

I. Los impuestos y el comercio exterior

Desde la firma del GATT, los países signatarios basan su política comercial en una serie de consensos y reglas entre las cuales se encuentra el principio de "no exportar impuestos", es decir, no cargar con impuestos a las operaciones de exportación, para no distorsionar el flujo de bienes entre distintos países.

El principio de "no exportar impuestos" supone que el país de origen exime a las mercancías que exporta del pago de impuestos como el Impuesto al Valor Agregado o los impuestos a las ventas (como Ingresos Brutos), los cuales podrán ser cobrados por el país de destino, el cual además puede cobrar tributos adicionales sobre su importación, lo que se concreta mediante los "aranceles de importación o derechos aduaneros de importación", esencialmente un tributo aduanero.

Lo dicho anteriormente no significa que los ingresos generados por las exportaciones de mercancías estén completamente liberados del pago de tributos en el país de procedencia; por el contrario, salvo excepciones motivadas por algún régimen particular de promoción, tales ingresos están gravados por el Impuesto a las Ganancias en Argentina, al igual que ocurre en otros países con los impuestos análogos¹, tales como el Income Tax en Estados Unidos, o el Impuesto sobre la Renta en México.

Se denomina "imposición de la renta mundial" o "renta universal" al criterio adoptado por los Estados que gravan con el impuesto a las Ganancias a la totalidad de los ingresos obtenidos por las personas humanas o jurídicas que residen en su territorio nacional (por eso también se lo denomina "criterio residencial"), independientemente de si tales ingresos fueron obtenidos dentro o fuera de dicho territorio.

En el caso de los servicios transados internacionalmente, sin embargo, el escenario es más complicado ya que el impuesto que utilizan los Estados para gravar los servicios importados (es decir, prestados desde el exterior) es el mismo Impuesto a las Ganancias. Eso ocurre porque muchos países aplican el criterio de imposición sobre la fuente de la renta para los beneficiarios del exterior (los prestadores o exportadores de los servicios); esto se denomina "criterio territorial", ya que grava las rentas obtenidas dentro del territorio nacional por quienes no residen en él.

La mayoría de los países del mundo aplican el esquema híbrido:

- a los contribuyentes residentes en su territorio les gravan las rentas mundiales (tributación residencial sobre la renta mundial o universal), y al mismo tiempo:

1 Por "impuesto análogo" debe entenderse aquel tributo que toma como base imponible los ingresos de una organización o persona, permitiendo descontarle los gastos que fueron necesarios para obtener ese ingreso u otras deducciones (en el caso de las personas humanas, suele permitirse el descuento de gastos educativos, de salud, etcétera).

- a los contribuyentes no-residentes en su territorio ("beneficiarios del exterior") les gravan las rentas obtenidas en su territorio (tributación territorial).

De esta manera se presenta una situación de **doble imposición internacional** sobre la misma operación (y por impuestos análogos), ya que el exportador de servicios tributa por el Impuesto a las Ganancias en su país de residencia (si aplica el criterio de gravar la Renta Universal a los residentes) y a la vez tributa el impuesto homólogo en el país a donde exporta el servicio (si aplica el criterio de gravar la Fuente de la Renta).

En el país importador, el Estado se asegura el cobro del impuesto mediante la aplicación de **retenciones** cuando el cliente gira el pago del servicio al exterior. Esto significa que el cliente, o en su defecto la entidad bancaria que transfiere el pago, descuenta del importe de la factura el porcentaje que corresponda al impuesto, y abona esa retención al ente recaudador (DGI).

Además de lo controvertido que puede ser pagar dos veces el mismo impuesto por la misma operación (al verse obligado a pagarlo en los dos países), las **alícuotas de retención** agravan el problema al establecer porcentajes muy elevados, superiores al que rige para los contribuyentes residentes.

Existe un inconveniente adicional: por la dificultad que supone para el ente recaudador la tarea de controlar si el importe abonado es el que correspondía, las retenciones se aplican sobre la **utilidad presunta**. Esto significa que el fisco, unilateralmente, determina cuál es el ingreso sobre el cual se debe aplicar la retención, a diferencia de la metodología que se le indica a los contribuyentes residentes, los cuales determinan por sí mismos el ingreso gravado (utilidad bruta) luego de descontar de los ingresos brutos (ventas) los costos que fueron necesarios para obtener esas rentas.

