acreditación y/o transferencia. En este caso encontramos una similitud con Uruguay ya que aquí también se puede solicitar el crédito fiscal por los costos relacionados con los servicios considerados como de exportación. La existencia de este régimen de recupero de créditos fiscales vinculados a las exportaciones de servicios busca fomentar la exportación de servicios. Esta es otra coincidencia con respecto a Uruguay ya que el objetivo de este régimen, también existente en Uruguay, es fomentar la exportación, debido a la existencia de un listado taxativo de servicios de exportación es claro que en el caso del IVA

la exportación de bienes se ve ampliamente más favorecida que la exportación de servicios.

TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Dentro del impuesto a las ganancias no se le otorga un tratamiento especial a la exportación de servicios, ya que el impuesto a las ganancias utiliza el criterio de renta mundial, por lo cual no solo debemos analizar quien aprovecha económicamente el servicio sino que también debemos analizar donde se genera la renta. Dentro de este análisis se generan dos tipos de rentas:

- a) Rentas de fuente argentina. Este tipo de rentas son las que ocurren con mayor frecuencia, ya que para que una renta sea considerada de fuente argentina los servicios que le dan origen deben ser prestados desde Argentina hacia el exterior, donde se dará su utilización, las rentas obtenidas bajo estas condiciones son considerados de fuente argentina.
- b) Rentas de fuente extranjera. Se considera de fuente extranjera cuando la renta obtenida proviene de un servicio que es prestado por un residente argentino en el exterior. Si bien estas rentas se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias se hace esta diferencia porque es importante considerar la legislación fiscal del país receptor del servicio porque puede ocurrir que existan convenios para evitar la doble imposición internacional, con el país del domicilio del receptor del servicio. Al darse la situación de la existencia de un convenio de doble tributación se

generará un crédito por los impuestos análogos pagado en dicho país. La ley del impuesto a las ganancias permite el cómputo de impuestos similares pagados en el exterior sobre ganancias de fuente extranjera, siempre que existan convenios para evitar la doble imposición, ya que de otra manera es extremadamente complicado calificar un impuesto como similar a otro. Por lo tanto en el caso de rentas de fuente extranjera es importante analizar la realidad económica de la operación para definir correctamente su tratamiento impositivo.

Es importante mencionar que al igual que en Uruguay existe el concepto de precio transferencia, ambos conceptos son muy parecidos ya que ambos buscan que no existan transferencias de ganancias a través de subfacturación o sobrefacturación entre partes relacionadas.

Para esto es muy importante tener en cuenta:

- a) Los valores asignados a los bienes tangibles, intangibles o servicios que se transfieren entre las empresas vinculadas económicamente.
- b) El “Método de asignación de costos de bienes y servicios suministrados entre unidades de grandes organizaciones o compañías multinacionales”. Claro ejemplo de este punto son los casos de las multinacionales graneras de Bunge y Cargill⁴².

⁴² Se pueden encontrar notas de prensa relacionadas en www.elpais.com.uy o www.infobae.com

c) Todas las transacciones siempre deben cumplir con el principio de “Arm’s Length” este principio nos dice que todas las transacciones entre empresas relacionadas deben ser tratadas como transacciones entre partes independientes y que los precios utilizados en dichas transacciones deben ajustarse a las prácticas de mercado, lo cual se traduce en que al negociar entre sí las partes vinculadas deben fijar sus precios (o porcentajes de ganancia) del mismo modo en que lo hubieran hecho con partes independientes.

Dado la relativa novedad que tiene en Uruguay la aplicación del control de precio transferencia gran parte de la experiencia y metodología de trabajo está siendo “traída” desde Argentina, adicionalmente a esto la normativa uruguaya en lo que respecta a precio transferencia está basada en la legislación Argentina por lo cual no existen grandes diferencias al respecto y realizar un análisis de normativa es relativamente fácil para quien busque profundizar el tema.

5.2.6) *Tratamiento tributario de la importación de servicios en los diferentes tributos.*

La importación de servicios se ve alcanzada mayoritariamente por dos impuestos el IVA y el impuesto a las ganancias, el que mayor incidencia tiene sobre la importación de servicios es el IVA. Nuestro trabajo apunta a un lector

mayoritariamente uruguayo y dado el hecho de que históricamente Argentina ha sido uno de los mayores socios comerciales de Uruguay, entendemos conveniente desarrollar con mayor profundidad los aspectos relacionados a la importación de servicios de manera que los exportadores de servicios uruguayos puedan poseer un conocimiento más cabal de los impuestos que podrán afectar su competitividad en el mercado argentino.

TRATAMIENTO DE LAS IMPORTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA

La ley del IVA (Ley numero 23.349) considera como hecho imponible, además de las ventas de cosas muebles realizadas en la República, y las locaciones, las obras y los servicios gravados, a las importaciones definitivas de cosas muebles las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas o aprovechadas económicamente en Argentina por parte de prestatarios (receptores del servicio) que sean responsables del gravamen por otros hechos imponibles y tengan el carácter de responsables inscriptos (importación de servicios).

A fin de 1998, la ley N° 25.063 modificó la ley del IVA, incorporando entre los hechos imponibles de este la “importación de servicios”, completando así la aplicación del criterio de tributación en el país de utilización (o destino) del servicio, que vimos en el punto 5.2.5 para la exportación de servicios.

Como ya vimos en Uruguay el criterio utilizado para determinar la gravabilidad del IVA es el lugar de prestación efectiva del impuesto por lo cual IVA solamente grava las prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio nacional, no importando si los prestadores son residentes o no, y por lo tanto esto genera la gran diferencia que únicamente se grava con IVA a la importación de servicios que sean prestados dentro de Uruguay lo cual hace que exista una ventaja para aquellos servicios que son prestados desde el exterior, frente a los que se tienen que prestar dentro de Uruguay ya que los últimos se encuentran gravados por IVA. Por lo cual podemos de manera muy convincente afirmar que el criterio utilizado por Argentina es ampliamente más justo en cuanto a las condiciones del mercado ya que pone a todos los actores en el mismo nivel, compitiendo únicamente por la calidad del servicio y no por beneficios tributarios o falencias que nada tienen que ver.

La importación para ser considerada como tal dentro del IVA debe cumplir con las siguientes características:

- a) El servicio debe ser realizado en el exterior.
- b) La utilización o explotación efectiva del mismo debe llevarse a cabo en Argentina.
- c) El o los prestatarios del servicio deben ser sujetos pasivos del IVA por otros hechos imposables.
- d) El o los prestatarios del servicio deben revestir la calidad de responsables inscriptos.

PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible “importación de servicios” se perfeccionará en el momento en el que se termina la prestación, o en el del pago del precio (total o parcial), el que ocurriese primero.

Quedan fuera de esta regla temporal el caso de las prestaciones o colocaciones financieras, para las que la ley indica que el hecho imponible “importación” se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento, o en el de la percepción total o parcial del mismo, lo que ocurriese primero.

SUJETOS PASIVOS

La ley define como sujetos pasivos del IVA en las importaciones de servicio a “los prestatarios” de tales servicios, pero a esta escueta referencia debe agregársele que los prestatarios de los servicios importados deben reunir las siguientes características:

- a) Ser sujetos pasivos del IVA por otros hechos imponibles
- b) Revestir la calidad de responsables inscriptos.

La condición subjetiva de nombrar como sujeto pasivo a los prestatarios de los servicios es causa de la imposibilidad del gobierno central de adjudicar al

prestador del servicio la correspondiente responsabilidad tributaria, ya que se encuentra fuera del territorio soberano argentino y por lo tanto no está regido por su poder coercitivo.

BASE IMPONIBLE

La tasa del impuesto será aplicada sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o del documento equivalente, emitido por el prestador del servicio (en el exterior) al receptor del mismo. Resultarán deducibles del valor facturado por el prestador del extranjero los descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza, en este caso la ley no es clara ya que no especifica de cuál plaza si la del prestador o la del prestatario.

De no existir factura o documento equivalente o cuando dichos documentos no expresen el valor corriente en plaza, se deberá aplicar la presunción de que, el valor corriente en plaza, es el valor computable como base imponible, salvo que exista prueba en contrario.

TASA APLICABLE

La tasa del IVA, que deberá aplicarse para calcular el correspondiente IVA será la tasa general del 21%, ya que no existe una disposición que imponga una tasa diferente para los servicios importados.

Sin embargo, al tratarse de servicios financieros y siempre que los mismos sean prestados por entidades bancarias radicadas en países en los que los respectivos bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria, establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, la tasa aplicable será del 10,5%, tal como ocurre con para las entidades bancarias localizadas en Argentina.

EXENCIONES

Quedan exentas las prestaciones de servicios importados en las que el prestatario sea el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades, o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones, y entes centralizados o descentralizados.

DETERMINACIÓN PERIÓDICA O INSTANTÁNEA

Como ya expresamos, el IVA es en principio un impuesto de determinación periódica y el período fiscal previsto en la ley que lo regula es el mes calendario.

En el caso de la importación de servicios, se liquidará y abonará dentro de los 10 días hábiles posteriores al perfeccionamiento del hecho imponible, en la forma, el plazo y las condiciones que al respecto establezca la AFIP.

De esta manera, queda consagrado el carácter de instantáneo del IVA para la importación de servicios.

CÓMPUTO COMO CRÉDITO FISCAL

El impuesto que el prestatario de los servicios importados determina, será computable por el mismo como crédito fiscal en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en que se perfecciona el hecho generador que lo origina.

Aquí, cabe destacar que la ley parece haber buscado un cierto paralelo con lo dispuesto respecto de la importación de cosas muebles, difiriendo sin embargo el cómputo al período fiscal siguiente (en la importación de cosas muebles, el cómputo del crédito fiscal es procedente en el mismo período fiscal en que se perfecciona la importación).

Es decir que si el prestatario del servicio importado paga el impuesto en el mismo período fiscal en que se perfecciona el hecho imponible, soportará un costo financiero derivado del cómputo diferido del monto pagado recién en el período fiscal siguiente.

Entendemos que este punto puede ser importante para tener en cuenta a la hora de negociar la venta de servicios a argentina ya que en algunos casos el costo

financiero que deberán soportar las empresas argentinas a la hora de importar servicios.

5.2.7) Información adicional sobre el sistema tributario argentino.

“A continuación transcribimos una nota publicada en Infobae (www.infobae.com) por el periodista Hernán Gilardo, en la cual se expresan opiniones de importantes asesores fiscales argentinos sobre su visión de los tributos argentinos frente a la exportación de servicios para de esta manera poder dar una visión más global del tema

“Exportación de servicios: claves para entender su tributación, Análisis impuesto por impuesto

En lo referido al Impuesto a las Ganancias, Enrique Scalone vicepresidente 1º de la IFA -International Fiscal Association- y titular del estudio que lleva su nombre señaló que “se aprecia una desventaja en el tratamiento impositivo en relación con las retenciones del impuesto que eventualmente realizarían los países receptores del servicio”.

“En efecto, hay que diferenciar los servicios realizados en Argentina para beneficiarios de los mismos en otros países, de los servicios realizados directamente en otro país por una empresa argentina a través de personal enviado”, explicó Scalone.

En el primer caso nuestra legislación considera esas rentas de fuente

argentina, mientras que para la restante situación las mismas son de fuente extranjera.

“La desventaja que se presenta aquí es que, si la ley del otro país establece una retención en la fuente del impuesto a la renta, en el primer caso Argentina no permite computar como pago a cuenta el impuesto retenido. Se produce así un caso de doble imposición. En cambio, en el segundo caso, por tratarse de rentas de fuente extranjera, la ley argentina sí permite el cómputo como pago a cuenta del impuesto retenido en el exterior evitando la doble imposición”, concluyó Scalone.

IVA

Respecto al tributo al consumo consultamos a Martín Ferloni, miembro del estudio Lisicki, Litvin & Asociados que explica ciertos puntos para clarificar el concepto de exportación de servicios y su gravabilidad en el IVA:

- Únicamente se incluye la prestación de servicios contemplados en el inciso e) del artículo 3° del IVA. Por ende no incluye obras sobre inmueble, elaboración de cosas muebles y obtención de bienes de la naturaleza por encargo de terceros.*
- Respecto al lugar de prestación debe ser realizado en el país.*
- Un aspecto fundamental a considerar es donde se va a utilizar económicamente el servicio. Para que sea considerada exportación la explotación efectiva debe ser llevada a cabo en el exterior.*

Por último cabe mencionar, como es de aplicación para la exportación de bienes, que estas prestaciones prevén la posibilidad que el crédito fiscal

vinculado sea utilizado contra operaciones gravadas, contra otros impuestos, o en su defecto, se solicite su devolución o transferencia a terceros.

Respecto a las zonas grises que se presentan, Ariel Becher y Pablo Baroffio, Gerente y Senior de International Tax Services de Ernst & Young respectivamente mencionan que “a falta de precisiones específicas en la ley del tributo, se han ido dando con el tiempo distintas pautas a través de circulares y dictámenes del propio Fisco y de antecedentes jurisprudenciales, especialmente en el Tribunal Fiscal de la Nación”.

Sin embargo, tales pautas son a veces contradictorias o se basan en supuestos muy específicos. En muchas ocasiones apoyan sus conclusiones en fundamentos no muy sólidos o congruentes entre sí.

