



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y DE ADMINISTRACIÓN

POSGRADOS



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE**  
**MAGÍSTER EN TRIBUTARIA**

*“Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las  
Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet”*

por

Cra. M<sup>a</sup> Gabriela Marinoni

Cra. Zoraida Fregenal

Dra. M<sup>a</sup> Elena Torres

Director de tesis: Cr. Gabriel Pedro

Montevideo URUGUAY

2023

**Página de Aprobación**

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

.....

Autor/es

.....

.....

Tutor

.....

Posgrado

.....

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

FECHA.....

## **AGRADECIMIENTOS**

A la Universidad de la República, Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, por la infraestructura y trabajo de coordinación que nos ha brindado para el desarrollo de la investigación.

A nuestro tutor el Cr. Gabriel Pedro por el tiempo y guía a lo largo del desarrollo de este trabajo.

A los compañeros y docentes, así como a los demás profesionales consultados, por el intercambio de conocimientos.

Al Prof. José María Burone Méndez por su guía en la metodología de investigación.

A los Profesores Dr. Andrés Blanco Cr. Juan Antonio Pérez Pérez y Cr. Diego Tognazzolo y al Dr. Guzmán Ramírez y Dr. Horacio Viana Bordaberry, por su disponibilidad al concedernos entrevista.

A todas las demás personas que no fueron citadas, pero que de alguna manera directa o indirecta contribuyeron a la realización de este trabajo final.

Y especialmente a nuestras familias y amigos, quienes nos brindaron su apoyo y fueron un pilar fundamental durante toda la Maestría.

## RESUMEN

Los nuevos servicios prestados desde el exterior a través de internet, plataformas tecnológicas o similares, a contribuyentes del Impuesto a las Rentas las Actividades Económicas (IRAE), por no residentes sin establecimiento permanente en el país, plantean el desafío de su calificación dentro del marco normativo doméstico. Un aspecto práctico de esta nueva realidad refiere a la responsabilidad tributaria del IRAE, en su calidad de agente de retención del Impuesto a las Rentas de los No Residentes. Dicha responsabilidad tiene por presupuesto de hecho la gravabilidad del servicio recibido, motivo por el cual su clasificación debería ser determinante de la procedencia de la retención. En virtud de dicha importancia, se conceptualizan las categorías de regalías, servicios técnicos y servicios digitales regulados, a través del análisis de la evolución normativa, doctrina, jurisprudencia y dictámenes dados en Consultas por la Administración Tributaria (AT). Asimismo, se somete a consideración la calificación y procedencia de la retención de casos de estudios, se analizan los criterios dados por profesionales asesores de la actividad privada y otros que se desempeñan en la AT, sus fundamentos y su correspondencia con la respuesta relativa a la procedencia de la retención. En este sentido la presente tesis analiza la falta de uniformidad en la calificación de estos servicios y la tendencia a posiciones conservadoras, que implican que, de existir una posición de la AT en sentido contrario a la calificación dada que determine retener, o en ausencia de esta, se asuman posturas fiscalistas en favor de retener, lo que vulnera el Principio de Legalidad y Certeza Jurídica.

<b><u>1.EL TEMA DE INVESTIGACIÓN .....</u></b>	<b><u>1</u></b>
<b><u>2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....</u></b>	<b><u>4</u></b>
2.1 LOS OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN.....	4
2.1.1 OBJETIVOS GENERALES DE INVESTIGACIÓN .....	4
2.1.2 OBJETIVO ESPECÍFICO DE INVESTIGACIÓN .....	4
2.2 LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN .....	4
2.2.1 PREGUNTAS PRINCIPALES DE INVESTIGACIÓN.....	4
2.2.2 PREGUNTA ESPECÍFICA DE INVESTIGACIÓN .....	4
2.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	5
2.4 VIABILIDAD DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
2.5 ANTECEDENTES ENCONTRADOS .....	5
<b><u>3. MARCO TEÓRICO.....</u></b>	<b><u>6</u></b>
3.1 INTRODUCCIÓN .....	6
3.2 CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS RECIBIDOS A TRAVÉS DE INTERNET .....	8
3.2.1 REGALÍAS POR SERVICIOS PRESTADOS A TRAVÉS DE INTERNET.....	9
3.2.2 SERVICIOS TÉCNICOS PRESTADOS A TRAVÉS DE INTERNET .....	15
3.2.3 SERVICIOS DIGITALES .....	23
3.2.3.1 Servicios audiovisuales .....	25
3.2.3.2 Servicios de mediación e intermediación .....	27
3.3 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE DEL IRAE .....	31
<b><u>4. DISEÑO METODOLÓGICO .....</u></b>	<b><u>35</u></b>
4.1 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN.....	35
4.2 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN.....	35
4.3 ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN .....	35
4.4 IDENTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES .....	35
4.5 DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LA VARIABLE .....	36
4.6 DEFINICIÓN OPERACIONAL DE LA VARIABLE .....	37
4.7 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS.....	37
4.8 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.....	38

<b>4.9 UNIDAD DE ANÁLISIS, POBLACIÓN Y MUESTRA.....</b>	<b>38</b>
<b>4.10 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN.....</b>	<b>38</b>
<b><u>5. PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS OBTENIDOS .....</u></b>	<b><u>39</u></b>
<b>5.1 UNIDAD DE ANÁLISIS .....</b>	<b>39</b>
<b><u>6. ANÁLISIS DE DATOS Y CONCLUSIONES .....</u></b>	<b><u>51</u></b>
<b>6.1 ANÁLISIS Y CONCLUSIONES PARCIALES.....</b>	<b>51</b>
<b>6.2 CONCLUSIÓN FINAL.....</b>	<b>56</b>
<b><u>7. CONSIDERACIONES Y SUGERENCIAS .....</u></b>	<b><u>59</u></b>
<b><u>8. LISTADO BIBLIOGRÁFICO .....</u></b>	<b><u>61</u></b>
<b><u>9. ANEXOS Y APÉNDICES .....</u></b>	<b><u>64</u></b>
<b>9.1 ANEXO A - CUESTIONARIO .....</b>	<b>65</b>
<b>9.2 ANEXO B - ENTREVISTAS.....</b>	<b>76</b>
<b>9.3 ANEXO C - CÁLCULO.....</b>	<b>104</b>
<b>9.4 APÉNDICE A – DEL CONTEXTO INTERNACIONAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL .....</b>	<b>105</b>

## **1.EL TEMA DE INVESTIGACIÓN**

La Economía Digital avanza sobre los modelos tradicionales de negocios a pasos agigantados, al punto que dejó de ser producto exclusivo de empresas con grandes recursos y acceso a expertos contables y legales, para sufrir un proceso democratizante. Actualmente grandes, medianas y pequeñas empresas brindan y reciben servicios utilizando la tecnología con cotidianeidad y se vinculan comercialmente con agentes ubicados en otros países, que desarrollan su actividad incluso íntegramente desde el exterior.

En efecto, las empresas locales experimentan este proceso diariamente y no resulta extraño que recurran a la contratación de plataformas virtuales que utilizan la robótica y la inteligencia artificial para cumplir con sus funciones de gestión, productivas, de comercialización y consumo, antes áreas exclusivas del capital humano. En este punto se precisa que se atenderá a los servicios prestados desde el exterior a través de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares a contribuyentes del IRAE, servicios que suelen ser complejos o de naturaleza híbrida.

Especialmente se pondrá énfasis en plataformas tecnológicas que brindan servicios de forma automática, que de ser realizados exclusivamente por personas reputarán como técnicos sin discusión. A su vez, también se atenderá a plataformas que brindan servicios educativos, con contenidos audiovisuales bajo diferentes modalidades de prestación, asincrónicas o interactivas con docentes. Y por último a plataformas de trabajo, que ofrecen un cúmulo de servicios a las empresas como correo personalizado, entornos para videollamadas y espacios de almacenamiento de archivos.

En este sentido, cuando una empresa contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) de nuestro país, contrata estos servicios que recibe a través de internet, prestados por un no residente (NR), debe determinarse si ello le origina

responsabilidades tributarias.

De principio nuestra normativa grava con Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) las rentas de fuente uruguaya obtenidas por los no residentes en la República, siempre que no actúen en el país mediante Establecimiento Permanente (EP). Asimismo, como regla general en tales casos y por disposición expresa de la ley, los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten dichas rentas, deben actuar como responsables por las obligaciones de pago del impuesto que le correspondan al contribuyente del IRNR, mediante retención.

Debe decirse que el presente trabajo pretende analizar el régimen general tributario doméstico de estos servicios, no obstante, se menciona que cuando en virtud de un convenio para evitar la doble Imposición (CDI) nuestro país obtenga potestad tributaria, deberá además atenderse a los límites establecidos en éste a la gravabilidad en fuente.<sup>1</sup>

Pues bien, considerando que nuestro sistema tributario está basado en la autoliquidación de los impuestos, a efectos de determinar las responsabilidades tributarias del contribuyente del IRAE, los agentes involucrados deben clasificar la actividad, localizar la renta, interpretar y aplicar las normas tributarias vigentes. A este respecto, por nuestro desarrollo y desempeño profesional estimamos que esta tarea aplicada a los servicios recibidos a través de internet, plataformas tecnológicas o similares no resulta ser sencilla, por referir a negocios nuevos, complejos y en algunos casos de naturaleza híbrida, no previstos en su totalidad expresamente por la normativa vigente.

Lo trascendente es que a pesar de dicha dificultad en la calificación y localización de estos servicios, la dinámica actual exige determinaciones, lo que puede llevar a que, ya sea por vacíos normativos, normas poco claras o la complejidad intrínseca del servicio brindado por internet, se corra el riesgo de asumir posiciones fiscalistas o conservadoras al definir la

---

<sup>1</sup> Ver APENDICE A “Del Contexto Internacional”



responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente de retención, arriesgándose con ello principios fundamentales como el de Legalidad y Certeza Jurídica.

Lo antes expuesto nos lleva a plantearnos el siguiente tema de investigación:

**“Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet”.**

## **2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

### **2.1 LOS OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN**

#### **2.1.1 Objetivos generales de investigación**

A. Conocer si existe uniformidad en la calificación realizada de los servicios recibidos a través de internet que serán objeto de análisis.

B. Identificar si la calificación dada a los servicios recibidos a través de internet determina la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente de retención del IRNR.

#### **2.1.2 Objetivo Específico de Investigación**

Para el objetivo general A encontramos el siguiente objetivo específico:

A.1- Conocer las calificaciones que los asesores contables y legales de la actividad privada, profesionales que se desempeñan en la Administración Tributaria (AT) de nuestro país, doctores y docentes, dan a un mismo servicio recibido a través de internet.

### **2.2 LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN**

#### **2.2.1 Preguntas principales de investigación**

A: ¿Existe uniformidad en la calificación realizada de los servicios recibidos a través de internet que serán objeto de análisis?

B: ¿La calificación dada a los servicios recibidos a través de internet determina la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente retención del IRNR?

#### **2.2.2 Pregunta Específica de Investigación**

Para la pregunta principal A encontramos la siguiente pregunta específica de investigación:

A.1- ¿Cómo califican los asesores contables y legales de la actividad privada, los profesionales que se desempeñan en la AT de nuestro país, los doctores y docentes, un mismo servicio recibido a través de internet?

### **2.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

Se considera valiosa la elección del tema en tanto que gracias a su exploración se podrá conocer el tratamiento tributario que se le está dando a los negocios recibidos a través de internet, específicamente en relación con su calificación y repercusión en la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente de retención del IRNR. Es en este sentido, que este trabajo pretende resultar material de consulta para los futuros involucrados en estos negocios.

Asimismo, la investigación tendrá valor teórico en la medida que permitirá verificar la percepción de la necesidad, a corto plazo, de adecuación de las normas tributarias existentes, así como del dictado de nuevas reglas.

### **2.4 VIABILIDAD DE LA INVESTIGACIÓN**

Se considera viable la investigación, ya que se dispone de los recursos humanos, financieros y materiales necesarios para su realización, así como también, con acceso a diferentes fuentes de información. En el caso, se obtendrá fundamentalmente de los asesores contables y legales de la actividad privada y de profesionales que se desempeñan en la AT. Asimismo, se consultará jurisprudencia nacional, doctrina nacional, así como dictámenes dados en consultas tributarias.

### **2.5 ANTECEDENTES ENCONTRADOS**

En la búsqueda de antecedentes no se encontraron trabajos relacionados directamente con el tema de investigación. Sin perjuicio de ello, la tesis “Desafíos Impositivos del Comercio Electrónico” (2017) de las tesoreras Mariela Dauber y Silvana Ramírez, cuyo director de Cátedra fue el Dr. Andrés Blanco, Maestría en Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, se encuentra relacionada dado que su objeto fue el abordar los mecanismos para la fiscalización de las transacciones del comercio electrónico.

### **3. MARCO TEÓRICO**

#### **3.1 INTRODUCCIÓN**

Para determinar la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE, resulta necesario calificar y localizar el servicio prestado por el NR, debido a que el presupuesto de hecho de la responsabilidad implica estar en presencia de una renta comprendida por el hecho generador del IRNR.

Tradicionalmente nuestro país ha adoptado el criterio de fuente territorial, distinguiendo así las rentas de fuente uruguaya de las de fuente extranjera, criterio redactado en el IRNR en el inc.1º art. 3 del TO 1996 en los siguientes términos “Fuente uruguaya- Estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República. (...).

Inicialmente, no se localizaba en nuestro territorio a los servicios recibidos desde el exterior a través de internet, salvo, que los mismos fueran calificados como regalías, en el entendido de que la fuente de estas rentas se ubica en el país donde el capital es utilizado o explotado<sup>2</sup>. Por tanto, al tratarse de un derecho utilizado económicamente en la República, la renta se considera de fuente uruguaya.

Posteriormente, con el objetivo de delimitar el concepto de regalías de aquellos servicios prestados desde el exterior en los que predomina el factor trabajo, surge el concepto de Asistencia Técnica, que como actividad desarrollada en el exterior y en aplicación del criterio de la fuente se reputaba renta de fuente extranjera. Más tarde y con la intención de equiparar la gravabilidad entre ambas categorías, se amplía el criterio de la fuente para comprender a estos servicios. Cabe resaltar que en la Asistencia Técnica se encuentra el origen de la actual

---

<sup>2</sup> Impuesto a la Renta de la Actividades Económicas Tomo I Capítulo VII, página 190 Edición 2013 La Ley Uruguay Álvaro Romano, Johana Sonderegger y otros.

categoría de Servicios Técnicos, ya que tal como menciona Blanco A. (2002)<sup>3</sup> la categoría servicios técnicos sería la adopción legal de la concepción amplia de la Administración referida a la asistencia técnica dentro del IRIC<sup>4</sup>.

Más acá en el tiempo, con los avances tecnológicos surgen servicios prestados a través de internet desde el exterior basados altamente en las tecnologías digitales, quedando en ciertos casos relegada la participación humana, lo que llevó a replantear las estructuras tributarias. En esta instancia, nuestro país optó por regular dos modalidades específicas de estos servicios referidos a la producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas y similares, y a las actividades de mediación e intermediación realizadas a través de medios informáticos, sin dar una definición general de los mismos. Lo innovador de la norma, es que para alcanzar estos servicios no se acudió a la extensión de la fuente como en el caso de los servicios técnicos prestados desde el exterior, ni se los entendió comprendidos dentro del criterio general de la fuente, como en las regalías - derechos utilizados en la República-, sino que se recurre a una reformulación del concepto de nexo fiscal atendiendo a la jurisdicción del mercado generándose, en el entender de Frabegat L. E. (2019), una conexión entre el lugar donde las empresas digitales generan valor y donde pagan los impuestos, no atendiéndose a la presencia física como determinante de dicha vinculación.

De lo expuesto y a fin de determinar la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE, resulta la importancia de atender a la calificación de estos servicios. Es en este sentido que surgen las siguientes interrogantes, ¿Existe uniformidad en la calificación realizada de los servicios recibidos a través de internet? a su vez ¿la calificación dada determina en todos los

---

<sup>3</sup> Revista Tributaria N°169 julio agosto 2002 "IRIC sobre regalías y servicios técnicos: análisis jurídico de las modificaciones introducidas por la Ley 17.453" Pag 432.

<sup>4</sup> Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.

casos la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE?

### **3.2 CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS RECIBIDOS A TRAVÉS DE INTERNET**

A efectos de aplicar nuestra normativa vigente se debe previamente clasificar el servicio recibido a través de internet, para poder determinar si se encuadra dentro de alguna de las hipótesis que las normas prevén, tarea que no es otra que su calificación. A estos efectos, resulta indispensable interpretar correctamente las normas y en ello es de aplicación lo dispuesto por los art. 4 a 6 de nuestro Código Tributario Uruguayo, en adelante C.T.U. Allí se establece en lo sustancial, que en la interpretación de las normas tributarias pueden utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica a los efectos de determinar su verdadero significado, atendiendo a la realidad considerada por la ley al crear el tributo y sin quedar obligados por las formas jurídicas adoptadas por los particulares. A su vez, ante vacíos legales se admite la integración analógica siempre que mediante ella no se creen tributos, infracciones ni exoneraciones, recurriendo en primer término a principios del Derecho Tributario y en ausencia de estos, a principios de otras ramas sin un orden específico.

Mencionó el Cr. Pablo Ferreri (2017):

“Hoy por hoy, en lo que tiene que ver con la economía digital, estamos no en una época de cambio, sino en un cambio de época, no solo los mismos bienes y servicios se están vendiendo con otras plataformas, sino que surgen híbridos entre bienes y servicios y nuevos servicios que no existían antes y, por lo tanto, nunca nadie pensó en cómo gravarlos, simplemente porque no existían. (...)”<sup>5</sup>

Nuestro país tradicionalmente ha adoptado el criterio de la fuente, que lleva a localizar a los servicios prestados sin presencia física en el país en el exterior y a considerar su renta de fuente extranjera. Ello sin perjuicio de que opere una excepción a este criterio. En este sentido, se resalta que nuestra normativa no cuenta con una norma de excepción a este criterio que comprenda a todos los servicios recibidos - importación de servicios – como tampoco a

---

<sup>5</sup> Versión taquigráfica del ACTA N° 60, Correspondiente a la reunión del día 20 de julio de 2017, en el marco de la Ley de RENDICIÓN DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTAL, EJERCICIO 2016. Exposición realizada por quien fuera el Ministro Interino de Economía y Finanzas, el Cr Pablo Ferreri, en relación a lo que más tarde fue la Ley 19.535 de fecha 25/09/2017, y específicamente en relación a los arts.242, 243, 247, 248 y 250.-

todos los servicios recibidos a través de internet.

Por tanto, salvo que proceda una hipótesis de excepción a este criterio, los servicios recibidos desde el exterior sin presencia física en el país, no se encontrarían alcanzados.

Todo lo antes expuesto nos lleva a exponer cómo la normativa doméstica, Doctrina, Jurisprudencia y Consultas Tributarias han calificado a los servicios prestados a través de internet con relación al impuesto a la renta, para llegar a la situación actual de los servicios prestados a través de plataformas tecnológicas dentro del IRNR.

### **3.2.1 Regalías por servicios prestados a través de internet**

La definición normativa de esta categoría ha vivenciado modificaciones con el correr de los años. En este sentido, el Dec 314/973 publicado el 10/05/1973, reglamentario del antiguo IRPF<sup>6</sup>, definía a las regalías en el art. 1º de la siguiente manera:

“(Concepto de regalía) Los pagos o compensaciones que se reciban en concepto de Regalía, se considerarán incluidos en el art. 12 apartado C) de la ley que se reglamenta, en cuanto signifiquen la contraprestación de la cesión de uso o del derecho de explotación concedido por los propietarios de los bienes incorporales mencionados en dicha disposición”. El literal c) mencionado refiere a las rentas derivadas de la “locación de derechos o bienes muebles”.

Más tarde en sede del IRIC instantáneo, en el lit. B) art 2 del Tit 4 del TO 1982, se define a las regalías como:

“B) Las derivadas del arrendamiento, cesión del uso o de la enajenación de marcas, patentes, modelos industriales o privilegios, siempre que sean realizadas por titulares domiciliados en el exterior a sujetos pasivos de este impuesto”

Dicha definición con relación a la comercialización de programas de software no fue de aplicación pacífica. Se discutió entre la AT, Contribuyentes, Doctrina y TCA, si dicha norma contenía una lista taxativa, lo que implicaba comprender o no a la comercialización del software dentro del concepto de regalía. En este sentido, en Dictamen a Consulta Tributaria N.º 2.700 de noviembre de 1986, la AT entendió que el pago de un precio por la copia de

---

<sup>6</sup> Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.

programas propiedad de una persona jurídica del exterior, por parte de una empresa domiciliada en el país era una regalía, por incluirlo dentro de la categoría para esta residual de “Privilegio”. Sin embargo, el TCA por Sentencia N°174/990, de fecha 23/04/1990, anuló el acto en cuestión, por entender que se trataba del fruto del pensamiento de su autor por tanto una remuneración por derechos de autor. Para el Tribunal los derechos de autor no se encontraban mencionados en la lista para este taxativa del lit. B) art 2 del Tit 4 del TO 1982, en consecuencia, la comercialización del software se encontraba fuera del concepto de regalía.

Más tarde, con la aprobación de la Ley N° 17.453 de fecha 28/02/2002, se agrega en el art. 2 del Tit. 4 TO 1996 una nueva hipótesis comprendida por el IRIC en el lit. E)<sup>7</sup>, pasando a quedar gravados los derechos de autor. Sin embargo, el art. 1 del Dec. N° 148/002 de fecha 29/04/2002 dispuso:

“No constituyen rentas comprendidas de los literales B) y E) del artículo 2° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de soportes lógicos, realizados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.”.

En sede del IRNR y tal cómo manifiesta la AT en Consulta Tributaria N° 5.084 de fecha 17/03/2009 “en términos generales, se puede afirmar que la comercialización de licencias de uso de software en nuestro país por parte de no residentes que no configuren establecimiento permanente se encuentra gravada por el IRNR”. Ello debido a que actualmente dentro del IRNR no se cuenta con una norma similar al art. 1 del Dec. N° 148/002 antes referenciado, y bajo el criterio tradicional de que la fuente de las regalías se ubica donde el derecho es utilizado económicamente.

---

<sup>7</sup> Quedando los lit. B) y E) con la siguiente redacción: (...)

“B) Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país.

Nota: Este literal fue sustituido por Ley 17.453 de 28.02.002, art.10°. (D.Of.: 1°.03.002).

E) las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizados a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior.

Nota: Este literal fue sustituido por Ley 17.453 de 28.02.002, art.11°. (D.Of.: 1°.03.002).”



Inc. 1 del art. 3 del Tit 8 TO 1996:

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

Pues bien, cabe decir que ni en el Tít. 8 del TO de 1996, ni en sus normas reglamentarias, se define qué debe entenderse por regalía. Sin embargo, en sede del IRAE la Ley N.º 20.095 de fecha 25/11/22 art. 2, modificativo del art. 7 del Tít. 4 del TO 1996, introdujo una definición de este término, aunque relacionado a entidades integrantes de Grupos Multinacionales:

“El término regalías en el sentido del presente apartado, significa cualquier retribución obtenida como contraprestación por el uso o cesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico.”

Dicha definición podría resultar aplicable en el ámbito del IRNR en virtud de la parte final del art. 2 del Tít. 8 del TO 1996, “(...) 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 (...)”

A nivel doctrinal, Sonderegger J. (2013, Pág. 190) menciona que “puede decirse que las regalías comprenden las rentas derivadas de la transmisión de activos intangibles, tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios etc.”<sup>8</sup>

A su vez, referido al concepto de intangible, Pérez Pérez J. A. (2013)<sup>9</sup> recurre a una definición económica. En una concepción económica puede utilizarse el término “activo” intangible, como aquellos activos a los que las normas legales le otorgan una protección similar a la que atribuye el goce exclusivo de los bienes materiales, así como también otros que no gozan de dicha protección.

---

<sup>8</sup> Impuesto a la Renta de la Actividades Económicas Tomo I página 190 Edición 2013 La Ley Uruguay Álvaro Romano, Johana Sonderegger y otros.

<sup>9</sup>Revista tributaria 232 - enero febrero 2013 “El tratamiento Tributario de los intangibles “Pérez Pérez Pág 67.

Encuentra problemas para calificar transacciones que tienen por objeto estos activos intangibles en el campo de la tributación, en circulación de bienes o prestación de servicios y en ambos casos de si se trata de una actividad empresarial que combina ambos factores productivos, o de capital.

En este sentido, el autor comparte lo señalado por Andrés Blanco en cuanto a que la expresión circulación de bienes que define la ley del IVA<sup>10</sup>, salvo disposición expresa en contrario resulta claramente aplicable al IRPF, IRAE, IRNR y por supuesto al propio IVA. Quedando la categoría de servicios definida en forma residual.<sup>11</sup>

Tratándose de transacciones cuyo objeto es permitir a la contraparte la explotación comercial del intangible, bajo alguna forma, la calificación como circulación de bienes o servicios dependerá de si los derechos de explotación transmitidos son de tal magnitud que impliquen una renuncia sustancial del titular de las prerrogativas y cargas asociadas con esa titularidad.

Por su parte, la AT se ha pronunciado con relación a la comercialización del software en varias oportunidades:

En Consulta Tributaria N° 5.084 de fecha 17/03/2009, un no residente que no actúa en nuestro país a través de EP, consulta si los pagos que recibe por concepto de licencias de uso de software, de un contribuyente del IRAE, se encuentran gravados por el IRNR y en consecuencia sujetos a retención de dicho impuesto. La Administración categorizó en este caso a la comercialización de licencias de software como un servicio prestado en nuestro país.

Esta consulta distingue entre el software que se encuentra incluido en la compra del equipo

---

<sup>10</sup> Impuesto al Valor Agregado

<sup>11</sup> Artículo 2° Tit. 10 TO 1996. Definiciones:

A) Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario (...)

B) 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 (...).

informático de aquel que se adquiere a posteriori. En el primer caso, la cesión a perpetuidad de la licencia de uso del referido bien no constituye una prestación de servicios para el enajenante, sino que se trata de la venta de un bien, siendo esta renta de fuente extranjera fuera del ámbito del IRNR. Resulta indispensable que el software se adquiriera conjuntamente con el equipo, por un precio único y la cesión sea a perpetuidad, para que se considere parte del mismo. Idéntico tratamiento recibiría el software de base que se comercializa en las mismas condiciones que las señaladas anteriormente en otro tipo de bienes, como ser el software incluido en vehículos automotores, en computadores o en ciertos electrodomésticos. En cambio, las cesiones de uso de licencias a ser utilizadas en equipos preexistentes, proporcionando una funcionalidad o mera actualización, por períodos de tiempo con fecha de finalización determinada, se consideran prestaciones de servicios, quedando en consecuencia gravadas por el IRNR si el prestador fuese un no residente que no actúa en el país mediante EP.

En Consulta Tributaria N° 5.527 de fecha 14/02/2012, la AT profundiza lo desarrollado en la Consulta N° 5.084 y califica dentro del IRNR al servicio prestado por las empresas productoras de software del exterior, como empresariales. Consideró que se trataba de rentas de actividades empresariales gravadas por el IRNR y no de rendimientos de trabajo, debiendo la empresa contribuyente del IRAE realizar la retención establecida en el lit. a) art. 26 del Dec.149/007, sobre la totalidad de los pagos realizados al exterior. En definitiva, la AT calificó de empresarial al servicio, en aplicación de la norma reglamentaria - inc 2 art. 3 del Dec. 149/007<sup>12</sup>- que reputa empresarial a las rentas obtenidas por los NR, entidades no personas físicas, en atención al prestador del servicio. A su vez, en Consulta Tributaria N°

---

<sup>12</sup> Inc 2 del Art.3 del Dto. 149/007 "(...) (Rentas del literal A) A los efectos de la inclusión en el literal A) del artículo anterior 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 3° y por el artículo 4° del Título 4 del Texto Ordenado 1996. A tal fin se considerarán rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas."

6.114 de fecha 17/12/2018, se somete a consideración por parte de un contribuyente del IRAE el tratamiento tributario a dar a la compra de licencias de uso de un proveedor español, de un portal digital de contenido educativo para comercializar en plaza. Mediante una clave de acceso a la plataforma digital, el portal permite acceso a lecturas, actividades interactivas y juegos. En lo sustancial se discutía la naturaleza de la renta -empresarial o de capital- para definir quien obtenía la potestad tributaria de conformidad con el CDI que Uruguay mantiene con España. El consultante entiende que en lo que refiere a las partidas abonadas al exterior, se tratan de rendimientos de capital mobiliario.

La AT entendió inicialmente que se encontraba frente a una renta empresarial, calificando la misma dentro del marco del IRNR como una transmisión audiovisual por medio de una plataforma informática, por tanto, un servicio comprendido por el num. 3 del art. 13 Tit. 8 del TO 1996.