Cuando los Estados consideran que conviene favorecer el intercambio de servicios y el flujo de inversiones, suscriben **Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional**, con la expectativa de que la reducción de tales gravámenes aportará a sus economías beneficios mayores a la pérdida de recaudación resultante. En la mayoría de los casos son convenios de carácter bilateral; la Unión Europea y la Comunidad Andina tienen acuerdos multilaterales para los integrantes de su bloque.

Estos convenios pueden adoptar distintas soluciones, las cuales describiremos en este capítulo, pero generalmente se ocupan solamente de los impuestos que cobran los Estados nacionales, por lo cual los **impuestos que recaudan los gobiernos sub-nacionales** (provincias argentinas, o estados brasileños), por citar ejemplos, y los municipios) pueden seguir representando problemas de doble imposición.

En relación al **Impuesto al Valor Agregado** y otros impuestos similares (en Argentina, Ingresos Brutos) que gravan las operaciones de compra-venta de servicios, la situación es más sencilla.

Como decíamos antes, los Estados suelen eximir de estos tributos a las prestaciones de servicios que sus contribuyentes realizan con destino a clientes no residentes en su territorio, si la prestación se realiza enteramente en el exterior, o si se completa en el exterior.

Si la prestación se realiza enteramente dentro del territorio del país donde tiene su domicilio el prestador, la operación suele estar gravada, ya que el I.V.A. es un impuesto al consumo, y el servicio fue consumido dentro de su territorio.

No obstante, en Argentina actualmente el criterio para determinar si una exportación de servicios está gravada con I.V.A. no es el consumo final, sino la **utilización económica directa**, como veremos en este documento.

II. La falta de armonización internacional en materia tributaria, y sus consecuencias

La tributación internacional supone la principal barrera que enfrenta el comercio internacional de servicios, pero no sólo por todo lo que se ha descrito en la sección anterior, sino también por la incertidumbre que genera en las operaciones.

Cabe observar que incluso en la tributación doméstica, la legislación contiene disposiciones numerosas para tratar situaciones diversas, y la presión tributaria depende de cuál se aplique. El ente recaudador le impone a los contribuyentes la obligación de conocer sus obligaciones fiscales, y declarar y pagar lo que corresponda, pero la complejidad de la materia lleva a que incluso individuos de clase media, con ingresos "promedio" y patrimonios ajustados, deban recurrir a un contador para confeccionar sus declaraciones y calcular los importes a pagar. Con ese asesoramiento, el contribuyente, a la vez que cumple con sus obligaciones y evita sanciones, puede beneficiarse mediante la aplicación de las disposiciones más favorables para su caso particular, dentro de lo que el marco legal establece.

En las operaciones de comercio internacional de servicios, ese asesoramiento impositivo resulta indispensable, aún más de lo que un exportador o importador de mercancías necesita un despachante de aduanas. A diferencia de lo que ocurre en el comercio internacional de mercancías, donde hay una armonización de las clasificaciones aduaneras y los aranceles aplicables pueden consultarse fácilmente en el nomenclador respectivo, conocer con certeza el tratamiento impositivo que afectará a una exportación de servicios es muy difícil si no se cuenta con el asesoramiento de un especialista del país en cuestión.

A nivel mundial hay muy pocas iniciativas de **armonización tributaria internacional**, siendo el caso más destacado el de la Unión Europea, que entre otras disposiciones, establece tasas mínimas de imposición, pero deja a cada Estado miembro en libertad de fijar las alícuotas. Es decir que incluso en este bloque económico que utiliza una moneda común, con un Banco Central comunitario y

políticas fiscales alineadas, la política tributaria nacional mantiene su autonomía.

La normativa nacional puede encontrarse publicada en Internet, pero no hay certeza de que se encuentre completa y actualizada, y es difícil de comprender (**problema de opacidad o falta de transparencia**).

La tributación internacional recibe muy poca dedicación en las carreras de grado de los contadores, por lo cual no todos los contadores están en condiciones de asesorar sobre la materia, así que incluso el tratamiento impositivo en el país de origen de la exportación puede ser difícil de averiguar para una PYME. Y los contadores no pueden asesorar con solidez sobre el régimen tributario que se aplica en otros países, ya que las normas impositivas son modificadas con mucha frecuencia (**problema de inestabilidad normativa**), y requieren de pautas interpretativas que varían según el país (**problema de divergencia interpretativa**). La legislación impositiva suele dejar muchas situaciones sin definir -en parte porque la tecnología y las prácticas empresariales innovan más rápido de la velocidad de adaptación de los funcionarios y legisladores -, y esas "lagunas", "agujeros" o "grises" se van resolviendo con la casuística y la jurisprudencia (**problema de ambigüedad normativa**).