A modo de ejemplo, si bien el fallo Tecnopel S.A. (TFN "A", 6/12/99), así como otros posteriores, marcaron el rumbo respecto a la no gravabilidad de los servicios de gestiones de ventas realizados para empresas radicadas en el exterior, sucesivos dictámenes emanados de la AFIP pusieron en duda la vigencia de tal principio, al sostener la gravabilidad en distintos casos en base a supuestos que no surgen expresamente de las normas vigentes.

Por ejemplo, en el Dictamen DAT 28/2003 se consideró que cuando la actividad no se limita al enlace comercial sino que comprende también servicios post-venta, los servicios se deben considerar utilizados en Argentina (y por ende gravados). En igual sentido se manifestó el Dictamen DAT 30/2003.

Ingresos Brutos

Enrique Scalone marca la diferencia sustancial respecto a otros tributos. “Se trata de un impuesto provincial. Algunas jurisdicciones eximen claramente a las exportaciones de servicios de este impuesto asimilándolas a las exportaciones en general. Otras, como por ejemplo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, grava

las exportaciones de servicios con una alícuota especial”.

En cambio, los servicios prestados directamente en el exterior por empresas argentinas están claramente fuera del alcance territorial del hecho imponible del gravamen.

Aspectos generales

Desde BDO Becher Argentina, Ariel Efraim, explicó que “el producido de las exportaciones de servicios, en general y en tanto se encuentre comprendido en las Comunicaciones del BCRA, debe ser ingresado por el mercado único y libre de cambios”.

Como otro punto importante a resaltar, Efraim mencionó que “al comparar el encuadre fiscal argentino con el que poseen otros territorios, encontraremos que existen países que otorgan mayores beneficios para estas operaciones””.

5.3) SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

5.3.1) Introducción

El sistema tributario español se basa en los siguientes principios:

- a) Principio de igualdad y generalidad, todos son iguales a la hora de pagar los impuestos.
- b) Principio de capacidad económica o también llamada capacidad contributiva.

- c) Principio de progresividad, cuanta más capacidad económica tenga una persona, más tributos pagará.
- d) Principio de no confiscatoriedad, la tributación no podrá ser superior a la renta o patrimonio gravado.
- e) Principio de legalidad, el artículo 133 de la Constitución española establece que el único que tiene poder para establecer los tributos es el Estado mediante la Ley.

En España los impuestos se recaudan a nivel estatal, a través de la Agencia Tributaria, y a nivel regional, y/o local, a través de los ayuntamientos o diputaciones provinciales.

A nivel autonómico, algunas Comunidades gozan de un sistema fiscal específico, como es el caso del País Vasco y Navarra, estas dos comunidades gozan de un sistema fiscal específico y diferente al resto las comunidades ya que no participan de la financiación autonómica⁴³. Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla también disponen de algunas peculiaridades en cuanto a su régimen fiscal.

Ceuta y Melilla son dos ciudades que participan de la financiación autonómica, de conformidad con sus Estatutos de Autonomía y también del

⁴³ Financiación autonómica, es la forma que tienen la Administración central y los Gobiernos autonómicos de valorar cuánto dinero necesitan las comunidades para cubrir sus competencias (sanidad y educación son las más importantes) y con qué recursos financiar esas necesidades. El sistema incluye a todas las comunidades autónomas, salvo País Vasco y Navarra, que tienen un régimen de financiación específico (el llamado régimen foral). (Pagina web Ministerio de Economía y Hacienda Español <http://www.meh.es>)

régimen de financiación de las Haciendas Locales. Asimismo, disponen de un régimen de fiscalidad indirecta especial, en virtud del cual recaudan Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

A su vez, dentro del régimen común, las islas Canarias poseen un régimen económico y fiscal especial por razones históricas y geográficas, que se ha regulado teniendo en cuenta las disposiciones de la Unión Europea sobre regiones ultra periféricas⁴⁴.

La Constitución Española se refiere al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en los artículos 156 a 158. Asimismo, reconoce las especialidades de los territorios de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Dado la complejidad que representa esta multiplicidad de sistemas y tributos que presenta España nos focalizaremos en el análisis de la situación

⁴⁴ No existe ninguna definición específica de regiones ultra periféricas, las características de las ultra periferias, han sido minuciosamente a través de los Tratados de Maastricht y Ámsterdam y por el proyecto de Constitución Europea. Estas no se basan en un criterio particular, sino en una acumulación especial de caracteres. Es el carácter simultáneo de las cinco características siguientes las que dan una naturaleza única a este concepto:

- La integración en un doble espacio geo-económico diferenciado, formado, por un lado, por una zona geográfica de proximidad y por otro, por el espacio geopolítico al que pertenecen, distinto y alejado;

- La reducida dimensión del mercado interior local, relacionada con el tamaño de la población.

- El aislamiento relativo provocado por la gran lejanía del continente europeo y reforzado por la situación insular o el enclavamiento.

- Las condiciones geográficas y climáticas que limitan el desarrollo endógeno de los sectores primarios y secundarios (ausencia de materias primas, ser un archipiélago, zonas sometidas a riesgos naturales -ciclones, volcanes, movimientos sísmicos..., etc.)

- La dependencia económica de un reducido número de productos o de un único producto. (<http://www.regionesultraperifericas.com>)

tributaria del régimen nacional el cual alcanza a la mayor parte del territorio español.

Los principales impuestos a nivel nacional son los siguientes:

Impuestos directos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las personas físicas
- b) Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- c) Impuesto sobre sociedades
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Impuestos indirectos;

- e) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- f) Impuesto sobre las Primas de Seguros.
- g) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- h) Tributos sobre el Juego.

A continuación hacemos una breve reseña de los principales impuestos.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) es el impuesto de mayor importancia ya que constituye la base del sistema español de imposición indirecta.

Es un impuesto general sobre el consumo que recae sobre todos los bienes y servicios utilizados en España, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero. Existen impuestos similares en casi toda Hispanoamérica con el nombre de Impuesto al valor agregado, ya que como mencionamos anteriormente varios estados americanos han basado su modelo fiscal en el español.

La regla general del IVA en España nos dice que se deberán presentar las declaraciones juradas del IVA con una periodicidad trimestral, excepto en el caso de cierto tipo de empresas, en cuyo caso la periodicidad será mensual. Dicha excepción se dará cuando la facturación de dichas empresas sea superior a € 6.010.121,04 o estén dadas de altas en el Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos.

- El IVA no se aplica en tres territorios del Estado español: Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, donde es sustituido por otros impuestos equivalentes, como el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) o Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), los cuales no analizaremos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Es el impuesto directo más importante en España al que están sujetos los individuos y empresas individuales⁴⁵. Mediante este impuesto el Estado recauda

⁴⁵ Empresa individual: Es una entidad mercantil cuyo titular es una persona física (empresario individual). – Diccionario de términos financieros ASG Consultores <http://asgconsultores.com/diccionario/letra/e.htm>

en función de la riqueza o ingresos obtenidos durante el año fiscal anterior. A los ingresos obtenidos gracias a la actividad empresarial (o rendimientos de actividades económicas) se les aplican las deducciones derivadas de los gastos atribuibles al ejercicio de dicha actividad: cuotas de la Seguridad Social, alquiler de local, compra de equipamientos, etc.

El empresario deberá optar por alguna de las siguientes modalidades de liquidación del IRPF:

- a) Estimación directa (normal o simplificada): se paga en función de los ingresos y gastos del año anterior.
- b) Estimación objetiva: se paga en función de unos módulos fijos que cada año establece el Ministerio de Economía y Hacienda.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Este impuesto se aplica a las empresas dotadas de personalidad jurídica. Se trata de un impuesto directo proporcional que grava con una tasa del 30% la renta obtenida por la empresa durante el año fiscal anterior, una vez deducidos los gastos necesarios para obtener dicha renta.

Siendo este el tercer impuesto en importancia en recaudación detrás del IRPF e IVA. Adicionalmente vale la pena mencionar que dentro de los países de

la OCDE, la tasa del Impuesto sobre Sociedades es el séptimo más alto dentro de los mismos.

IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

El impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

5.3.2) *Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)*

El IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea por lo cual el IVA español también recoge dicha filosofía así como también los criterios de las directivas europeas.

Las principales normas que rigen el IVA a nivel nacional en España son:

- a) La ley numero 37/1992 ley del impuesto sobre el valor añadido.
- b) Real decreto numero 1624/1992, Reglamento del IVA.

HECHO GENERADOR – ASPECTO MATERIAL

Como ya fue mencionado el IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, que grava el consumo de todos los bienes y servicios utilizados en España, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero.

Existen tres clases de hechos generadores:

- a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes que en general también serán realizados por empresarios y profesionales, aunque en algunas ocasiones pueden ser realizadas también por particulares.
- c) Las importaciones de bienes cualquiera que sea quien las realice ya sea empresario, profesional o particular.

La definición de empresarios y profesionales la veremos en profundidad cuando veamos los sujetos pasivos de este impuesto.

ASPECTO ESPACIAL

Se aplica en la Península e Islas Baleares, por lo cual quedan excluidas del ámbito de aplicación de este impuesto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, por

consiguiente sólo están gravadas por el IVA todas las operaciones que se consideren realizadas en la Península y en las Islas Baleares.

En el ámbito espacial de aplicación se incluyen las Islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de las 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Para que una prestación de servicios se encuentre alcanzada por IVA es necesario que la misma sea realizada dentro del ámbito espacial del impuesto obviamente, para poder determinar correctamente cuando se podrá considerar como realizada una prestación de servicios en el territorio español, se deberá analizar cuáles son las características del servicio prestado. Para nuestro análisis primero debemos analizar la regla general, la cual nos dice que, serán operaciones gravadas todas las prestaciones de servicios que cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

- a) Cuando la sede de la actividad económica del prestador esté situada en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) Cuando exista establecimiento permanente dentro del territorio de aplicación y desde este se realice la prestación de servicios.
- c) El domicilio de quién preste los servicios, se encuentre dentro del territorio de aplicación del impuesto.

Se consideran realizados/prestados dentro del territorio de aplicación:

- a) Los servicios directamente relacionados con los bienes inmuebles cuando éstos radiquen dentro del territorio español.
- b) Los servicios de transportes de cualquier tipo por la parte del trayecto que sea realizado dentro del territorio de aplicación.
- c) Los siguientes servicios cuando se realicen materialmente dentro del territorio aplicable: Los de carácter cultural-artístico y deportivo, los juegos de azar y los servicios accesorios a las propias mercancías.
- d) Los siguientes servicios si la sede de la actividad económica del destinatario de los mismos se encuentra dentro del territorio aplicable del impuesto:
 - 1) Cesiones y concesiones de derechos, de derechos de propiedad industrial e intelectual.
 - 2) Cesión y concesión de fondo de comercio⁴⁶.
 - 3) Servicios de publicidad.
 - 4) Los servicios de asesoramiento, endeudamiento, consultores, abogacía (asesoramiento técnico).
 - 5) El tratamiento informático de datos, la gestión de empresas, el doblaje de películas, las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y financieras.

⁴⁶ En la economía de la empresa, se entiende por fondo de comercio o goodwill, el valor actual neto de los superbeneficios que produce una empresa. Corresponde al valor inmaterial de la misma, derivado de factores como la clientela, la eficiencia, la organización, el crédito, el prestigio, la experiencia, etc. Una empresa puede valer más que la suma algebraica de todos los elementos que componen su patrimonio. El fondo de comercio recoge este sobrevalor por encima de los elementos que la forman y que en caso de venta hace que se pague por la misma más de los que valen sus elementos en sí. El fondo de comercio cuantifica la capacidad de las empresas para obtener beneficios extraordinarios, entendido éstos como aquellos beneficios superiores a la rentabilidad normal del mercado o del sector.

- 6) El suministro de información
- 7) El arrendamiento de bienes muebles corporales (excepto los medios de transporte)

SUJETO PASIVO

Por regla general el sujeto pasivo es el empresario o profesional) que entrega bienes o presta servicios a otro lado, también el que adquiere bienes a cualquier país de la Comunidad Económica Europea (adquisición intracomunitaria).

Los empresarios y profesionales se definen de una forma específica en el IVA, son empresarios o profesionales todos aquellos que caigan dentro de las siguientes consideraciones:

- a) Quienes realicen actividades empresariales o profesionales salvo que sea exclusivamente a título gratuito, lo que deberán probar fehacientemente.
- b) Las sociedades mercantiles en todo caso, salvo prueba en contrario.
- c) Quienes exploten un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (arrendamiento).
- d) Quienes urbanicen terrenos, construyan o rehabiliten edificios destinados a su venta, adjudicación o cesión aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen, ocasionalmente, exportaciones o entregas a otro país comunitario de medios de transporte nuevos, considerándose nuevos los vehículos que tengan menos de seis meses de antigüedad o menos de 6.000 kilómetros recorridos.

La condición de sujeto pasivo implica el cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales del impuesto.

Por lo cual para poder determinar quién es sujeto pasivo, la ley establece una regla general y una regla especial:

La Regla General nos dice que son sujetos pasivos del impuesto, los empresarios o profesionales que realicen la entrega de los bienes o presten los servicios a otros sujetos.

La Regla especial nos dice que será sujeto pasivo todo empresario o profesional que recibiera los bienes o servicios, es decir, el destinatario del bien o del servicio, a esta regla se la denomina la regla de la inversión del sujeto pasivo.