Un año más tarde, la AT emite una fe de errata de fecha 13/12/2019, y modificó su opinión calificando dicho pago al exterior como una regalía por licencia de uso, renta de capital, a los efectos de la aplicación del CDI, coincidiendo con la opinión del consultante. Argumentó que: “Las entidades del exterior le facturan a la consultante licencias de uso por el derecho a comercializar en el país el acceso a portales y plataformas descriptas precedentemente”.

En definitiva, será regalía o renta de capital, toda cesión de uso o explotación sobre un bien intangible, por un período de tiempo determinado, que al no implicar una circulación de bienes resultará ser la prestación de un servicio. A su vez, si su prestador es una entidad NR no persona física se reputará a la renta de empresarial, y como derecho explotado o utilizado en el país será de fuente uruguaya y comprendida dentro del IRNR. En tal caso el contribuyente del IRAE será responsable por las obligaciones de pagos del NR y cómo tal deberá efectuar la retención correspondiente. Posición compartida por la doctrina,

jurisprudencia y la AT.

### Cuadro resumen tratamiento de Regalías en el IRNR

Regalías de Sociedades NR sin EP - IRNR		
Regalía del NR	Fuente Uruguay	Califica de servicio empresarial
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Cesión del derecho de uso o explotación del bien intangible.</li> <li>✓ Bien Intangible, producto del conocimiento acumulado previamente - Software.</li> <li>✓ Factor trabajo no dirigido al prestatario sino al desarrollo del intangible, previo y no concomitante a la prestación del servicio.</li> <li>✓ Rol pasivo del prestador del servicio. Asunción de obligación de no hacer, de tolerar el uso por tiempo determinado sobre el bien.</li> <li>✓ Renta de Capital</li> </ul>	<p>Art. 3 Tít. 8 TO 1996            “(...) derecho utilizado económicamente en la República.”</p>	<p>inc 2 del art. 3 Dec.149/007 “(...) se considerarán rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas.”</p>

Cuadro 3.1  
 Nota: Elaboración propia

### 3.2.2 Servicios técnicos prestados a través de internet

La definición normativa de esta categoría, al igual que la categoría anterior, ha vivenciado modificaciones con el correr de los años. Sin embargo, actualmente no encontramos una definición de servicios técnicos como la que existió años atrás con relación a la Asistencia Técnica, concepto en donde se puede encontrar el origen de esta categoría.

En este sentido, el Dec. 314/973 reglamentario del antiguo IRPF<sup>13</sup>, delimitó los conceptos de regalía y asistencia técnica, definiendo a esta última en el art. 2º de la siguiente manera:

“Artículo 2 (Asistencia Técnica) La Asistencia Técnica consiste en la prestación directa y efectiva de servicios por el asesor que posea medios adecuados para brindarlos y no podrá consistir en la simple posibilidad de obtener la transferencia tecnológica. El precio deberá guardar relación con el servicio prestado y no podrá estipularse en base a relaciones con utilidades (...).”

Posteriormente en el año 1974 entra en vigor el Dec. Ley N° 14.189 publicado el

<sup>13</sup> Ley N° 12.804 de fecha 30/11/1960 “Aprobación de Recursos para el Presupuesto de Sueldos y Gastos. Tributos. IRPF”.

09/05/1974. Mediante esta norma, con su art. 506 se gravó a las rentas derivadas de la “asistencia técnica o asesoramiento” prestados desde el exterior en el lit. F, introduciendo por primera vez una hipótesis de extensión de la fuente en el impuesto a la renta.

Unos pocos meses después, la Ley N° 14.252 publicada el 29/08/1974, deroga el IRPF y crea el denominado IRIC instantáneo. Esta norma grava en su art. 331 lit. C a los servicios de asistencia técnica prestada a los sujetos pasivos de dicho impuesto, por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, equiparando el tratamiento tributario de las regalías y de las rentas originadas en asistencia técnica, y diferenciando los conceptos de asistencia técnica y de asesoramiento.

En relación con el alcance del término asistencia técnica, Shaw J.L. (1988)<sup>14</sup>, afirmó: “resulta claro que nuestra ley de impuesto a la renta ha incorporado el concepto de asistencia técnica en su acepción doctrinaria mayoritaria, es decir en el sentido restringido de asesoramiento en materia tecnológica, limitado al ámbito industrial o mecánico.”.

Sin embargo, la AT se venía pronunciando<sup>15</sup> en favor de una concepción amplia del concepto no particularizada a lo industrial sino también comprensiva de las prestadas con relación a otros conocimientos, manifestando que el término “Tecnológico” empleado por la norma, no es restrictivo sino considerado como sinónimo de asistencia técnica.

En contraposición con la AT, el TCA en Sentencia N° 366/989 se pronuncia afín de una concepción de asistencia técnica restrictiva y limitada a determinadas técnicas y sus aplicaciones, como a las industriales, comerciales y/o científicas, excluyéndose a los servicios de asesoramiento de tipo profesional. En la misma, se cita a los desarrollos de Rosetto J:

“(…) la asistencia técnica es un asesoramiento o una enseñanza aplicados a actividades relativas a la producción de bienes, tanto manufacturados como naturales o primarios o a la prestación de servicios de tipo

---

<sup>14</sup> Shaw, José Luis - “Manual de Derecho financiero” – Volumen III – “El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio” FCU, Montevideo, 1988, pág. 142.

<sup>15</sup> Consultas Tributarias N° 796 publicada en Boletín DGI N° 69 en febrero de 197-Consultas Tributarias N° 3.058 publicada en setiembre de 1990 en Boletín de DGI N° 208.

industrial o a otras actividades que requieran la aplicación o utilización de medios de tipo mecánico” que “en principio, en un sentido lato, cualquier actividad humana puede requerir asistencia técnica, pero siempre se ha aceptado - por lo menos en nuestro ambiente- que la expresión “asistencia técnica” a efectos tributarios, está referida sólo a cierto tipo de actividades de carácter industrial o productivo y similares”.

Más acá en el tiempo, se aprueba la Ley N° 17.453. Esta norma introdujo un concepto de “servicios técnicos” de alcance genérico acorde con la tradicional posición de la Administración y apartándose de los desarrollos doctrinales y jurisprudenciales antes expuestos. Es así que en sede del IRIC y con la redacción dada por la Ley 17.453 al art 2 lit C del Tít.4 del TO 1996, los servicios técnicos son aquellos “servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo (...)”. Por su parte Blanco A. (2002, Pág 411-434)<sup>16</sup> al analizar las modificaciones introducidas por esta Ley, manifiesta que se trata de servicios cuyo prestador tenga un conocimiento o habilidad científica o tecnológica en sentido amplio, cuya causa consista en el aprovechamiento de dicho conocimiento o habilidad por parte del prestatario, y cuyo objeto implique despliegue o desarrollo de tales conocimiento o habilidad. Agrega que, debe tratarse de servicios en los cuales el prestador asuma un rol activo en su cumplimiento con exclusión de aquellas prestaciones que solamente permitan el acceso a conocimiento previamente acumulado.

Fruto de este proceso evolutivo resulta el inc 2 del art. 3 del Tít. 8 TO 1996 del IRNR, que dispone:

“(…) Se considerarán de fuente uruguaya las rentas obtenidas por servicios de publicidad y propaganda y los servicios de carácter técnico, prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto. Los servicios de carácter técnico a que refiere este inciso son los prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo (...)”

En lo que respecta a la categoría de publicidad y propaganda, incluidas las prestadas por internet, por no referir a los servicios que serán objeto de análisis, sólo se hará mención de que configuran una hipótesis de extensión de la fuente al igual que los servicios técnicos. En

---

<sup>16</sup> Revista Tributaria N° 169 pág 411 a 434. Julio agosto 2002.-El IRIC sobre Regalías y Servicios Técnicos, análisis jurídicos de las modificaciones introducidas por la ley 17.453 - Dr. Andrés Blanco.

este último caso, para que opere la extensión de la fuente, los servicios técnicos deben prestarse desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes del IRAE con rentas comprendidas total o parcialmente en dicho impuesto. En tal caso, quedará la renta alcanzada por el IRNR.

La norma no admite la posibilidad de que el prestatario sea alguien distinto del contribuyente del IRAE, por ejemplo, un contribuyente del IRPF, o una Persona Pública no Estatal, no considerada sujeto pasivo del IRAE, por mencionar otro ejemplo. Tampoco se admite que se trate de un contribuyente de IRAE que obtenga rentas 100% no comprendidas en dicho impuesto.

La normativa doméstica vigente no menciona qué debe entenderse por servicios técnicos. A nivel de la doctrina nacional, ya desde 1988 Shaw J. L. (1988, Pág. 49-50) y en relación al concepto de asistencia técnica en el IRIC, entendía que esta categoría:

“(…) implica la prestación de un servicio actual de asesoramiento, concomitante o contemporáneo a la respectiva contraprestación, que produce rentas que son generalmente de naturaleza personal (rentas de trabajo)”<sup>17</sup>

Pérez Pérez J.A. (2013)<sup>18</sup> ya en referencia a los servicios técnicos y diferenciándolos del concepto de asistencia técnica del ex IRIC, nos remite a la Revista Tributaria N°157 (2000)<sup>19</sup>, donde como una primera aproximación, se define a los servicios de asistencia técnica como aquellos que “pueden implicar no solo la trasmisión de conocimientos sino también la ejecución de tareas para el prestatario basadas en la aplicación de dichos conocimientos”. En opinión de Pérez Pérez J.A. (2013 - Pág. 68), los servicios técnicos implican conocimientos que deben reflejar un “nivel de experticia que los coloque por encima de los que son necesarios para el ejercicio normal de tareas técnicas”. Exigen una Idoneidad intelectual del

---

<sup>17</sup> José Luis Shaw “El impuesto a las Rentas de industria y comercio” Manual de Derecho Financiero, Vol. 3, FCU Ed. 1ra Edición - Montevideo pág. 49 y 50.

<sup>18</sup> Pérez Pérez Juan Antonio - Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas Vol 1 Capítulo 1.2 Aspecto Espacial 2013, Pág. 65, 67 y 68.

<sup>19</sup> Revista Tributaria 157, Julio agosto 2000 - Pág. 410 “Tratado de Uruguay-Alemania para evitar la Doble Imposición internacional de 1990 -Sebastián Arcia - Andrés Blanco - Huertas Héctor.



elemento humano que lo presta.

A su vez, Ramírez G. (2017 - Pág. 956)<sup>20</sup> en Revista Tributaria N° 261, menciona que:

“ (...) la acepción de ese concepto debe entenderse como claramente referida a servicios cuyo sustento es una actividad con participación decisiva del trabajo intelectual” (...), a lo que agrega que “Desde dicho punto de vista, seguramente los servicios vinculados con el software pueden quedar comprendidos dentro del concepto de servicios técnicos, pero ello siempre y cuando dichos servicios sean el resultado directo de una actividad humana y no de una actividad mecánica desarrollada por equipos informáticos.”.

A su vez, en la mencionada Revista se entiende ilustrativo citar pasajes del informe OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) “Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce”<sup>21</sup>, donde se menciona en relación a los servicios técnicos que: “es crucial determinar cómo ellos son utilizados. Así se indica que no se estará frente a un servicio técnico (...) si las habilidades o conocimientos no son requeridos cuando el servicio es prestado al cliente.” En este sentido se comenta el caso del desarrollo de un software para resolver problemas a un cliente, entendiendo que allí la habilidad o conocimiento no es utilizado para prestar el servicio al cliente sino para desarrollar el software. Por tanto, sería servicio técnico cuando se desarrolla el software a pedido del cliente, pero no lo es el servicio que se presta luego con dicho software a través de internet, porque en dicho caso, no hay intervención del factor intelectual humano en el momento de la prestación.

Entiende Pérez Pérez J. A. (2017 - Pág. 956) en el documento antes referenciado que:

“El referido informe incursiona con precisión conceptual en la distinción entre los servicios cuyo componente decisivo es la actividad humana apoyada en habilidades o conocimientos - que es el concepto de servicio técnico -y los servicios en que el factor relevante es la aplicación de bienes - tangibles o intangibles - aunque dichos bienes puedan aplicarse a tareas mecánicas o electrónicas que en una acepción amplia del término, puedan ser consideradas como técnicas por su relativa complejidad. Esto último es muy importante puesto que puede hacer caer en errores a la hora de calificar un servicio de tipo material como servicio técnico. Al ser inducidos a tipificarlo como tal si el proceso en que consiste tiene un alto nivel de complejidad.”

A su vez, en la misma Revista antes referenciada, Ramírez G. (2017 – Pág. 965), entiende

---

<sup>20</sup> Revista Tributaria N° 261, tomo XLIV noviembre diciembre 2017 -Dr. Guzmán Ramírez - “Experiencia Uruguay en Materia de impuesto a la renta en el marco de la Economía Digital”.

<sup>21</sup> TAX TREATY CHARACTERISATION ISSUES ARISING FROM E-COMMERCE REPORT TO WORKING PARTY NO. 1 OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIR - 1 February 2001 By the Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments - OECD.-

que el servicio técnico “presupone el factor trabajo - humano - directamente afectado a la prestación de los servicios” Y precisamente en relación con los servicios digitales prestados desde el exterior, dice en lo sustancial, que no por ser digitales son indefectiblemente técnicos, diferenciando uno de otros, según como sean prestados. Sólo son técnicos los que presuponen un servicio personal directamente afectado a la prestación del servicio. En este sentido, se analiza el servicio de e-learning. Este servicio podría prestarse por un docente desde el exterior a estudiantes uruguayos, a través de un curso de capacitación en línea de manera remota e interactiva, en tal caso estaríamos ante un servicio técnico gravado por IRNR, pero si ese mismo curso se presta a través de aulas virtuales y con instancias de capacitación prediseñadas y automatizadas, no estaríamos frente a un servicio técnico ya que no suponen un servicio personal, y en consecuencia no se encontraría gravado por IRNR. En definitiva concluye, que el mismo servicio de e-learning en algunos casos admite su calificación como servicios técnicos mientras que en otros no.

A su vez, este autor efectúa con relación a la prestación de servicios informáticos desde el exterior, una triple clasificación:

- 1) Servicios digitales que califiquen como técnicos, categoría que presupone el factor humano directamente afectado a la prestación de servicios. Ej. Consultoría legal.
- 2) Servicios prestados esencialmente a través de equipos informáticos de manera mecánica, o con una intervención marginal del hombre, en tareas mayormente materiales o mínimamente intelectuales. Ej. Almacenamiento Nube.
- 3) Un mismo servicio que dependiendo de cómo se preste pueda considerarse técnico en determinados casos y no técnicos en otros. Ej. e-learning.

Por otra parte y en consonancia con las elaboraciones doctrinales, en Sentencia N° 336/015 de fecha 21/04/2015 del TCA, se aborda el concepto de los servicios técnicos y se cita a Blanco A. y a Pérez Pérez J.A. Basado en los desarrollos de estos doctrinos, concluye el Tribunal que los servicios técnicos “(...) son servicios que tienen como elemento relevante el factor trabajo intelectual fruto de conocimientos de un nivel que está por encima de los que son propios del ejercicio normal de tareas técnicas”.

Fundado en ello, el Tribunal resolvió que los servicios de atención al cliente y pago a proveedores a través de un software del exterior, son prestaciones materiales y automatizadas en donde no predomina un proceso intelectual, por el contrario, el principal factor empleado es el equipo informático y el software utilizado para procesamiento de datos ingresados por los operadores de los equipos, pero ello no alcanza para calificarlo de servicios técnicos, ya que el factor relevante en estos es el capital.

A su vez, la AT ha dado su dictamen frente a diversas situaciones consultadas, de amplia casuística:

En Consulta Tributaria N° 6.262 de fecha 24/10/2019 se analiza los Servicios de almacenamiento de archivos en la nube prestados por un no residente<sup>22</sup>, la AT comparte opinión con la empresa consultante, entendiendo que al tratarse de un servicio de almacenamiento en un servidor ubicado en el extranjero, sin realizarse tareas de asesoramiento ni transmisión de conocimiento alguno, no se trata de un servicio técnico y por lo tanto, en el caso no opera la hipótesis de extensión de la fuente.

En la Consulta Tributaria N° 6.316 de fecha 27/07/2020<sup>23</sup>, se analizan los servicios de agricultura de precisión prestados desde el exterior, a través de una plataforma tecnológica inteligente a contribuyente del IRAE. Esta plataforma permitía procesar imágenes satelitales o tomadas de avión o dron de lotes o campos, las cuales procesadas automáticamente y a través de algoritmos e inteligencia artificial permite emitir reportes, identificando por ejemplo áreas con malezas o plagas. Esta plataforma, entre otras funciones, también permitía generar mapas de zonas. Para su uso se adquiere una clave de acceso. La AT concluyó que se trata de un servicio técnico, argumentando, que si bien se presta un servicio por internet a través de una

---

<sup>22</sup> Consulta Tributaria N° 6262 de fecha 04/02/2022 “Servicios de almacenamientos de archivos en la Nube prestado por No residente (IRNR) renta de fuente extranjera, no corresponde retención.”

<sup>23</sup> Consulta Tributaria N° 6316 de fecha 27/07/2020 SERVICIOS DE ALMACENAMIENTO DE ARCHIVOS EN LA NUBE PRESTADOS POR NO RESIDENTES - IRNR - RENTA DE FUENTE EXTRANJERA - RETENCIÓN, NO CORRESPONDE.

plataforma tecnológica y el procesamiento de datos y emisión de reportes son emitidos por el sistema sin participación personal, dicha información surge del procesamiento previo de las imágenes de los lotes o campos.

Por otro lado, en Consulta Tributaria N° 6.468 de fecha 04/02/2022, se analiza los cursos de e-learning interactivos y asincrónicos prestados a través de una plataforma educativa ubicada en el exterior. En este caso el usuario del servicio era una Persona Pública no Estatal, no incluida en la nómina de sujetos pasivos del IRAE dada por el art. 9 del Título 4 TO 1996. La AT compartió opinión con el consultante en el sentido de que se trataría de un servicio prestado desde el exterior que no verifica la extensión de la fuente para servicios técnicos en tanto no se presta a un contribuyente del IRAE. A su vez, la AT manifestó que:

“(…) tampoco resulta aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del numeral 3) del artículo 13° del Título 8 T.O. 1996 que considera de fuente uruguaya, (...) las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional. En efecto, esta hipótesis no incluye los servicios de enseñanza a distancia según lo dispone el artículo”.

En definitiva, para que un servicio prestado por internet califique dentro de la categoría de servicios técnicos, la doctrina mayoritaria y el TCA entienden que el mismo debe implicar una habilidad o conocimiento con cierto nivel de experticia del prestador, aplicada en forma concomitante a la prestación del servicio en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Debe ser el resultado directo de una participación humana, quien asume un rol activo en favor del receptor. Sin embargo, la AT que ya tenía un concepto amplio de esta categoría pareciera ampliarlo aún más al incluir servicios prestados por plataformas tecnológicas en forma automática, aun cuando el elemento personal no sea concomitante a la prestación del servicio.

## **Tabla resumen del tratamiento de Servicios Técnicos en el IRNR**

Servicios Técnicos prestados por Sociedades NR sin EP - IRNR		
Servicio Técnico del NR	Fuente Uruguay	Calificación servicio empresarial
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Servicios de carácter técnicos.</li> <li>✓ Prestados en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.</li> <li>✓ Resultado directo de una participación humana.</li> <li>✓ Habilidad o conocimiento concomitante a la prestación del servicio.</li> <li>✓ Rol activo del titular de los mismos en favor del receptor- obligación de hacer.</li> <li>✓ Renta de trabajo</li> </ul> <p>* Sin perjuicio de la concepción amplia de la AT</p>	<p>-inc 2 art. 3 Tít. 8 TO 1996 - Deberá atenderse inc 3 y 4 art. 21 del Dec. 149/007.</p>	<p>inc 2 del art. 3 Dec.149/007 "(...) se considerarán rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas."</p>

Cuadro 3.2

Nota: Elaboración propia

### 3.2.3 Servicios digitales

Llegado este punto y habiendo analizado las diferentes hipótesis de un NR que obtiene rentas en Uruguay, en el marco de la norma general vimos regalías, pasando luego a su excepción por servicios técnicos, queda entonces ahora por analizar la situación concreta de los servicios digitales.

Se entiende por servicios digitales, aquel “grupo de operaciones en las cuales su realización por medios electrónicos marca una distinción importante, porque son operaciones que, en mayor o menor medida, con mayor o menor intensidad, o bien son realizables solamente mediante medios electrónicos, o bien el medio electrónico les da un matiz fuertemente diferencial que no está presente en los negocios semejantes efectuados a la manera tradicional”<sup>24</sup> (Blanco A. 2005, Pág 485).

En el mismo sentido, Fabregat L.E (2019), en su exposición dada en la XII Jornadas

<sup>24</sup> TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN URUGUAY - Dr. Andrés Blanco, exposición realizada en la Jornada Tributaria sobre tributación del Comercio electrónico organizado por el Instituto Uruguayo de Estudios tributarios conjuntamente con el Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la UDELAR. Revista Tributaria N° 187 julio - agosto 2005.

Tributarias organizadas por Dirección General Impositiva, diferenció a los negocios de la economía digital de los negocios electrónicos. En estos últimos, la tecnología es utilizada como canal o medio para perfeccionar operaciones de comercio tradicional, permaneciendo incambiada la esencia de los mismos. En cambio, los negocios digitales son creadores de nuevos valores y experiencias que diferencian a las empresas y le dan una ventaja competitiva sobre otras.

En nuestro país las primeras normas que directamente regulan los servicios digitales están vinculadas a la aparición de grandes plataformas digitales que realizaban su actividad de transporte y alojamiento por medios informáticos, desde el exterior y con un gran volumen de operaciones en nuestro territorio. En este contexto se sanciona la Ley N.º 19.355 llamada comúnmente “Ley Uber/Airbnb” de fecha 19/12/2015. Esta norma en su art. 731 dispone, en lo sustancial, la responsabilidad solidaria por tributos y sanciones a quienes intervengan directa o indirectamente en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de servicios de alojamiento turístico, sean residentes o no, cuando quien preste efectivamente la actividad no cuente con las debidas habilitaciones.

Por su parte, el Dec. 48/017 de fecha 23/02/2017, designó responsables por obligaciones tributarias de terceros a quienes medien o intermedien en servicios de transporte, prestados por cualquier medio incluidas las plataformas digitales.

Hasta la sanción de la Ley de Presupuesto N° 19.535 de fecha 25/09/2017, la legislación tributaria aborda a las plataformas digitales en su rol de responsable por obligaciones tributarias de terceros. Con la sanción de esta Ley se regulan aspectos tributarios relacionados directamente con la tributación de los servicios digitales en sus arts. 243, 246, 248 a 250, produciendo un cambio en la forma de estructurar la fiscalidad doméstica introduciendo normas específicas para la economía digital.

En la exposición dada en el seno del Parlamento referida a dichos artículos, expone Serra

F. (2017)<sup>25</sup> que:

“Estas nuevas modalidades de negocios generan problemas de interpretación en el ámbito tributario. Reconocemos que ni nuestro sistema tributario - ni el mundo en general - estaba preparado para estas nuevas modalidades, porque resulta muy complejo localizar dónde se genera la actividad y, por lo tanto, dónde se produce la renta de esas nuevas aplicaciones.”

En lo que al IRNR implica, los arts. 248 y 249 de la Ley N° 19.535 fueron incorporados mediante los num 3 y 6 del art. 13 al Tít. 8 del TO 1996 referido a rentas internacionales, y regulados en los arts. 21 bis y 21 ter del Dec. 149/007.

### **3.2.3.1 Servicios audiovisuales**

Num 3 del art. 13 Tit. 8 del TO 1996:

(...) “Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de "tapes", así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en el 62,5% (sesenta y dos con cinco por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.

A partir del 1° de enero de 2018 las rentas a que refiere el inciso anterior serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya. El mismo tratamiento tendrán las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.”

Por su parte, el Dec.149/007 en su art. 21-BIS, reglamentario de la norma antes referenciada establece:

“Rentas de actividades internacionales - Producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales.- Las rentas derivadas de la producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las derivadas de la realización de transmisiones directas de televisión y de transmisiones de cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas, serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional.

A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, se considerará la definición de audiovisual establecida en el artículo 3° de la Ley N° 19.307 de 29 de diciembre de 2014.

Se entenderá que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando se localice en el mismo, la

---

<sup>25</sup> Versión taquigráfica del ACTA N° 60, Correspondiente a la reunión del día 20 de julio de 2017, en el marco de la Ley de RENDICIÓN DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTAL, EJERCICIO 2016. Exposición realizada por quien fuera el Ministro Interino de Economía y Finanzas, el Cr Pablo Ferreri, en relación a lo que más tarde fue la Ley 19.535 de fecha 25/09/2017, y específicamente en relación a los arts.242, 243, 247, 248 y 250.-

dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o, su dirección de facturación. En caso de prestaciones de servicios de tracto sucesivo, la determinación de la localización del demandante deberá realizarse al momento de la contratación del referido servicio.

En aquellos casos en que no se verifique al menos una de las circunstancias de localización dispuestas en el inciso precedente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, o los instrumentos a que refiere el artículo 4° del Decreto N° 203/014 de 22 de julio de 2014.

Se considerará que existen actividades desarrolladas parcialmente dentro del territorio nacional aun cuando las mismas sean realizadas sin presencia física en el mismo.

No quedan comprendidos en el presente artículo:

- a) los servicios de publicidad y propaganda y de carácter técnico a que refiere el inciso segundo del artículo 3° del Título que se reglamenta, los que se regularán por dicha norma;
- b) los servicios de enseñanza a distancia no comprendidos en el literal anterior y,
- c) los servicios contratados por el Centro Ceibal para el Apoyo a la Educación de la Niñez y la Adolescencia, correspondientes al Plan Ceibal y el Plan Ibirapitá.

Puede observarse que la norma legal hace alusión a la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares. En una primera interpretación podría entenderse que la previsión comprende a todo servicio prestado a través de medios electrónicos, sin embargo, el Decreto reglamentario restringe su alcance a los servicios de contenido audiovisual<sup>26</sup>.

En estos casos, el NR debe prestar el servicio audiovisual en forma directa sin requerir la norma su presencia física en nuestro país. De este modo para esta hipótesis se abandona el criterio de la fuente para atender a la ubicación del demandante del servicio, quien debe encontrarse en territorio nacional para que la renta sea considerada 100% de fuente uruguaya, pasando a tener relevancia la jurisdicción de mercado, por sobre la presencia física.

En este sentido, en la discusión parlamentaria referida a estos artículos el Ministro Interino de Economía y Finanzas, Ferreri P. (2017), expone:

“Esta norma establece una suerte de presunción de que como la riqueza o fuente de pago está ubicada en nuestro país, genuinamente Uruguay tiene derecho a cobrar impuestos sobre esa actividad, aunque la empresa no

---

<sup>26</sup> El art. 3° de la Ley N° 19.307 de 29/12/2014. define el concepto de audiovisual de la siguiente manera: “*Audiovisual u obra audiovisual: el contenido producido en base a sonidos, imágenes o imágenes en movimiento (video), en forma separada o combinados, con o sin sincronismo entre ellos. (...)*”



tenga presencia física acá.”<sup>27</sup>

El demandante se encuentra en territorio nacional, según la norma, en virtud de la localización de la dirección de IP (Internet Protocol)<sup>28</sup> del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o su dirección de facturación. De no cumplirse alguna de las hipótesis anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país.

De este modo, quedaron incluidos los servicios de descarga o uso en línea de series, películas o música a través de aplicaciones, descarga de imágenes, entre otros. Por el contrario, no comprende a los servicios de publicidad y propaganda y de carácter técnico regulados en el inc 2 del art. 3 del Tít. 8 del TO 1996 cómo tampoco, los servicios de enseñanza a distancia que no califiquen como publicidad y propaganda o de carácter técnicos, o los servicios contratados por el Centro Ceibal, expresamente excluidos por la norma reglamentaria.

En este punto las Consulta Tributaria N° 6.114 con su fe de erratas y la N° 6.468 referidas a plataformas educativas, así como la N° 6.316 relativa a una plataforma de agricultura de precisión, ya mencionada en los capítulos 3.2.1 y 3.2.2, resultan de utilidad al dictaminar la AT la inclusión en esta categoría.

### **3.2.3.2 Servicios de mediación e intermediación**

El num. 6 del art. 13 del Tít. 8 del TO 1996 refiere a que:

(...) “Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, se fijan en los siguientes porcentajes:

---

<sup>27</sup> Versión taquigráfica del ACTA N° 60, Correspondiente a la reunión del día 20 de julio de 2017, en el marco de la Ley de RENDICIÓN DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTAL, EJERCICIO 2016 y en relación a lo que más tarde fue la Ley 19.535 de fecha 25/09/2017, y específicamente en relación a los arts.242, 243, 247, 248 y 250.