Esta regla es aplicable a los siguientes casos:

a) Cuando quien realiza las operaciones no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto siempre que el destinatario si lo esté.

- b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar, igual o superior a 325 milésimas.

CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El artículo 11 de la Ley del IVA define la prestación de servicios en sentido negativo:

“son prestaciones de servicios todas las operaciones sujetas al impuesto que no constituyan entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes”.

Se asimilan a las prestaciones de servicios los autoconsumos de servicios, con la salvedad de que sólo se grava el autoconsumo externo y nunca el interno o, lo que es lo mismo, los servicios prestados para la propia empresa.

Por lo cual se considera que son prestaciones de servicios entre otros a:

- a) El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- b) El arrendamiento de bienes, industria o negocio.
- c) Las cesiones de uso o disfrute de bienes.
- d) Las cesiones y concesiones de los derechos de autor, patentes y marcas
- e) Las ejecuciones de obra que no sean entrega de bienes.
- f) Los traspasos de locales de negocio.
- g) Los transportes de cualquier tipo.
- h) Los servicios de Hostelería, restaurante y campamento.

- i) Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- j) Los servicios de hospitalización.
- k) Los derechos de utilización de instalaciones recreativas o deportivas.
- l) La explotación de ferias y exposiciones.
- m) Las operaciones de mediación y agencia.
- n) El suministro de productos informáticos.
- o) Las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios.

Como se observa, la definición de servicios está dada de forma negativa y no a través de una definición que refiera a características específicas de los servicios, lo cual hace que básicamente todas las operaciones que no caigan dentro de la definición de entrega de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes sean consideradas como servicio. Esta definición hace que se torne incomparable con otros países ya que al no existir características propias de lo que es un servicio no se puede comparar con otras definiciones de servicios.

LAS EXENCIONES

En el IVA hay dos tipos de exenciones claramente diferenciadas las exenciones plenas y las exenciones limitadas.

Las exenciones plenas

Las exenciones plenas, son las operaciones en las que el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o presta el servicio y que no repercute en el impuesto, ya que no cumple con el hecho generador, pero igualmente se le permite deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con dicha actividad. Son exenciones plenas las exportaciones y las entregas intracomunitarias.

Las exenciones limitadas

Las exenciones limitadas (ocurren dentro del territorio aplicable del impuesto) suponen la no-tributación de la entrega del bien o del servicio en una fase concreta de su producción o distribución. En este caso se establece la exención de la entrega del bien o de la prestación del servicio, pero no se permite deducir el IVA soportado por el empresario o profesional en su adquisición. Son exenciones limitadas todas las operaciones interiores que estén exentas, como ser, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las efectuadas por los servicios públicos postales, la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, servicios de asistencia social, la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, etc.⁴⁷.

⁴⁷ En el artículo 20 de la Ley del IVA 37/1992, del 28 de diciembre se encuentra el listado completo.

ASPECTO TEMPORAL (EL DEVENGO)

El devengo es el momento en que se perfecciona el hecho generador del impuesto, es cuando se entiende realizada la operación y es el momento en el cual la ley determina el nacimiento del impuesto.

En las entregas de bienes, el devengo se produce con la puesta a disposición de los bienes. En las prestaciones de servicios, el IVA se devenga cuando se presten, ejecuten o efectúen los servicios.

Como novedad, a partir del 1 de enero de 2010, se establece un devengo anticipado al 31 de diciembre de cada año para las prestaciones de servicios que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto, siempre que no den lugar a pagos anticipados.

Como reglas especiales, se establecen las siguientes:

- a) Autoconsumo. El devengo se fija en el momento en que se efectúan las operaciones de autoconsumo.
- b) Pagos anticipados. En las operaciones alcanzadas por este impuesto que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

- c) Operaciones de tracto sucesivo. El devengo se fracciona temporalmente, puesto que se produce conforme sean exigibles las distintas partes del precio que comprenda cada percepción.
- d) Adquisiciones intracomunitarias. En las adquisiciones intracomunitarias el impuesto se devenga en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes. No se produce cuando se realicen pagos anticipados a las adquisiciones.
- e) Importaciones. En las importaciones el devengo del impuesto se produce cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.

TASA APLICABLE

La ley establece una tasa general y dos tasas reducidas, la tasa aplicable siempre será la de la tasa vigente en el momento del devengo.

Las tasas son:

- a) Tasa General del 18%
- b) La tasa tipo reducida es del 8% (se aplica a la compra de todos los alimentos con excepción de los básicos que se incluyen en la tasa súper reducida, la vivienda, el transporte, la hostelería, la asistencia social o sanitaria o los servicios culturales y de espectáculos).

c) La tasa del tipo súper reducida es del 4% (grava el consumo de alimentos básicos como el pan, la fruta o los huevos, así como los libros, el material escolar, los medicamentos o las viviendas de protección oficial).

La ley no determina las operaciones que van a la tasa general de forma expresa, sino que lo hace por exclusión, todas aquellas operaciones sujetas que no estén alcanzadas por las tasas reducidas o súper reducidas, van a tributar por la tasa general.

Claramente la tasa que se aplicara sobre la prestación internacional de servicios es la tasa general, ya que el enfoque que se le da a la tasa reducida y súper reducida es con el fin de aminorar los costos de necesidades básicas de la población lo cual no afecta a las operaciones incluidas en el comercio internacional de servicios, lo cual hace que la tasa del IVA español aplicable al comercio internacional de servicios sea la más baja de las cuatro jurisdicciones analizadas en el presente trabajo.

5.3.3) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

(IRPF)

El IRPF español es un tributo de carácter personal y directo que grava, de acuerdo a los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las

personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Es decir, no grava la “renta obtenida” sino la “renta disponible”.

La Ley del IRPF expresa que constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida ésta como la totalidad de sus rendimientos (tanto del trabajo como del capital), ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquier que sea la residencia del pagador de dichas rentas.

En España, al igual que en Argentina, se adopta el criterio de renta mundial, gravándose todas las rentas generadas u obtenidas por los residentes españoles a nivel mundial, a diferencia de Uruguay que grava la renta de fuente uruguaya, por lo menos hasta la fecha.

El IRPF se aplica en todo el territorio español, siempre teniendo en cuenta las situaciones especiales del País Vasco, la Comunidad Foral Navarra, las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Principales características del IRPF son:

- a) Es un impuesto personal.
- b) Es un impuesto directo porque grava una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica del sujeto pasivo que es la obtención de renta.

c) Grava la renta de las personas físicas. Incluye también las entidades en régimen de atribución de rentas (son las sociedades civiles, las comunidades de bienes, las herencias subyacentes en las que el heredero no ha asumido la herencia).

d) Es un impuesto subjetivo porque tiene en cuenta elementos personales y familiares del sujeto pasivo, ya que admite deducciones dependiendo de diversas circunstancias del contribuyente.

HECHO GENERADOR IMPONIBLE

El hecho generador del impuesto es la obtención de renta gravada. Se considera renta gravada a la renta obtenida, y ésta la componen los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, y las ganancias y pérdidas patrimoniales.

No será renta gravable la renta que ya se encuentre gravada por otro/s impuesto/s. Por ejemplo se encuentran exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, cuando hayan tributado en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar. Este concepto llama poderosamente la atención ya que es un mecanismo para evitar la doble imposición pero a diferencia de la mayoría de los mecanismos en este caso los impuestos pagados en otras jurisdicciones no se toman como un pago a cuenta o un

crédito a deducir del impuesto a pagar, sino que en este caso las rentas no se consideran gravadas directamente.

La renta se clasifica en Renta General y Renta del Ahorro. Esta clasificación sirve para determinar el sistema de compensaciones de rentas y para aplicar los distintos tipos impositivos. A la base liquidable de la renta general se le aplica una escala progresiva de gravamen y la renta del ahorro se aplica una tasa fija del 18%. Algo muy similar a lo que ocurre en Uruguay ya que se diferencia en rentas del trabajo a las cuales se les aplica una escala progresiva de tasas y en rentas de capital a las cuales se le aplican tasas fijas según el caso pero mayoritariamente es una tasa del 12%.

La Renta General

La Renta General está constituida por los rendimientos (del trabajo, del capital inmobiliario y mobiliario en algunos casos y de actividades económicas), por las alteraciones patrimoniales que no se consideren renta del ahorro y por las imputaciones de renta (rentas inmobiliarias, rentas por transparencia fiscal internacional, rentas por derechos de imagen, rentas de instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales, rentas por agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas).

Dentro de las rentas generales los rendimientos con mayor incidencia son:

a) Los rendimientos del trabajo, los que el artículo 17 de la Ley distingue como: *“los rendimientos íntegros del trabajo de todas aquellas contraprestaciones y utilidades obtenidas a consecuencia del trabajo que no sea por cuenta propia, o más concretamente, que no conlleve la asunción de riesgos inherente al trabajo por cuenta propia. Los rendimientos resultantes del trabajo que no esté encuadrado en el anterior requisito de ajenidad, habrán de considerarse rendimientos de actividades económicas”*. Básicamente lo que nos dice el artículo es que se consideraran rendimientos del trabajo todos los rendimientos obtenidos en relación de dependencia.

b) Los rendimientos del capital mobiliario, los cuales se encuentran definidos en el artículo 21 de la ley como: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda a la contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”*. Es decir, los rendimientos del capital provienen de elementos patrimoniales que no se encuentran afectos a ninguna actividad económica.

c) Los rendimientos del capital inmobiliario, según el artículo 22 de la ley: *“son los rendimientos procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre*

ellos, que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”. En resumen, los rendimientos procedentes de la propiedad de bienes inmuebles o derechos reales sobre estos, los cuales no deberán estar afectados a una actividad económica, ya que si fuera así, se declararían como rendimientos de actividades económicas.

d) Los rendimientos de actividades económicas, dichos rendimientos están regulados en los artículos 27 a 32 de la Ley. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En concreto la Ley recoge expresamente las siguientes actividades: Actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Es importante señalar que la actividad empresarial la desarrolla aquel que, de forma habitual, personal y directa, y por cuenta propia, ordena los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. La Ley presume que, salvo prueba en contrario, el empresario o profesional es quien figure como titular de la actividad.

La Renta del Ahorro

La Renta del Ahorro está constituida por los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales. Constituyen rentas del ahorro:

- a) Los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
- b) Los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, excepto los procedentes de entidades vinculadas con el contribuyente en algunos supuestos.
- c) Los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en operaciones de capitalización, seguros de vida o invalidez, y rentas derivadas de imposición de capitales.
- e) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Para nuestro estudio las rentas del ahorro no son de particular interés ya que no se encuentran relacionadas con el comercio internacional de servicios.

ASPECTO SUBJETIVO Y TEMPORAL

La Ley no utiliza en ningún momento el término sujeto pasivo y lo sustituye por el término contribuyente. Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas que tengan residencia habitual en territorio español y las personas que por alguna de las razones establecidas en el artículo 10 de la Ley tengan su residencia habitual en el extranjero.

Los no residentes están sujetos a una un impuesto específico, el impuesto a la renta de los no residentes.

Residente es aquel que haya permanecido durante el año natural más de 183 días o bien, que haya radicado en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, directa o indirectamente. También son considerados por la Ley residentes los españoles residentes en el extranjero con distintos cargos oficiales o diplomáticos. Por último, se considera también residentes a los españoles no residentes que residan en “paraísos fiscales”.

El período impositivo coincide con el año natural devengándose el 31 de diciembre de cada año. Sólo en el caso de fallecimiento del contribuyente se prevé la ruptura del período impositivo. En tal caso, el período impositivo terminará y se devengará en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta.

BASE IMPONIBLE

La base imponible del Impuesto está constituida por la renta disponible del contribuyente. Para cuantificar la base imponible se procede siguiendo un orden:

- a) Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles y, las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.
- b) Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen.
- c) Se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar, según sus circunstancias personales y familiares.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Según la Ley se consideran rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades dinerarias o en especie que deriven directa o

indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

COMPARACIÓN CON URUGUAY

Ambos impuestos gravan los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, y las ganancias y pérdidas patrimoniales. Pero se debe destacar que el tributo español grava la renta disponible y no la renta obtenida. El IRPF uruguayo intenta asemejarse a esto pero las deducciones autorizadas pueden resultar insignificantes por lo que se puede argumentar que grava la renta obtenida.

Respecto a los sujetos pasivos coinciden en gravar las rentas de quienes consideran residentes. Un criterio muy similar el de ambos países con la excepción que serán considerados residentes a los españoles que residan en otro país que sea considerado “paraíso fiscal”. Esta última diferencia se debe al carácter territorial del impuesto. Si bien en Uruguay las rentas deben cumplir la condición de ser obtenidas o realizadas dentro del territorio nacional, para el fisco español esto no es un requisito sino que se gravarán las rentas obtenidas de sus residentes con independencia de donde las realicen, con excepción de cuando dichas rentas ya hayan tributado en otro país por un impuesto de similares características o sean obtenidas en un considerado “paraíso fiscal”.

Tanto para el IRPF uruguayo como para el IRPF español el único hecho generador que podría relacionarse con el comercio internacional de servicios es la obtención de rentas del trabajo, ya que dichas rentas sean obtenidas fuera de la relación de dependencia están directamente relacionadas con la prestación de servicios, por ejemplo en el caso de un auditor que presta sus servicios a una firma extranjera.

5.3.4) *Impuesto sobre la Renta de Sociedades*

NATURALEZA

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades (IRS) es un tributo directo, personal, sintético y proporcional sobre la renta global obtenida por las personas jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica, a las que la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades (LIRS) atribuye la calificación de sujetos pasivos.

ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades se exige en todo el territorio español, sin excepción a diferencia de lo que ocurre con el IVA.

HECHO IMPONIBLE

El concepto del hecho imponible está definido en los artículos 4, 10.1 y 24 de la LIRS en general, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo en el período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que fuere la fuente u origen de los distintos componentes de la misma, tras minorarse, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

No tributan el IRS, las sociedades civiles (tengan o no personalidad jurídica, con la única excepción de las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT)), las herencias yacentes, las comunidades de bienes y la demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

SUJETO PASIVO

Las sociedades son el sujeto pasivo de este impuesto establecido sobre la renta que las mismas obtienen. El criterio delimitador para considerar a una sociedad como sujeto pasivo ya sea por obligaciones personal o por obligaciones reales, es la "residencia" del sujeto pasivo.

Las sociedades que tengan su “residencia” en territorio español, serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (Art. 8.1 y 2 de la Ley del Impuesto a la Renta de las Sociedades LIRS). Esto implica gravar la “renta mundial” obtenida, sin perjuicio de que operen los mecanismos para evitar la doble imposición internacional respecto a las rentas obtenidas en el extranjero.

Una sociedad o entidad tiene su “residencia” en España, cuando (Art. 8.3 LIRS):

- a) Fue constituida conforme a las leyes españolas, o
- b) cuando tiene su domicilio social en territorio español, o-
- c) cuando tiene la “sede de dirección efectiva” en el territorio español.

Esto es, que radique en dicho territorio la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula o baja tributación, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos

económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Por lo cual las rentas obtenidas por entidades residentes en España tributarán por el IRS, mientras que las rentas que obtengan las entidades no residentes no tributarán por el IRS, sino que tributará el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). La residencia será lo que determine qué entidades tributan por un impuesto u otro.

BASE IMPONIBLE

La base imponible del IRS está constituida por la renta total obtenida por la sociedad en el periodo de imposición.

El artículo 10 del la LIRS establece que la base imponible "*estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores*".

La base imponible del IRS se determinará, con carácter general, por el régimen de estimación directa, dando la ley la posibilidad de que se pueda utilizar el régimen de estimación objetiva en aquellos casos en que se precise.

La LIRS, en su artículo 10.3 establece que,

"en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Una vez determinado el resultado contable, la base imponible se obtendrá corrigiéndola con los ajustes establecidos en la propia Ley. Si el gasto no resulta fiscalmente deducible, el sujeto pasivo deberá realizar un ajuste positivo, incrementando su base imponible en el importe del gasto que no sea deducible. Igualmente, cuando la ley del impuesto permita considerar, en ciertos casos (como ocurre en Uruguay con los gastos de capacitación y otros), que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el que se ha contabilizado, o que el ingreso imputable es menor que el registrado contablemente, el sujeto pasivo realizará un ajuste negativo reduciendo dicho monto de su base imponible.

TASA DEL IMPUESTO.

El IRS posee una tasa general del 30% y dado que este no depende del nivel de la base imponible o su composición, esto lo convierte en un tributo proporcional.

Más allá de la tasa general, la legislación contempla los siguientes casos especiales:

- a) Una tasa del 35%, para todas las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.
- b) Una tasa del 25% para las entidades relacionadas con seguros, sociedades cooperativas, como ser el caso de Las mutuas de seguros generales, las entidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, sociedades de garantía recíproca, sociedades cooperativas de crédito, los colegios profesionales, asociaciones empresariales, entidades sin fines lucrativos entidades de derecho público, puertos estatales y autoridades portuarias y otras.
- c) Una tasa del 20% para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extra cooperativos, que tributan al tipo general.
- d) Una tasa del 10% para las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
- e) Una tasa del 1% para las sociedades de inversión de capital variable (con más de 100 accionistas), los fondos de inversión de carácter financiero (con más de 100 participantes), etc.
- f) Una tasa del 0% para los fondos de pensiones regulados por la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- g) Una tasa especial para las entidades que gozan del régimen de incentivos a las empresas de reducida dimensión. El artículo 114 del LIRS establece dos tipos de gravámenes para estas empresas, una tasa del 25%

para los primeros 120.202,41 euros de base imponible y el 30% para el resto de la base imponible.

h) Una tasa de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo. En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán a una tasa del 20% para los primeros 120.202,41 euros de la base imponible y a una tasa del 25% para el resto de la base imponible, excepto si deben tributar por una tasa diferente de la general.

PERIODO IMPOSITIVO.

La renta obtenida por las Entidades, o hecho imponible, se delimita en los ámbitos espaciales (renta mundial) y temporal (periodo de imposición) para ser gravadas por el IRS. El periodo impositivo coincide con el ejercicio económico mercantil de la Entidad, sin que en ningún caso pueda exceder de doce meses. Esta limitación no tiene por qué coincidir con el año natural y es aplicable fiscalmente a todas las Entidades.

Así pues, ambos ordenamientos jurídicos, mercantiles y fiscales, dejan a las Sociedades o Entidades, que sean ellas las que fijen el ejercicio económico y, consecuentemente, el período impositivo.

En todo caso, el período impositivo concluirá, de conformidad con la normativa fiscal, en los siguientes supuestos especiales:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia al extranjero de la entidad residente en España.

DEVENGO DEL IMPUESTO.

El devengo del impuesto, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria, corresponde al último día del período impositivo (artículo 27 del LIRS), por lo cual nace la obligación tributaria y en ese momento se determina la normativa legal aplicable, que será la vigente al momento del devengo, salvo disposición legal en contrario.

COMPARACIÓN CON URUGUAY

El Impuesto sobre las rentas de Sociedades español se corresponde claramente con el IRAE uruguayo. Se observa nuevamente como diferencia fundamental la territorialidad del mismo ya que España ha adoptado el criterio de renta mundial y Uruguay por ahora mantiene el criterio de la fuente.

Por lo tanto si una sociedad tiene su residencia en España tributará por sus rentas cualquiera sea el lugar donde las haya obtenido, lo cual hace que a la hora

del comercio internacional de servicios la no existencia de tratados de doble tributación o la falta del reconocimiento de la similitud de los impuestos puede llegar a generar un aumento sustancial en los costos de los exportadores e importadores de servicios.

Como en el caso del IRAE no existe una definición de servicios ya que el impuesto grava la renta generada por la actividad de las sociedades y no por una actividad en particular, en ambos impuestos no se da una definición concreta de servicios por lo cual es extremadamente difícil poder discernir qué porcentaje de la renta generada pertenece al comercio internacional de servicios y cual no ya que no existe una clara división de lo que es considerado un servicio a los efectos de ambos impuestos.

En el caso de España (así como también en el caso de Argentina) se observa una fuerte batalla contra los paraísos fiscales (regímenes de baja o nula tributación) ya que no solamente las rentas de un residente quedarían gravadas cuando se generen en uno de estos paraísos sino que también contempla la posibilidad de imponerle a una sociedad establecida en dicho paraíso el carácter de residente español y como contrapartida gravar todas sus rentas. Como bien mencionamos anteriormente Uruguay todavía no transita este camino ya que se sigue aferrando al criterio de la fuente pero todo indica que la idea es transitar hacia por ese camino ya que con los cambios introducidos en el IRPF se toman los primeros pasos al respecto.

5.3.5) Impuesto a la Renta de No Residentes

El IRNR es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste. A los efectos del IRNR es importante definir claramente el concepto de residencia. Para las entidades (sociedades y otras personas jurídicas) el IRNR utiliza el mismo concepto de residencia que el expresado en la ley del impuesto a las sociedades.

Por lo tanto aquellas entidades que no cumplan con ninguna de las tres características esenciales de la residencia serán consideradas como no residentes:

- a) haber sido constituida conforme a las leyes españolas,
- b) tener su domicilio social en territorio español,
- c) tener la “sede de dirección efectiva” en el territorio español.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de baja o nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos localizados en el territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en el país o territorio de origen así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Salvando algunas diferencias el sistema Argentino realiza el mismo análisis para determinar la transparencia de las entidades de nula o baja tributación.

En cuanto a las personas físicas las mismas se consideran residentes en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.
- c) Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física. Este tercer supuesto admite prueba en contrario.

A excepción del punto c) la definición utilizada es bastante similar a la utilizada en el IRPF uruguayo (claro está que esto se debe a que el IRPF uruguayo está basado en gran parte en el impuesto español)

No perderán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

ÁMBITO DE APLICACIÓN.

Este impuesto se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, en el País Vasco y Navarra y dentro del territorio de las islas Canarias, y los territorios de Ceuta y Melilla.

HECHO IMPONIBLE.

Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto.

RENTAS OBTENIDAS O PRODUCIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL

Los dos criterios tradicionales por los cuales se puede considerar que una renta se ha obtenido en territorio español, son los criterios de la territorialidad y el pago. No obstante, de acuerdo con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2003, el criterio del pago únicamente será aplicable respecto de las rentas para las que se establezca expresamente.

Se consideran obtenidas en territorio español las siguientes rentas:

- a) Rendimientos derivados de actividades económicas.
- b) Rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- c) Rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando:
 - i) Sean realizados en territorio español excepto rendimientos derivados de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición. No obstante lo anterior, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
 - ii) Se trate de prestaciones de servicios utilizados en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
 - iii) Deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aún cuando se perciban por persona o entidad distinta.

d) Rendimientos de trabajo, cuando derivan de un trabajo prestado en territorio español (criterio de territorialidad). Donde para algunos casos aplica el criterio del pago en lugar del criterio general de la territorialidad, como ser el caso de empleados de buques y aeronaves, retribuciones públicas realizadas por la Administración española.

Existe un supuesto de excepción aplicable a cualquier tipo de renta: No se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Claramente los focos de atención se encuentran en las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y las rentas obtenidas sin establecimiento permanente ya que el caso de las rentas obtenidas del trabajo es más claro y fácilmente demostrable.

RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Se entenderá que una persona física o una entidad operan mediante establecimiento permanente en territorio español:

- a) Cuando disponga en España, por cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice toda o parte de la actividad.
- b) Cuando actúe en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En concreto, se consideran establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

COMPARACIÓN CON URUGUAY

Dado la reciente novedad del IRNR en Uruguay y el hecho de que dicho impuesto fue inspirado en el IRNR español no se pueden distinguir mayores diferencias entre los impuestos a no ser el ya mencionado criterio de la fuente y la definición de lo que se considera establecimiento permanente o no.

Dado que el IRNR puede ser una de las grandes trabas que existen en el comercio internacional, si bien la ley es muy clara sobre quién debe hacerse cargo del mismo muchas veces en la práctica esto no es tan claro ya que el desconocimiento por parte del vendedor de la existencia de este impuesto o no puede hacer cambiar significativamente los montos del negocio para ambas partes.

Por lo cual el hecho de que existen diferencias en los mecanismos de reconocimiento del pago del impuesto por parte de los diferentes estados hace que sea más complicado en la práctica la igualdad tributaria sin la existencia de un tratado de doble tributación que dirija la implementación de las normas compensatorias entre ambos estados, situación válida tanto en el caso uruguayo como en el caso español.

5.4) SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

5.4.1) *Introducción.*

El Servicio de Impuestos Internos, también conocido por su sigla SII, y denominado por la ley tributaria chilena como "el Servicio", es el órgano que tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos de Chile (es decir, quedan excluidos los impuestos externos, como por ejemplo típicamente los aranceles).

Para ayudar al mejor entendimiento del sistema chileno nos parece relevante señalar una característica muy particular de la SII, la normativa que regula dicho organismo, le otorga facultades administrativas y judiciales al mismo tiempo, algo poco usual en los sistemas tributarios por el ya conocido concepto de oposición de intereses. Es decir, el SII actúa como juez y parte, ya que primero aplica el impuesto contra el contribuyente (parte) y después resuelve las reclamaciones que el contribuyente haga (juez). Esto significa una importante diferencia en lo que respecta con el sistema tributario uruguayo ya que si bien se puede considerar que la DGI tiene facultades demasiado extensas de fiscalización (mas con la ultima ley aprobada el pasado diciembre con la ley 18.718).

Los impuestos con mayor peso en el sistema tributario chileno son los siguientes:

IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS (IVA)

El Impuesto a las Ventas y Servicios es el principal impuesto al consumo; grava con una tasa única del 19% al valor agregado que se incorpora en cada etapa de la cadena de comercialización y distribución hasta que el bien es adquirido por el consumidor final. Reemplazó al impuesto a la compraventa y en la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

El Impuesto a las Ventas y Servicios afecta al consumidor final, se calcula en base a la diferencia generada en cada etapa de la comercialización del bien, es el mismo mecanismo que se utiliza en Argentina, España o Uruguay con algunas menores diferencias.

El Impuesto a las Ventas y Servicios es un impuesto interno que grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella y también la prestación de servicios que se efectúen o utilicen en el país.