<sup>28</sup> Las direcciones IP son el identificador que permite el envío de información entre dispositivos en una red. Contienen información de la ubicación y brindan a los dispositivos acceso de comunicación. Extraído de <https://latam.kaspersky.com/resource-center/definitions/what-is-an-ip-address>

i) 100% cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.

ii) 50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.”

Esta norma fue regulada por el art. 21-ter del Decreto 149/007, que se expone a continuación:

“Actividades de mediación e intermediación realizadas a través de medios informáticos. - Las actividades de mediación e intermediación a que refiere el numeral 6) del artículo 13 del Título que se reglamenta, serán aquellas que verifiquen las siguientes condiciones:

i. que por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información;

ii. que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

Se entiende por tecnología de la información al uso de equipos de telecomunicaciones o dispositivos electrónicos para la transmisión, el procesamiento o el almacenamiento de datos.

A efectos de definir el lugar donde se encuentran el demandante y el oferente de los servicios, se considerará su ubicación al momento de contratarse la mediación o la intermediación, según corresponda. Se entenderá que se encuentran en territorio nacional:

a) el oferente, cuando el servicio (operación principal) se preste en dicho territorio,

b) el demandante, cuando se localice en dicho territorio la dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio de mediación o intermediación o su dirección de facturación.

En aquellos casos en que no se verifique al menos una de las circunstancias de localización dispuestas en el inciso precedente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, o los instrumentos a que refiere el artículo 4° del Decreto N° 203/014 de 22 de julio de 2014.

Se considerará que existen actividades desarrolladas parcialmente dentro del territorio nacional aun cuando las mismas sean realizadas sin presencia física en el mismo.”

El tratamiento dado a estos servicios fue diferente al dado a los servicios audiovisuales antes comentados. En este caso, se determinaron dos porcentajes de gravamen para el IRNR, dependiendo del lugar donde se encuentren el oferente y el demandante del servicio. Si ambos se encuentran en territorio nacional la renta se considerará 100% de fuente uruguaya, mientras que, si sólo uno de ellos se encuentra en territorio nacional, se considerará el 50%. También para estos servicios, si estas circunstancias no se verifican, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro

país.

En esta hipótesis como característica presente de estos servicios, se hace alusión a la intervención humana mínima, a servicios automatizados, inviábiles al margen de la tecnología de la información.

Viana Bordaberry H. (2020 - Pág. 904) menciona que esta norma no define qué debe entenderse por servicios, siendo esta la operación principal que se media o intermedia a través de medios digitales, lo que si se excluye claramente es la intermediación en la enajenación de bienes (que tiene una medida de valor y puede ser objeto de propiedad, art. 460 del Código Civil Uruguayo) y la prestación directa de tales servicios. Ante la falta de dicha definición según este autor, debería recurrirse a la definición de servicios del IVA, “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” - art. 2 lit B del Tít. 10 del TO 1996. A lo que agrega, “del alcance del que se le dé al concepto de servicios dependerá si aplican o no los fictos para determinar la renta de fuente uruguaya”.<sup>29</sup>

Por otra parte, con relación a los conceptos de mediación e intermediación la cuestión radicaría en determinar si se trata de conceptos diferentes, en tanto la mediación implica una puesta en contacto entre las partes y la intermediación la adquisición de un servicio para luego revenderse. En este caso parecería, para el mencionado autor, que la norma apunta a lo que se entiende como mediación y ambos conceptos fueron utilizados como sinónimos.

A nivel jurisprudencial, el TCA se pronunció en Sentencia N.º 747/2019 de fecha 26/11/2019, en relación al servicio de mediación e intermediación, entendiendo al servicio no comprendido dentro de IRNR por no cumplir con el aspecto espacial del impuesto. Se alude a

---

<sup>29</sup> Revista Tributaria N° 279 Nov. Dic 2020 “Imposición a los servicios Digitales en el Uruguay” -Dr. Horacio B. Viana Bordaberry.

la existencia de renta mixta derivada de la combinación de capital y trabajo. Se ubica el capital en el exterior por la presencia del servidor y al trabajo también. Si bien se manifiesta que podría existir renta de fuente uruguaya si se entendiera que:

“la actividad desarrollada y/o bienes situados en nuestro país que generan la renta de fuente uruguaya son por uso de las líneas telefónicas y acceso a internet por torres de repetición en Uruguay, o el sistema bancario que sostiene la tarjeta de débito/crédito del pasajero y/o conductor, no podrá sostenerse válidamente, que el servicio de intermediación genera renta de fuente uruguaya, y esté comprendido en la previsión legal.”

De esta manera el TCA deja latente la posibilidad de que al menos una parte de la renta pueda ser considerada de fuente uruguaya por la norma general de fuente territorial.

Si bien dicho debate se zanjó con la inclusión de una norma de rango legal, el num. 6 del art. 13 del Tít. 8 del TO 1996, en relación a las plataformas que brindan servicios diferentes a los regulados, cabrían dichos considerandos.

A modo de cierre de este capítulo, se menciona que nuestro país optó en una primera instancia por regular dos categorías específicas de servicios digitales, sin dar una definición general de los mismos y sin crear nuevos impuestos. La intención detrás de estas normas pareciera ser, no gravar a toda prestación de servicios a través de internet que generen una ventaja o provecho en nuestro país, sino a dichas modalidades especificadas.

La técnica legislativa empleada fue la de incluir estas actividades como numerales dentro de un artículo referido a rentas de fuente internacional, que tiene por finalidad establecer procedimientos de determinación del monto imponible correspondientes a las rentas empresariales de fuente uruguaya. Por lo que cabe preguntarse qué sucede con todas aquellas actividades no previstas expresamente por la ley. En este escenario los servicios fruto de los avances tecnológicos, plantean el desafío constante de su calificación dentro de nuestro sistema normativo tributario, calificación que debería determinar la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE en un sistema basado en principios como el de la Legalidad y Certeza Jurídica.

## Tabla resumen del tratamiento de Servicios Digitales en el IRNR

Servicios Digitales regulados directamente en el IRNR		
Servicios Digitales	Fuente Uruguay	Calificación servicio Empresarial
<p><b>Producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales.</b></p> <p>-num 3 art. 13 Tít 8 TO 1996, 21 bis Dec. 149/007</p> <p>-Prestación directa de transmisiones audiovisuales.</p> <p>-Concepto de audiovisual u obra audiovisual: contenido producido en base a sonidos, imágenes o imágenes en movimiento (video), en forma separada o combinados, con o sin sincronismo entre ellos. Art 3° Ley N° 19.307.</p> <p>No comprende:</p> <p>- servicios de publicidad y propaganda y de carácter técnico inc. 2 art. 3° Tít 8 TO 1996</p> <p>- servicios de enseñanza a distancia no comprendidos en el caso anterior</p> <p>- servicios contratados del Plan Ceibal y el Plan Ibirapitá.</p>	<p>Renta internacional:</p> <p>100% de fuente uruguaya siempre que el demandante se encuentre en el país.</p>	<p>inc 2 del art. 3 Dec. 149/007 "(...) se considerarán rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas."</p>
<p><b>-Actividades de mediación e intermediación realizadas a través de medios informáticos</b></p> <p>-num 6 art. 13Tít 8 TO 1996, 21ter Dec. 149/007.</p> <p>-intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios</p> <p>-básicamente automatizadas</p> <p>-intervención humana mínima</p> <p>-no viable al margen de la tecnología de la información (uso de equipos de telecomunicaciones o dispositivos electrónicos para la transmisión, el procesamiento o el almacenamiento de datos).-</p>	<p>Renta internacional:</p> <p>100% cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.</p> <p>50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.</p>	<p>Idem</p>

Cuadro 3.3

Nota: Elaboración propia

### 3.3 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE DEL IRAE

En virtud del art. 23 del C.T.U. 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 los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

En lo que respecta a nuestro tema, como regla general, una sociedad NR sin EP en nuestro país, tributa por las rentas de fuente uruguaya IRNR por vía de retención. En este sentido el art. 10 Tít. 8 del TO 1996 establece:

“Sujetos pasivos. Responsables. - Designase agentes de retención a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que paguen o acrediten las rentas a que refieren los literales A), B) y C) del artículo 2º de este Título, a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes. (...)

Donde los literales mencionados anteriormente refieren: A) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles, B) Rendimientos del trabajo y C) Rendimientos del capital.

Cabe mencionar que para el Dec.149/007 reglamentario del IRNR, en el inc 2 de su art. 3, son rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas. Más allá de la discusión de su legalidad, la norma reglamentaria se encuentra vigente y por tanto debe aplicarse.

Por atender nuestra investigación a servicios prestados por sociedades NR sin EP en nuestro país, nos centraremos en la retención referida a las actividades empresariales, reglamentada en el art. 26 del Dec.149/007:

“(Agentes de retención). - Designase agentes de retención de este impuesto a los sujetos que a continuación se detallan, por las rentas pagadas o acreditadas a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, originadas en actividades comprendidas en el literal A) del artículo 2º, Título 8 del Texto Ordenado 1996, a:

- a) Los sujetos pasivos de IRAE, excepto los comprendidos en los literales C), E) y Q) del artículo 52º del Título 4 del Texto Ordenado 1996 (...)

El art 52 antes mencionado refiere en el lit. C a quienes obtengan rentas agropecuarias comprendidas en el IRAE que haya optado por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, en el literal E a IVA mínimo y por último, el literal Q a Monotributo, Monotributo Social MIDES y al Aporte Social Único de PPL (Personas Privadas de Libertad).

En referencia a la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE, específicamente en relación a los servicios digitales audiovisuales, caben las consideraciones generales

expuestas más arriba. Sin embargo, en relación a las actividades de mediación e intermediación a través de medios informáticos, cabe decir que se encuentra suspendida la retención, en virtud del art. 26 del Dec. 149/007. Esto último se debe a que “la forma de tributación es compleja, muchas veces estamos ante entidades que no sabemos dónde están localizadas y las cadenas de pago son realmente complicadas, pero la estrategia del poder Ejecutivo en esta materia ha sido sentar a la mesa a estos contribuyentes y lograr que en forma amistosa realicen la tributación.”. Viana H.<sup>30</sup> A ello se le suma la dificultad práctica para determinar la renta bruta obtenida por el prestador de este tipo de servicios.

En cuanto a la designación de los agentes de retención, expresan Blanco A. y Pintos H.<sup>31</sup> (2005 - Pág. 54):

“(…) la designación de un determinado sujeto como agente de retención impone a éste un incremento sustancial de sus costos, derivado de las tareas administrativas y materiales tendientes a la determinación del monto a retener y al posterior pago del tributo en favor del Estado”. Asimismo, estos autores citan a Valdés Costa R. (2005, Pág. 38) señalando “que la designación de un sujeto como agente de retención o percepción impone al mismo una serie de auténticas obligaciones de hacer y dar, cuyo incumplimiento origina sanciones graves”.

En este sentido, la sanción prevista para los agentes de retención y de percepción, será una multa por mora que consiste en el 100% del tributo retenido o percibido y no vertido conforme al art. 119 del Tít. 1 del TO 1996 y ello sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales. Esto es, se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, ante la no versión de las retenciones efectuadas por los agentes de retención, conforme el lit. H del art. 96 del C.T.U. Adicionalmente, tal situación podría llevar a incurrir en el delito de apropiación indebida, según lo dispuesto por el art. 127 del Tít. 1 del TO 1996.

En lo que respecta al monto de la retención y tratándose de renta empresarial para el NR, la retención se aplicará a la suma del monto pagado o acreditado más la retención

---

<sup>30</sup> Revista Tributaria N° 279 noviembre diciembre 2020 Pág 906 “Imposición a los servicios digitales en Uruguay”.

<sup>31</sup> LA DESIGNACION DE AGENTES DE RETENCION y OTROS RESPONSABLES TRIBUTARIOS EN EL IRIC, EL IVA y EL IMPUESTO A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS Revista De La Facultad De Derecho, (12), 33-56. Recuperado a partir de <https://revista.fder.edu.uy/index.php/rfd/article/view/358HG63>

correspondiente, sin tomar en cuenta el IVA si correspondiere, la alícuota del 12%. Sin embargo, será del 25%, en caso de rentas obtenidas por entidades residentes no personas físicas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, de conformidad con el art art. 27 del Dec. 149/007. Cabe agregar, que de tratarse de un servicio técnico deberá además atenderse en forma previa a lo dispuesto por el inc 3 y 4 del art. 21 del Dec. 149/007 para la determinación de la renta de fuente uruguaya.

Considerando lo expuesto y a efectos de determinar la situación del contribuyente del IRAE frente a la responsabilidad tributaria por las obligaciones de pago del IRNR, se resalta la importancia de la calificación.

Si la calificación de los servicios recibidos a través de internet resulta dudosa o compleja, ya sea por normas que admiten diferentes interpretaciones o debido a vacíos normativos, pueden darse dos situaciones en el cumplimiento tributario que atentan contra el principio de Legalidad y Certeza Jurídica. Esto es, que el contribuyente del IRAE retenga con la finalidad de evitar el régimen sancionatorio, o que no retenga, y asuma el riesgo de responder solidariamente con el contribuyente según lo dispuesto por el inc final art. 23 del C.T.U.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> inc final art 23 C.T.U. (...) 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.



## **4. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **4.1 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN**

El enfoque de nuestra investigación será mixto en la medida que utilizaremos instrumentos de investigación cualitativos y cuantitativos en la exploración del tema.

### **4.2 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN**

El presente trabajo tendrá un alcance descriptivo en la medida que permitirá conocer si existe uniformidad de criterio en la calificación de los servicios recibidos a través de internet que se someterán a análisis. Así como también, si la calificación dada a los mismos es determinante para definir si el contribuyente del IRAE debe retener impuesto a la renta o si en esta decisión influyen otros factores que lleven a asumir posiciones fiscalistas o conservadoras, incluso contrarias a la propia calificación alcanzada, arriesgándose con ello principios fundamentales como el de Legalidad y Certeza Jurídica.

### **4.3 ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN**

A la luz de nuestra percepción sobre el tema y del marco teórico desarrollado anteriormente, planteamos las siguientes hipótesis descriptivas de valor de las variables:

A: No existe uniformidad en la calificación realizada de los servicios recibidos a través de internet que serán objeto de análisis.

B: La procedencia de la retención del IRNR por parte del contribuyente del IRAE, no se corresponde necesariamente con lo previsto normativamente para la categoría calificada.

### **4.4 IDENTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES**

V1: Uniformidad en la calificación dada a los servicios recibidos a través de internet que se someterán a análisis.

V2: Correspondencia entre, la normativa relativa a la retención del IRNR aplicable a la categoría antes calificada, con la efectiva procedencia o no de la misma.

#### **4.5 DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LA VARIABLE**

Tomando los conceptos expuestos en el Marco teórico en el punto 3.2. y con el propósito de otorgarle un único significado a las variables identificadas, debe entenderse por la actividad de calificación, aquella que surge de clasificar la actividad desarrollada en el negocio, con la finalidad de determinar si estos encuadran dentro de algunas de las hipótesis previstas en la normativa. En este sentido, lo que se pretende medir en la variable V1 es si frente a los servicios planteados, los mismos son uniformemente clasificados y los fundamentos de dicha clasificación.

Cuando en la variable se menciona a los servicios recibidos a través de internet, se considera en forma amplia el concepto de servicios y referido a todo aquel prestado desde el exterior a través de internet, plataformas tecnológicas o similares. A su vez, el concepto de plataforma tecnológica considerado alude a un entorno digital en el que los usuarios, apoyados en la tecnología, pueden llevar a cabo tareas, gestionar actividades, colaborar con otros usuarios e interactuar por medio de las herramientas y funcionalidades que ofrece dicha plataforma.

Por último, cuando se alude en la V2 a la correspondencia entre la procedencia de la retención con la calificación dada, lo que se intenta medir es si la calificación en los casos planteados es determinante para definir si el contribuyente de IRAE debe retener, o si una calificación contraria de la AT, razones de simplicidad, prudencia, conveniencia, dudas en la calificación u otras razones, determinan la retención. La retención del IRNR presupone la gravabilidad de la renta en cuestión, y ello a su vez debería depender de la calificación que previamente se haya hecho de la actividad.

#### 4.6 DEFINICIÓN OPERACIONAL DE LA VARIABLE

Desde el inicio del planteo de nuestro tema de investigación se entendió que en la calificación de los servicios recibidos a través de internet sometidos a análisis podrían presentarse diferentes soluciones y consecuentemente, diferencias en cuanto a la procedencia de la retención del IRNR.

En este sentido para la V1, por ser una variable simple, establecemos directamente el indicador que nos permitirá medir si existe uniformidad de criterio en la calificación de cada caso sometido a estudio.

<b>Variable1:</b> Uniformidad de criterios en la calificación de los servicios recibidos a través de internet sometidos a análisis
<b>Indicador</b>
I- Grado de coincidencia en la calificación de un mismo servicio recibido a través de internet, por parte de asesores legales y contables de la actividad privada, profesionales que se desempeñan en la AT, Doctrinos y docentes.

Asimismo, en la V2, variable también simple, el indicador medirá en cada caso sometido a estudio, si la calificación dada es determinante para definir si el contribuyente del IRAE debe retener impuesto a la renta o si en dicha definición predominan otros factores.

<b>Variable 2:</b> Correspondencia entre, la normativa relativa a la retención del IRNR aplicable a la categoría antes calificada, con la efectiva procedencia o no de la misma.
<b>Indicador</b>
I- Grado de correspondencia entre la procedencia de la retención con lo previsto para la categoría que resulta de la calificación efectuada.

#### 4.7 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

El término asesores legales y contables, es utilizado para referirnos principalmente a profesionales, Contadores y/o Abogados, del ámbito privado dedicados al asesoramiento de empresas en materia tributaria. En cambio, cuando se alude a Profesionales de la AT, nos referimos a funcionarios públicos integrantes de la Dirección General Impositiva, Contadores

y/o Abogados.

Por último, el término Doctrino se utiliza para hacer referencia a personas que han estudiado y promulgado ideas u opiniones de valor respecto de un tema específico.

#### **4.8 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN**

El diseño de investigación es no experimental, en la medida en que las variables se observarán en un contexto natural sin manipulación de las mismas.

#### **4.9 UNIDAD DE ANÁLISIS, POBLACIÓN Y MUESTRA**

La información necesaria para alimentar nuestra investigación se recabará de la siguiente fuente de información, denominada unidad de análisis (UA):

UA: Involucrados e interesados en la calificación y en la procedencia de la retención.

Población: asesores contables y legales de la actividad privada, profesionales que se desempeñan en la AT de nuestro país, doctros y docentes. La muestra será no probabilística y alcanzó a un número de 150 personas.

#### **4.10 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN**

Los instrumentos de medición que se aplicaron a la UA seleccionada fueron:

Casos propuestos sometidos a la calificación y análisis en cuanto a la procedencia de la retención, para la muestra determinada para la UA. Las preguntas sobre estos fueron estructuradas con forma de cuestionario.

Entrevistas semi estructuradas a 5 personas de la población definida en la UA.

## **5. PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS OBTENIDOS**

### **5.1 UNIDAD DE ANÁLISIS**

En UA cómo instrumentos de medición se aplicó un cuestionario y se realizaron entrevistas semi estructuradas.

El cuestionario fue enviado a 96 profesionales estudiantes del Posgrado y Maestría en Tributaria de la FCEA - Udelar, de los turnos vespertino y matutino generación 2019 y 2020 y a un total de 40 docentes de la misma carrera. Se le suman 14 personas no vinculadas a la facultad, totalizando 150 personas. De dicha muestra contestaron efectivamente un 13,33%, esto es, 20 personas.

De esas 20 personas, el 40% respondió ser asesor de la actividad privada, un 55% profesional que se desempeñan en la AT y un 5% se definió como docente o estudioso de la materia.

Por otra parte, las entrevistas fueron realizadas a 5 doctores y docentes destacados en la materia, Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, Dr. Andrés Blanco, Cr. Diego Tognazzolo, Dr. Horacio Viana Bordaberry y Dr. Guzmán Ramírez, siendo una de ellas fue respondida en forma escrita.

La presentación de los datos obtenidos se realizará considerando por un lado el caso de estudio 1 y por otro los restantes casos:

CASO 1: Referido a la cesión de uso de un software estándar desde el exterior por un tiempo determinado. Este caso pretende ser de validación de la investigación, ya que de lo expuesto en el marco teórico se presume que su calificación debería resultar ser uniforme, y no existirían dudas en cuanto a la procedencia de la retención.

**RESTANTES CASOS:** Referidos a servicios recibidos a través de plataformas tecnológicas, donde se plantea la calificación de servicios un tanto más complejos, prestados desde el exterior por el NR sin EP en el país, en forma remota y por un tiempo determinado a contribuyentes del IRAE que acceden a las mismas mediante una clave, abonando el precio pactado. En todos estos servicios existe una fuerte presencia de la tecnología, conviviendo en algunos de ellos, componentes automatizados, personales, técnicos y audiovisuales, transformándose así en servicios complejos o de naturaleza híbrida. Los servicios sometidos a consideración se apartan, aunque en algunos casos parcialmente, de los expresamente regulados, esto es servicios audiovisuales y de mediación e intermediación.

Premisas comunes a todos los casos:

1. El servicio es prestado a través de internet desde el exterior y sin presencia física en el país, por una Sociedad NR sin configurar EP.
2. El usuario del servicio es un contribuyente del IRAE con todas sus rentas gravadas.
3. No aplica un CDI.

### CASO 1

**CASO 1:** Se contrata un programa informático, software estándar, del exterior para ser usado por la empresa en su control de stock. El contrato se renueva anualmente pagándose una suma fija anual.

20 respuestas

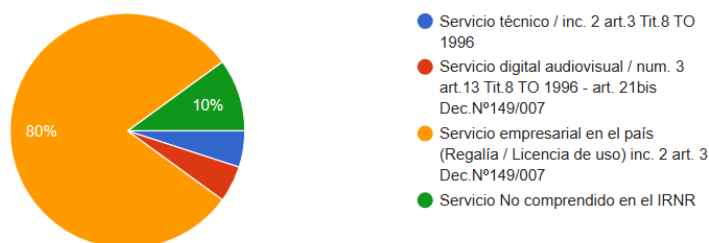


Gráfico 5.1

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** Servicio derivado del factor capital - Cesión del derecho de uso de un intangible - programa estándar - por un período - utilizado en el país - renta de fuente uruguaya. Calificado de empresarial por la norma reglamentaria.

**Entrevistado 2:** Regalía - conocimiento capitalizado acumulado- dueño asume un rol pasivo.

**Entrevistado 3:** Regalía - cesión del derecho de uso de un intangible - obligación de no hacer, respetar que un tercero utilice el bien.

**Entrevistado 4:** Dentro del IRNR - Servicio empresarial - Licencia de uso / regalía. Conocimiento acumulado que generó determinado producto, un intangible que se licencia - renta de capital. Existió trabajo previo en su desarrollo, pero no dirigido hacia el prestatario o hacia el consumidor, sino para construir el intangible que luego se licencia - etapas distintas.

**Entrevistado 5:** Se encuentra gravada por el IRNR.

**Resumen de datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 83.33% coincidió en calificar a este servicio como un servicio empresarial dentro del IRNR (Regalía/Licencia de Uso) en aplicación del inc. 2 del art. 3 del Dec. 149/007.

En el caso planteado: ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?  
20 respuestas

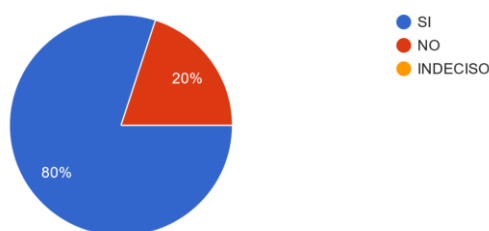


Gráfico 5.2

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

Los **5 entrevistados** coinciden en que el contribuyente del IRAE debe actuar en el caso como agente de retención del IRNR

**Resumen de los datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 87,5% considera que el contribuyente del IRAE debe actuar en el caso como agente de retención del IRNR.

## RESTANTES CASOS

CASO 2: Plataforma digital extranjera, que mediante el ingreso de datos previamente analizados, responde preguntas y asesora al usuario de forma automática a través de inteligencia artificial.  
20 respuestas

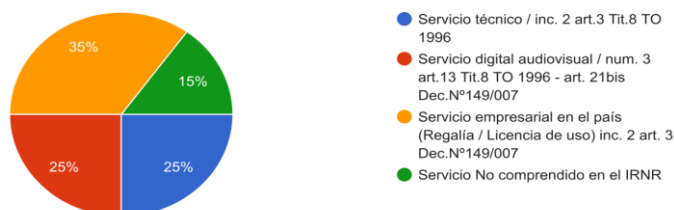


Gráfico 5.3

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** Servicio derivado del factor capital - No existe cesión de derecho de uso o explotación sobre el intangible - La transferencia de conocimiento surge de un bien intangible -capital- sin participación relevante del factor personal concomitante a la prestación del servicio. Dicho bien no se ubica en el país por lo que no genera renta de fuente uruguaya - Tampoco se trata de un servicio audiovisual. Quien presta el servicio es una máquina, una plataforma. Dada la complejidad de estos intangibles difícilmente se ceda el uso sobre estas.

**Entrevistado 2:** En la plataforma hay convergencia de trabajo acumulado de gente que creó el programa y lo puso en marcha y cada tanto le va haciendo ajustes y cambiando el algoritmo - no concibe un servicio como sistema independiente de los seres humanos, que se va reproduciendo sólo. Es algo distinto de una regalía más rica y que un servicio técnico - Duda de la relevancia de la distinción entre las regalías como conocimiento capitalizado y aquellos servicios donde el trabajo es más intenso. En cuanto al resultado se parece más cercano al concepto tradicional de servicios técnicos que de regalía, con la diferencia en que no está el elemento personal.

**Entrevistado 3:** Servicio no técnico no comprendido por el IRNR. La distinción tradicional



entre regalía y servicios técnicos (obligación de no hacer - obligación de hacer) no resulta fácil cuando se refiere a un servicio automatizado. Un concepto que se puede manejar, no jurídico-normativo, sino más bien comercial o vinculado con la realidad, es el concepto de SaaS, el software como servicio, donde no se cede la licencia del software, sino que el proveedor tiene los servidores y el software y el usuario accede al mismo desde la nube. Ahí hay un servicio y no una regalía. Concluye para el caso que se trata de un servicio no técnico, por ende no comprendido por el IRNR. Dicho impuesto comprende a los servicios técnicos, de intermediación o audiovisuales. Entiende que en este caso, la actividad humana parece ser accesoria, preparatoria al servicio esencial que se realiza en el exterior, por una máquina. Puede haber una actividad humana, pero es más bien material, no intelectual. Y además los servicios técnicos, implican cierto conocimiento especializado.

**Entrevistado 4:** Servicio no comprendido por el IRNR. Para este entrevistado Uruguay modificó el aspecto espacial para que reputa de fuente uruguaya algo que podría no serlo, sólo para los servicios audiovisuales y los de mediación e intermediación. Más allá de estas soluciones específicas que tienen que ver con el aspecto espacial, el IRNR se basa en el principio tradicional de fuente. Por tanto, se reputará de fuente uruguaya cuando exista combinación de capital y trabajo o exista al menos uno de dichos factores en nuestro país. En el caso de la plataforma tecnológica sometida a consideración, entiende que al no arrojar contenido audiovisual y ser un algoritmo que funciona desde una nube, la combinación de capital y trabajo se daría en el exterior no existiendo presencia o punto de conexión con el país, más allá del consumo. A su vez, descarta la existencia de servicios técnicos sin participación humana.

**Entrevistado 5:** Servicio técnico. Entiende que se trata de un servicio técnico ya que no reviste importancia el medio por el cual estos se presten. No es una regalía y se aplica el mismo criterio que para el caso 1. Tampoco lo considera un servicio audiovisual porque si

bien la norma no es clara, no quedan comprendidos por el Decreto que los excluye (más allá de que hay que ver si es ilegal).

**Resumen de datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 30.43% lo calificó como un servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) en virtud del inc. 2 art. 3 Dec. 149/007; 26.09% servicio técnico / inc. 2 art.3 Tít.8 TO 1996; el 21,74% servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.149/007, y el restante 21.74% como un servicio no comprendido dentro del IRNR.

En el caso planteado: ¿El contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?  
20 respuestas

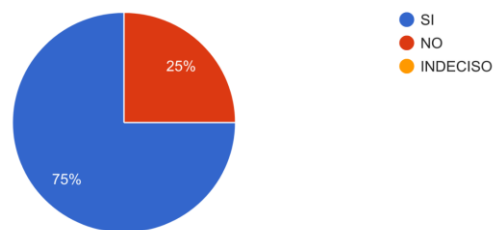


Gráfico 5.4

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1, 2 y 3:** No retiene.