IMPUESTOS A LA RENTA

Dentro del sistema tributario chileno existen diversos impuestos a la renta. Así, la ley tributaria chilena está dividida en impuestos de Categoría, que se aplican a los ingresos de ciertas actividades e impuestos Globales, que se aplican a todos los ingresos.

Los impuestos a la renta se basan en dos factores:

- a) el lugar de residencia del contribuyente; y
- b) la fuente de los ingresos.

Todos los contribuyentes residentes, ya sean personas físicas o jurídicas, están sujetos a impuestos sobre el total de sus ingresos, con independencia del lugar donde los obtengan. En cuanto a los no residentes, éstos sólo pagan impuestos sólo sobre los ingresos obtenidos en Chile durante los primeros tres años, período que puede ser extendido. Los contribuyentes no residentes están sujetos a impuestos sólo por los ingresos generados por bienes ubicados en Chile o por actividades desarrolladas en Chile.

Ahora bien, para determinar la deuda tributaria primero se debe establecer la categoría de impuesto al que pertenece dicha renta. Dichas categorías son las siguientes:

Categoría	Hecho Imponible
Impuesto de Primera Categoría	Grava las "rentas de capital", y se aplica fundamentalmente a las personas jurídicas y a las llamadas "sociedades de hecho".
Impuesto de Segunda Categoría	Grava las "rentas del trabajo", y se aplica a las personas naturales. En la actualidad sólo sirve para el cálculo del Global Complementario.
Impuesto Global Complementario	Grava la totalidad de los ingresos de las personas naturales residentes en el país.
Impuesto Adicional	Grava las rentas de fuente chilena, de personas naturales y jurídicas que residen fuera del país.

Dado que los impuestos afectan distintas rentas y que generalmente dichas rentas se asocian a personas jurídicas o personas físicas, se han generado dos regímenes uno que rige a las personas jurídicas y otro para las personas físicas, de

manera de que la normativa sea clara según cuál sea la situación del contribuyente.

RÉGIMEN DE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

La normativa tributaria chilena estableció sistemas separados para las denominadas "rentas de capital" y las "rentas de trabajo". Las primeras se gravan con el Impuesto de Primera Categoría, que afecta principalmente a personas jurídicas y otras entidades, como sociedades de hecho y empresarios unipersonales, en determinadas circunstancias. Este impuesto tiene un tipo fijo de 17% sobre la base imponible.

Es importante resaltar que el impuesto que el contribuyente pague por rentas de capital es deducible del Impuesto Global Complementario o el Adicional.

RÉGIMEN DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La renta de las personas físicas se encuentra gravada básicamente por dos impuestos: el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional. El primero grava a las personas físicas con residencia chilena y el segundo a las personas no residentes.

Las personas físicas residentes se encuentran gravadas por el Impuesto Global Complementario.

Están alcanzadas por este impuesto todas las rentas que perciba la persona física, sean de fuente chilena o extranjera.

Teniendo en cuenta que este impuesto grava todas las rentas percibidas, los demás impuestos de categoría que hayan sido pagados podrán ser deducidos del mismo, lo que se hace de la siguiente forma:

- a) El impuesto de primera categoría puede imputarse contra el impuesto global complementario, cuando corresponda pagar impuesto en dicha categoría.
- b) El impuesto de segunda categoría, que grava las rentas del trabajo, en realidad no es un impuesto independiente. Históricamente sí lo fue, pero en la actualidad el tipo impositivo del impuesto de segunda categoría es idéntico al del Global Complementario, razón por la cual sólo se calcula su monto para hacer progresar el tipo del Global Complementario y no para cobrar un impuesto distinto, ya que se utiliza como crédito en el impuesto Global Complementario.

Las rentas percibidas en Chile por personas naturales no residentes se encuentran sujetas al Impuesto Adicional. Para su pago la Ley prevé un sistema de

retención, de manera que quien debe entregar el impuesto al fisco, es la persona que realiza el pago al extranjero.

IMPUESTO TERRITORIAL

El Impuesto de los Bienes Raíces se define conceptualmente como un impuesto de carácter patrimonial, que se determina sobre el avalúo de las propiedades y cuya recaudación es destinada en su totalidad a las municipalidades del país, constituyendo una de las principales fuentes de ingreso y financiamiento de los gobiernos locales.

Dado que este impuesto es específico sobre la propiedad no entraremos en demasiados detalles ya que afecta directamente al comercio internacional de servicios.

5.4.2) Impuesto sobre las ventas y servicios

El Impuesto sobre las ventas y servicios (o también al valor agregado) tiene por objeto gravar el valor que se le va añadiendo al precio de venta de bienes y servicios en cada etapa de comercialización.

ASPECTO SUBJETIVO

Los sujetos pasivos del IVA son los vendedores y los prestadores de servicios.

Se entiende por vendedor cualquiera persona física o jurídica que se dedique a la venta de bienes corporales muebles, los haya producido él directamente, o los haya adquirido de terceros y posteriormente los revenda.

Se entiende por el prestador de servicios a toda persona física o jurídica que preste servicios en forma habitual y que correspondan a actividades de la industria, el comercio o los servicios donde el elemento capital sea más importante.

Aquí el concepto más importante es el de habitualidad. Sin perjuicio de lo antedicho, será considerado sujeto del impuesto el beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiera en el extranjero. Básicamente realiza el mismo supuesto que el realizado en España donde no se lo define como agente de retención o sustitución, sino que es directamente sujeto pasivo del impuesto.

HECHO GENERADOR - ASPECTO MATERIAL

La legislación chilena los llama hechos gravados, en el caso del IVA hay

dos hechos gravados básicos: El hecho gravado básico de ventas y el hecho gravado básico de servicios. Además, la ley equipara a estos hechos gravados básicos (o transacciones), otras operaciones que quedan gravadas con IVA.

Dado que existe esta práctica separación en los hechos gravados del IVA chileno, no desarrollaremos el hecho gravado básico de ventas por encontrarse fuera del foco de interés del presente trabajo.

El hecho gravado básico de servicios:

Es la prestación que una persona realiza por la que percibe cualquier forma de remuneración siempre que corresponda a actividades de la industria, el comercio o los servicios en que predomine el elemento capital por sobre el elemento trabajo personal. Es decir, hay una persona que realiza una prestación en favor de otra, por la que se percibe una remuneración.

Cuando se dice que el servicio debe corresponder a actividades de la Industria y el Comercio, se dejan fuera del IVA, los servicios personales, como los de profesionales y otras ocupaciones lucrativas.

En los servicios el IVA se devenga:

- a) Cuando se percibe la remuneración. O bien, cuando la remuneración ha sido puesta a disposición del prestador de servicios. En

este caso si no se ha pagado el servicio no surge la obligación de pagar el IVA.

b) Cuando se emite la Boleta o Factura. Lo que ocurra primero respecto al punto anterior.

c) En las prestaciones de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago del precio si la fecha de este período antecediere a la de los puntos anteriores.

Los tres casos arriba expresados son idénticos a los hechos generadores del IVA en los servicios para el caso de Uruguay ya que se debe analizar cuál de las 3 situaciones es la que genera el devengamiento del IVA.

BASE IMPONIBLE

En el IVA la base imponible es el monto de la operación, o sea el precio de la venta o del servicio prestado. En la base imponible deben incluirse los intereses y los gastos de financiamiento de las operaciones a plazo, así como también el monto de los impuestos, salvo el mismo IVA.

EXENCIONES

El IVA contempla varias exenciones, de las cuales vale señalar:

- a) Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa, y los pasajes internacionales. Tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile, la exención alcanzará incluso al flete que se haga dentro del territorio nacional, cuando éste sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.
- b) Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación. En este caso la potestad de definir si un servicio es considerado como exportación no recae sobre la autoridad fiscal sino sobre aduanas algo que claramente difiere del tratamiento dado en Uruguay ya que aquí se califica una exportación de servicios mediante un decreto del poder ejecutivo, transformando este mecanismo en un mecanismo político y no en un mecanismo de justicia tributaria.
- c) Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile.

DE LOS EXPORTADORES DE SERVICIOS

La exportación de servicios es un hecho gravado con IVA en cuanto se refieran a las actividades definidas en la Ley de la Renta, esto es, actividades propias del comercio, industria, minería, seguros, bancos, entre otras.

Los ingresos de la exportación de servicios sólo se considerarán exentos de acuerdo a lo señalado cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Se presten a personas sin domicilio ni residencia en Chile; y
- b) Que el servicio sea calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

MARCO REGULATORIO DE ADUANAS

La Resolución N°2.511 del 16 de mayo de 2007 “Establece normas, fija requisitos, obligaciones y normas de control para la calificación de un servicio como exportación”.

De dicha regulación surge que los servicios serán calificados de exportación si:

- a) Son realizado en Chile y prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país;
- b) Son utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten en mercancías en tránsito; y

c) Son susceptibles de verificación en su existencia real y valor

Por parte del Servicio Nacional de Aduanas existe una precalificación de servicios, los servicios que están calificados como exportación en “Listado de Servicios Calificados como Exportación”, no requerirán de una nueva calificación.

Es importante que existe un procedimiento para incluir al listado nuevos servicios que no hayan sido considerados y que la inclusión en la lista tiene un vigencia tras la cual se deberá realizar una revisión de las características del servicio.

5.4.3) Impuesto de Primera categoría (Impuesto a las Utilidades)

ASPECTO SUBJETIVO

El Impuesto de Primera Categoría grava la totalidad de las rentas provenientes del ejercicio de actividades empresariales por sociedades domiciliadas o residentes en Chile, con independencia de que las rentas se generen o perciban en el interior del país o en el extranjero. También son sujetos pasivos

del impuesto las empresas no residentes con un establecimiento permanente en Chile, por las rentas obtenidas a través de tal establecimiento.

ASPECTO TEMPORAL

Se declara anualmente en abril de cada año por todas aquellas rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior.

ASPECTO ESPACIAL

Chile se alinea a la postura de Argentina y España mediante la cual utilizan el criterio de renta mundial para fijar el aspecto espacial del impuesto, denotando claramente la tendencia mundial cada vez más clara a dejar de utilizar el criterio de la fuente tal como lo utiliza Uruguay.

ASPECTO MATERIAL

El impuesto a la Renta de Primera Categoría es un gravamen proporcional, grava la totalidad de las rentas netas provenientes del ejercicio de actividades empresariales por sociedades domiciliadas o residentes en Chile del capital invertido en los distintos sectores económicos, o de otra forma se aplica sobre las rentas provenientes del capital obtenido por las empresas y organizaciones, ya sea comerciales, industriales, mineras, etc., y demás sobre personas que obtengan

rentas de capital en el desarrollo de actividades productivas o de servicios, sobre los ingresos devengados o percibidos menos los gastos. También son sujetos pasivos del impuesto las empresas no residentes con un establecimiento permanente en Chile, por las rentas obtenidas a través de tal establecimiento.

A partir del 1 de enero de 2010 la tasa única aplicable es del 17%.

Este impuesto normalmente se aplica sobre la base de las utilidades percibidas y, también, sobre aquellas devengadas, opera sobre dos bases de determinación de renta, renta efectiva y renta presunta. Las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que tributan de acuerdo a la renta efectiva, se determina de acuerdo a una declaración jurada se realiza en base a la contabilidad completa de la sociedad.

Por su parte, los pequeños contribuyentes o en el caso de pequeñas empresas de los sectores agrícola, minero y del transporte pueden tributar sobre la base de sus rentas presuntas, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta (Decreto Ley numero 824 de 1974). La cual se determina por presunción de sus ingresos sobre la base de avalúos o estimaciones.

Cuando entre los ingresos del contribuyente figuren rentas de fuente extranjera, se considerarán los importes líquidos percibidos, salvo en el caso de rendimientos obtenidos a través de establecimientos permanentes en el exterior, en

cuyo caso se incluirán tanto las rentas percibidas como las devengadas, y los impuestos pagados sobre ellas en el extranjero.

Son deducibles, para el cálculo de la base imponible, los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que fueren necesarios para la obtención de los ingresos. Es también deducible la provisión destinada a la amortización de los activos, calculada aplicando el método de amortización lineal, con los porcentajes que la ley establece en función de la vida útil del bien. No se permite, por el contrario, la deducción de las cantidades invertidas en la adquisición o mantenimiento de vehículos, o en su arrendamiento a través de leasing, salvo que esa sea la actividad normal de la empresa. Tampoco se admite la deducción de los importes destinados a la adquisición, mantenimiento o explotación de inmuebles no afectos a la actividad empresarial.

Si la base imponible resulta ser negativa, su importe puede compensarse con los beneficios no distribuidos de los años precedentes, siendo posible obtener el reembolso de la parte proporcional del impuesto que gravó tales beneficios. Si los beneficios no distribuidos no absorben totalmente estas pérdidas, el saldo restante será compensable con las bases positivas de los períodos impositivos posteriores, sin límite temporal alguno. Este particular punto representa una significativa diferencia ante la normativa uruguaya ya que Uruguay solo permite la deducción por un período de 5 años, se puede entender que la normativa chilena tendería a llevar a gravar la renta de una manera más justa.

OTRAS PARTICULARIDADES

Chile permite la deducción, a través de un complejo sistema, de los impuestos que hayan gravado en el extranjero las rentas sometidas a tributación en Chile.

El Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa se rebaja como crédito, de acuerdo con el mecanismo establecido para la confección del Fondo de Utilidades Tributables, de los Impuestos Global Complementario o Adicional que afecten a los dueños, socios o accionistas de las empresas o sociedades por las utilidades retiradas (en dinero o especies) o por los dividendos distribuidos.

El libro denominado Fondo de Utilidades Tributables (FUT) debe ser llevado por toda empresa para el control de las utilidades generadas por éstas, el retiro o distribución de las mismas y de aquellas que quedan pendiente de retiro o distribución, como también para el control de los respectivos créditos asociados a dichas utilidades.

5.4.4) Impuesto de Segunda categoría⁴⁸

El Impuesto Único de Segunda Categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como ser sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente. Debe ser retenido y pago por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

Si se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría retenido y pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del impuesto Global Complementario.

Las rentas gravadas por este impuesto serán las provenientes de:

- a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y

⁴⁸ Texto extraído del Trabajo de Investigación Monográfica: El IRPF en el Uruguay y su comparación con Argentina, Chile, España y México, Autores: Juan Manuel González, Juan Andrés Berón y Elia Pacheco, Página 103, Año 2007, UDELAR.

retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.

b) Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en las categorías antes mencionadas. Estos no se encuentran incluidos en esta categoría, sino que están comprendidos en el Impuesto Global Complementario, no obstante, están sujetos a retención al momento de ser percibidos.

Se incluyen las obtenidas por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, así como las rentas obtenidas por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal.

Con respecto a las rentas de las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría. Si ejercen esta opción deberá practicarse dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo. En caso de optar por declarar de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, no podrán volver al sistema de tributación de la Segunda Categoría. Quedan fuera de esta categoría las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos.

A los efectos de estas rentas, la legislación chilena define "ocupación lucrativa" como la actividad ejercida en forma independiente por personas "naturales" (personas físicas) y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.

TASAS

A los efectos de determinar el impuesto a pagar, se aplicaran las siguientes tasas sobre el monto imponible de las rentas obtenidos en relación de dependencia menos las deducciones antes nombradas.

Vigencia	Número de tramos	Renta Imponible MENSUAL DESDE HASTA	%	CANTIDAD A REBAJAR (SIN CREDITO DEL 10% DE 1 UTM, DEROGADO)
01.01.2003	1	0,0 UTM a 13,5 UTM	Exento	-.-
	2	13,5 " a 30 "	5	0,675 UTM
	3	30 " a 50 "	10	2,175 "
	4	50 " a 70 "	15	4,675 "
	5	70 " a 90 "	25	11,675 "
	6	90 " a 120 "	32	17,975 "
	7	120 " a 150 "	37	23,975 "
	8	150 " y MAS	40	28,475 "

NOTA: Para convertir la tabla a pesos (\$) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (3) y (5) por el valor de la UTM (Unidad Tributaria Mensual) del mes respectivo.

5.4.5) Impuesto Global Complementario⁴⁹

Es un impuesto de carácter personal (toma en cuenta la capacidad contributiva), global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de primera y segunda categoría.

Para determinar el monto de este impuesto se sumaran las rentas de segunda categoría más los retiros de utilidades o dividendos de empresas. Se deben incluir en la renta líquida imponible de este gravamen una cantidad equivalente al impuesto de primera categoría que afectó a esas rentas. Sobre dicha base se aplican las tasas del impuesto global complementario, determinándose el impuesto a pagar. El contribuyente tiene derecho a rebajar como crédito el monto de impuesto de primera categoría pagado por la empresa.

El Impuesto Global Complementario grava las siguientes rentas:

- a) Rentas de las Empresas (retiros y dividendos)
- b) Rentas de Bienes Raíces.
- c) Rentas de Capitales Mobiliarios.
- d) Rentas del Trabajo Independiente.

⁴⁹ Texto extraído del Trabajo de Investigación Monográfica: El IRPF en el Uruguay y su comparación con Argentina, Chile, España y México, Autores: Juan Manuel González, Juan Andrés Berón y Elia Pacheco, Página 106, Año 2007, UDELAR.

- c) Rentas Presuntas.
- d) Rentas del Trabajo Dependiente.

A los efectos de determinar el monto imponible de este impuesto computaran las siguientes rentas:

- a) Rentas de primera categoría, ya sean efectivas o presuntas.
- b) Gastos rechazados y retiros presuntos de empresa individual o sociedades de personas.
- c) Rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital.
- d) Rentas percibidas de sociedades constituidas en el exterior.
- e) Rentas percibidas de segunda categoría, ya sea en carácter de dependencia o de independencia.
- f) Rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría.

CRÉDITOS IMPUTABLES AL IMPUESTO DETERMINADO

Una vez determinado el impuesto por parte de los contribuyentes podrán computar como pagos del mismo los siguientes créditos:

- a) Crédito por Impuesto de Primera Categoría.
- b) Crédito por Impuesto de Segunda Categoría.
- c) Crédito por Rentas exentas.
- d) Crédito por Rentas de Fondos Mutuos.

TASAS

Las tasas para la determinación de este impuesto son las siguientes:

Vigencia	Número de tramos	Renta Imponible MENSUAL DESDE HASTA	%	CANTIDAD A REBAJAR (SIN CREDITO DEL 10% DE 1 UTA, DEROGADO)
Año tributario 2004 y siguientes	1	0,0 UTA a 13,5 UTA	Exento	-.-
	2	13,5 " a 30 "	5	0,675 UTA
	3	30 " a 50 "	10	2,175 "
	4	50 " a 70 "	15	4,675 "
Año calendario 2003 y siguientes	5	70 " a 90 "	25	1,675 "
	6	90 " a 120 "	32	17,975 "
	7	120 " a 150 "	37	23,975 "
	8	150 " y MAS	40	28,475 "

NOTA: Para convertir la tabla a pesos (\$) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (3) y (5) por el valor de la UTA (Unidad Tributaria Anual) del mes respectivo.

5.4.6) Impuesto Adicional⁵⁰

El Impuesto Adicional, está contemplado en el Título IV, de la Ley de la Renta, en los Artículos 58° al 64°. Grava las utilidades y remuneraciones pagadas al exterior, a personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio o residencia en Chile. Este impuesto se devenga en el año en que las rentas imponibles se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesas al exterior o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que

⁵⁰ Monografía Impuesto Adicional (Derecho Tributario) – Chile, autor: Felipe Pou Sánchez, publicada en www.monografias.com.

ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción. Cuando grava las remesas o pagos al exterior se paga con una tasa general del 35%, menos el crédito del 17% por concepto de la tasa del impuesto de primera categoría, de lo cual resulta una tasa efectiva de un 18% a pagar por concepto de impuesto de primera categoría pagado. Lo que en términos prácticos significa un crédito equivalente al impuesto de primera categoría pagado. Al gravar remuneraciones o servicios, la tasa aplicable va de 2% a 35%, dependiendo de las prestaciones.

Este impuesto es de carácter personal que reemplaza al global complementario y se aplica además del impuesto de primera categoría y en algunos casos tiene la calidad de "impuesto único".

ASPECTO SUBJETIVO

Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas chilenas o extranjeras "que no tengan domicilio ni residencia en Chile". Se presentan situaciones especiales, como es el precisar el momento en que una persona deja de ser contribuyente del "Adicional" y pasa a ser "Global", especialmente, se obtiene diversas rentas y adquiere la "residencia tributaria" dentro del ejercicio.

HECHO GRAVADO

Las rentas de fuente "chilena" que se retiren o paguen, dependiendo del tipo de contribuyente; por ejemplo:

RENTAS	CONTRIBUYENTES Y OBSERVACIONES
Retiros o Remesas, según FUT	Agencias, socios y empresarios
Dividendos	No se declaran, pues cumplen con la retención, del Art. 74, N° 4
Honorarios	Pueden efectuarse con impuesto único del 20% de retención (Art.60°, inciso 2)
Sueldos y similares	Se afectan con Impuesto Único Art. 43°, N° 1, de retención. (se declara en global, pues para obtener esas rentas se debe tener visa sujeta a contrato, lo cual implica "domicilio")
Intereses y Similares	Se afectan con la tasa general del 35% y existen varios efectos a tasa única del 4%, casi siempre de retención.
Renta por Crédito de primera Categoría	Se declara y aplica en forma similar al Global
Gastos rechazados	Se declaran normalmente, al igual que el global, salvo si se afectan con Impuesto único del Art.21 (empresas 58/1)
Rentas Presuntas	Se declaran normalmente (Id. A Global)
Rentas con contabilidad simplificada	Se declaran normalmente. (Id. A Global)
Rentas exentas	Casi no existen, pero no se declaran como sucede en el Global.

En el artículo 59° se contemplan como hechos afectos a impuesto adicional una serie de conceptos que si bien no se representan una utilidad, se gravan por la simple razón de que exista un pago desde Chile (representa una remesa efectuada desde Chile) por el uso de marcas, patentes y otras

presentaciones como la licencia del uso de un software, etc. Estas pagan un 30% Único de Retención, lo cual implica que el beneficiario, no declare ningún impuesto.

TASAS

Existen solo tasa proporcional las cuales fluctúan desde un 2% al 80%(para algunos casos muy específicos) y otras contenidas en el Decreto Ley numero 600. Algunas operan en calidad de impuesto único y la mayoría son de "retención". La tasa general es de 35% y se aplica a las utilidades tributarias.

BASE IMPONIBLE

Se compone por la totalidad de rentas gravadas de fuente chilena. Muchas de ellas tienen derecho al crédito de primera categoría y si vienen del FUT se incrementan.

EXENCIONES

El impuesto Adicional no se aplica sobre las rentas exentas, como sucede en el Global de tal forma que cualquier monto queda afectado.

INCREMENTO

El crédito que se descuenta del impuesto adicional por concepto del impuesto de primera categoría debe considerarse como una mayor renta bruta y sobre ella también se tiene derecho al mencionado crédito de primera categoría. Esta es una modalidad que en la actualidad se aplica solo a las rentas que fluyan del FUT, con excepción a los gastos rechazados "Impuesto a la Renta de Primera categoría Pagado" que no tiene "incremento" ni crédito y tampoco hay incremento cuando las rentas retiradas se consideran Brutas.

DEDUCCIONES A LA RENTA

Los contribuyentes del impuesto adicional, "socios extranjeros" y "chilenos con domicilio en Chile" pueden descontar el impuesto de primera categoría y el impuesto territorial, pagados en el ejercicio, en los mismos términos que los sujetos del Global Complementario.

Tienen derecho a crédito de primera categoría, pero el eventual remanente no es reintegrable los siguientes créditos:

- a) Crédito de rentas de fondos mutuos. (Similar al Global)
- b) Crédito por Impuesto de Primera Categoría. (Similar al Global)

CONSIDERACIONES ESPECIALES:

Estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, gastos de embarque y desembarque, almacenaje, pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al SII en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero.

También estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del SII, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de dicho Servicio.

En el caso que los pagos señalados los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores bastará, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad a que se refiere el inciso anterior, proporcionadas por los propios socios y que sean autorizados por el SII, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

Estarán afectadas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

Se estima conveniente transcribir el artículo 60 de la ley en referencia:

“Artículo 60.- Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.

No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79.

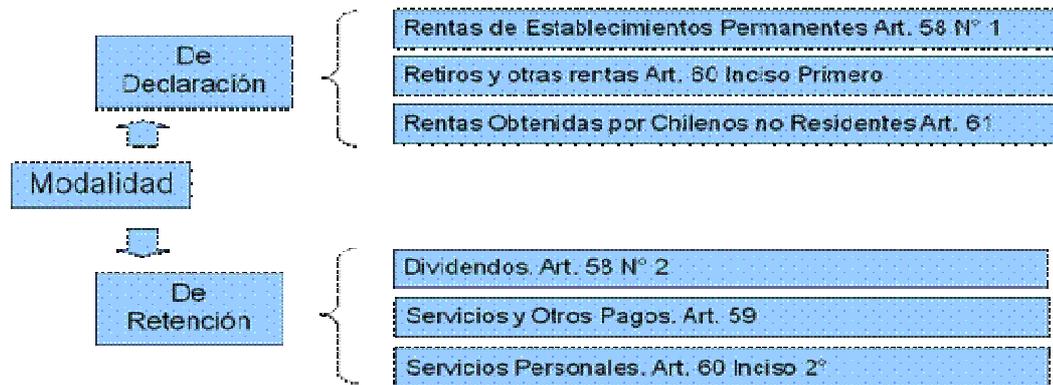
El impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna.”

MODALIDADES DE LIQUIDACIÓN

A través de declaración jurada: Aquella en virtud de la cual el Impuesto Adicional grava a la totalidad de las rentas de fuente chilena del contribuyente, y se declara anualmente en el Formulario 22.