**Entrevistado 4:** Retiene por servicios técnicos.

**Entrevistado 5:** No responde

**Resumen datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 69,56% entienden que el contribuyente del IRAE debe retener IRNR y el 30,44% que no.

CASO 3: Plataforma digital extranjera back office, que permite acceder a correo personalizado, chatear, videollamadas, archivos compartidos todo desde la nube.

20 respuestas

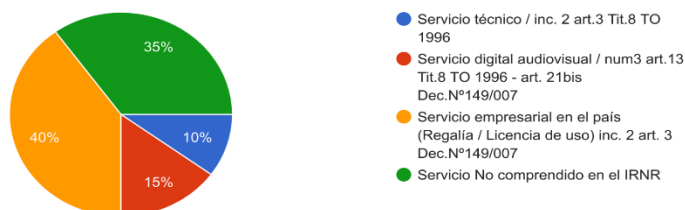


Gráfico 5.5

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** Asimila a la situación planteada en el caso 2.

**Entrevistado 2:** Expresa que la ley hace una alusión genérica a la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas y similares, por lo que inicialmente podría decirse que comprende este tipo de plataformas. Sin embargo, el Decreto reglamentario restringe el alcance, razonablemente para el autor, a los servicios de contenido audiovisual, por encontrarse dicha previsión dentro de una norma referida a estos. Por tanto, no quedaría este servicio comprendido.

**Entrevistado 3 y 4:** Idem caso plataforma inteligencia artificial.

**Entrevistado 5:** Depende del caso específico. El entrevistado no argumenta la respuesta.

**Resumen de datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 43,5% entendió que se trataba de un servicio no comprendido dentro del IRNR, 34,7% lo calificó como servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso), 13,1% servicio digital audiovisual y el restante 8,7% servicio técnico.

En el caso planteado: ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?  
20 respuestas

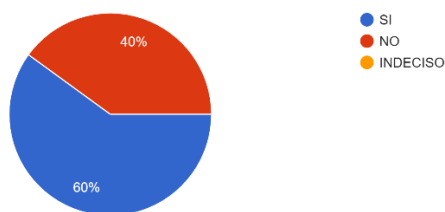


Gráfico 5.6

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1, 2, 3 y 4:** El contribuyente del IRAE no debe actuar como agente de retención del IRNR en el caso.

**Entrevistado 5:** No responde

**Resumen datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas resulta que, el 52,17% entienden que el contribuyente del IRAE debe retener IRNR, el restante 47,83% que no.

CASO 4: Plataforma digital extranjera educativa. Se accede mediante una clave a contenidos, actividades interactivas en tiempo real con docentes y juegos para el aprendizaje.  
20 respuestas

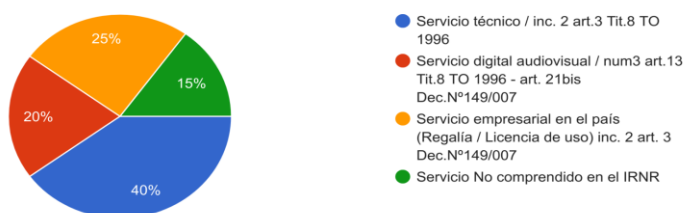


Gráfico 5.7

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** En relación a la posible presencia de un docente en línea no lo considera un servicio técnico. El concepto de servicio técnico es limitado a determinados ámbitos de administración, gestión, y asesoramiento de todo tipo, en su entender más bien dirigido a actividades comerciales y productivas.

**Entrevistado 2:** Entiende que por la sola presencia de un docente el servicio recibido califica de técnico, más allá del elemento informático o vinculado con la tecnología de la información, hay un servicio esencialmente vinculado a la interacción humana. Lo esencial es la enseñanza o el curso que el docente está aportando, el know-how, un conocimiento previo y específico.

**Entrevistado 3 y 5:** No contesta.

**Entrevistado 4:** Servicio Técnico por la presencia de un docente. Hay un intercambio y el trabajo está siendo aprovechado, recibido por quien está pagando el servicio. Diferencia el “enlatado” regalías - rentas de capital - software que funciona solo sin participación humana, de sí es una plataforma dinámica en donde se usa la plataforma, pero hay un profesor que la usa como un insumo para prestar su servicio -servicio técnico. La tercera posibilidad es una plataforma que brinda un servicio sin participación humana, lo que lo aleja del concepto de servicio técnico y a la vez es dinámica y tiene una cantidad de factores que trabajan y la alejan de la regalía per se, no hay una renta de alguien que solamente me cede el uso, hay otros componentes adicionales.

**Resumen de datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 41% entendió que se trataba de un servicio técnico, 23% lo calificó como un servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso), el 18% servicio digital audiovisual y el restante 18% como un servicio no comprendido dentro del IRNR.

En el caso planteado: ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?  
20 respuestas

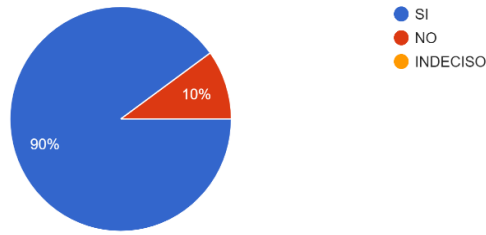


Gráfico 5.8

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** No corresponde retener IRNR.

**Entrevistado 2 y 5:** No responde.

**Entrevistado 3 y 4:** Retiene por servicios técnicos.

**Resumen datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que el 86,3% entienden que el contribuyente del IRAE debe retener IRNR y el restante 13,7% que no.

### Como asesor del contribuyente de IRAE

Si su opinión es contraria a la posición de DGI, en general, su respuesta final prioriza:  
20 respuestas

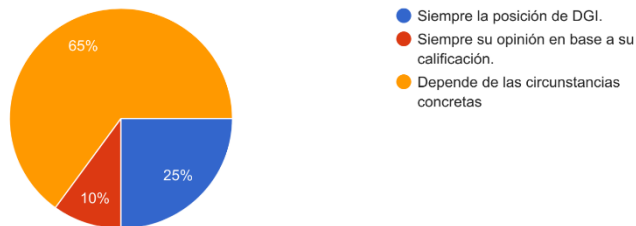


Gráfico 5.9

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** Depende de las circunstancias concretas. Muchas veces la realidad lleva a soluciones forzadas y alejadas de los conceptos que puedan manejarse.

**Entrevistado 2:** Depende de las circunstancias concretas. Pasa a ser un tema pragmático o estratégico distinto del análisis doctrinal. Uno se exime de responsabilidad si se le dice el elenco de posibilidades, consultas, sentencias y antecedentes. En base a ello el cliente evaluará los riesgos y tomará la responsabilidad de su decisión. Se debe ser exhaustivo de presentar todos los caminos posibles de la AT. En caso de elaborar un plan estratégico se debe mencionar que son en base a los criterios del asesor.

**Entrevistado 3:** Depende de las circunstancias concretas, evaluaría ir ante el TCA.

**Entrevistado 4:** Depende de las circunstancias concretas. El cliente deberá asumir el riesgo de adoptar un criterio técnicamente defendible.

**Entrevistado 5:** Depende de las circunstancias concretas y del caso específico.

**Resumen datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas, resulta que, el 75 % entienden que la retención por parte del contribuyente del IRAE dependerá de la situación específica, el 16,67 % prioriza siempre la posición de DGI, y el restante 8,33% prioriza siempre su calificación frente a una postura contraria a la de DGI.

Si alguna de las calificaciones alcanzadas le resultó poco clara, compleja o de naturaleza híbrida, no existe pronunciamiento de DGI al respecto, le sugiere a su cliente:  
20 respuestas

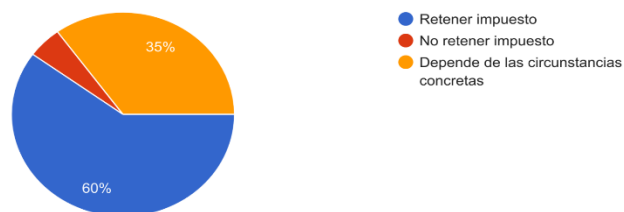


Gráfico 5.10

Fuente: Respuestas dadas en cuestionario

**Entrevistado 1:** Depende de las circunstancias concretas.

**Entrevistado 2:** Depende de las circunstancias concretas.

**Entrevistado 3:** Depende de las circunstancias concretas, evaluaría ir ante el TCA.

**Entrevistado 4:** Depende de las circunstancias concretas.

**Entrevistado 5:** Depende de las circunstancias concretas y del caso específico.

**Resumen datos obtenidos:** De la presentación conjunta de los datos obtenidos del cuestionario y de las entrevistas resulta que, el 50% entienden que debe retenerse IRNR; el 45,8% la procedencia de la retención depende de las circunstancias concretas y el restante 4,2% en dichos casos no aconseja retener.



## **6. ANÁLISIS DE DATOS Y CONCLUSIONES**

Considerando los datos obtenidos se procederá a dar respuesta a la pregunta específica de investigación, lo que nos permitirá arribar a conclusiones parciales para luego dar respuesta a las preguntas principales de investigación y alcanzar la conclusión final.

### **6.1 ANÁLISIS Y CONCLUSIONES PARCIALES**

Se dará respuesta a la pregunta específica considerando:

CASO 1: Cesión de uso de un software estándar desde el exterior por tiempo determinado.

RESTANTES CASOS: Servicios recibidos a través de plataformas tecnológicas de inteligencia artificial, back office y servicios educativos.

PREGUNTA ESPECÍFICA A1: ¿Cómo califican los asesores contables y legales de la actividad privada, los profesionales que se desempeñan en la AT de nuestro país, los doctores y docentes un mismo servicio recibido a través de internet?

#### **CASO 1**

Mayormente se califica a la cesión de uso de un software estándar para ser utilizado en el país por un período de tiempo determinado, como un servicio empresarial dentro del IRNR (Regalía/Licencia de Uso) por aplicación de la norma reglamentaria. Por implicar dicho servicio la cesión del derecho de uso sobre un bien intangible, programa estándar, por un período determinado, su aprovechamiento en el país genera renta de fuente uruguaya gravada por el IRNR, en virtud del criterio históricamente sostenido en la materia, de que la fuente de estas rentas se encuentra situada en el lugar de explotación de las mencionadas licencias. La calificación tuvo por sustento la existencia de conocimiento capitalizado acumulado, cuyo resultado fue un bien intangible. La cesión del derecho de uso sobre este bien genera rentas derivadas del factor capital, asumiendo el prestador un rol pasivo frente al receptor del servicio, una obligación de no hacer al obligarse a tolerar que un tercero lo utilice.

El factor trabajo resulta ser previo y aplicado al desarrollo del bien intangible, esto es, no

dirigido hacia el prestatario o hacia el consumidor, sino a la construcción del bien que luego se comercializa. Por tanto, no existe concomitancia entre el trabajo y la prestación del servicio, marcándose así dos etapas diferenciadas.

Dentro del IRNR, es servicio todo lo que no es circulación de bienes, en atención al concepto definido en el IVA y de aplicación según la doctrina autorizada. En el caso, de ser la cesión del derecho de uso por un período determinado, no se configura circulación de bienes, ya que los derechos transmitidos no son de tal magnitud que impliquen una renuncia sustancial del titular de las prerrogativas y cargas asociadas con la titularidad del bien.

A su vez, por ser prestado por una entidad del exterior no persona física, resulta invariablemente empresarial por aplicación del Decreto reglamentario, que al menos admite discusión en cuanto a su legalidad. En este sentido, a nivel de previsiones legales se requiere para calificar de empresarial la combinación de capital y trabajo por remisión a los num 1 y 2 del lit B del art. 3° del Tít. 4 del TO 1996. Sin embargo, el Decreto atiende al prestatario del servicio. Más allá de dicha calificación forzada de la renta como empresarial que aplica solamente uno de los dos factores productivos, la norma reglamentaria se encuentra vigente y debe aplicarse.

Criterio compartido por la AT, que en sede del IRNR lo ha calificado como un servicio empresarial prestado en nuestro país, atendiendo a que el prestador del servicio es una entidad no residente distinta de una persona física tal como lo establece la norma reglamentaria.

En conclusión, existe un alto grado de coincidencia en la calificación de este tipo de servicio.

### RESTANTES CASOS

PLATAFORMA INTELIGENCIA ARTIFICIAL: Las respuestas en relación a los restantes casos fueron variadas. Quienes se inclinaron por calificar al servicio cómo un servicio técnico, hicieron hincapié en el resultado, siéndoles irrelevante el medio por el cual se presta. A lo que otros respondieron que, si bien en cuanto al resultado se parece más

cercano al concepto tradicional de servicios técnicos que al de regalías, la diferencia fundamental estaría dada por la falta del elemento personal concomitante a la prestación del servicio. En este sentido surge del marco teórico que el elemento personal decisivo y concomitante en la prestación del servicio, resulta definitorio de la categoría históricamente construida de servicios técnicos.

Quienes contestaron que se trata de un servicio empresarial en el país por ser una licencia de uso, argumentaron que la recopilación de datos se realizó de manera previa a la prestación del servicio, por tanto, que se trataría de una renta fruto de un conocimiento acumulado, siendo la presencia del elemento personal previo a la prestación del servicio. Ante ello, otros entendieron que no se trataría de una licencia de uso ya que el servicio es prestado por una plataforma o algoritmo, no asumiendo el prestador un rol pasivo u obligación de no hacer cediendo el uso de la plataforma. Incluso se hizo alusión a que, dada la alta complejidad de estos servicios prestados por plataformas digitales, difícilmente se ceda el uso o algún derecho sobre estas.

Por otra parte, la calificación como servicio digital audiovisual, cuando fue descartada, se hizo en base a entender que la plataforma no arrojaba contenido audiovisual. En este sentido se manifiesta que el Decreto restringe a la norma legal en cuanto a los servicios prestados a través de plataformas digitales que somete a imposición.

Por último, quienes se inclinan por responder qué se trataría de un servicio no comprendido dentro del IRNR, se apoyaron en que al tratarse de un servicio y no calificar de técnico no operaba la extensión de la fuente prevista para estos. Se trataría entonces de un servicio brindado por una plataforma, y no de una licencia de uso al no existir cesión del derecho de uso sobre las mismas. Otros entienden que en estos servicios existe combinación de capital y trabajo en el exterior, y por tanto se trataría de renta de fuente extranjera, a su vez, no comprendida dentro de las hipótesis de servicios audiovisuales y de mediación e intermediación.

PLATAFORMA BACK OFFICE: Se aplican a este caso similares razonamientos que para el caso anterior. Se agrega la línea argumentativa de que, para calificar de empresarial el servicio, el fundamento estaría en la norma reglamentaria y en atención al prestador del servicio.

PLATAFORMA EDUCATIVA: En este caso se alcanzó el máximo porcentaje de coincidencia de 41% en favor de calificarlo como servicio técnico, ya que el trabajo del docente estaba siendo aprovechado por el prestatario del servicio en forma concomitante al mismo. Por el contrario, otros entendieron que este concepto se encuentra limitado a los ámbitos de administración, gestión y asesoramiento de todo tipo y dirigido sobre todo a actividades de tipo comercial e industrial.

CONCLUSIÓN PARCIAL: No existe coincidencia en la calificación de los servicios recibidos a través de plataformas informáticas. En este sentido, el máximo porcentaje de coincidencia resultó ser un 41% para la plataforma educativa en favor de calificar el servicio prestado como técnico. Y el más controvertido fue el referido al asesoramiento mediante inteligencia artificial donde el grado de coincidencia máximo alcanzó apenas un 30.4%.

Como elementos en común a las respuestas se destaca que la prestación recibida mediante una plataforma fue calificada como servicio dentro del IRNR, por oposición a una circulación de bienes.

A su vez, para que al menos exista la disyuntiva en si se trata de un servicio técnico, debe existir participación personal en algún momento de la prestación del servicio, de no verificarse su existencia se descarta la inclusión en esta categoría.

La calificación del servicio como empresarial se efectúa mayormente en atención al prestador del servicio y conforme lo dispuesto por la norma reglamentaria. Salvo algún caso en que se atiende a la combinación de capital y trabajo para calificar de empresarial, tal como lo impone la norma de rango legal cuando remite a estos efectos a las normas del IRAE.

Debido a la complejidad de estos servicios, algunos de los consultados mencionan la

existencia de una nueva categoría de servicios y a la necesidad de redefinir conceptos. Mientras que otros entienden que la no comprensión de estos responde a una voluntad legislativa política, no existiendo la necesidad de revisión del marco normativo.

A pesar de dicha falta de uniformidad, la calificación de estos servicios no ha sido ampliamente debatida ante el TCA. Este en sus fallos ha considerado la localización de los factores capital y trabajos generadores de la renta, ubicando al capital donde se encuentra el servidor y al trabajo en el exterior. Asumiendo una tesitura para servicios técnicos restringida donde la participación personal aplicada con concomitancia a la prestación del servicio resulta decisiva.

En cambio, la AT ha mantenido una concepción de servicios técnicos amplia, que parecería incluir a los servicios prestados por plataformas tecnológicas con algún componente técnico y cierta participación personal, aun cuando dicha participación sea previa al servicio prestado de forma automática por la plataforma.<sup>33</sup>

Resulta que, para la AT los servicios prestados por plataformas tecnológicas no calificarían de renta de capital, salvo que se trate de una cesión del derecho de uso o de explotación sobre las mismas. Para los restantes casos se trataría de servicios, que podrán luego ser calificados de técnicos en atención a sus características particulares.

En cuanto a la divisibilidad del servicio complejo prestado a través de internet, el TCA tendería a separar las prestaciones y calificar cada una de ellas por separado, sin embargo, pareciera que la AT tendiera a considerarlo como un único servicio sujeto a una única categorización

---

<sup>33</sup> Consulta Tributaria N° 6316 del 27/7/2020.

## **6.2 CONCLUSIÓN FINAL**

**PREGUNTA PRINCIPAL DE INVESTIGACIÓN A:** ¿Existe uniformidad en la calificación realizada de los servicios recibidos a través de internet que serán objeto de análisis?

**CONCLUSIÓN CASO 1:** Existe uniformidad en la calificación de una licencia o cesión de uso de un software standard - intangible - por una entidad no persona física, sin EP en el país y por un período de tiempo determinado, a contribuyente del IRAE, como una renta derivada del factor capital, que como derecho utilizado económicamente en la República reputa renta de fuente uruguaya y dentro del IRNR servicio empresarial.

**CONCLUSIÓN RESTANTES CASOS:** No existe uniformidad en la calificación de los servicios recibidos a través de plataformas informáticas de inteligencia artificial, back office y servicios educativos.

La uniformidad presentada para la calificación de licencia de uso de un software estándar - CASO 1- no se constató en los restantes casos. Ni aun en el caso de que la plataforma brinda el servicio en forma totalmente automatizada o en los casos en que existía participación personal con componentes técnicos, se inclinaron mayormente las respuestas en favor de licencia de uso o de servicios técnicos respectivamente.

Por su parte la AT, en los casos en que se cede el derecho de uso o de explotación del intangible lo calificaría de Regalía, en cambio, cuando el prestatario accede a la plataforma para su utilización parecería entender que no hay cesión de derechos sino prestaciones de servicios. En la medida que dicho servicio tenga resultado técnico y participación personal, la AT tiende a calificarlo de servicio técnico operando la extensión de la fuente.

**PREGUNTA PRINCIPAL DE INVESTIGACIÓN B:** ¿La calificación dada a los servicios recibidos a través de internet determina la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente retención del IRNR?

**CESIÓN DE USO DE UN SOFTWARE:** Existe un 95,83% de correspondencia entre la procedencia de la retención con lo previsto normativamente para la categoría calificada. El 100% no se alcanza ya que uno de los cuestionados no fue congruente en sus respuestas, ya que calificó el servicio como digital audiovisual, pero sin embargo contestó en favor de no retener.

**RESTANTES CASOS:** El grado de correspondencia alcanzado para los servicios recibidos a través de plataformas informáticas de inteligencia artificial, back office y servicios educativos, en promedio ponderado fue de un 82,35%. Ver cálculo en ANEXO C.

**CONCLUSION:** Podemos afirmar que la calificación dada del servicio fue determinante a efectos de definir la responsabilidad tributaria del IRAE como agente de retención. No obstante, cuando se planteó el escenario de la existencia de un criterio de calificación de la AT contrario y determinante de la retención, sólo un 8.3 % siempre prioriza su calificación y se mantiene de igual modo en posición de no retener. Por tanto, la posición de la AT expuesta en consultas es un elemento que condiciona la práctica tributaria frente a la retención. Más allá de que las Consultas Tributarias tienen efecto vinculante sólo respecto de los consultantes, se les otorga un valor práctico extensivo y relevante a la hora de definir la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE como agente de retención.

Por otra parte, corresponde mencionar que un porcentaje importante de los consultados consideran determinantes de la decisión de retener o no retener, factores como la evaluación de las contingencias asociadas a controvertir. Entrar en discusión, requiere de costo y sobre todo tiempo, por lo que deberá ser evaluado el riesgo de adoptar un criterio contrario a la AT, pero técnicamente defendible.

A su vez, de resultar la calificación del servicio poco clara, compleja o de naturaleza híbrida y no existir un pronunciamiento de la AT al respecto, sólo un 4.2 %, como asesor del contribuyente del IRAE aconsejaría no retener.

Este escenario pone al menos en riesgo los Principios de Legalidad y Certeza Jurídica.

Por lo tanto, nuestras hipótesis de investigación en relación a los servicios prestados a través de plataformas informáticas de inteligencia artificial, back office y servicios educativos resultaron confirmadas:

✓ A: No existe uniformidad en su calificación.

✓ B: La procedencia de la retención del IRNR por parte del contribuyente del IRAE, no se corresponde necesariamente con lo previsto normativamente para la categoría calificada.

El marco normativo actual y en particular las normas referidas a plataformas audiovisuales y actividades de mediación e intermediación a través de medios informáticos, pretendieron ser una respuesta a la erosión de la base tributaria que provocan estos servicios prestados por plataformas situadas en el exterior e incluso sin presencia física en el país, en sustitución de servicios prestados total o parcialmente en nuestro territorio. Dicha respuesta se dio regulando sólo a dos servicios específicos, sin dar una definición general de los mismos o una solución global a la importación de servicios prestados por internet, lo que en definitiva responde a una voluntad política traducida en normas.

Queda de manifiesto del presente trabajo que, en relación a la tributación de los servicios recibidos a través de internet, plataformas tecnológicas o similares, ante la falta de certidumbre en la calificación y/o ante un criterio de calificación en contrario de la AT expuesto en Consultas Tributarias, se procedería a retener o al menos evaluar las contingencias previo a tomar una definición al respecto.

Existió por tanto una voluntad política traducida en normas cuya finalidad perseguida, la de gravar solo dos modalidades, generó situaciones de incertidumbre en relación al resto de los servicios prestados a través de internet, plataformas tecnológicas o similares.

En efecto, muchos de estos servicios resultan “gravados” por vía de los hechos lo que justifica la necesidad de la pronta revisión del marco normativo para dar luz al tema.



## 7. CONSIDERACIONES Y SUGERENCIAS

A nivel nacional, una posible solución a la problemática tratada en el presente trabajo podría consistir en uniformizar el tratamiento tributario dispensado a las distintas formas bajo las cuales se pueden prestar servicios digitales. Un camino posible sería mediante la redefinición del concepto de fuente, considerando de fuente uruguaya a todos los servicios que se utilicen en el país. Otra opción podría implicar abandonar el criterio de la fuente para atender a la jurisdicción del mercado; u optarse por una redefinición del concepto de servicios o la creación de una categoría distinta de las tradicionales, la de servicios digitales.

Sin perjuicio de lo cual, no puede dejar de reconocerse la inconveniencia de extender el IRNR a todo tipo de servicio digital. Plantearía dificultades prácticas en la recaudación, al comprender servicios prestados por una gran cantidad de empresas, muchas de ellas de poco porte, y a su vez producir efectos no queridos como desestimular la circulación de datos por internet, lo que, en definitiva, termina siendo un tema de política tributaria.

Surge de esta investigación, que a nivel nacional la política tributaria tuvo por fin gravar solo dos modalidades de servicios digitales, atendiendo a la jurisdicción del mercado y como forma de lucha contra la erosión de la base imponible que ocasionan estos servicios prestados desde el exterior, sin presencia física en el país en sustitución de los prestados físicamente en nuestro territorio. En consonancia, a nivel internacional y más allá de los diferentes enfoques sostenidos para arribar la problemática, parece existir consenso en cuanto a una redefinición del nexo fiscal para todos los servicios digitales, otorgando potestad tributaria al lugar donde se genera el valor por sobre la presencia física.

Sobre dicho consenso, desde el año 2014 a través Acción 1 BEPs dentro del Marco Inclusivo de la OCDE y G20<sup>34</sup>, al cual Uruguay se encuentra adherido, se intenta generar

---

<sup>34</sup> El G20 o **Grupo de los Veinte** es un foro internacional de gobernantes y presidentes de bancos centrales, que tiene como meta discutir sobre políticas relacionadas con la promoción de la estabilidad financiera internacional, siendo el principal espacio de deliberación política y económica del mundo

soluciones globales a los desafíos que plantea la economía digital. Proceso este complejo que ha sufrido vaivenes en virtud de los cambios en las políticas perseguidas por las distintas jurisdicciones miembros.

En este marco, las propuestas de la Acción 1 BEPs plasmadas en los Pilares I y II, le implicaron a nuestro país asumir la obligación de no crear nuevos impuestos digitales, y de aprobarse, suprimir los existentes si los mismos no fueron acordados en el marco de los CDI.

Por lo que cabe preguntarse cómo se verá afectada la soberanía tributaria de nuestro país en virtud de la obligación internacional asumida. ¿Se redefinirá el nexo fiscal para todos estos servicios? tal como sucedió para las plataformas audiovisuales y de intermediación y mediación analizadas en el presente trabajo y aunque esa sea la decisión, ¿se podrá?

Puede al menos dudarse de si la política tributaria perseguida a nivel nacional que tuvo por finalidad defender nuestra base tributaria no se verá vulnerada por la obligación asumida a nivel internacional.

## **8. LISTADO BIBLIOGRÁFICO**

### **Normativa nacional**

Código Tributario Uruguayo - Decreto Ley N° 14.306 y modificativas.

Valdés Costa Art 4,5 y 6 comentado y concordado

Texto Ordenado de 1996. Títulos I, IV, VII y VIII.

Ley N.º 17.453 de fecha 28/02/2002.

Ley N.º 19.307 de fecha 29/12/2014.

Ley N.º 19.355 de fecha 19/12/2015.

Ley N.º 19.535 de fecha 25/09/2017.

Ley N.º 20.095 de fecha 25/11/2022.

Decreto N.º 314/973 de 03/05/1973.

Decreto Ley N.º 14.189 de fecha 30/04/1974.

Decreto Ley N.º 14.252 de fecha 22/08/1974.

Decretos Reglamentarios N.º 148/007, N.º 149/007, N.º 150/007.

Decreto N.º 48/017 de fecha 23/02/2017.

Decreto N.º 144/018 de fecha 22/05/2018.

Resolución de DGI N.º 6409/018 de fecha 17/07/2018.

Resolución de DGI N.º 9270/018 de fecha 11/10/2018.

### **Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA).**

Sentencia Definitiva N.º 174/1990, de fecha 23/04/1990.

Sentencia Definitiva N.º 336/2015, de fecha 21/04/2015.

Sentencia Definitiva N.º 747/2019, de fecha 26/11/2019.

### **Consultas tributarias - Dirección General Impositiva (DGI).**

Consulta Tributaria N.º 2.700 de fecha 07/11/1986.

Consulta Tributaria N.º 4.545 de fecha 18/02/2008.

Consulta Tributaria N.º 5.084 de fecha 17/03/2009.

Consulta Tributaria N.º 5.510 de fecha 03/05/2011.

Consulta Tributaria N.º 5.527 de fecha 14/02/2012.

Consulta Tributaria N.º 5.729 de fecha 24/07/2013.

Consulta Tributaria N.º 5.782 de fecha 22/12/2015.

Consulta Tributaria N.º 5.893 de fecha 30/11/2015.

Consulta Tributaria N.º 6.053 de fecha 20/11/2017.

Consulta Tributaria N.º 6.114 de fecha 17/12/2018.

Consulta Tributaria N.º 6.240 de fecha 28/05/2021.

Consulta Tributaria N.º 6.253 de fecha 11/02/2020.  
Consulta Tributaria N.º 6.262 de fecha 24/10/2019.  
Consulta Tributaria N.º 6.300 de fecha 26/02/2020.  
Consulta Tributaria N.º 6.316 de fecha 27/07/2020.  
Consulta Tributaria N.º 6.411 de fecha 14/09/2021.  
Consulta Tributaria N.º 6.468 de fecha 04/02/2022.

### **Artículos de la Revista Tributaria Especializada (IUNET)**

Arcia S. (marzo - abril 2007). Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (197).

Arcia S., Blanco A., Huertas H. (julio agosto 2000). *Tratado de Uruguay-Alemania para evitar la Doble Imposición internacional de 1990*. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (157), 410.

Blanco A. (julio - agosto 2005). Tributación del Comercio Electrónico en Uruguay. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (187).

Pérez Pérez J. A. (enero - febrero 2013). El tratamiento tributario de los intangibles. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (232), 67 - 232.

Ramírez G. (noviembre - diciembre 2017). La Experiencia Uruguaya en materia de impuesto a la renta en el marco de la economía digital. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (261), 949 - 974.

Riccardi Sacchi, A. L. (enero - febrero 2019). El Instituto de la Retención en la era BEPS, los vehículos de inversión colectiva y la Economía Digital. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (268), 47 - 74.

Viana Bordaberry H. B. (noviembre - diciembre de 2020). Imposición a los servicios digitales en el Uruguay. *Revista Tributaria Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (279), 895 - 901.

### **Documentos electrónicos**

Álvarez, M. (2016). Problemas y desafíos en materia de fuente territorial de las rentas. Montevideo, Uruguay: DGI. Recuperado de <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2.4.381.O.S.0.32772%3BS%3B1%3B126>

Bansal, P. R. (2021). Artículo 12B: una solución del tratado tributario del Comité sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para la tributación de ingresos digitales. *South Centre. Informes sobre políticas en Materia de Cooperación Tributaria*, (16), 1-4. Recuperado de [https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/12/Tax-PB-16\\_ES.pdf](https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/12/Tax-PB-16_ES.pdf)

Ceballos, J (2011). Estudio Comparativo Del Concepto De Regalías Contenido En Los Modelos De Convenio Para Evitar La Doble Imposición Y Su Alcance En Materia De Propiedad Intelectual. *Revista Civilizar De Empresa y Economía*, 2(3), 118–137. Recuperado de <https://doi.org/10.22518/2462909X.67>.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (2021). *Informe sobre La Economía Digital 2021: Flujos de datos transfronterizos y desarrollo: Para quién fluyen los datos*. Naciones Unidas. Recuperado de [https://unctad.org/system/files/official-document/der2021\\_es\\_0.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_es_0.pdf)

Consejo Europeo. Consejo de La Unión Europea (2022). *Fiscalidad internacional: El Consejo llega a un acuerdo sobre un nivel mínimo de imposición para las empresas más grandes*. Recuperado de <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/12/12/international-taxation-council-reaches-agreement-on-a-minimum-level-of-taxation-for-largest-corporations>

Fabregat L. (2019). Tributación de los servicios digitales. *Trabajo presentado en las XII Jornadas tributarias de la Dirección General Impositiva*.

Gómez Isassi, J. A. (2015). La Sociedad 2.0: De la democratización de los medios de comunicación a la socialización de la producción. *Communication papers: media literacy and gender studies*, 4(8), 21-30.

Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/83007919.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development, & Technical Advisory Group. (2001). *Tax treaty characterisation issues arising from E- Commerce*. (Report to working, 1). Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923396.pdf>

Organisation for Economic & Co-operation and Development. (2018). *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

Porporatto, P. (2020). Nueva propuesta de ONU para la tributación de los servicios digitales automatizados. Recuperado de <https://www.ciat.org/ciatblog-nueva-propuesta-de-onu-para-la-tributacion-de-los-servicios-digitales-automatizados/>

Rivas Rodríguez, B. B. (2018). *Tributación de los servicios digitales* (Tesis de grado, Seminario presentado a la Carrera de Auditoría, Universidad de Concepción). Universidad de Concepción. Recuperado de <http://repositorio.udec.cl/jspui/handle/11594/3295>

Romano, Á. (2020). La Fiscalidad de la Economía Digital. *Revista de Estudios Tributarios*, 1(24), 179-205. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60705>

Tapscott, D. (1995) *The Digital Economy-Promise and Peril in the age of Networked Intelligence*. Recuperado de <https://dontapscott.com>.

### **Libros**

Pérez Pérez, J. A. (2013). *Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)*. Vol. 1. Montevideo: La Ley Uruguay.

Romano, Á., Cirimello, G., Vázquez, V., Acosta, J. A., Nieves, G., Camejo, C., Yori, M. (2013). *Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)*. T. 1. Montevideo: La Ley Uruguay.

Shaw, J. L., Valdés Costa, R.(Ed.), & Peirano Facio, J. C. (Ed.). (1988). *Manual de Derecho Financiero: Vol. 3. El impuesto a las rentas de la industria y comercio*. Montevideo:FCU.

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**9. ANEXOS y APÉNDICES**  
**PARA EL TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE**  
**MAGÍSTER EN TRIBUTARIA**

*“Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las  
Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet”*

por

Cra. M<sup>a</sup> Gabriela Marinoni

Cra. Zoraida Fregenal

Dra. M<sup>a</sup> Elena Torres

Director de tesis : Cr. Gabriel Pedro

Montevideo

URUGUAY

2023

## 9.1 ANEXO A - Cuestionario

### MODELO ENTREVISTA

#### Servicios recibidos desde el exterior a través de internet

El presente cuestionario se basa sobre las siguientes premisas:

1. El servicio es prestado a través de internet desde el exterior y sin presencia física en el país, por una Sociedad no residente (NR) sin configurar Establecimiento Permanente.
2. El usuario del servicio es un contribuyente de IRAE con todas sus rentas gravadas.
3. No aplica un Convenio de Doble Imposición.

**CASO 1:** Se contrata un programa informático, software estándar, del exterior para ser usado por la empresa en su control de stock. El contrato se renueva anualmente pagándose una suma fija anual.

- Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996
- Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007
- Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007
- Servicio No comprendido en el IRNR

**En el caso planteado:** ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?

- SI
- NO
- INDECISO

**CASO 2:** Plataforma digital extranjera, que mediante el ingreso de datos previamente analizados, responde preguntas y asesora al usuario de forma automática a través de inteligencia artificial.

- Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996
- Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007
- Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007
- Servicio No comprendido en el IRNR

**En el caso planteado:** ¿El contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?

- SI
- NO
- INDECISO

**CASO 3:** Plataforma digital extranjera back office, que permite acceder a correo personalizado, chatear, videollamadas, archivos compartidos todo desde la nube.

- Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996
- Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007
- Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007
- Servicio No comprendido en el IRNR

**En el caso planteado:** ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?

- SI
- NO
- INDECISO

**CASO 4:** Plataforma digital extranjera educativa. Se accede mediante una clave a contenidos, actividades interactivas en tiempo real con docentes y juegos para el aprendizaje.

- Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996
- Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007
- Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007
- Servicio No comprendido en el IRNR

**En el caso planteado:** ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?

- SI
- NO
- INDECISO



Fundamente la/las respuestas que estime pertinente/s, y/o efectué los comentarios que considere oportunos.

Si su opinión es contraria a la posición de DGI, en general, su respuesta final prioriza:

- Siempre la posición de DGI.
- Siempre su opinión en base a su calificación.
- Depende de las circunstancias concretas

Fundamente brevemente su respuesta anterior

Si alguna de las calificaciones alcanzadas le resultó poco clara, compleja o de naturaleza híbrida, no existe pronunciamiento de DGI al respecto, le sugiere a su cliente:

- Retener impuesto
- No retener impuesto
- Depende de las circunstancias concretas

En su opinión ¿le resultó adecuada y de fácil aplicación la normativa existente a los casos planteados?

- Si a todos los casos
- No a todos los casos
- Parcialmente

Fundamente brevemente su respuesta anterior

Datos personales – opcional

Datos personales

Nombre completo

Profesión – opcional

Actualmente se desempeña principalmente cómo:

- Asesor en la actividad privada
- Profesional de la Administración Tributaria
- Docente u estudioso en materia tributaria

## RESPUESTAS A LOS CUESTIONARIOS

<b>CASO 1: Se contrata un programa informático, software estándar, del exterior para ser usado por la empresa en su control de stock. El contrato se renueva anualmente pagándose una suma fija anual.</b>	<b>CASO 1: ¿RETIENE?</b> En el caso planteado: ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI

<b>CASO 2: Plataforma digital extranjera, que, mediante el ingreso de datos previamente analizados, responde preguntas y asesora al usuario de forma automática a través de inteligencia artificial.</b>	<b>CASO 2: ¿RETIENE? En el caso planteado: ¿El contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?</b>
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	NO
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	INDECISO
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio digital audiovisual / num. 3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	SI

<b>CASO 3: Plataforma digital extranjera back office, que permite acceder a correo personalizado, chatear, videollamadas, archivos compartidos todo desde la nube.</b>	<b>CASO 3: ¿RETIENE? En el caso planteado: ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?</b>
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	NO
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	NO
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio No comprendido en el IRNR	SI

<b>CASO 4:</b> Plataforma digital extranjera educativa. Se accede mediante una clave a contenidos, actividades interactivas en tiempo real con docentes y juegos para el aprendizaje.	<b>CASO 4: ¿RETIENE?</b> <b>En el caso planteado:</b> ¿el contribuyente del IRAE debe actuar como agente de retención del IRNR?
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	NO
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	NO
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	SI
Servicio técnico / inc. 2 art.3 Tit.8 TO 1996	NO
Servicio digital audiovisual / num3 art.13 Tit.8 TO 1996 - art. 21bis Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio empresarial en el país (Regalía / Licencia de uso) inc. 2 art. 3 Dec.Nº149/007	SI
Servicio No comprendido en el IRNR	SI

Fundamente la/las respuestas que estime pertinente/s, y/o efectué los comentarios que considere oportunos.	Si su opinión es contraria a la posición de DGI, en general, su respuesta final prioriza:
	Depende de las circunstancias concretas
En los servicios digitales audiovisuales, la retención de impuestos corresponde a los servicios de intermediación de pagos (administradoras de tarjetas de crédito). Si el pago se realiza por transferencia bancaria u otro medio directo, correspondería al contribuyente de IRAE realizar la retención.	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Siempre su opinión en base a su calificación.
En el caso 4 me incline por servicios técnicos dado que no es una regalía porque hay un profesor en tiempo real. Caso 3, considero que no hay trabajo en el momento en que se presta el servicio. Caso 2, recopilación de datos que se realizó de manera previa a la prestación del servicio. Caso 1 sin dudas.	Siempre la posición de DGI.
El Inc.2 del art.3 del dto 149/007 establece que se consideraran rentas empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza que no sean PF, por ende, lo que hay que analizar es quién presta el servicio -siendo cuestionable que esté estipulado a nivel de decreto-.	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
Las respuestas se basan en las C. 6468 y 6114	Siempre la posición de DGI.
	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
N/a	Siempre la posición de DGI.
El caso 4 en principio lo calificaría como servicio audiovisual pero también entiendo que está exonerado y me parece que la exoneración rige para servicios técnicos. Disculpen que respondí, pero sin poder dedicarle tiempo a estudiar los casos.	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Siempre la posición de DGI.
	Siempre su opinión en base a su calificación.
	Siempre la posición de DGI.

Fundamente brevemente su respuesta anterior	Si alguna de las calificaciones alcanzadas le resultó poco clara, compleja o de naturaleza híbrida, no existe pronunciamiento de DGI al respecto, le sugiere a su cliente:
La respuesta de la Dgi aplica al caso concreto planteado por el contribuyente	Retener impuesto
Entrar en discusión con DGI, presentar recursos y en última instancia llegar al TCA requiere una inversión en dinero y sobre todo en tiempo. Si la diferencia de opinión implica efectos materiales siempre se plantean ambas situaciones al cliente y sus consecuencias. A menos que la diferencia sea material o afecte considerablemente la operativa de la empresa, el cliente tiende a querer evitar el conflicto y elige la posición de DGI.	Depende de las circunstancias concretas
Como asesor no priorizaría una respuesta de DGI con la que no estoy de acuerdo. Si estoy convencido que no asiste razón a DGI, podría recurrir administrativamente o en última instancia frente a la justicia	Depende de las circunstancias concretas
	Retener impuesto
Si mi cliente tiene la solvencia necesaria para afrontar y mantener una posición diferente a la de la administración, seguiría otros lineamientos.	Retener impuesto
Depende del riesgo o no que esté dispuesto a asumir el cliente	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
Se le explican al cliente las dos posiciones y también se le comenta cuales serían los procedimientos a seguir si adopta una posición diferente a la de DGI.	Retener impuesto
	Retener impuesto
	Retener impuesto
	Depende de las circunstancias concretas
Hay que ver el caso y que se controvierte y posibilidades de que el tca falle en nuestro favor. Pero tomar en cuenta la posición de dgi para no perjudicar inutilmente al cliente en casos de difícil postura diferente a dgi.	Retener impuesto
	Retener impuesto
	Retener impuesto
N/a	Retener impuesto
La opinión de dgi es básica, pero puede cambiar con una argumentación suficiente	Depende de las circunstancias concretas
	Depende de las circunstancias concretas
	Retener impuesto
	Retener impuesto
	Retener impuesto

Fundamente brevemente su respuesta anterior	En su opinión ¿le resultó adecuada y de fácil aplicación la normativa existente a los casos planteados?
Evitar multas antes retenciones no realizadas y que podrían corresponder.	Si a todos los casos
Al igual que la fundamentación anterior, se plantean ambos escenarios y se permite que el cliente tome la decisión con conocimiento de las consecuencias.	Parcialmente
Le sugeriría al cliente plantear una consulta vinculante frente a Dgi	No a todos los casos
	Si a todos los casos
Evitar sanciones, responsabilidades y no es un costo para mi cliente.	Parcialmente
Depende del riesgo que quiera asumir el cliente.	No a todos los casos
	Si a todos los casos
	No a todos los casos
	Si a todos los casos
	No a todos los casos
	No a todos los casos
Porque si no retengo le puedo perjudicar al cliente si dgi se pronuncia en ese sentido. De esta manera prevengo un daño.	Si a todos los casos
	No a todos los casos
	Parcialmente
N/a	Si a todos los casos
En principio hay que tener una práctica conservadora, retener y volcar el impuesto ante la duda. Pero depende de las circunstancias pues si ello implica poner en peligro el negocio, le recomendaría volcar pero no retener	Parcialmente
	Parcialmente
	No a todos los casos
	No a todos los casos
	No a todos los casos



**Fundamente brevemente su respuesta anterior**

En el caso de los servicios digitales automatizados, depende del medio de pago utilizado si corresponde retener al contribuyente o no.

Algunos de los casos analizarla con mayor detalle e información cuál es exactamente el servicio prestado o el producto vendido. Alerta leer los contratos entre las partes

Según detalle de primer página.

Si lo sería siendo 100% literal con el Inc.2 del art. 3 dto 149/007

N/a

Son situaciones que podrían interpretarse de diferente forma, hay que dedicarle tiempo a analizarlo

## 9.2 ANEXO B - Entrevistas

### MODELO DE ENTREVISTA

La entrevista se encuadra dentro del trabajo de campo de nuestra Tesis para la Maestría en Tributación del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración-UDELAR.

El tema versa sobre la ***“Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet”***.

La misma tendrá por fin conocer su opinión en relación a la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE (con todas sus rentas gravadas) como agente de retención del IRNR, conforme a nuestra normativa interna y frente a servicios recibidos desde el exterior a través de plataformas tecnológicas, sin presencia física en el país, por sociedades no residentes (NR) que no configuran Establecimiento Permanente en Uruguay.

Partiéndose de la base que resulta necesario calificar y localizar el servicio recibido por su repercusión práctica en la retención, es que se pretende conocer su opinión respecto a la calificación de los mismos, para pasar después a considerar aspectos generales del marco normativo actual.

#### **Pregunta 1: ¿Está de acuerdo con las siguientes afirmaciones?**

Ante el pago a una Sociedad NR de una suma fija anual por el uso de un programa informático estándar, renovable anualmente.

- La renta obtenida por el NR califica de regalía; como *“Derecho utilizado económicamente en la República”* reputa de fuente uruguaya en virtud del inc. 1 art. 3 del Tit 8 del TO 1996 y
- dentro del IRNR es tratado como un servicio empresarial, en virtud del inc 2 art. 3 Decreto N° 149/007 y
- Al contribuyente del IRAE le corresponde retener IRNR.

#### **Pregunta 2: ¿Cómo califica los servicios que se prestan en forma automática a través de plataformas tecnológicas mediante inteligencia artificial?**

La pregunta refiere a servicios que realizados por personas reputarán como técnicos sin discusión - en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Si

bien se trata de servicios que se prestan automáticamente por algoritmos, requieren de cierta participación personal en el ingreso de datos particularizados previamente analizados.

Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

- ¿Entiende que se trata de una regalía?
  - De resultar afirmativa su respuesta, fundamente.
  - De resultar negativa su respuesta, fundamente porque no aplicaría el mismo razonamiento dado para la pregunta 1.
- ¿Podría llegar a ser considerado un servicio audiovisual prestado a través de plataforma tecnológica? num 3 art 13 Tit. 8 del TO 1996. Fundamente.
- ¿Es para usted un servicio técnico? inc 2 art. 3 Tit. 8 TO 1996. Fundamente.
- ¿Podría ser un servicio no comprendido en el IRNR? Fundamente.

**Pregunta 3: ¿Qué sucede en los casos de plataformas que brindan múltiples servicios que podrían admitir diferentes calificaciones entre sí?**

La pregunta refiere a aquellos casos en que se abona una tarifa global mensual, como contraprestación por la cesión de uso de una plataforma que brinda servicios audiovisuales, servicios de asesoramiento automáticos, uso de base de datos entre otros.

Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

- ¿Cómo calificaría en estos casos?
- ¿Qué le aconsejaría al contribuyente del IRAE en cuanto a la procedencia de la retención del IRNR?

**Pregunta 4: ¿Qué opinión le merece el marco normativo actual referido a estos servicios?**

- ¿Lo considera adecuado a la nueva realidad planteada por estos servicios?
- ¿Fue necesaria y acertada la regulación de dos tipos de servicios digitales específicos sin dar una definición general de los mismos?
- ¿Cree que las normas vigentes pueden dar lugar a diferentes interpretaciones?

**Pregunta 5: ¿Entiende necesario realizar modificaciones en algún aspecto al marco normativo actual en relación a estos servicios?**

- De resultar afirmativa su respuesta: ¿en qué aspectos?

## RESPUESTAS A LOS CUESTIONARIOS

### Entrevistado 1

Documento entregado en la entrevista presencial por el Cr. Juan Antonio Perez Pérez.

La entrevista se encuadra dentro del trabajo de campo de nuestra Tesis para la Maestría en Tributación del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración- UDELAR.

El tema versa sobre la *"Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet"*.

La misma tendrá por fin conocer su opinión en relación a la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE (con todas sus rentas gravadas) como agente de retención del IRNR, conforme a nuestra normativa interna y frente a servicios recibidos desde el exterior a través de plataformas tecnológicas, sin presencia física en el país, por sociedades no residentes (NR) que no configuran Establecimiento Permanente en Uruguay.

Partiéndose de la base que resulta necesario calificar y localizar el servicio recibido por su repercusión práctica en la retención, es que se pretende conocer su opinión respecto a la calificación de los mismos, para pasar después a considerar aspectos generales del marco normativo actual.

#### **1: ¿Está de acuerdo con las siguientes afirmaciones?**

Ante el pago a una Sociedad NR de una suma fija anual por el uso de un programa informático estándar, renovable anualmente.

La renta obtenida por el NR califica de regalía; como *"Derecho utilizado económicamente en la República"* reputa de fuente uruguaya en virtud del inc. 1 art. 3 del Tit 8 del TO 1996 y dentro del IRNR es tratado como un servicio empresarial, en virtud del inc 2 art. 3 Decreto N° 149/007 y al contribuyente del IRAE le corresponde retener IRNR.

**Respuesta:** La calificación de la transferencia de conocimientos capitalizados como circulación de bienes intangibles o servicios es compleja y depende de las características de la contratación bajo la cual se ceden. En principio, la cesión de uso de un programa informático standard por un periodo limitado puede asimilarse a un servicio y por ende, si se utiliza en el país las rentas correspondientes son de fuente uruguaya. Ver RT 232. Si bien la norma reglamentaria citada lo calificaría como servicio empresarial siempre que el prestador no sea PF, no se ve la relevancia en el caso dado que tanto como renta empresarial como de capital resultaría gravado a la tasa del 12% y si el prestatario es contribuyente del IRAE -con las excepciones previstas- debería retener el impuesto. (Lit a), art. 26, D. 149/007 o lit. c) art. 34 del mismo decreto).

#### **Pregunta 2: ¿Cómo califica los servicios que se prestan en forma automática a través de plataformas tecnológicas mediante inteligencia artificial?**

La pregunta refiere a servicios que realizados por personas reputarán cómo técnicos sin discusión - en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Si bien se trata de servicios que se prestan automáticamente por algoritmos, requieren de cierta participación personal en el ingreso de datos particularizados previamente analizados. Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

¿Entiende que se trata de una regalía?

De resultar afirmativa su respuesta, fundamente.

De resultar negativa su respuesta, fundamente porque no aplicaría el mismo razonamiento dado para la pregunta 1.

¿Podría llegar a ser considerado un servicio audiovisual prestado a través de plataforma tecnológica? num 3 art 13 Tit. 8 del TO 1996. Fundamente.

#### **Pregunta 3: ¿Es para usted un servicio técnico? inc 2 art. 3 Tit. 8 TO 1996. Fundamente. ¿Podría ser un servicio no comprendido en el IRNR? Fundamente.**

**Respuesta:** Se entiende que la participación personal no la aporta el prestador del servicio sino el prestatario por lo cual es irrelevante. Entiendo que el concepto de servicio técnico incluido en las normas del IRAE e IRNR requiere para su verificación que exista una participación relevante del factor trabajo que debe ser concomitante a la prestación. (Y además, que se trate de un aporte personal que implique la aplicación de conocimientos especializados que exceden a los que normalmente manejan quienes desarrollan actividades en ese campo). En el caso, el trabajo que implica el desarrollo de la plataforma es previo a la prestación y se capitaliza para dar forma a la IA. Una vez desarrollada, el servicio se concreta en la transferencia de conocimientos que surgen de un bien intangible -capital- sin participación relevante del factor trabajo, por lo que no se trata de un servicio técnico. Por otra parte, como ese bien no se ubica en el país, no existe renta de fuente uruguaya. (A mayor abundamiento, consultar el fallo del TCA 336/015). Tampoco se trata de un servicio audiovisual a estar por al art. 3, de la ley 19.307 a la que se remite el art. 21 bis del decreto 149/007.

**Pregunta 4: ¿Qué sucede en los casos de plataformas que brindan múltiples servicios que podrían admitir diferentes calificaciones entre sí?**

La pregunta refiere a aquellos casos en que se abona una tarifa global mensual, como contraprestación por la cesión de uso de una plataforma que brinda servicios audiovisuales, servicios de asesoramiento automáticos, entre otros.

Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

¿Cómo calificaría en estos casos?

¿Qué le aconsejaría al contribuyente del IRAE en cuanto a la procedencia de la retención del IRNR?

**Respuesta:** Dependiendo del caso, algunos servicios resultarían alcanzados por el IRNR y otros no. El consejo para el prestatario es tratar de incorporar al contrato una cláusula que discrimine el precio total entre los diferentes servicios gravados y no gravados para proceder a la retención. En caso contrario, para asegurarse podría retener por el total.

**Pregunta 5: ¿Qué opinión le merece el marco normativo actual referido a estos servicios?**

¿Lo considera adecuado a la nueva realidad planteada por estos servicios?

¿Fue necesaria y acertada la regulación de dos tipos de servicios digitales específicos sin dar una definición general de los mismos?

¿Cree que las normas vigentes pueden dar lugar a diferentes interpretaciones?

**Respuesta:** El marco normativo actual pretende ser una respuesta a la erosión de la base tributaria que provoca la economía digital en tanto concentra servicios en plataformas automatizadas situadas en el exterior en sustitución de servicios prestados total o parcialmente en el país. Si prospera la iniciativa de OCDE descrita por el denominado PILAR I y Uruguay suscribe el tratado multilateral que contempla esa solución, debería renunciar a aplicar impuestos a la renta sobre servicios digitales.

Entiendo que la definición que limita la aplicación de esta normativa a los servicios audiovisuales parte de la base de la inconveniencia de extender el impuesto a todo tipo de servicios digitales por dos motivos: la dificultad de recaudación, dado que muchas veces no son prestados por empresas organizadas de cierto porte -como Spotify, Netflix, etc- y además porque podrían desestimular la circulación de datos por internet.

Entiendo que las normas vigentes participan de las dificultades propias de la interpretación de normas, sin plantear problemas especialmente arduos.

**Pregunta 6: ¿Entiende necesario realizar modificaciones en algún aspecto al marco normativo actual en relación a estos servicios?**

De resultar afirmativa su respuesta: ¿en qué aspectos?

**Respuesta:** 1. Eliminación de las normas de este tipo en el IRAE dado que no tienen aplicación práctica y confunden. 2. Estudio y uniformización del tratamiento de las distintas formas bajo las cuales se pueden prestar servicios digitales. 3. Redefinición del concepto de fuente para estos servicios considerando como de fuente uruguaya los servicios que se utilicen en el país.

## Entrevistado 2

**Pregunta:** Apuntamos a los nuevos servicios que tienen como base principal una plataforma, con uso de la inteligencia artificial ¿cómo los calificamos dentro de nuestro sistema tributario?

**Respuesta:** Enfocados en el caso 2: Al principio de todo hay gente. Al inicio de la prestación hay gente y luego el servicio hay personas que la van ajustando cambiando los algoritmos. Que la inteligencia artificial funciona sola es hasta cierto punto. Primero el que la pone en marcha son personas, el modelo matrix por ahora no existe, que un programa se reproduzca a si mismo y se actualice sólo por ahora no ha pasado, si tiene un grado de autonomía importante. Y además cada tanto hay gente que está mirando lo que está escupiendo el programa y lo va ajustando.

**Pregunta:** ¿Se limitaría al control entonces la participación humana? ¿Entonces el rol del prestador no es tan activo sino más bien pasivo?

**Respuesta:** Parecería que sí. Pero no tanto. Esos programas cada tanto van teniendo limitaciones regulatorias, por ejemplo, no pueden meterse en conversación de contenido sexual, o vinculados a temas racistas, y eso hace que personas lo ajusten, cuando aparezcan determinadas palabras no responder, y similares.

**Pregunta:** ¿En esa participación humana le ve el motivo para alejarse de las rentas de capital? ¿Qué tanto peso se le da a esa participación humana?

**Respuesta:** Yo creo que quizá habría que repensar aquellas definiciones que había al final del Siglo XX relativa a las regalías y a los servicios técnicos, la regalía como aquello donde tengo un conocimiento capitalizado acumulado, que hay trabajo por supuesto en el origen de eso pero que ya se capitalizó, entonces el dueño asume un rol pasivo, la gente va utilizándolo y yo gano por eso, mientras que en los servicios hay un trabajo más intenso. Porque en estos casos vos tenes una plataforma en la cual hay trabajo acumulado, porque converge el trabajo acumulado de gente que creó el programa lo puso en marcha y cada tanto va haciendo ajustes, por lo tanto, queda claro que hay capitalización, pero también queda claro por otro lado que ese servicio no sería posible cómo sistema independiente de los seres humanos, que se va reproduciendo sólo. Entonces es algo distinto de lo que podría ser un logotipo por decir un ejemplo clásico. La pregunta es, ¿sigue siendo relevante aquella distinción entre regalías cómo conocimiento capitalizado y aquellos servicios donde el trabajo es más intenso?

**Pregunta:** Si leemos la definición de servicios técnicos, y entendemos que el factor intelectual podría ser artificial, podríamos decir que es un servicio técnico. O se mezclan los dos conceptos. O se debe redefinir los conceptos. En relación a la Consulta de Agricultura de precisión, el peso de agregarle datos, procesar la información o trabajo técnico previo.

**Respuesta:** Hay que poner en contexto las cosas. Los desarrollos doctrinales que se elaboraron en relación a regalías y servicios técnicos en Uruguay y afuera se dio en el siglo XX, es más, si ustedes van al viejo modelo OCDE esa clasificación entre regalías y servicios técnicos no existía, fue una creación que se dio en algunos tratados en algunos momentos, se incorporó en el viejo IRIC, pero eso yo no sé si hoy se puede seguir admitiendo de manera mecánica.

**Pregunta:** ¿Habría que reformular los conceptos?

**Respuesta:** Y yo creo que sí.

**Pregunta:** ¿Sería un nuevo tipo de servicio?

**Respuesta:** Si habría que pensar un poco, yo estoy reflexionando, nunca me había puesto a pensar en esto de si son regalías o servicios técnicos, parece que regalías no sería, estaría más lejos, por lo menos del concepto

tradicional de regalías, en la cual yo tengo un dibujo un procedimiento pre establecido entonces a mi me dejan usar, yo doy siempre lo mismos pasos y uso eso, acá parece que el resultado o lo que yo tengo varía en función de, es mucho más rica la información, esta mucho menos estandarizado que un marca una invención, entonces me parece que el concepto tradicional de regalías está lejos de lo que es esto, o más lejos.