A través de retención: Aquella en que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por regla general tiene el carácter de único, y se declara en el Formulario 50

Modalidades del Impuesto



Características de estas modalidades:

a) Modalidad de declaración: la retención es sólo un anticipo a cuenta del Impuesto Adicional que debe ser declarado anualmente, el artículo 74/4, de la ley de rentas dice:

"...el monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos.....que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas..."

b) Modalidad de retención: permite cumplir la obligación tributaria inmediatamente, sin que exista obligación de presentar declaración anual alguna por parte del contribuyente del Impuesto Adicional

Concepto	Descripción	Tasa Aplicable	Base de cálculo
Uso, goce o explotación de programas computacionales	Corresponde al conjunto de instrucciones para ser usado directamente o indirectamente en un computador	15%	Sobre el total de la remesa
Otras regalías, por uso, goce o explotación de marcas patente, formulas y otras prestaciones		30%	Sobre el total de la remesa
Asesorías técnicas	Trabajos de ingeniería o técnicos, servicios profesionales o técnicos que una persona conocedora de un ciencia, preste a través de un consejo, informe o plano que se emplee en Chile o el exterior	15%	Sobre el total de la remesa
Pagos no comprendidas en los conceptos anteriores	Pagos a personas naturales o sociedades jurídicas, que perciban rentas de fuente Chilena	20 o 35%	Sobre el total de la remesa

CAPITULO 6 – CONCLUSIONES

En primer lugar es claro concluir que no existe información confiable y comparable acerca del peso del comercio internacional de servicios en la economía de un país, ya que no hay una definición precisa de que se entiende por servicios a nivel macro dentro de cada país. Si bien existe la definición propuesta por la OMC en el Acuerdo General de Comercio de Servicios ningún país aplica la misma tal como está expresada en el acuerdo debido a las dificultades que representa la medición de ciertas actividades. Por lo tanto todas las definiciones de servicios de los países terminan siendo híbridos entre lo que dice la teoría y lo que les permite la práctica, lo cual genera importantes incompatibilidades entre las diferentes informaciones producidas por cada país.

Durante varias décadas muchos países no entendían la potencialidad económica de los servicios y su comercio internacional, considerándose casi marginales con respecto al comercio de bienes, esto en la actualidad ha cambiado y desde varios años a la fecha se ha relanzado el tema de la importancia de los servicios y como saber cuál es el peso de estos en la economía de un país.

Los gobernantes a la hora de tomar decisiones de índole política, económica o tributaria necesitan tener información confiable y que refleje la

realidad, en la actualidad la información que se utiliza para representar el peso de los servicios en la economía se circunscribe únicamente a lo que se puede medir, ya que las características de los servicios, (su intangibilidad, su simultaneidad, etc.) hacen que se sea extremadamente complicado realizar un seguimiento de los mismos a la hora de implementar controles sobre su trazabilidad, valores, etc., pero obviamente esto no es imposible, para esto lo que se debe hacer es generar una definición clara e inequívoca de lo que se considera un servicio.

Existen varios modelos de clasificación y definición de servicios a nivel internacional ya sea el propuesto por la OMC o el listado W120 de la ONU por mencionar los más conocidos, dichas clasificaciones pueden usarse como lineamientos generales pero todavía necesita generarse un marco que contenga de manera más específica las características que califican a un servicio como tal y que características deben cumplir cada servicio para saber donde debe ser clasificado.

Una vez alcanzada una definición homogénea y consistente de lo que consideramos servicios y cuáles serían sus clasificaciones, debemos entrar en una nueva discusión, la cual es aún más delicada y de la cual en la actualidad no se ha planteado grandes debates y es el hecho de que se considera exportación e importación de servicios. Ya que como claramente se ve en la clasificación propuesta por la OMC existen muchas variantes de servicios y de adoptar dichas

variantess sería extremadamente importante definir con precisión cuando se está exportando un servicio o importando uno.

¿Por qué la importancia de esta definición? Por el simple hecho de que al poder definir claramente el concepto de exportación e importación de servicios, se podrá definir de mejor manera como medirlo, como ejercer medidas de contralor y que acciones debemos tomar para afectarlos. Ya que es claro que la importación y exportación de servicios es diferente de la importación y exportación de bienes, la cual es históricamente la referencia a la hora de hablar de estos términos.

Si bien entendemos este no es un tema menor, la implementación de una definición clara (o por lo menos de lineamientos generales claros) hará que se puedan implementar controles adecuados en lo que refiere a la correcta medición del peso de los servicios en la economía, de manera que la información que se produzca sea veraz y las acciones que se decidan tomar afecten a los sectores o servicios que realmente se quiera llegar y cause los efectos deseados, ya sea tanto a nivel comercial como a nivel tributario.

Adicionalmente al perjuicio que genera desde el punto de vista comercial, económico y político, la falta de definición sobre los servicios genera que existan diferencias a la hora de gravar los servicios, generando subsecuentes desventajas o ventajas competitivas a la hora de comercializar servicios de manera internacional. Estas diferencias surgen a raíz de que cada estado tiene potestad

tributaria y las aplica de manera soberana y distinta definiendo sus impuestos como más lo cree conveniente.

Esto genera que ocasionen grandes desigualdades a la hora de ver que tributos se trasladan al valor de un servicio haciendo que el acceso de mercado de ciertos países exportadores de servicios se vea claramente perjudicado, o se pueda ver limitado la potencialidad de sus exportaciones debido a este traslado de impuestos, como es el caso del IVA en la exportación de servicios en Uruguay. Para cierto tipo de servicios que no están incluidos en el listado del decreto 220/98 se deben exportar con IVA, y de esa manera se traslada el impuesto como un costo dentro del precio del servicio.

Por lo antes expresado se pierde competitividad frente a los servicios prestados desde el país al que se exporta o contra otros exportadores que han sabido definir de manera precisa el concepto de servicios y por lo tanto no cargan ineficientemente con IVA un servicio que claramente no debería tenerlo.

Dicho problema causa que se exporten menos servicios de los que se estaría en condiciones de exportar debido a una falta de eficiencia que afecta la competitividad de los servicios, por lo menos para aquellos servicios que no son considerados como exportación de servicios.

La solución a este problema es la adopción de una definición de servicios precisa y acorde a la realidad de lo que son los servicios. De esta manera se tendrá la oportunidad de aumentar las exportaciones de servicios y así aumentar los ingresos que los servicios generan al país, sin perder la gran oportunidad de generar mayor empleo de mano de obra calificada, lo que sin duda favorecerá el ámbito económico-social del país. Adicionalmente también se vería un aumento en la recaudación del impuesto a la renta, ya que no toda pero si una importante cantidad de este aumento en la exportación de servicios sería realizado desde Uruguay y por lo tanto sería gravado por ser de fuente uruguaya.

Si bien existen soluciones ideales como armonizar los sistemas tributarios mundiales o generar un sistema a nivel mundial en la actualidad esto es impracticable, será algo que nuestros hijos , nietos o más podrán o no tener la chance de realizar. Por lo cual lo que nos queda son soluciones que si bien infieren un gran trabajo son alcanzables.

Cada sistema tributario es un mundo aparte por lo cual no existe manera de que se pueda armonizar la tributación de un país con el resto del mundo ya que siempre van a existir excepciones o casos particulares que generan desigualdades a la hora de gravar o no los servicios. Por lo tanto la única manera de poder ajustar los efectos tributarios, de las potestades tributarias de dos países tanto para el comercio internacional de servicios como para el resto de las actividades económicas es mediante los convenios para evitar la doble tributación.

Los convenios para evitar la doble tributación (ya sean bilaterales o multilaterales) son sin lugar a duda la manera más práctica de salvar las injusticias tributarias, ya que en ellos se puede regular de manera clara la relación tributaria entre dos o más países y la aplicación o no de los tributos existentes o a existir. De esta manera se puede armonizar la aplicación de diferentes criterios tributarios que permiten que una actividad económica pueda estar gravada múltiples veces haciendo que no se cumpla con el principio del trato nacional (obligatorio dentro de los tratados comerciales que se realizan mediante la OMC).

Como ya se mencionó, actualmente existen dos modelos de convenios para evitar la doble imposición ampliamente aceptados, el de la OCDE y el de la ONU ambos modelos son bastante similares a no ser por algunas diferencias a la hora de asignar ciertas potestades y ponderar la utilización de algún criterio. Pero en líneas generales ambos modelos son válidos, pero igualmente insuficientes ya que en los mismos no se ahonda en las necesidades de analizar la situación de los establecimientos permanentes, figura la cual ha crecido de manera importante en los últimos años debido a la globalización y expansión de inversiones internacionales.

Adicionalmente se debe trabajar en los lineamientos generales sobre cómo evitar la doble imposición en casos como los establecimientos permanentes donde

si bien existe mucha normativa para gravar su actividad dentro de un país no existen demasiadas normas internacionales para regular la doble tributación.

No nos olvidemos que existen varios mecanismos para evitar la doble imposición que se pueden aplicar de manera unilateral como ser el otorgar créditos por los impuestos pagados si bien es imprescindible que todo sistema tributario cuente con dichos mecanismos en aras de la igualdad tributaria, estos mecanismos en la práctica no suelen ser tan eficientes como los convenios de doble imposición ya que muchas veces cuando se menciona en los textos se otorgara crédito cuando se pague por un impuesto similar, lo que se entiende por impuesto similar queda muy abierto a la interpretación del fisco y del afán recaudador de este.

Tanto en Uruguay como en los otros países analizados el impuesto que mayor peso tiene sobre el comercio internacional de servicios es el IVA debido a las características del mismo que hace que el impacto del impuesto se vea reflejado directamente en el valor de los servicios y por consiguiente sobre su potencialidad en el comercio internacional.

Es imperativo alcanzar una neutralidad y transparencia del IVA en el comercio internacional de servicios para lo cual nos adherimos firmemente a las recomendaciones realizadas por el instituto Latinoamericano de Derecho tributario (ILADT), en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho

Tributario, las cuales si bien atendían a lograr estos objetivos para todos los negocios internacionales van en sintonía con lo anteriormente expresado.

En dichas jornadas se recomienda entre otras cosas:

“.....2) Las legislaciones nacionales deben regular los diferentes aspectos del hecho generador del IVA de forma tal que no dé a lugar a distorsiones en los negocios internacionales. Para tal fin:

2.1. Debe regularse con precisión el aspecto espacial del hecho generador de acuerdo con un criterio general que tenga en cuenta que el Estado que debe percibir el impuesto es aquél en el cual se verifica el consumo.

2.2. Por regla general la prestación de servicios debe entenderse ejecutada en el lugar en que el prestador tenga su sede, porque usualmente coincide con el de la utilización del servicio.

2.3. Sin embargo, y sin perjuicio de otras reglas especiales, los servicios deben entenderse ejecutados en la sede del destinatario cuando éste sea un sujeto sometido al impuesto y los utilice para las necesidades de su actividad. En tal caso, si quien ejecuta el servicio no está establecido en el país sede del destinatario, debe atribuirse la condición de sujeto pasivo a este último.

2.4 De existir zonas francas u otros exclaves fiscales, deben regularse de forma clara y precisa las operaciones que tengan su origen o destino en los mismos.

2.5 *Deben establecerse reglas claras en relación con el momento de realización del hecho generador, en particular para los contratos de tracto sucesivo y los contratos a plazo.*

2.6 *Debe permitirse a los administrados conocer con suficiente antelación las modificaciones al régimen del impuesto, para que puedan considerarlas en sus transacciones económicas.*

3. *Para hacer efectiva la regla de tributación en destino y asegurar la plena neutralidad del IVA en las operaciones internacionales, son necesarias las siguientes medidas en relación con las exportaciones:*

3.1 *Exonerar con carácter general las exportaciones de bienes y todos aquellos servicios que vayan a utilizarse fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo previsto en el punto 5.1 siguiente.*

3.2 *Reconocer al exportador el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado, incluso antes de la exportación efectiva, en cuanto pueda demostrarse el destino de los bienes a la exportación.*

3.3 *Extender dicho derecho a los servicios mencionados en el punto 3.1 anterior, incluso cuando de realizarse en el interior del país estarían exentos.*

3.4 *Asegurar al sujeto pasivo la recuperación de los saldos a su favor, a través de mecanismos eficaces, como la devolución en un plazo breve o la compensación automática con deudas del sujeto pasivo frente al ente público.*

3.5 *Establecer, mediante intereses de mora o por otra vía, una compensación adecuada cuando se produzcan dilaciones en el reconocimiento o ejecución de las devoluciones.*

3.6 *Establecer, de ser necesaria, una adecuada indexación, con el fin de evitar toda carga financiera al exportador.*

3.7. *La deducción del IVA soportado debe hacerse según el método específico, y cuando ello no sea posible total o parcialmente, deberá establecerse reglas de prorrata o de determinación proporcional del IVA deducible, tomando como referencia un período suficientemente significativo, vgr. 1 año anterior, sin perjuicio de la posterior regularización.*

4. *En relación con las importaciones de bienes, debe asegurarse que el gravamen sea equivalente al que pesa sobre los bienes similares producidos en el país; a estos efectos, debe procurarse evitar las distorsiones que pueden generar los mecanismos de exoneración distintos del de tasa cero. El mismo tratamiento se acordará a los servicios.*

5. *En los acuerdos de libre comercio y en las organizaciones supranacionales de integración conviene, además:*

5.1. *Coordinar las respectivas legislaciones internas del IVA a fin de evitar todo caso de doble imposición o de no imposición. Para ello deben gravarse las prestaciones de servicios a que se hace referencia en el punto 3.1 anterior, cuando el destinatario establecido en otro país miembro sea un consumidor final.*

5.2 Armonizar la normativa interna, mediante la elaboración de una ley marco o directiva, y aproximar las tasas, especialmente si se pretende pasar a un sistema de gravamen en origen.