**Pregunta: ¿Más Lejos que de servicio técnico?**

**Respuesta:** Se parece más cercano al concepto tradicional de servicios técnicos, con la diferencia en que no está la gente, pero al final parece que el resultado es más parecido, que a lo que antes era una regalía, el resultado es más parecido.

**Pregunta: ¿Y si no tuvieran el componente de técnico?**

**Respuesta:** Ahí me parece que hay una equivocación legislativa consuetudinaria en Uruguay, tratar de clasificar, si vos pusieras más genéricamente servicios, se acaba todo el problema. Hay una manía clasificatoria regulatoria uruguaya tanto legislativa como reglamentaria que es un error gravísimo.

**Pregunta: ¿Porque estos servicios como aprovechados económicamente en la república no entrarían por el criterio tradicional de fuente?**

**Respuesta:** Si simplemente.

**Pregunta: ¿Las dos modalidades que se regularon específicamente se regularon dentro del art. 13 num 3 y num 6, referido a rentas empresariales?**

**Respuesta:** “*el mismo tratamiento*” parecería que son cosas distintas.

**Pregunta: ¿Es una redefinición de fuente dentro de un artículo de rentas internacionales?**

**Respuesta:** Lo que pasa es que acá en Uruguay hay una técnica legislativa que parece que tuvieron miedo de decir que estas gravando de fuente extranjera, se consideran de fuente uruguaya, en realidad están diciendo estamos gravando renta, aunque no sea uruguaya, son pluriplos lingüísticos, no hay que dejarse atrapar por eso.

**Pregunta: ¿Es una extensión de la fuente encubierta?**

**Respuesta:** Es gravar sin decirlo fuente de fuente extranjera. No hay que dejarse atrapar por el lenguaje. Lo que está diciendo es que está metida dentro del impuesto, no importa si esta generada acá, está adentro.

**Pregunta: ¿Y cuándo dentro de rentas empresariales dice que es 100% de fuente uruguaya?**

**Respuesta:** En que te cambia, dice que está 100% gravada. Al final del día nadie tiene dudas que está gravada. Entonces para que discutir si es o no una extensión de la fuente. Es anómalo que se haya incluido dentro de un artículo que busca establecer un procedimiento para determinación de la renta de fuente uruguaya. La estructura de la Ley define renta, y luego este artículo lo reservo para algún tipo de renta más propensa a ser de fuente mixta, algunas no todas, establezco un porcentaje que te lo voy a dar por válido en caso de presentarse. Salvo prueba en contrario etc. Ahora que sucede si en el medio de ese artículo meten una norma que está cambiando otra norma de la ley solapadamente, bueno mala técnica legislativa, pero está. E implica que se está gravando esa actividad.

Nosotras criticábamos que se esté modificando fuente a través de una norma en rentas empresariales.

Pero porque la criticaban, porque tenemos que estar eternamente atados al criterio de la fuente. Para mí no va más el criterio de la fuente, se murió no tiene sentido en su acepción tradicional. Pero además si lo miras en el contexto internacional, miras documentos OCDE plan BEPS, te das cuenta que piensan de otra manera, cual es objetivo,

queremos gravar las rentas de empresas multinacionales, la pregunta es que países van a gravar, como se va a dividir, y si vos repasar, para ellos lo más importante es el análisis cuantitativo de donde se asumen los riesgos y toman las decisiones, para ellos la fuente no existe ni la residencia, y eso ¿Por qué?, porque se quiere gravar donde está la casa matriz y no donde se trabaja, piensan en multinacionales que tiene fábricas en Bangladesh que no se quede nada de la renta en Bangladesh. O las multinacionales mineras australianas que tienen algunas en Zambia otra en otro Mongolia y las oficinas centrales en Australia. ¿Porque ningún documento de la OCDE habla de donde se desarrolla el trabajo de extracción? parece que el valor fuera algo ligado a la gente en las oficinas y no a la gente que está trabajando. Para llevarse la parte sustancial de la renta a donde está la casa matriz y no donde se está trabajando. Y acá el punto es lo mismo, porque se quiere meter donde está el demandante, porque en definitiva se quiere quedar Uruguay, lo que me parece bien, con un pedazo de la renta de las empresas que en definitiva prestan un servicio a gente que está acá, que paga, y vos me decís no va por la fuente, y no no va por la fuente ¿y? está bien.

Quizá la técnica legislativa es anómala.

**Pregunta: ¿Qué pasa con la plataforma del home office?**

**Respuesta:** ¿No aplica la prestación de servicios por cualquier medio incluidas ...?

**Pregunta: La norma reglamentaria lo limita a audiovisual**

**Respuesta:** Ah supusieron que está dentro de lo mismo, audiovisual. Claro, dice “*así como las derivadas... Incluidas...*” Semánticamente está restringiendo el alcance de la ley, a los audiovisuales. Con respecto a las no reguladas las dejó, las desatendió.

La ley dice .... *El mismo tratamiento tendrán... prestación de servicios* no lo limito a audiovisual. El Decreto supuso, razonablemente, que porque estaba dentro del num 3 de audiovisual esos servicios debían limitarse a audiovisuales, por parecidos a los anteriores.

**Pregunta: Si el demandante se encuentra acá es 100% de fuente uruguaya sino 0%.**

**Respuesta:** Ojo con ese razonamiento, capaz que no. Si el demandante se encuentra acá es 100% lo dice la norma, sino puede haber fuente uruguaya y ahí hay que determinar por un criterio razonable que puede ser objetado por DGI.

**Pregunta: ¿Y en ese caso que el PE no lo reglamentó?**

**Respuesta:** Queda sujeto al contribuyente determinarlo siempre objetable por DGI, o la AT al fiscalizar lo hace.

**Pregunta: ¿Y era necesario el num 3 y 6 del art. 13 entonces?**

**Respuesta:** Es una discusión histórica, en el año 60 se usó esta modalidad con el antiguo impuesto a las ganancias que después tomó el IRIC y después lo volvió a tomar el IRAE. Necesario en realidad no son, pero simplifican las cosas para la gente que está en esas situaciones.

**Pregunta: Pero con estas modalidades se discute la fuente uruguaya**

**Respuesta:** Sí, yo siempre lo entendí que son para rentas de ese tipo en la medida de que sean de fuente mixta. Se pueden aplicar estos numerales en la medida de que sea de fuente uruguaya al menos una parte, si son íntegramente de fuente extranjera no.

**Pregunta: ¿Fue el razonamiento de la Sentencia UBER?**



**Respuesta:** Ahora con la incorporación legal del num 6 en el art. 13 quedó zanjada la discusión.

**Pregunta:** Es histórico, pero es un antecedente en el que el TCA entendió a la actividad de la plataforma UBER como sólo generadora de renta de fuente extranjera.

**Respuesta:** Si pero ojo, era otro TCA, actualmente por su integración es un TCA mucho más pro Administración que en el 2017. Hoy para que anule un Decreto o Resolución de DGI tiene que ser una cosa muy gruesa.

**Pregunta:** ¿Qué opinión le merece el que estas plataformas ingresen por el criterio tradicional de la fuente como actividad desarrollada o derecho aprovechado económicamente en la República?

**Respuesta:** Yo antiguamente cuando escribí el libro del IVA, decía que para mí sí, porque vos decís la plataforma está en otro lugar por el servidor, en realidad para poder utilizarla o para que los dueños presten ese servicio por lo pronto tienen que utilizar ondas o cables para que le llegue a una persona que esta acá. Están utilizando medios u objetos que están en territorio uruguayo. Ese fue un poco el razonamiento UBER cuando no estaba la ley. Para mí la consulta (no actual) de DGI que entiende de que porqué el servidor está afuera es de fuente extranjera la renta es un error.

**Pregunta:** No es tan vieja la consulta, tenemos una actual de la NUBE

**Respuesta:** Si. Pero para mí es casi imposible que por el concepto tradicional de la fuente no quede al menos un pedacito en el país.

Y como asesor del agente de retención IRAE

Pasa a ser un tema pragmático o estratégico, porque es otra cosa que el análisis doctrinal, si soy asesor le puedes decir, hace un poco a la función de hasta donde llegar el asesor, vos tenés tal consulta tal sentencia, tenes tal antecedente, no le retengas, pero existe el riesgo de .... Y bueno tomará la responsabilidad. Uno se exime de responsabilidad si se le dice el elenco es este. Se debe ser exhaustivo de caminos posibles para la AT, hay antecedentes de esto si esto no y toma la decisión. Puedo hacer un plan estratégico, pero mencionando que son en base a mis criterios.

**Pregunta:** Nosotras entendemos que, así como está planteado se crea un escenario normativo incierto.

**Respuesta:** Si totalmente.

**Pregunta:** Nos puede profundizar porqué se aleja del concepto de regalías el tema de las plataformas

**Respuesta:** Fue una respuesta primaria. El concepto de regalías tradicional que uno maneja parece que es un concepto anticuado, en una determinada época la palabra regalía significaba conocimiento capitalizado, quizá hoy ya no. O la distinción con los servicios quizá hoy sea irrelevante.

**Pregunta:** En el IRAE hay una nueva definición para los grupos multinacionales de regalía y no se aparta mucho de lo tradicional.

**Respuesta:** Si, no sé.

**Pregunta:** ¿Y la calificación de rentas empresariales del Decreto que se aparta de la ley?

Parece que la intención de los que hicieron el Decreto es que fuera siempre empresarial, independientemente de si son o no fruto de la combinación de capital y trabajo. Arbitrariamente, podría cuestionarse.

**Pregunta:** ¿Para qué se hizo eso?

**Respuesta:** Supongo que, para aplicar normas relativas a valuación de rentas en especies, gasto, etc.

**Pregunta:** ¿Existe uniformidad de criterios en la calificación de estos servicios?

**Respuesta:** Y no. Quizá redefinir términos sería una recomendación. Pero ese es un problema en Uruguay, cómo la cultura formada de quienes elaboran las normas no quieren abandonar determinados conceptos. Salió un artículo hace poco que comenta el impuesto mínimo global, y ahí se dice que tal cosa no se podía hacer porque se estaría gravando renta de fuente extranjera. Rompiéndose la tradición y yo digo ¿cuál es el problema con eso?

## Entrevistado 3

### **Pregunta:**

Queremos investigar sobre los servicios digitales que se prestan desde el exterior con las premisas de que lo preste una entidad del exterior y a su vez que sean servicios digitales automatizados. El artículo 13 del T8 que reputa algunos servicios prestados desde el exterior como rentas internacionales y de plataformas digitales audiovisuales y los otros de intermediación y mediación y a su vez la reglamentación que está en el 21 bis y 21 ter del decreto 149 del IRNR.

Se trata de servicios que pueden ser complejos, por ejemplo, que tengan algún componente de actividad humana, servicios que simplemente sean prestados por un docente, como tú lo hablaste en alguno de los artículos que escribiste, si hay un docente que está dando clase ahí sería técnico. Ahora, si hay un docente que participa activamente y a su vez tiene una plataforma que es interactiva, si solo por el hecho de tener un docente tú entiendes que eso sería un servicio técnico.

### **Respuesta:**

Si, solo por haber un docente, Yo creo que sí. Yo creo que sí, más allá de que haya un elemento informático o vinculado con la tecnología de la información.

También hay un servicio que digamos que es esencialmente vinculado con la interacción humana, pues en definitiva la esencia ahí es la enseñanza o el curso que el docente está aportando y eso hace que, de alguna forma, implica un know-how, un conocimiento previo, específico. Creo que perfectamente debería entrar en el concepto de servicio técnico.

### **Pregunta:**

Y si esa plataforma me brinda, un servicio con docente online, pero a su vez tengo otros servicios dentro de esa plataforma en los cuales son o juegos interactivos u otras cosas.

Si esa plataforma tiene, aparte del docente que me puede estar dando clases, otras actividades, otras posibilidades de interactuar que no tengan participación humana, que no tengan un docente atrás. En este caso, ¿cómo entiende usted que reputaría esa renta que recibe el contribuyente de IRAE? Siempre estamos partiendo que el servicio se presta a un contribuyente de IRAE con todas sus rentas gravadas acá en el país.

### **Respuesta:**

Disculpa, pero justo cuando estaba intentando recordar un caso que habíamos tenido de una entidad de una empresa que da cursos de inglés, un centro de publicidad decía, estaba revisando, porque a veces uno se olvida de la opinión.

Me acuerdo de que me consultaban a ver si eran servicios técnicos, y yo les decía que sí. Recuerdo que perfectamente podían ser considerados como servicios técnicos.

### **Pregunta:**

Esa plataforma me brinda ese servicio del docente, pero tengo otros en los cuales no tengo interacción con personas.

### **Respuesta:**

Y ahí ya no sería un servicio técnico.

### **Pregunta:**

O sería un servicio capaz que híbrido, con parte y parte.

### **Respuesta:**

Estamos ante un servicio complejo o híbrido, como dicen. Recuerdo un caso que me pasó, que era una plataforma que prestaba varias cosas, varios servicios. Prestaba un servicio audiovisual, un servicio de intermediación, Y a su vez estaba otro servicio que podía o no ser considerado como técnico.

Y sí, estamos ante un servicio complejo, un servicio que puede merecer un tratamiento diferencial.

Aun cuando el precio que se paga a esa empresa que provee el servicio sea único, nosotros lo que le recomendamos en ese caso a la empresa proveedora del exterior era que, en la medida de lo posible, por una cuestión de facilitar luego el tratamiento tributario, hiciera una especie de discriminación, de vender no a través de un precio único. Si no, si va a vender un servicio técnico que por eso se cobre un determinado importe, si vas a dar otro servicio que no es técnico, que cobre otro importe en forma diferenciada por una cuestión de facilitar el tratamiento tributario.

Sí es posible. Puede ser que en un servicio se incluyan varias prestaciones y que prestaciones reciban diferente calificación y por ende de diferente tratamiento.

**Pregunta:**

¿Concibe algún servicio técnico sin presencia humana?

Sí yo me guío por las sentencias, por las opiniones de los autores, también por las sentencias del TCA, por lo menos las que yo recuerdo, Si no hay un rol, una obra intelectual, humana, que sea esencial, no puede haber un servicio técnico.

**Pregunta:**

¿Y qué sería entonces?

¿Qué podría ser si no es un servicio técnico?

**Respuesta:**

Y sería un servicio no técnico, no comprendido por el IRNR, porque solo está comprendido por el IRNR el servicio técnico o el servicio de intermediación o el servicio de audiovisual. Pero sería un servicio no técnico, no alcanzado por el IRNR.

**Pregunta:**

¿Qué opinión le merece la consulta 6.316 que es la de Agricultura de Precisión? En donde hay una plataforma que es contratada por un contribuyente de IRAE, la plataforma es del exterior.

Mediante esa plataforma, el contribuyente de IRAE a sus clientes le da una clave para que accedan y se hace el análisis de campos donde esa plataforma te dice, bueno, acá falta tal elemento, hay que fumigar, acá se puede fertilizar. Pero previamente se tienen que sacar fotos en avión o dron o satelitales. Esas fotos son procesadas por algún ser humano en el exterior, entendemos, técnicamente y son introducidas en la plataforma. O sea que habría un trabajo previo y después se introducen los datos en la plataforma. Y DGI determino que era un servicio técnico.

**Respuesta:**

La verdad que no la tengo presente, no la leí. Si quieren, puedo hacer un breve comentario. En principio me da la impresión, por lo que me dicen, de que no sería un servicio técnico. Sí hay una actividad, por lo que me comentan, hay una actividad humana, pero es más bien accesoria, quizás preparatoria al servicio esencial que por lo que entiendo es el análisis que se realiza en el exterior, pero el análisis lo realiza más bien una máquina, puede haber una actividad humana, pero es más bien material, no es tan intelectual. Y además servicios técnicos, por lo menos tal y como se lo han definido, también implica un conocimiento, la aplicación de un cierto conocimiento especializado, que no sé si aquí se da.

Nuevamente, quizá me gustaría leerla y confirmar esta opinión, pero en principio no veo un servicio técnico. Porque si entendí bien, lo que hacen es tomar ciertas fotografías en Uruguay y esas fotografías las envían al exterior y en base a esas fotografías y en base a una información de coordenadas que también se le da.

**Pregunta:**

Analizan los campos e identifican, por ejemplo, en este lugar hay tal maleza, hay que fumigar de tal forma, en el otro lugar hay que hacer determinada actividad, y entonces ahí, en función de esa información de cada campo particular, emite la plataforma, en base a inteligencia artificial, un reporte que es el que le dice al dueño del campo qué es lo que tiene que hacer.

**Respuesta:**

Igual, yo no veo el servicio técnico. Realmente no veo el servicio técnico. Entiendo que hay una actividad, pero la actividad esencial, la esencia del servicio Por lo que entiendo, la realiza una máquina. No me parece que haya un servicio técnico.

**Pregunta:**

Y como asesor, sí, encuentro que hay una postura contraria de la Administración, que le asesora a su cliente.

Y en estos servicios que son de inteligencia artificial que tenemos las plataformas, ¿Cómo lo entiende usted para verlo? desde el punto de vista de una regalía o de un servicio, en este caso particular también podría entrar en juego el tema audiovisual.

**Respuesta:**

Yo el audiovisual no lo veo tanto, creo que el servicio audiovisual es más vinculado a ciertas plataformas que implican, contenidos de sonido, de música, imágenes, películas y ese tipo de cosas. Sí, vinculado con el concepto de regalía, ahí quizá la diferencia es más complicada.

Digamos, desde el punto de vista de los servicios tradicionales es fácil diferenciar un servicio de una regalía, no plantea inconvenientes, pues en definitiva una regalía supone que se cede el derecho de uso de un intangible y se cobra por una regalía, básicamente por una obligación de no hacer. Yo soy titular de un intangible, cedo ese intangible y me obligo a respetar que un tercero utilice ese intangible. Y un servicio diferente, bueno, un servicio implica una prestación más activa, no tanto no hacer, sino de hacer algo.

Eso que es tan fácil de mencionar, cuando hay un servicio tradicional, quizás cuando hay un servicio automatizado, no lo es tanto.

**Pregunta:**

Pero en este caso que tenemos la plataforma y tenemos un acceso, accedemos a la plataforma a través de una clave de acceso. ¿Usted lo ve diferente al concepto de regalía que se manejó tradicionalmente como un conocimiento capitalizado? ¿Hay algo que lo distinga?

**Respuesta:**

Quizás desde un punto de vista jurídico, normativo, seguramente no haya una diferencia, al menos una diferencia conceptual, es decir, teórica. Es decir, a lo que me refiero es extraer de la normativa un concepto que me diga, bueno, esto es servicio, un servicio informático, pero servicio, y esto es una regalía. Porque en definitiva los conceptos que tenemos son los conceptos de servicio vinculado con lo informático, servicio de intermediación y servicio de audiovisual. Y no tenemos un concepto general más allá de eso. Un concepto que se pueda llegar a quizá a manejar, pero es más un concepto no tanto jurídico-normativo, sino más bien comercial o más bien vinculado con la realidad, el concepto ese de SaaS, el software como servicio. Si yo no doy la licencia del software, sino que yo como proveedor tengo mis servidores y el software lo tengo en mi servidor y el usuario accede desde la nube, bueno, ahí es un servicio y no es una regalía.

**Pregunta:**

Es interesante eso que nos está diciendo. Porque eso es lo que hacen generalmente estas plataformas.

**Respuesta:**

SAAS Servicio como software. Pero no es tanto un concepto jurídico, no es un concepto que recoja la normativa, porque nuevamente, la normativa que tenemos es para, servicio de intermediación y servicio audiovisual, es lo único que tiene. Por lo menos, queda claro que estos dos, no han sido considerados como regalías, sino que han sido considerados como servicios.

Entonces, por ahí tenemos una orientación de lo que puede llegar a ser servicio o servicio informático. Está claro que los servicios audiovisuales y los servicios de intermediación por Internet, regalías no son.

**Pregunta:**

Considera un servicio cuando tengo un proveedor que tiene un software y que, en vez de instalármelo en mi computadora, que es esto lo que hacen básicamente las plataformas de inteligencia artificial. Yo accedo, a través de algún permiso, a ese servidor del proveedor de software y puedo hacer uso de ese software. Y eso está catalogado como un servicio y no es una regalía

**Respuesta:**

Estoy de acuerdo, a ver, para mí es más un servicio que una regalía.

Sí, es más un servicio que una regalía, es correcto. Sí, puede partirse de esa noción, nuevamente no hay nada normativo, pero puede, puede partirse de esa noción de software como servicio.

Es decir, yo creo que, si usted me dice, diferenciar entre regalías y servicios tradicionales, es decir, servicios no informáticos, es bastante fácil. La regalía implica un no hacer y el servicio es más un hacer. Pero claro, muchas veces esos conceptos teóricos son muy fáciles de enunciar, pero después cuando aparecen todas estas nuevas tecnologías.

**Pregunta:**

Y en las otras consultas que ha tenido, siempre lo que trata usted es de separar los servicios, diferenciar entre servicio técnico, regalía, esta parte un servicio no comprendido, otra parte audiovisual.

**Respuesta:**

Sí, digamos, hoy en día tenemos tres o cuatro posibilidades. Si hay un servicio de intermediación o un servicio audiovisual, es bastante fácil de encasillar porque es lo que está regulado al menos en forma más concreta.

Luego si es un servicio, después hay que ver si no es un servicio audiovisual, no es un servicio de intermediación, si es técnico o no. Se intenta hacer eso.

**Pregunta:**

En esos casos que tú ves que no están regulados específicamente, y entendes que hay parte de renta de Fuente Uruguaya. ¿Igual lo terminarías gravando?

En casos que de pronto se entiende que el servicio prestado desde el exterior tendría parte de renta de Fuente Uruguaya, pero que no es de ninguno, ni es audiovisual, ni es servicio técnico, ni entraría por una regalía porque sería una plataforma, siempre estamos hablando de plataformas, ni tampoco sería una intermediación. ¿En esos casos que tú entendes que por la norma no estaría comprendidos, pero que igual habría parte de renta de fuente uruguaya? ¿Tú entendes que ahí hay que retener?

**Respuesta:**

Un poco lo que les decía antes. Porque ahí están las dos facetas. Pueden estar comprendidas las dos facetas. La faceta del usuario, del contribuyente de IRAE, y la faceta del prestador del servicio del exterior.

La recomendación al prestador del exterior que es el primero, digamos el primero en intentar asesorarse si es posible desde el punto de vista administrativo como decía antes y establecer una diferenciación, por el servicio que está grabado en Uruguay voy a cobrar tanto, por el no grabado voy a cobrar esto otro, así de alguna forma le soluciono el problema al usuario y ya le digo, mira, esto que está grabado, reteneme, y esto otro, no me retengas.

Si esa discriminación no fuese posible, y bueno, el agente de retención, la empresa seguramente va a retener sobre el total, es decir, si hay una situación, como decíamos, híbrida o compleja de prestaciones que algunas están grabadas, otras no, el usuario local contribuyente no va a tener más remedio que retener sobre el total.

Él no puede discriminar. La que debería discriminar es la prestadora del exterior. La entidad local, no.

Y bueno, y si eso no fuese posible, el contribuyente IRAE va a retener sobre el total y ahí la entidad del exterior va a tener que solicitar un crédito cuando presente declaración jurada de IRNR. Eso sería la, más o menos, pienso yo, el camino a seguir.

**Pregunta:**

¿Y qué opinión le merece que solo se hayan regulado dos tipos de plataformas o de servicios digitales?  
¿Qué pasa con el resto?

**Respuesta:**

Sí, es cierto, cuando se reguló, se tomó la decisión de regular solo eso, de acotar el ámbito de aplicación a esos servicios. Lo positivo es que, creo que ya quedó bastante definido cuáles son los servicios. O por lo menos, más o menos uno entiende cuándo los servicios son audiovisuales o de intermediación. Y después las complicaciones son el resto de los servicios, si es técnico o no.

Pero, digamos, creo que quedó por lo menos bastante acotado.

Eso, creo, por lo menos cuando muchas veces surgen dudas, por lo menos esos conceptos quedan bastante, bueno, que están incluidos los de intermediación y los de los audiovisuales.

**Pregunta:**

Las plataformas de Google que te ofrecen el correo electrónico, que te ofrecen archivos, que gestionas los proyectos de la oficina Ese tipo de servicios que se brindan, que es como un home office, que tenés bases de datos, que podés acceder, a una base de fotos, acceder a información guardada y que gestiona correos.

En resumen yo contrato una plataforma de home office para gestionar la actividad de la empresa. Que tengo el correo electrónico personalizado, bases de datos con información para acceder, videollamadas entre otros.

**Respuesta:**

Uno diría que no debería tratarlo como un servicio técnico. Ahora me genera la duda que tú me mencionabas. Es decir, realmente me genera la duda la consulta que tú me mencionas (6316).

Si tú me dices a mí, no es un servicio técnico, pero bueno, eventualmente intentaría consultar cuál es la opinión de DGI, pero yo no lo veo un servicio técnico.

**Pregunta:**

Ahora, para ti, te resulta que no son tan claras las normas en este momento como para poder definir ese tipo de plataformas que son multifunción, donde tenés un poquito de todo y al final terminás no sabiendo qué es lo que se está prestando o tú entiendes que eso está claro.

**Respuesta:**

Realmente es que siempre genera dudas, pero bueno, es la esencia también del derecho. Es la esencia del derecho, el tema de que surjan dudas. Lo ideal sería que hubiese una norma que concretamente estableciese cuál es el concepto de servicio técnico.

Claro, el TCA dio un concepto, la doctrina también, pero por lo que veo, sobre todo, y me mencionan a partir de esa consulta, la DGI sigue con un concepto, un poco más amplio de servicio técnico. Entonces, no es el ideal. A ver, la definición del servicio técnico, quizás tenemos que partir de ahí, cuál es la definición legal del servicio técnico. Y es una definición bastante ambigua, realmente.

La doctrina lo precisó y la jurisprudencia también, pero es un concepto bastante ambiguo.

**Pregunta:**

Tal vez sería momento de reconsiderar el servicio, la antigua o la tradicional definición de servicios técnicos.

**Respuesta:**

Sí, o por lo menos precisar el concepto porque la definición legal es muy amplia, es ambigua.

**Pregunta:**

Aparte es un concepto que casi que se ha construido en base a doctrina.

**Respuesta:**

Sí, sí.

**Pregunta:**

¿Y te parece que el servicio en plataforma podría ser un nuevo servicio? O sea, diferente del técnico.

¿Sería un servicio plenamente puro o tendría más componente, porque termina siendo un intangible pero que presta servicios?

¿Cómo verías si se redefiniera y se diera una definición de un servicio digital, por ejemplo? fuera del concepto de técnico y fuera de regalía.

**Respuesta:**

A ver, el tema es que, al día de hoy nosotros no tenemos una definición legal de servicio digital, tenemos una definición de servicios audiovisuales, servicios de intermediación, y uno dice, bueno, los servicios digitales que no son de intermediación no son audiovisuales, por acá por lo menos no entran.

Entonces, uno tiende a pensar que en general no deberían estar incluidos en el concepto de servicio técnico. Por ahora creo que se están manejando así, no creo que haya ninguna perspectiva de cambio, al menos yo no he escuchado.

Sería bueno que se precisase el concepto de servicio técnico, sí, creo que sería bueno.

Pero bueno, a veces también los cambios, las precisiones normativas no son tan beneficiosas como uno las puede ver en un principio, por ejemplo, por mencionar un ejemplo y vayamos al tema este que estamos hablando, el servicio de los audiovisuales y de intermediación.

Están incluidos como servicios de fuente internacional, así están definidos.

Uno se pregunta, bueno, si son servicios de fuente internacional, ¿por qué están grabados sobre la base de cálculo del 100%? Incluso uno ve, o lee el artículo que define las rentas de fuente internacional, uno diría, si son de fuente internacional es porque no son de fuente 100% local. Y si no son de fuente 100% local, entonces no deberían quizá estar grabados sobre el 100%, uno revisa las otras rentas de Fuente Internacional que están allí mencionadas y se calculan sobre un determinado porcentaje, no sobre el 100%. Entonces, sí, a veces las definiciones ayudan y a veces se desnaturaliza un poco, entonces, por el momento estamos así, creo.

**Pregunta:**

Por tanto, ¿entiende que no es necesario revisar la norma en función de toda esta nueva realidad y de todos estos nuevos servicios que se están surgiendo?

**Respuesta:**

A mí, a ver, yo soy un práctico del derecho, y quizá la pregunta que me están haciendo es una pregunta más de política tributaria y yo soy más un práctico, es decir, yo veo estudio la normativa y la analizo en función de las normativas que existen.

Por eso me resulta difícil decir, bueno, se debería hacer esto o hacer aquello.

Creo que, a ver, si ustedes me preguntan, creo que debería respetarse la esencia del concepto de servicio técnico, eso sería lo primordial. Más allá de que haya una definición legal, en todo caso, si se recoge una definición a títulos expreso, creo que más allá de todo, debería respetarse lo que siempre se ha entendido como servicio técnico.

**Pregunta:**

Y con respecto a los artículos, a que toda entidad del exterior que no sea persona física, o sea, que sea una entidad no residente, que no sea persona física, todas sus rentas se reputan empresariales.

Es una calificación que hace el decreto, que en cierto punto puede entenderse que está alejado de la ley, porque la ley pide que se combine capital y trabajo al hacer la remisión al IRAE. Pero el decreto dice que toda renta obtenida por una entidad no residente que no sea persona física se reputa empresarial.

**Respuesta:**

Sí, yo creo, es cierto lo dice, creo que a nivel de plaza no se discute. No, me parece que nadie lo toma así. Pero creo que, a nivel del mercado, de plaza, no se toma así.

**Pregunta:**

¿Tú ahí entendés que, por ejemplo, un residente que preste un servicio técnico a través de una plataforma, y que se reputa empresarial en virtud de ese artículo del decreto, para la retención lo termino recalificando como un servicio técnico y retengo en función de la renta gravada por el IRAE, ¿no?

**Respuesta:**

Sí, lo considero como un servicio técnico,

**Pregunta:**

No importa que fuera empresarial, en realidad.

**Respuesta:**

Correcto.

**Pregunta:**

En realidad, la pregunta apuntaba, ¿era necesario que se reputara empresarial? Porque a los efectos prácticos. ¿tiene alguna consecuencia el que haya sido empresarial?

En algún momento, porque a la hora de retener y calificar el servicio, voy a retener en función de eso.

**Respuesta:**

No, pero no va a tener ninguna consecuencia práctica o al menos no le veo.

**Pregunta:**



Sí, nosotros no le vimos más que solo por el hecho de que sea empresarial para que pueda entrar como renta internacional, porque en el artículo 13 de la ley, si no me equivoco, de rentas internacionales, ahí están solo las del Art. A., o sea, las empresariales.

**Respuesta:**

El tema es si ese servicio que se presta desde el exterior por un no residente, si es empresarial o no. El tema es que, más allá de eso, no le veo efecto práctico.

**Pregunta:**

Porque justamente nuestro trabajo versa sobre la calificación de esos servicios. Entonces, tendríamos como doble calificación. Una empresarial, pero después a los efectos de la retención tendría que ver si es empresarial, que me prestan desde el exterior, a través de una plataforma, sería un servicio técnico, sería un servicio audiovisual de los regulados, o posible una regalía, u otro servicio. Y entonces al recalificarlo para la retención.

**Respuesta:**

Lo único que puede, que habría que revisar son los acuerdos de doble imposición que tengan repercusión en los efectos de los acuerdos de doble imposición, que si entra como una renta empresarial tenga un tratamiento y si entra como un servicio no empresarial tenga otro, es lo que se me ocurre.

**Pregunta:**

Sí, hay una consulta ahí, creo que la 6114, que se equivoca en ese aspecto y hay una fe de errata en la que, si hay un convenio, nosotros no nos adentramos en los convenios, o sea, lo estamos haciendo local, puro y exclusivamente local. Pero sí, ahí discute, porque en principio entiende que un servicio prestado desde el exterior a través de una plataforma, primero lo califica como empresarial porque es prestado por una entidad no residente que no es persona física, lo califica como empresarial audiovisual, y después en el convenio lo califica por el artículo 7 que es rentas empresariales. Después la DGI recorre esa posición y dice no, no, lo que se está vendiendo es una licencia de uso en realidad, entonces no es una renta empresarial, es una regalía. Entonces por el convenio se van al artículo 12 de Regalías. O sea, lo que entendemos ahí es que ese artículo también como que está mareador, vamos a decir, y no le encontramos razón de por qué estaríamos en una renta empresarial.

**Respuesta:**

Puede ser que tenga alguna implicancia en los efectos del IVA. Ustedes lo están analizando desde el punto de vista del IRNR.

**Respuesta:**

Bien, estaríamos terminando por acá. No sé si nos quiere agregar algo más.

**Respuesta:**

No, no, creo que no. Simplemente me pareció bueno el tema, me pareció práctico y realmente está bueno.

Ojalá que les incentiva a seguir estudiando el tema porque creo que pueden hacer un aporte importante.

## Entrevistado 4

**Pregunta:** El tema nuestro nos surge con relación a todos aquellos servicios que no están previstos específicamente y que tienen un peso muy fuerte de la tecnología.

Vimos más o menos por las respuestas que cuando están previstos específicamente por la normativa los entendías como gravados, ahora si no estaban previstos, eran algunos medios híbridos complejos los entendías como no comprendidos dentro de IRNR, y queríamos saber un poquito en que se basaba un poco esa respuesta.

**Respuesta:**

Cuando vi el cuestionario, vi que había 3 opciones de respuestas no más, me incliné por la que más encajaba en la respuesta.

Lo que veo es que no tenemos que dejar de perder de vista, más allá de algunas soluciones específicas que existen , que Uruguay con lo que tiene que ver con el aspecto espacial, y en particular con este caso en el IRNR, se basa en el principio de la fuente entonces en tanto haya una actividad , combinación de K y T o cualquier tipo de presencia que haga que al menos parte de ese servicio o de esa actividad o de esa renta que surja de esa retribución que está pagando el contribuyente de IRAE al exterior, se debía reputar como de fuente uruguaya.

Ahora tenemos algunas hipótesis que vimos en el curso en donde Uruguay no optó por una convención de gravar en el lugar de destino, sino que hay un corrimiento para algún tipo de actividades, como los servicios audiovisuales en los cuales lo que se hizo es una especie de sui generis, modificar el aspecto espacial para que repute de fuente uruguaya algo que podría no serlo.

Bueno ahí surge la ley, pero no hay una convención a que nuestro sistema tributario haya migrado en su totalidad a gravar la renta en el lugar de destino, cómo si hay una convención a nivel mundial para los impuestos indirectos como en el caso del IVA donde si hay una presencia mucha más clara la tributación de destino, cuando tenes operaciones transfronterizas. Entonces en este caso lo que yo considero que si estamos hablando de en presencia (y acá entramos en la caracterización y un poco las preguntas que Uds. me mandaron) es muy importante calificar la renta, porque si estamos en presencia de una renta digamos que reconoce su fuente en el capital, ahí veremos donde está ubicado ese capital y donde está aprovechado económicamente el derecho al uso de ese capital.

Si es un servicio, bueno si es un servicio más del tipo material, bueno donde esta prestado, donde está haciendo la actividad que genera la renta, ahora en estos servicios que Uds. plantean donde hay un componente muy importante de tecnología, bueno en la medida que yo no encuentre ningún elemento que me pueda llevar a sostener que se está verificando el aspecto espacial lo dejaría afuera.

Por ejemplo y creo que es una de las preguntas que Uds. plantean por ahí, el tema de las plataformas tecnológicas que no arrojan un contenido audiovisual, si es algún algoritmo que funciona o algún almacenamiento en la nube, o esas cosas que vos ves que hay una combinación de K y T en el exterior y yo estoy directamente colgándome de eso, pero al final del día no hay ninguna presencia, ningún punto de conexión con país, más allá del consumo, como pueden ser los servicios audiovisuales , ahí si yo tengo elementos que me llevan a decir que no estoy utilizando nada de eso en el país, o dicho de otra manera, el proveedor del servicio no está ejerciendo ninguna actividad dentro del país , eso me lleva a concluir de que no estaríamos en presencia de una renta de fuente uruguaya.

**Pregunta:**

Diego yo tengo dos preguntas

En este caso que tu estas planteando, el caso típico de la plataforma de la inteligencia artificial, ahí tenemos una combinación, tenemos por un lado un servicio técnico, que puede darse a través de la plataforma, y también podríamos llegar a tener una renta de capital, una regalía por el uso de esa plataforma.

Estamos de acuerdo que, en un mismo servicio, se combinan esas dos modalidades y tal vez podamos tener más porque también podemos tener una parte audiovisual dentro de la misma plataforma.

Y tú posición al respecto de eso es no separar los servicios sino decir este servicio como un todo, no es servicio técnico, como un todo no es una renta de capital, entonces no es un servicio comprendido por la norma.

No se evalúa la posibilidad de decir bueno si bien se paga un único precio, separar, decir bueno esta parte es servicios, y entra por acá, esta parte es regalía y entra por la norma paragua de fuente y es de fuente uruguaya.

¿No se está manejando esa opción? porque muchas veces a nosotras nos da la duda de si considerar el servicio como un todo, y estamos de acuerdo que el servicio como un todo no fue la idea de la norma gravar, pero también nos surge la duda de si separar.

**Respuesta:**

Bien no, no, para mi corresponde separar, justamente porque, desde el momento que vos tenes en un único pago distintas prestaciones, o digamos prestaciones que obedecen a tratamientos tributarios distintos, correspondería hacer la separación.

Ahí está la posición del fisco, cuando vos no tenes forma de separarlo, directamente si uno de esos componentes está gravado, diría que el riesgo que tenes es que la administración entienda que estas remunerando todo el servicio técnico, como por ejemplo la consulta de los drones y que tomaba fotos aéreas, ese es un ejemplo claro donde la DGI, concluye que es un servicios técnico en base a determinados argumentos que como por lo escueto que es la respuesta al menos yo no comparto, no comparto ese resumen pero me imagino que atrás de ese resumen debe haber un análisis, porque el propio contribuyente ya en esa consulta entiende que se trata de un servicio técnico, lo cual me parece que nos faltan elementos ahí, para concluir. En ese caso la DGI y el contribuyente los dos entendían de que todo el servicio reputaba como técnico.

**Pregunta:**

Igual ahí el consultante era el agente de retención contribuyente de IRAE, no era el IRNR, que en definitiva el impuesto iba a recaer sobre el no residente, el que da su opinión es el IRAE, el agente de retención en esa consulta.

**Respuesta:**

Bueno, pero en definitiva adelanta opinión digamos de que era un servicio técnico

**Pregunta:**

Respecto a esa consulta que nosotras hemos tenido muchas idas y vueltas, en algunos momentos decimos no está correcto, porque nos falta información, de lo que pudimos averiguar es que esa consulta es eso y nada más que eso, y que no se dudó a responder a que era un servicio técnico pero si es cierto como tu decís, es que estamos viendo una posición de la Administración a darle más valor a algo que no hay duda que dentro del servicio que la plataforma presta hay un servicios técnico, el servicio técnico lo podemos tomar como que es antes.

Y otra cosa que nos preguntamos es si podría darse un servicio técnico sin participación humana, si la plataforma podría brindar un servicio técnico y calificar dentro de lo que es la extensión de la fuente de servicio técnico sin participación humana detrás.

**Respuesta:**

Yendo un poquito a lo que decía Gabriela, a ver el tratamiento, la posición correcta es hacer una separación cuando existen digamos elementos que te permiten hacer esa separación. Por ejemplo, el único contrato yo pago el uso de determinado software, pago el uso de determinada plataforma y contrato servicios técnicos, me venden todo eso y me cobran una cuota mensual. Bueno en tanto yo entiendo que puedo darle tratamientos distintos debería convenir con mi proveedor para decirle, bueno modifiquemos el contrato o ya de pique cuando recibe el contrato separemos en 3 contratos sobre la base de que esa prestación no es una única prestación sino que puede dividirse o en la factura, factúrame los distintos conceptos, referite al contrato pero facturame el ítem 2.4, acá facturame el ítem 2.5 y de esa manera siendo un tercero yo tengo más elementos para sostener de que otorgue esa diferenciación acordada por el proveedor porque tienen distintos tratamientos en el país.

A lo que tu decías María yo creo que un servicio técnico sin participación humana no lo veo como técnico, para mí es una condición, si bien la norma no lo establece y hay bastante doctrina al respecto, incluso hay consultas de la DGI, en donde habla del rol eminentemente activo del prestador para ..., digamos está el Dr. Andrés Blanco cuando surgió la norma de servicios técnicos en donde parecería y yo comparto que para que exista un servicio técnico, definido como lo define la norma, asesoramiento en los ámbitos de la gestión, técnica, administración y asesoramiento de todo tipo, tiene que haber una participación humana y esa participación humana tiene que ser, digamos orientada hacia el prestatario, hacia quien recibe el servicio, por eso es el rol activo, el típico caso es el asesoramiento y acá me voy a lo que estamos hablando, para mí si yo tengo una plataforma que me da asesoramiento pero es completamente a través de un algoritmo yo entiendo que ahí no hay una participación humana, entonces a donde me voy, bueno tal vez debo analizarlo en el ámbito de una renta empresarial que combina K y T, esta combinando algoritmos, esta combinando software, esta combinando búsquedas, distintos sitios para generar un resultado un asesoramiento pero que de acuerdo como está definido, de acuerdo como está previsto en la norma y como la doctrina lo ha interpretado si no hay un rol participativo de una persona me salgo del concepto de servicio técnico.

**Pregunta:**

¿O sea que en realidad los servicios prestados por estas plataformas te parece que se acercarían más a un servicio que a una renta de capital pura?

**Respuesta:**

Ahí, hay distintos casos una cosa que no me quería olvidar y que me parece importante comentarla un poco de la casuística con aciertos y errores en ese sentido, es que obviamente cualquier plataforma, cualquier programa o desarrollo que exista, tiene un trabajo, porque eso no se creó solo entonces es muy importante, porque que pasa, supónganse que yo genero un software como este "zoom" y licencio el uso, se los licencio, se lo licenciaron en

la facultad, te lo licenciaron a ti , tu pagas una cuota, eso es un enlatado que te lo proveen , de cualquier ejemplo que se les pueda ocurrir y en línea con lo que la DGI ha sostenido , es conocimiento acumulado que genero determinado producto, un intangible que se registró en un determinado lugar , uno tiene una propiedad y lo licencio, eso estamos que todos de acuerdo que tiene su origen , su fuente en el capital.

Pero obviamente genero todo un trabajo previo de técnicos, no se le ocurrió a alguien generar su..., hay técnicos, hay ingenieros electrónicos, especialistas en lo que sea, que diseñaron ese producto ese trabajo entiendo yo que no está dirigido hacia el prestatario o hacia el consumidor digamos, sino que está dirigido para construir un intangible y después ese intangible si quieren lo licencio, son dos etapas distintas, que creo que son bien importantes de considerar.

Porque muchas veces uno escucha, a bueno, pero es un software, y si tiene un componente técnico, entonces podría ser un servicio técnico porque yo lo estoy aprovechando, pero son conceptos distintos, uno es el técnico que genero eso, lo enlato, en la jerga, no sé si se entiende, pero lo creo, genero la versión, lo inscribió, es el dueño y licencia. Entonces en esos casos yo me inclino a que estamos en presencia de una regalía. Obviamente esa regalía tuvo trabajo atrás, y tuvo trabajo técnico, tuvo participación humana, todo lo que sea, pero son conceptos distintos.

Distinto es que cualquiera de Uds. que presten un servicio de asesoramiento tributario en retenciones impositivas, y bueno ahí están Uds., estamos haciendo esto, o sea, seguramente se plasme en un memorándum el informe y demás, pero hay un intercambio y tu trabajo está siendo aprovechado, o tu asesoramiento está siendo recibido por quien te está pagando el servicio. Entonces ahí si yo me iría más a un concepto más de servicio técnico.

### **Pregunta**

Y en el caso de una plataforma no lo ves como si fuera un enlatado, cuando yo accedo a la IA-

### **Respuesta**

Bueno ahí lo que yo creo, y por eso hay que verlo siempre caso a caso, y lo difícil de esto es que no tenemos, no vamos a tener una receta y por algo es complejo el tema, tanto para regularlo como para aplicarlo después.

Hay distintas plataformas en las cuales nosotros en algunos casos ponemos y hay alguna consulta de la DGI, me acuerdo de aquella la 6114, que tiene una fe de erratas, que primero concluye una cosa y después concluye otra, que parecería contradictorio , pero en realidad cuando hace la fe de erratas también argumenta en base a cosas distintas , con lo cual yo creo que la DGI, primero interpreto que era una plataforma, por eso voy a que una cosa es el enlatado y ahí no tengo dudas de que estamos mucho más cerca de un concepto de regalías de rentas de capital, si es una plataforma dinámica en donde yo uso la plataforma pero ..., un profesor , no me acuerdo la 6 mil aquella si era creo que plataformas educativas , o sea y la DGI en aquella consulta , cito a la DGI, porque son los casos más tangibles pero en realidad a nivel doctrinario también hay algunas manifestaciones en las cuales si vos usas una plataforma como un insumo para prestar tu servicio en realidad lo que vos estas , por eso hay que ver la naturaleza de la prestación final, una cosa es que la plataforma funcione sola y no haya nadie atrás, y otra cosa es que la plataforma este actualizada, te haga reportes, por ejemplo no sé , el otro día estaba viendo Bloomberg, todos esos sistemas que te proporcionan información on line , y bueno el movimiento de las bolsas y demás , tiene todo un componente de actualización constante , donde te bajan reportes, vos pedís información y hay alguien , hay un bróker que te está dando detalles específicos, bueno yo creo que es ese caso hay un servicio técnico, está usando una plataforma pero en realidad hay una prestación directa entre yo , que lo contrato y quien me lo está prestando. Si es una plataforma que funciona sola – ojo esto es una opinión personal eh, puede no ser compartida – a mí me parece que si es una plataforma que funciona sola, y no hay participación humana, por lo pronto me alejo del concepto de servicio técnico y si es dinámica y tiene una cantidad de factores que trabajan y me alejan del enlatado , creo que tampoco sería una regalía, per se, porque no hay una renta de alguien que solamente me cede para que yo la use, hay otros componentes adicionales a lo que sería una mera regalía que me adelanto a decir también de que el concepto de regalía a nivel fiscal digamos en el IRPF, o en el anterior IRIC, siempre se habla de la renta derivada del uso o de la cesión de uso o todo lo que refiere a marcas, modelos industriales patentes , eso en el IRPF hay una mención en el Art 16, de rendimientos de capital mobiliario, en donde ahí claramente hay una alusión a una definición si se quiere a lo que es el concepto de regalía , pero si Uds. van a ese Artículo 16, devuelta que estoy en cede del IRPF, Tit 7. y habla de rendimiento de capital mobiliario, que después el IRNR, se remite, define un concepto de rendimiento de capital mobiliario, y después habla de estarán así mismo incluidas en esta categoría las regalías, con lo cual a priori hasta parecería ser que en una primera instancia las regalías no serían un rendimiento de capital mobiliario, pero se incluye en forma expresa, pero bueno esta pensando en una marca, una patente, algo que yo genere y después cedo su uso.

### **Pregunta:**

Y en ese caso te parece que esta bien el razonamiento que se hace de que sería un derecho utilizado económicamente en la republica ‘y por lo tanto entraría por el criterio tradicional de fuente

### **Respuesta:**

Si yo concluyo que estoy en el caso de una regalía, por el motivo que sea, por una marca, lo que sea un software, al estar utilizando yo en Uruguay, ahí, y si cumplo la definición de fuente porque es un derecho a usar algo que lo estoy explotando en Uruguay.

**Pregunta:**

Y por otro lado que estén estos dos servicios regulados, dentro del capítulo de rentas internacionales pareciera ya supone que tiene al menos una parte de renta de fuente uruguaya, por los criterios tradicionales no, al estar en el art 13 del T8, que es un procedimiento de determinación de la renta y después dice que es 100% en algún caso, o sea no es un poco contradictorio,

**Respuesta:**

Hablas respecto a los audiovisuales y mediación e intermediación, de hecho, esto comenzó a gestarse allá por el 2017, con aquel decreto UBER, que primero fue un 50% y después se derogo ese decreto y salió la norma regulando estos dos conceptos, si claramente parte de una base de que hay una porción de fuente uruguaya y que luego lo definen como 100% de fuente uruguaya. Lo cual eso tiene un trasfondo atrás, compartamos o no compartamos es una ley si, con lo cual es la que determina el hecho generador del impuesto, eso tiene un trasfondo atrás porque en realidad con todos los temas digitales Uruguay opto por gravar en el acierto o en el error , se concentró en un elenco de servicios que luego, primero hablo de los servicios audiovisuales que un poco tu Elena decías con la definición de la ley cualquier servicio que fuera prestado por internet , una plataforma o lo que fuera iba a reputar como de fuente uruguaya, con lo cual esto se transformó en una locura, porque imagínense que cualquier tipo de servicios que utilice un correo electrónico , que utilice un zoom y bueno, porque es importante eso porque si es técnico , hay extensión de fuente, entonces gravo el del afuera , pero si no es técnico , no gravo al de afuera, el punto al que iba es, si yo no circunscribía la prestación de servicios a “de contenido audiovisual”, llegaba a un extremo a que todo, ahí si me voy aún corrimiento total , mirando el lugar de aprovechamiento o de utilización , lugar de destino de esos servicios, que no es una solución que Uruguay ha adoptado , porque tiene el principio de fuente y la definición de fuente bienes situados , servicios prestados , derechos utilizados , desarrollados en Uruguay bla, no es lo que Uruguay adopto, si para unos casos específicos como estos podemos estar de acuerdo o no , pero si lo restringió en sus conceptos. Y a lo que iba que Uruguay decidió hacer esto en sede del Impuesto a la Renta, muchos otros países, países europeos, lo habrán visto, el famoso Digital Service Tax, que crearon un impuesto nuevo, que gravo los servicios digitales en su totalidad, el objetivo de eso es crear un impuesto nuevo para quedar fuera de los CDI, si es algún impuesto que no está cubierto en los convenios, no menoscaba la posibilidad de recaudar. Uruguay no hizo eso, no creo un impuesto nuevo, ajusto su legislación del impuesto a la renta para incluir algunas hipótesis. Pero podía haber hecho lo otro.

**Pregunta:**

Me sacaste la pregunta porque, Uruguay podría haber optado por esa regulación total, de todos los servicios digitales, de hecho, ahora con el diario del lunes y en el marco de todo este impuesto global, entiendes que capaz que ahí podría ya ingresarían todos los servicios

**Respuesta:**

Bueno ahí en el marco del PILAR 1, lo que se prevé es el compromiso de eliminar los impuestos sobre todos los servicios digitales entonces, Uruguay no tiene Digital service Tax , pero tiene el IRNR que estamos conversando y va a quedar comprendido dentro de ese compromiso de eliminar IRNR, y bueno si bien lo llamo distinta de alguna manera igual estoy gravando con lo cual eso me parece que tiene poca vida, si es que el Pilar 1 avanza, pero si.

**Pregunta:**

Y también lo que vemos es en los dos servicios que se regularon hay una tendencia a decir que son servicios, o sea que tal vez, es lo que conversábamos, tal vez con un ajuste de salir un poco de servicios técnicos que son los únicos que están en extensión de la fuente y ampliar la fuente (no se si se llama ampliar la fuente, pero), que queden el resto de los servicios gravados y ahí capaz que viene el PILAR 1 a dar solución a todos estos servicios que en realidad no sabemos lo que son.

**Respuesta:**

No te entendí ahí al final, porque se corto

**Pregunta:**

Si nosotros ajustamos nuestra norma, y decimos, no solo los servicios técnicos quedan gravados sino que estas nuevas actividades, nuevos servicios, quedan dentro de un concepto general de servicios, a parte del concepto de servicios técnicos o una redefinición de servicios técnicos no importa, ahí ya quedan incluidos porque por lo que

vemos, hay una tendencia de la Administración, y de la ley, y acá es más de la Adm que de la ley a considerar que estas actividades son servicios.

**Respuesta:**

¿Te referís a estos servicios regulados?

**Pregunta:**

Si a estos regulados y a los otros, porque viste que el de intermediación y mediación, te habla de plataformas, te ataca dos mediación e intermediación

Ahí va, apartarse de las rentas de capital seguros y entenderlas como un servicio

**Respuesta:**

Si, si comparto incluso, estamos en línea de que hay una ..., porque que es lo que pasa, Yo creo que es una tarea compleja porque entre otras cosas, tenemos aquel Decreto el 148/002 donde estableció una serie de condiciones que al menos en cede del Impuesto a la Renta, te dice expresamente ya no ni la Administración ni el contribuyente sino el propio Poder Ejecutivo es el que dice que los soportes lógicos no entran como regalías ni derechos de autor, entonces ahí necesariamente tenes que morir en un concepto de servicios entonces tal vez de alguna manera todo esto viene atado a la historia que traemos que a ver para mí se solucionaría con una derogación del Decreto y a otra cosa no ¿?

Pero nada eso tiene algún componente que te lleva a establecer... y es más creo que aquella consulta de la fe de erratas originalmente hablaba de una actividad, si no recuerdo mal, es empresarial y después termina concluyendo que es una regalía, independientemente que después vaya por el convenio, y que el convenio pueda llevar a resultados distintos, pero a nivel doméstico, tenes una situación ahí que es bien border, pero ahí me voy al concepto inicial, creo que si distinguir lo que es algo más vinculado al capital, de lo que tiene algo que ver con una actividad empresarial o una actividad propia de servicios,.

**Pregunta:**

Y ahí si lo entendemos más como servicios, nos preguntábamos si no entraba directamente como actividad desarrollada en la Republica y si eran necesarias estas dos normas, como para comprenderlas

**Respuesta:**

En el caso del IRNR, que no está en el IRPF, pero si en el IRNR, te dice que cualquier servicio prestado por una persona jurídica del exterior reputa como actividad empresarial, entonces ahí te la complejiza más para regular un aspecto que al final del día si vos entendes que es un royalty digamos que o si es digamos una actividad empresarial, si hay fuente uruguaya digamos podés tener un cambio por ejemplo en lo que tiene que ver con los arrendamientos, a ver, a que voy con esto, el arrendamiento algo más claro que un arrendamiento de una maquina o un servidor no se dé una retroexcavadora, eso es una renta pura de capital, no tiene ninguna dificultad creo yo, para calificarlo , pero bueno en el marco del IRNR, siendo un servicio, termina reputando como una renta de empresarial , porque al final del día, o un interés , ese extremos que tiene el interés por un préstamo es un servicio financiero, es una renta de capital, entonces bueno al final del día tenemos que distinguir, por eso yo siempre digo cuando hablamos de servicios, lo que son servicios que derivan de una actividad personal del resto de aquellos servicios que digamos el carácter residual que tienen los servicios de tipo inmateriales, intangibles, prestamos un interés, un arrendamiento, donde ahí es una renta de capital, no hay duda, y ahí es lo que yo digo, a efectos del IRNR, será una renta de capital si estoy arrendando la maquina en Uruguay o si lo reputo como un servicio que está siendo prestado en Uruguay porque la maquina está en Uruguay al final del día termino reteniendo igual porque hay fuente.

Pero bueno son conceptos que son bien importantes tenerlos presente.

**Pregunta:**

Diego tu al principio de la reunión dijiste algo que a mí me quedo. cuando te consultamos por las respuestas que nos habías dado al cuestionario, y nos dijiste solo había eso, se te ocurre?, a nosotras en realidad no se nos ocurrió poner otras posibilidades que pudiéramos calificar a estos tipos de casos que armamos como trabajo de campo, ¿¿a ti se te ocurre otra categoría que podrían llegar a encuadrar y que nosotros no lo consideramos??

**Respuesta:**

Confieso que lo mire medio rápido, pero si no me acuerdo si había alguna, más allá de la conclusión, había alguna que comprendía, por ejemplo, que es una actividad empresarial desarrollada fuera del país, no me acuerdo si había alguna fundamentación de eso, podría ser una actividad del tipo empresarial, que combina capital y trabajo fuera del país y por tanto esa renta del no residente no configura la renta de fuente uruguaya.

**Pregunta:**

Claro creo que lo quisimos poner dentro de no comprendido,

**Respuesta:**

que ahí yo me confundí con los puntitos de respuesta entonces capaz que ahí, si porque a ver en esos casos típicos de que aprovechas algo fuera del país porque incluso puedes llegar a entender, de vuelta con el concepto de destino, eso está previsto solo para estos servicios regulados que hablamos de mediación e intermediación y servicios audiovisuales, pero luego el concepto de destino no está previsto en la norma, sino que está previsto el concepto de fuente y lugar de utilización de los derechos no?, actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados dentro del país, bueno entonces con eso es con lo que me tengo que mover, si yo estoy usando un servidor en el exterior, en la nube o UBER, me proporciona la nube para ordenar mi información y demás, y bueno eso está todo fuera, es una renta de actividad empresarial y bueno yo creo que si, ese es un ejemplo que me lleva a decir que es una actividad empresarial donde combinan capital y trabajo fuera de Uruguay y por tanto de renta extranjera.