5.3 Mantener los controles fiscales en frontera en tanto no se haya logrado un grado de armonización suficiente y establecido el gravamen en origen.”

Claramente de las recomendaciones hechas por le ILADT se desprende el hecho de que al realizar una definición detallada y eficiente de los servicios, del hecho imponible así como del hecho espacial haremos que la aplicabilidad del IVA sea realmente al consumo interno y que dicho impuesto no se traslade de manera errónea al costo de los productores de servicios internacionales.

BIBLIOGRAFIA

- Ceferino Costa, “Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo,” Fundación de Cultura Universitaria, Año 2004
- Dr. Andrés Blanco, "Tributos y Precios Públicos", Fundación de Cultura Universitaria, Año 2005.
- Héctor Belisario Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” editorial Astrea, 7^{ma} edición, Año 2001
- Hermann Heller, “Teoría del Estado”, editorial Fondo De Cultura Económica, México, Año 1955.
- José Carlos Mattos, “División de Comercio Internacional e integración” publicado por la CEPAL, Año 2001
- Resolución sobre EL IVA EN LOS NEGOCIOS INTERNACIONALES, XVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, CARTAGENA – COLOMBIA – 1995, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Artículo: Servicios, tecnología y comercio exterior, de Jorge Gatto, publicada en la Revista Palermo Business Review, numero 3, año 2009
- Manuel López Escudero, “El comercio internacional de servicios después de la Ronda Uruguay “, editorial Tecnos, Año 1996
- Artículo: “Aspectos fundamentales de la imposición a los servicios en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, autor: Abadi Pilosof, Félix publicado en Revista Tributaria, vol. 36, n° 213 (nov./dic. 2009), p.889-894

- Artículo: “Exportación de servicios en el IVA: cambio de rumbo jurisprudencial” , autor: Abadi Pilosof, Félix publicado en Revista Tributaria, vol. 32, n° 186 (mayo/jun. 2005), p.305-321
- Artículo: “El nombre no hace a la cosa: los recientes decretos sobre exportación de servicios.”, autor: Bergstein, Jonas publicado en Revista Tributaria, vol. 30, n° 176 (set./oct. 2003), p.529-554
- Artículo: “La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento: notas a propósito del literal "a" del art.1 del Decreto N°386/000 del 28 de diciembre 2000.”, autor: Bergstein, Jonas publicada en Revista Tributaria, vol. 28, n° 164 (set./oct.2001), p.607-629
- Artículo: “La exportación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado”, autor: Andrés Blanco publicado en Revista Tributaria, vol. 22, n° 129 (nov./dic.1995), p.529-575
- Artículo: “La exportación de servicios en el IVA: marco conceptual y legal”, autores: Andrés Blanco y Félix Abadi Pilosof publicada en Revista Tributaria, vol. 28, n° 163 (jul./ago.2001), p.485-513
- Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe – Autor: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)
- Trabajo de Investigación Monográfica: “El IRPF en el Uruguay y su comparación con Argentina, Chile, España y México,” Autores: Juan Manuel González, Juan Andrés Berón y Elia Pacheco, Año 2007, UDELAR.
- Artículo: “El Comercio de servicios en el MERCOSUR, antecedentes y perspectivas: Una visión desde los trabajadores" del Dr. Miguel Alberto Sánchez publicado por la Coordinadora de Centrales Sindicales del Cono Sur.
www.ccscs.org

- Naciones Unidas: “Manual de Estadísticas del Comercio Internacional de Servicios”, SERIE M No. 86, Año 2003
- José Carlos Mattos, “Los desafíos de la clasificación de los servicios y su importancia para las negociaciones comerciales “, Naciones Unidas, Santiago de Chile, Año 2001
- Aaditya Mattoo, Robert M. Stern, y Gianni Zanini, “A handbook of International Trade” editorial Oxford University Press, Año 2008.
- Claudia de Camino, “Comercio Internacional de Servicios en América Latina y el Caribe” editorial Naciones Unidas / CEPAL, Año 2005.
- Andrés López, Daniela Ramos, Iván Torre “Las exportaciones de servicios de América Latina y su integración en las cadenas globales de valor” editorial Naciones Unidas / CEPAL, Año 2009.
- Andrés Blanco , “El impuesto al Valor Agregado” Volumen I, editorial Fundación de Cultura Universitaria, 1ª edición, Año 2001
- Andrés Blanco , “El impuesto al Valor Agregado” Volumen II, editorial Fundación de Cultura Universitaria, 1ª edición, Año 2004
- Jorge Rossetto, "Boletín de informaciones y comentarios útiles a la empresa" N° 28 correspondiente al mes de julio de 1989
- Artículo "La exportación de servicios en el IVA" del Dr. Andrés Blanco, publicado en la Revista Tributaria N° 129 correspondiente al bimestre noviembre - diciembre de 1995

- Artículo "Mesa Redonda sobre la exportación de servicios en el IVA" del Dr. Andrés Blanco en la Revista Tributaria N° 163 correspondiente al bimestre julio - agosto 2001
- Artículo "La prestación de servicios y el establecimiento permanente" de Juan Ignacio Fraschini Silvarredonda publicado en la Revista de derecho, Año 6, N°. 12, Año 2007
- Artículo: "IRIC sobre regalías y servicios técnicos: análisis jurídico de las modificaciones introducidas por la Ley N° 17.453" del Dr. Juan Andrés Blanco en la Revista Tributaria XXIX, N°169.
- Consultas 4182 y 4358 de la Dirección General Impositiva del Uruguay.
- Trabajo de investigación monográfica "Sistema Tributario Argentino" de la Dra. Marta Asunción López, Docente de la Universidad Nacional del Sur. Bahía Blanca. Prov. de Buenos Aires. Argentina.
- Artículo: "Los impuestos en Argentina" del Ec. Carlos E. Spina, publicado en www.econlink.com.ar.
- Trabajo de Investigación Monográfica: "Impuesto Adicional (Derecho Tributario) – Chile", Autor: Felipe Pou Sánchez, publicada en www.monografias.com.
- Artículo: "La doble imposición internacional" Autor Nicolás Sánchez García, profesor de Derecho Financiero y Tributario, en la Universidad de Valencia, Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana. Artículo publicado en la web del Consejo Económico y Social de la Comunidad de Valencia. www.ces.gva.es

- Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional (MBP6) de las Naciones Unidas
- Artículo: “¿Se debe retener el IRNR en Caso de una sociedad que efectúa pagos a personas del exterior por concepto de comisiones? Autor: Dr. James A. Whitelaw, publicado en la página de la Cámara Nacional de Comercio y Servicios www.cncs.com.uy
- “El Establecimiento Permanente En Uruguay“ por el Cr. Enrique Ermoglio (con la colaboración del Cr. Félix Abadi) - Power Point ORT
- Alejandro Menéndez Moreno “Derecho financiero y tributario: parte general : lecciones de cátedra” editorial Lex Nova, 10^{ma} edición, Año 2009
- Trabajo de Investigación Monográfica “Importación y exportación de servicios en Argentina” Autor Verónica Berle publicada en www.monografias.com
- Trabajo de Investigación Monográfica “Impuesto a las ganancias” (Argentina) de Leticia C. Birriel Méndez publicada en www.monografias.com
- Trabajo de Investigación Monográfica “IVA en Sudamérica” de Fernando Vasconcello Aravena publicado en www.monografias.com
- Carlos Folco, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Cuadernos de Procedimiento Tributario, N° 11, editorial Errepar, Año 2000.
- Hugo Gonzalez Cano, “Notas para el diagnostico del sistema tributario”, Boletín Mensual AFIP, N° 42, Año 2001.

- Artículo: “El comercio exterior y los tributos aduaneros” Autor Alfredo Sternberg, Separatas de Formación Profesional, editorial Errepar, Año 2002.
- Alfredo Sternberg, “Los impuestos y el comercio exterior argentino”, editorial Errepar, 2ª edición Año 2000
- Artículo: Origen e historia del comercio, de Tamara Iglesias Cerviño publicado en www.soloeconomia.com
- Artículo: El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal de Marco Cesar García Bueno. Publicado en www.bibliojuridica.org (biblioteca digital de la UNAM).
- Presentación Power Point del Cr. Víctor Galeano Moreno, Gerente del departamento de Impuestos de San Martín, Suarez y Asoc. (www.sms.com.ar)
- Artículo: Las Contribuciones y sus elementos del Lic. Orlando Montelongo Valencia, publicado en www.offixfiscal.com.mx (foro especializado en discusiones fiscales).
- Artículo: “Cambios Ley IRPF, Ley N° 18.718 y Ley N° 19.719”
Publicación mensual CADE, enero 2011, página 17
- Sentencia 146/97 de la Suprema Corte de Justicia, (1998), Revista de Derecho Tributario N° 144.
- Sentencia 153/04 del 12/04/2004 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

- Artículo: “Aspectos Tributarios para la Exportación de Servicios”, autor Adolfo Sepúlveda Zavala, publicado por la Cámara de Comercio de Santiago
- KPMG Panamá – Informe Power Point sobre el tema tratados de doble imposición.
- Ley 25.063 modificatoria del IVA – Argentina
- Ley 18.718 – Uruguay
- Texto Ordenado de 1996 – Uruguay
- Decreto 220/998 reglamentario del IVA – Uruguay
- Decreto 149/2007 reglamentario del IRNR – Uruguay
- Decreto Ley 825 del 31.12.1974 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios – Chile
- Decreto Ley 824 del 31.12.1974 Ley sobre Impuesto a la Renta – Chile
- Ley 19/1991 de 6 de junio de 1991 del Impuesto al Patrimonio – España
- Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. – España
- Real decreto numero 1624/1992, reglamento del IVA. – España
- Ley 18/1991 de 6 de junio, de 1991 del Impuesto a la Renta a las Personas Físicas – España

- Real decreto 1841/1991 de 30 de diciembre de 1991 – España
- Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995, Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades – España
- Real decreto 537/1997 del 14 de abril de 1997 – España
- Resolución N°2.511 del 16 de mayo de 2007 sobre calificación de exportaciones de servicios – Chile
- Ley N° 26.063 del 9 de Diciembre de 2005 – Ley de Impuesto a las Ganancias, Texto Ordenado por Decreto 649/97 – Argentina

PAGINAS WEB CONSULTADAS

- www.parlamento.gub.uy - Poder Legislativo (Uruguay)
- www.cnscs.com.uy - Cámara Nacional de Comercio y Servicios (Uruguay)
- www.dgi.gub.uy - Dirección General Impositiva (Uruguay)
- www.presidencia.gub.uy - Presidencia de la República (Uruguay)
- www.mef.gub.uy - Ministerio de Economía y Finanzas (Uruguay)
- www.wto.org- Organización Mundial de Comercio
- www.afip.gov.ar - AFIP – Administración Nacional de Ingresos Públicos (Argentina)

- www.cac.com.ar - Cámara Argentina de Comercio (Argentina)
- www.aladi.org - ALADI – Asociación Latinoamericana de Intergración
- www.bcu.gub.uy - Banco Central del Uruguay
- www.uruguayxxi.gub.uy - Uruguay XXI
- www.ciat.org - Centro Interamericano de Administradores Tributarios
- www.oecd.org – OCDE - Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
- www.receita.fazenda.gov.br - Receita Federal do Brasil (Brasil)
- www.elpais.com.uy - Diario El País
- www.infobae.com - Diario digital Infobae
- www.meh.es - Ministerio de Economía y Hacienda (España)
- www.regionesultraperifericas.com – Regiones Ultra Periféricas de la Unión Europea
- www.asgconsultores.com - Diccionario de términos financieros ASG Consultores
- www.esaf.fazenda.gov.br - Escola da Administracion Fazendaria de Brasil

- www.mincomercio.gov.co - Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia
- www.mecon.gov.ar - Ministerio de Economía (Argentina)
- www.cac.com.ar - Cámara Argentina de Comercio
- www.indec.gov.ar - Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (Argentina)
- www.ciu.com.uy - Cámara de Industrias del Uruguay
- www.aeat.es - Agencia Tributaria española (España)
- www.tuabogadodefensor.com - Bufete de abogados Vázquez & Vázquez, especialistas tributarios (España)
- www.comercio.mityc.es - Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (España)
- www.fiscal-impuestos.com - CEF Fiscal Impuestos - Pagina especializada en temas de fiscalidad e impuestos Españoles
- www.sbmsociedades.com - SBM Sociedades - despacho profesional especializado principalmente en la constitución y venta de sociedades mercantiles (España)
- www.buenastareas.com - Base de datos de ensayos estudiantiles
- www.comercioexterior.banesto.es - Portal de Negocios internacionales de las empresas (España)

- www.sii.cl - SII – Servicio de Impuestos Internos (Chile)
- www.chilexportaservicios.cl - Agencia de Gobierno dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores, responsable de la promoción de las exportaciones chilenas.
- www.aduana.cl - Servicio Nacional de Aduanas (Chile)
- www.ec.europa.eu - Comisión Europea
- www.iladt.org/ Instituto Latino Americano de Derecho Tributario.
- www.aedaf.es - Asociación Española de Asesores Fiscales
- www.aedf-ifa.org - Asociación Española de Derecho Financiero
- www.fcu.com.uy - Fundación de Cultura Universitaria
- www.iuet.org.uy - Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios
- www.ichdt.cl - Instituto Chileno de Derecho Tributario