**Pregunta:**

Y después en la educativa eh, que fue a lo que te llevo a decir que es técnico, ¿¿en esa plataforma??

**Respuesta:**

Había un docente, claro lo que interprete fue que el docente se colgaba de la plataforma para brindar el servicio, por eso este es el típico ejemplo que estas planteando por Uds.?

Es un caso en el cual, supone que tu sos contribuyente de IRAE, y estas pagando a ZOOM por el uso del espacio y le estas pagando al profesor, y bueno ahí tenemos claramente entiendo yo, estas pagando por el uso del software, aprovechando el uso de un software, lo estas aprovechando en Uruguay porque está sentada en Uruguay, no es que miro el lugar de aprovechamiento, porque me acabas de decir que hay que mirar el lugar de destino, no lo que yo estoy mirando es que... Hay dos tipos de renta, está la renta del docente, y esta la renta del dueño de ZOOM, no? de quien registro zoom como propiedad, como marca, como propiedad intelectual, como quieran llamarle, entonces si miro la renta, yo cuando soy agente de retención que tengo que mirar ¿ tengo que mirar la renta del no residente, que yo soy agente de retención es arena de otro costal pero, en este caso el dueño de ZOOM, tiene un intangible ?? sí, se lo está cediendo a alguien en Uruguay ¿ sí, yo dueño de ZOOM, donde estoy obteniendo la renta por ceder ese derecho, y bueno la estoy obteniendo en Uruguay porque estoy cediendo para un uso, se está utilizando un derecho económicamente en el país, entonces se configura la fuente, ta? ¿Después le estoy pagando a un docente, el docente me está dando clase a través de una herramienta ta? Pero el no me está cobrando por usar la herramienta, el me está cobrando porque me está dando la clase, entonces ahí, decís bueno desde donde está prestando el servicio esta persona, desde el exterior, entonces en realidad no habría fuente, porque no hay un derecho utilizado en Uruguay no hay un activo localizado en Uruguay, no hay una actividad desarrollada en Uruguay, con lo cual no hay fuente, pero..., siendo un servicio técnico se extiende la fuente, por eso la relevancia de calificar, bueno entonces todo lo que me dijiste se me cae porque el profesor está afuera, si el profesor está afuera, no tengo que mirar hacia donde presta el servicio pero el tipo está prestando un servicios desde el exterior que es técnico, bueno a quien esta prestado, es a un contribuyente de IRAE, con todas sus rentas gravadas, entonces se extiende la fuente.

**Pregunta:**

Y ahí te cambia si el profesor estuviera en Uruguay, porque nosotros nos planteamos si la plataforma es extranjera, pero el estudiante está en Uruguay y el docente también, te cambiaría ¿?

**Respuesta:**

Y en ese caso me cambiaría, porque a efectos del IVA, porque en los dos casos yo creo que estaría gravado por IRNR, bueno si es educativo ahí tenes las normas específicas de IVA, pero imagínate un asesor x, porque si vas al IVA, tenes la exoneraciones y las regulaciones para servicios educativos pero suponete otro asesoramiento un asesoramiento legal, lo que sea si la persona viene al país, y presta el servicio acá por más que se cuelgue de un plataforma si está prestando el servicios desde Uruguay y ahí ya ni siquiera me importa si es técnico o no ya la extensión para el técnico se me cae, si es un servicio prestado en Uruguay con lo cual tendría renta e IVA

**Pregunta:**

Podría ser un no residente pero igual sería renta e IVA

**Respuesta:**

Y hay muchísimos casos, imagínate el personal, todos los ingenieros que vienen a las obras, plantas, papeleras que se han montado, energía eólica, plantas potabilizadoras de agua, que estamos viendo hoy en día, que vienen los técnicos del exterior, lo califiquen como técnico o no es importante porque si no es técnico por la porción que esa persona preste desde fuera de Uruguay no va a estar gravada pero por la porción de su remuneración en el país el servicio que me esté facturando prestado desde Uruguay ahí si va a estar gravado.

**Pregunta:**

Pero iría por un lado al pago de la plataforma y a parte lo del docente, como que se separaría ¿

**Respuesta:**

Bueno de nuevo en realidad te pueden cobrar todo en una única cosa, y ahí vamos a lo que hablamos al inicio que creo que es importante, porque uno no puede separar en forma caprichosa la prestación, a ver si la persona me está brindando, por eso yo creo que estuvo acertada la norma cuando circunscribió a servicios de contenido audiovisual, porque en este ejemplo si yo, el profesor o el asesor, presta servicios a través de ZOOM, ello me llevaría por la interpretación de la ley a que está gravado, porque esta consumido en Uruguay, pero eso no es lo que se quiso regular o como quedo regulado al final. Si el profesor, o el asesor, en tu caso usa ZOOM, para darte el servicio a distancia y utiliza una herramienta para, bueno de nuevo ahí yo creo que él no te está cobrando exclusivamente por el acceso a la plataforma, te está cobrando por todo el servicio, creo que en ese caso reputaría todo como servicio porque en realidad, tu puedes estar subiendote a la plataforma pero no te está cediendo el uso para que vos lo comercialices vinculado a una regalía, regalía estricta sino que es un insumo para prestar el servicios, con lo cual parecería que estas prestando un servicios,

**Pregunta:**

Como herramienta

**Respuesta:**

Me parece, pero de vuelta si hay elementos que me permiten decir no en realidad, lo de asesor es un solo item, tengo 4 item, yo también te dejo usar la plataforma para otras cosas, y bueno ahí habrá, lo que decía yo de sugerir la distinción, porque al final cuando es un tercero es el tercero cuando te cotiza en función de su negocio, hay veces que no te lo abren y hay antecedentes del fisco en donde si no hay apertura entiende que todo reputa como servicios, hay algunas consultas que hablan de, cuando por ejemplo estamos hablando de un ingeniero que viene al país y se le paga el hotel, viáticos, transporte, traslados, cuando es ingeniero viene a Uruguay y bueno vos puedes negociar llave en mano digamos, bueno te pago esto y vos hacer .., o puedes negociar te pago los 100 uds porque vos vas a recorrer la planta en Paso de los Toros y yo me encargo de pagarte el hotel, de pagarte el traslado, te doy un auto, lo que la DGI, yo creo que ahí con buen criterio es bueno el precio es todo, después uds negocian que parte paga quien, pero en realidad si ese ingeniero se hiciera cargo del transporte, de los traslados del hotel y lo que sea te va a cobrar más caro, ese en realidad es el precio del servicio

**Pregunta:**

En la práctica te parece que esta fácil o se puede dar a diferentes interpretaciones

**Respuesta:**

Buena pregunta, no, para nada fácil, primero porque muchas veces no te quieren mostrar el margen de las actividades por la que ganan,

Y me voy a un ejemplo bien practico que es la obligación de los agentes de retención que está suspendida para las actividades de mediación e intermediación

¿Y eso porque es??

Porque en realidad quien está pagando, el contribuyente de IRAE que está pagando no sabe cuál es la renta de UBER, no sabe cuál es la renta de Air B & B, o podría llegar a saberlo en algún caso, pero en general vos cuando te subís a un UBER, pagas que se yo \$ 300, pero de ahí, como voy a retener yo, porque yo lo que estoy reteniendo es IRNR, sobre la renta de UBER, por explotar esa plataforma en el país, para intermediar o mediar entre el chofer y el pasajero, si el pasajero es un contribuyente de IRAE, bueno tiene que retener, pero digamos que en esos \$ 300 que yo pago capaz que hay \$220 que se los queda el chofer, entonces mal podría yo retener IVA e IRNR, sobre los \$ 300, porque capaz que esa retención seguramente sea más de lo que es la renta de UBER, entonces no es nada sencillo lograr esa apertura, pero bueno,

**Pregunta:**

Si tenes que asesorar al IRAE, que es agente de retención en un caso así.

**Respuesta:**

Bueno ahí en esos casos yo lo que haría ir por la vía de tratar de distinguir si es posible, y si no es posible y bueno el cliente deberá asumir el riesgo bueno de que vos puedas teniendo algún elemento, digamos técnicamente defendible, tratar de separarlo en forma forzosa y bueno habrá que ver en función de las horas, en función de la prestación, los distintos mecanismos.



Me paso en un caso ahora hace poco, que tenía que ver con servicios de publicidad y propaganda, o marcas cuando vos pagas por el uso de una marca, y bueno si la marca esta explotada porque ese es otro tema que me había anotado para charlarlo con Uds., cuando nosotros actuamos como agente de retención, es sobre la base, pensándolo con lo que tiene que ver con derechos utilizados en el país, es un punto bien importante y creo que hay una consulta hace un par de años que creo que soslaya esa interpretación, que me dejo bien contento, porque supónganse que yo pago, el ejemplo más claro por el uso de una marca, pero puede ser un software, yo contribuyente de IRAE, pago por una licencia de software, pero esa licencia de software no la uso exclusivamente en Uruguay, la uso afuera, puede que yo contrate una plataforma que me incluye la cesión de uso de un software, y por ejemplo ese software lo usan empleados míos o clientes míos en el exterior, entonces bueno se supone que el derecho esta utilizado en el mercado donde se explota ese intangible, entonces si yo soy el pagador, yo soy un contribuyente de IRAE, no es el caso de Uds., porque Uds. hablaban de que el contribuyente de IRAE, tenía todas sus rentas gravadas, pero supónganse que es una entidad uruguaya que presta servicios en el extranjero, 100% , tiene todo su personal free lance, tiene toda su gente afuera, y contrato un software para gestionar pagos, para ir a visitar los clientes y mostrar esa plataforma , a través de ese sistema, ese software que me dan x producto, bueno yo creo que ahí tengo un elemento en donde yo tengo que ver el dueño al quien yo Uruguay le estoy pagando por esa licencia , donde la está explotando esa licencia, esa licencia está siendo explotada afuera, entonces **quiero decir, que el pagador este en Uruguay no es una condición suficiente para concluir que la renta está en Uruguay, si necesaria** pero si hay un contribuyente de IRAE, que tiene toda su actividad en el exterior y usa ese software en el exterior y se lo contrata a un tercero bueno ese tercero yo podría decir que no hay un derecho utilizado en Uruguay, porque si bien hay una sociedad en Uruguay su actividad está afuera

**Pregunta:**

Claro es condición necesaria, pero no la única

**Respuesta:**

Claro, porque para haber un agente de retención, tiene que haber un pagador, y el pagador esta en Uruguay

Cuando yo estoy pagando al exterior yo estoy mirando la renta del afuera, eso yo creo que es lo importante, ese no residente donde está obteniendo su renta,

Incluso tenemos en los servicios audiovisuales y de intermediación y mediación, tenemos que localizar el demandante,

**Pregunta:**

O sea que el demandante este acá, no sería condición suficiente, obviamente, tiene que prestase acá, o utilizarse acá

**Respuesta:**

Claro, me voy a la norma madre, si hay un derecho que no se está utilizando en Uruguay y ahí el no residente no tiene fuente

**Pregunta:**

O el servicio

**Respuesta:**

O el servicio, de vuelta para estos servicios que están regulados, el demandante tiene que estar en Uruguay, el 100% o el 50% porque ahí hay una norma específica que me mira

**Pregunta:**

donde la ubicación de cada parte

**Respuesta:**

Claro, puede incluso puede estar la persona acá, pero por los criterios definidos, la persona no está, la.... Esta afuera el dispositivo está afuera

**Pregunta:**

Pero para esos dos casos específicos que tenemos regulados

**Respuesta:**

Claro, eso está bien especifico y está claro, y hasta tanto no se modifique o elimine, tenemos que mirar el lugar donde está el demandante y gravarlo con renta y gravarlo con IVA

**Pregunta:**

Diego una consulta más y ya te vamos liberando entiendes que el marco normativo, es claro o necesitas que dada toda esta nueva realidad, porque todos estos nuevos negocios están cada vez más instalados en el mercado, cada vez las empresas acceden más a estos, te parece que queda claro como esta la norma o te parece que hay que realizar algún cambio normativo alguna modificación a la norma para zanjar todas estas dudas, o al menos las dudas que nosotros pensamos que existen al momento de calificar estos servicios

**Respuesta:**

Yo creo que todas estas prestaciones de plataformas, servicios a través de internet, temas digitales, algoritmos, el chat GPT, todas estas cosas que están surgiendo va a ser imposible tenerlas reguladas en tiempo, siempre vamos a estar interpretando sobre una norma obsoleta, porque al día 2, ya quedo obsoleta, o sea obviamente hay decisiones políticas detrás atrás de esto, porque a ver , Uruguay podría haber definido, cualquier servicio prestado, como solucionas esto, bueno cualquier servicios prestado a través de internet si el demandan te está en Uruguay, queda gravado con impuesto a la renta, se acabó el problema. Ahí definís la fuente, pero que pasa, eso genera, obviamente tiene todo otro incidente en los intercambios con los no residentes, en fuentes de financiamiento.

Pongo un ejemplo extremo, si ese fuera cualquier servicio que se consumido en el país, quedaría gravado por impuesto a la renta, la deuda externa que Uruguay paga, sus intereses estarían gravados por IVA, como está regulado, sería una locura ponerle IVA a los intereses deuda uruguaya, no se estoy pensando en cosas extremas no ¿? porque acuérdense la regulación de renta también aplica para IVA, entonces tenemos un segundo impuesto que incide.

Pero la pregunta de Uds., yo creo que marco normativo, lo que se hizo en 2018, se avanzó mucho, porque permitió para determinado tipo de servicio que sea una decisión política o no, se definió, estos quiero que estén gravados, creo que eso quedo claro, más allá de la evolución de la norma, la implementación practica de los agentes de mediación intermediación, está suspendida porque hay un problema practico de que no se puede implementar como vimos recién, pero ahí si se avanzó, que se pueda incluir algún detalle se los tipos de servicios, o ampliar ese concepto de servicio audiovisual e incluir algún otro vinculado con inteligencia artificial, yo creo que eso ayudaría, para descartarlo o la necesidad de incluirlo, eso es un tema político,. Hoy en día yo creo que las normas están como están, porque no se quiere dar ese paso a gravar todo. Entonces bueno se circunscribió una definición, imágenes, sonidos, o videos y listo, lo que no sea eso tengo que ir a la norma general.

Y lo otro que le decía y creo que puede ayudar, pensando ahora que hablaba con uds es el Decreto 148/002 que dice que la renta derivada de soportes lógicos no califica como regalías, eso yo lo derogaría porque es algo que confunde, porque al fin del día es una restricción que te ata a las interpretaciones del fisco y demás que el contribuyente que no lo puede eliminar, tiene que atenerse a lo que dice ese Decreto.

**Pregunta:**

No te lo deja meter, si llegara corresponder dentro de regalías, ese servicio

**Respuesta:**

Exacto y llegas al extremo de que hasta la DGI, tiene que decir bueno para impuesto a la renta lo tengo que considerar un servicio, y para el IVA, lo considero una renta de capital, parece absurdo, explicarle a un no residente de que para el IVA lo considero regalía y para renta no lo considero regalía porque hay un decreto del 2002 que dijo esto, que estaba diseñado un decreto, para lograr una exoneración que hoy tampoco existe, que era para el IRIC, instantáneo, y que al final del día más allá de la discusión la DGI, cuando hace ese análisis para el software y demás termina concluyendo que es un servicio prestado en Uruguay, porque no le queda otra, pero en realidad lo que esta razonando es la cesión de uso de un intangible que está siendo utilizado en el país.

Decir que el lugar de aprovechamiento del servicio es el que genera la renta, es ir un paso más, que no está hoy así plasmado en las normas.

Lo liberamos

**Respuesta:**

Me apasiona el tema. Seguramente no les di todas las respuesta porque no las hay, creo que esta bueno el tema que eligieron, el compendio este de normas que fueron avanzando con el tiempo aclara algunas situaciones, pero otras aún resta tomar una definición política más que nada o como digo siempre, el no tomar una decisión es tomar una decisión, si yo decido no regular es tomar una decisión, de no regularlas, porque justamente no me quiero meter en camisa de 11 varas, o no quiero generar un efectos, o al revés quiero mantener una resignación de recaudación porque quiero fomentar determinada actividad, entonces estoy en el legítimo derecho de hacerlo.

Por eso hay veces que se dice, a si el gobierno tiene que regular, bueno si no regula es porque entiende que capaz no es necesario regular y bien eso a veces complica al contribuyente, ¿es como decimos siempre no? Si vas a

preguntar a la DGI, y presentar una consulta vinculante, ya sabes lo que te van a decir, no preguntes, a veces llegas a ese extremo de decir deja todo, así como esta, porque hay argumentos, pero si obligas a la DGI, a tomar una decisión sobre determinada cosa, sabes lo que te va a decir la DGI, y si no la compartís, vas a tener que ir a lo contencioso y pasarte 4 años para llegar a una solución

**Pregunta:**

Impecable porque de eso se trata ve la relación Costo beneficio de la retención, y todo lo que te conlleva no practicar una retención y tener que pelearlo en el contencioso

**Respuesta:**

Exacto.

## Entrevistado 5

La entrevista se encuadra dentro del trabajo de campo de nuestra Tesis para la Maestría en Tributación del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración-UDELAR.

El tema versa sobre la **“Responsabilidad tributaria de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por pagos al exterior en servicios recibidos a través de internet”**.

La misma tendrá por fin conocer su opinión en relación a la responsabilidad tributaria del contribuyente del IRAE (con todas sus rentas gravadas) como agente de retención del IRNR, conforme a nuestra normativa interna y frente a servicios recibidos desde el exterior a través de plataformas tecnológicas, sin presencia física en el país, por sociedades no residentes (NR) que no configuran Establecimiento Permanente en Uruguay.

Partiéndose de la base que resulta necesario calificar y localizar el servicio recibido por su repercusión práctica en la retención, es que se pretende conocer su opinión respecto a la calificación de los mismos, para pasar después a considerar aspectos generales del marco normativo actual.

### **Pregunta 1: ¿Está de acuerdo con las siguientes afirmaciones?**

Ante el pago a una Sociedad NR de una suma fija anual por el uso de un programa informático estándar, renovable anualmente.

- La renta obtenida por el NR califica de regalía; como *“Derecho utilizado económicamente en la República”* reputa de fuente uruguaya en virtud del inc. 1 art. 3 del Tit 8 del TO 1996 y No.
- dentro del IRNR es tratado como un servicio empresarial, en virtud del inc 2 art. 3 Decreto N° 149/007 y Sí, pero no en virtud del decreto.
- Al contribuyente del IRAE le corresponde retener IRNR. Si está gravada sí, por el art. 10 del T 8.

### **Pregunta 2: ¿Cómo califica los servicios que se prestan en forma automática a través de plataformas tecnológicas mediante inteligencia artificial?**

La pregunta refiere a servicios que realizados por personas reputarán cómo técnicos sin discusión - en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Si bien se trata de servicios que se prestan automáticamente por algoritmos, requieren de cierta participación personal en el ingreso de datos particularizados previamente analizados.

Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

- ¿Entiende que se trata de una regalía?

No.

- De resultar afirmativa su respuesta, fundamente.
- De resultar negativa su respuesta, fundamente porque no aplicaría el mismo razonamiento dado para la pregunta 1.

Aplico el mismo criterio.

- ¿Podría llegar a ser considerado un servicio audiovisual prestado a través de plataforma tecnológica? num 3 art 13 Tit. 8 del TO 1996. Fundamente.

No, si bien la definición legal no es clara, no creo que estén comprendidos; el decreto los excluye (más allá de que hay que ver si es ilegal).

- ¿Es para usted un servicio técnico? inc 2 art. 3 Tit. 8 TO 1996. Fundamente.

Sí, no importa el medio a través del cual se presten.

- ¿Podría ser un servicio no comprendido en el IRNR?. Fundamente.

No, ver respuesta anterior.

### **Pregunta 3: ¿Qué sucede en los casos de plataformas que brindan múltiples servicios que podrían admitir diferentes calificaciones entre sí?**

La pregunta refiere a aquellos casos en que se abona una tarifa global mensual, como contraprestación por la cesión de uso de una plataforma que brinda servicios audiovisuales, servicios de asesoramiento automáticos, entre otros.

Puntualmente nos interesa conocer su opinión en relación a:

- ¿Cómo calificaría en estos casos?

Habría que ver el caso específico.

- ¿Qué le aconsejaría al contribuyente del IRAE en cuanto a la procedencia de la retención del IRNR?

### **Pregunta 4: ¿Qué opinión le merece el marco normativo actual referido a estos servicios?**

- ¿Lo considera adecuado a la nueva realidad planteada por estos servicios?

Depende qué se quiera gravar.

- ¿Fue necesaria y acertada la regulación de dos tipos de servicios digitales específicos sin dar una definición general de los mismos?

Se definió lo que se quería gravar.

- ¿Cree que las normas vigentes pueden dar lugar a diferentes interpretaciones?

Sí.

**Pregunta 5: ¿Entiende necesario realizar modificaciones en algún aspecto al marco normativo actual en relación a estos servicios?**

- De resultar afirmativa su respuesta: ¿en qué aspectos?

Se podrían aclarar algunas cuestiones relativas al lugar donde se desarrolla la actividad en situaciones no reguladas específicamente por las normas tributarias.

### 9.3 ANEXO C - Cálculo

#### CALCULO PROMEDIO PONDERADO

Se partió de la base de que la categoría “servicio no comprendido dentro del IRNR” debe corresponderse con la respuesta de “no retener”, y que al resto de las categorías deben corresponderse con la respuesta “retener”.

Caso 2: Sobre 23 respuestas, 2 incongruentes: Existe por tanto un 91,30 % de correspondencia entre la procedencia de la retención con lo previsto normativamente para la categoría que resulta de la calificación efectuada.

Caso 3: Sobre 23 respuestas, 6 incongruentes: Existe por tanto un 73,91 % de correspondencia entre la procedencia de la retención con lo previsto normativamente para la categoría que resulta de la calificación efectuada.

Caso 4: Sobre 22 respuestas, 4 incongruentes: Existe por tanto un 81,82 % de correspondencia entre la procedencia de la retención con lo previsto normativamente para la categoría que resulta de la calificación efectuada.

$$\text{CALCULO: } (91.30 \times 23 + 73.91 \times 23 + 81.82 \times 22) / 68 = 82.35\%$$

## 9.4 APÉNDICE A – Del Contexto Internacional de la Economía Digital

### Del Contexto internacional de la Economía Digital.

A nivel internacional, el Marco Inclusivo de la OCDE sobre BEPS (Base Erosion Profit Shifting Project) aborda los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía sobre la base de dos pilares, Pilar I y Pilar II. Recientemente, la Declaración de Resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, fue aprobada por los 138 países miembros del Marco Inclusivo, del cual Uruguay es parte. Esta declaración, resume el paquete de medidas que ha desarrollado el Marco Inclusivo, donde en el Pilar I se elaboraron dos elementos, el “Importe A” y el “Importe B”.

En el importe A se establece un derecho de imposición para las jurisdicciones de mercado respecto a una parte concreta de los beneficios de las multinacionales que operan en sus mercados distantes, impidiendo a su vez, la creación de nuevos impuestos sobre los servicios digitales. Romano A. (2020) en relación al “Enfoque Unificado” del Pilar I, expuso que este incluye nuevas reglas de nexos jurisdiccionales otorgando al mercado donde se ubican los consumidores, algún derecho de gravar las rentas emergentes de tales actividades apartándose de las reglas actuales. Cabe destacar, que el Pilar I comprende a las empresas multinacionales que forman parte de la “economía digital”, considerando su tamaño, la naturaleza de la actividad y ciertas exclusiones especiales. En relación a la naturaleza de la actividad, Romano A. (2020) menciona que quedan comprendidas aquellas actividades basadas fuertemente en las tecnologías digitales, altamente automatizadas, donde se verifica una interacción entre la empresa y el usuario a distancia, llamadas ADS por su sigla en inglés de servicios digitales automatizados. Comprende, además, a negocios orientados al consumidor CFB por su sigla en inglés, comprendiendo la venta de bienes y servicios destinados principalmente al consumidor final, donde la recopilación, explotación de datos, el marketing y la gestión de marca resultan sumamente relevantes y se realizan desde ubicaciones remotas.

En relación a las actividades ADS expresa el mencionado autor, que conceptualmente se trata de actividades basadas fuertemente en las tecnologías digitales, donde es el algoritmo lo que básicamente genera la renta y la tarea humana prácticamente se limita a supervisar su correcto funcionamiento.

En relación al “Importe B” del Pilar I, la declaración de resultados menciona que el mismo proporciona un marco para la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia

respecto de actividades básicas de comercialización y distribución, prestando especial atención a las necesidades de los países con menor capacidad. La concreta implementación de este Importe se encuentra en desarrollo y atenderá al tiempo necesario para que las jurisdicciones efectúen las reformas legislativas y a la vez las empresas tomen las acciones pertinentes.

En lo que al Pilar II surge como una forma de luchar contra los paraísos fiscales y la erosión de la base imponible como forma de evitar la relocalización de la renta hacia jurisdicciones de baja imposición para tener un resultado de la rentabilidad mayor.

Básicamente establece un límite mínimo a la competencia sobre el impuesto de sociedades que garantizará que las empresas multinacionales estén sujetas, en cada jurisdicción, a un tipo impositivo efectivo mínimo del 15%, con independencia de donde operen, a fin de garantizar la igualdad de condiciones. El impuesto mínimo, según esta declaración, es una realidad en más de 50 jurisdicciones que ya están adoptando las medidas necesarias para su implementación.

En este Pilar, se establece la cláusula de sujeción de impuestos modelo, en adelante CSI, y sus correspondientes comentarios. Los países miembros del Marco Inclusivo podrán solicitar que se incluya esta cláusula en el convenio. La CSI es una norma convencional que se aplica a pagos intragrupo de intereses, regalías y a otro conjunto definido de pagos, denominados ingresos cubiertos. Cuando las partidas de ingresos cubiertas están gravadas a un tipo nominal del impuesto de sociedades inferior al tipo mínimo de la CSI del 9% en la jurisdicción de residencia, y el convenio limita el tipo al que la jurisdicción en la que se origina el ingreso puede gravarlos, la CSI permite a esta última jurisdicción gravarlo a un tipo que puede llegar hasta la diferencia entre el 9% y el tipo nominal del impuesto de sociedades de la jurisdicción de residencia.

A su vez, en lo que respecta a la Unión Europea (UE), se propusieron dos medidas para garantizar la tributación equitativa en la Economía Digital.

Una de las medidas consiste en integrar la fiscalidad de la economía digital en el marco internacional general del impuesto sobre sociedades, y la segunda medida en consonancia con el Pilar II de OCDE, se basa en un impuesto provisional hasta que se adopte y sea puesta en práctica la solución global. En este sentido, el Consejo de la UE adoptó en Diciembre de 2022 una Directiva para aplicar a escala de la UE, en relación a beneficios obtenidos por los grandes grupos multinacionales y nacionales de empresas o sociedades cuyo volumen de negocios anual agregado sea de al menos 750 millones de euros, quedando éstos sujetos a un tipo impositivo que no podrá ser inferior al 15%.

A nivel de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) el 20 de abril de 2021 se incorporó el artículo 12b en su Modelo de Tratado Tributario, relativo a la tributación de las rentas obtenidas por servicios digitales automatizados. De acuerdo con los comentarios del Modelo



ONU de CDI (2021) relativos a este artículo, la expresión “servicios digitales automatizados” significa cualquier servicio prestado en Internet u otra red electrónica, que requiera, en cualquier caso, una intervención humana mínima por parte del prestador del servicio. Se incluye especialmente a los servicios de publicidad en línea; provisión de datos sobre usuarios; motores de búsqueda en línea; servicios de plataformas de intermediación en línea; plataformas de redes sociales; servicios de contenido digital; juegos en línea; servicios de computación en la nube; y los servicios de enseñanza en línea estandarizados. Esta disposición no resultará aplicable si los pagos subyacentes a la renta proveniente de los servicios digitales automatizados califican como “regalías” u “honorarios por servicios técnicos” conforme el Artículo 12 o el Artículo 12A, según corresponda.

Porporatto P. (2020) en su publicación titulada “Propuesta de ONU sobre servicios digitales automatizados”, menciona que a nivel de ONU se propone una regla que nada dice sobre la creación de valor ni del requisito de acreditar algún tipo de presencia virtual o económica significativa en el país de mercado, lo que *“a las claras resulta una diferencia con la propuesta de la OCDE”*.

Para Romano A. (2020), lo interesante de la propuesta ONU es que asigna potestades tributarias en la jurisdicción del mercado sin requerir alcanzar ningún umbral e incorporando una definición general del concepto de ADS.

De lo que viene de decirse se evidencia la existencia de diferentes abordajes de la Economía Digital a nivel internacional, aunque coincidiendo en la necesidad de redefinir las reglas del nexo, no basadas en la presencia física.