Por lo tanto, no basta con tener un buen asesor impositivo en el país de origen del exportador, sino que también se requiere de un asesor impositivo del país importador para conocer con precisión cuál será el costo total del servicio. Frente a esta dificultad, y para evitar el costo y la demora que representaría consultar ante cada posible negocio, el exportador tiene la posibilidad de ofrecer su servicio con la cláusula de que el precio es "**neto de retenciones**" (en forma análoga a la que operan la mayoría de las cláusulas de INCOTERMS), pero eso sólo traslada el problema al cliente.

El problema de cotizar "neto de retenciones" como política general es que puede producir dos efectos que frustren la venta:

- 1) que el cliente descubra que si se hace cargo de la retención, el servicio se encarece demasiado, o
- 2) que el cliente no quiera tomarse la molestia de averiguar o no logre determinar cuál es la carga tributaria que corresponde y, ante la incertidumbre, opte simplemente por contratar a un prestador local.

Igualmente, frente a un pedido de cotización, presentar una propuesta de servicios con precio "neto de retenciones", es la solución más rápida y eficaz para cubrirse de retenciones imprevistas que pueden reducir o eliminar la rentabilidad de la operación.

Sin embargo, no es la solución real para las empresas que buscan activamente su internacionalización. Cuando una empresa decide buscar clientes en el exterior necesita conocer el tratamiento impositivo de los países a los que pretende exportar, ya que si la carga tributaria es muy elevada, tal vez su servicio resulte demasiado costoso para el cliente y la operatoria que desea

realizar no sea viable.

La iniciación de una empresa en los negocios internacionales debe basarse en una estrategia y una planificación de la internacionalización que incluya la selección de los mercados que presentan mejores oportunidades comerciales. De lo contrario, si se buscan clientes en demasiados países a la vez, los esfuerzos para captar clientes se dispersarán demasiado y las chances de alcanzar el resultado deseado serán mucho menores. Esa **selección de mercados** debe ser previa a la iniciación de acciones de promoción y esfuerzos de ventas, y debe contemplar el marco impositivo, para evitar que dicha inversión sea desperdiciada.

Como señalábamos previamente, es muy riesgoso basarse en la información publicada en Internet sobre los regímenes tributarios de distintos países.

Por lo tanto, la empresa que quiere exportar servicios deberá contar con asesoramiento sobre tributación internacional a cargo de especialistas de su propio país, pero con la colaboración de asesores situados en los países de su interés.

Los organismos de promoción de exportaciones y las embajadas no cuentan con especialistas en tributación internacional propios que puedan asesorar en esta materia a los exportadores. Habitualmente, estas entidades cuentan con acuerdos de colaboración por los cuales hay asesores externos que pueden responder consultas puntuales sin costo, pero el alcance de su respuesta es acotado: pueden dar informaciones generales pero no van a diseñar una solución a medida del caso particular.

El asesoramiento, para ser eficaz, debe ser contratado y pagado, y esto puede lograrse idealmente de dos maneras:

- mediante la contratación de firmas de consultoría con oficinas propias en los países pertinentes, o bien:
- mediante la contratación de un estudio contable o jurídico local que tenga corresponsales o en los otros países, o forme parte de una red de profesionales independientes con presencia en tales países.

Algunos programas estatales de apoyo, bajo determinadas condiciones y en casos restringidos, facilitan la contratación de estos servicios cubriendo total o parcialmente su costo (ver **Cuadro 1**).

Con adecuado asesoramiento, es posible no sólo conocer los regímenes tributarios aplicables, sino diseñar esquemas operativos y modelos de negocios que minicen la presión fiscal, respetando el marco legal. El trabajo que debe realizarse para ello, es lo que se denomina "**planificación fiscal (o tributaria internacional)**" (*international tax planning*).

Cuadro 1

Misiones a Medida del Gobierno de la Ciudad

"Despega Talento" es el nuevo programa de Misiones a Medida lanzado en 2017 por investBA, la Agencia de Promoción de Inversiones y Comercio Exterior de la ciudad.

Los empresarios viajan en forma individual al país de su elección, y la agenda de reuniones es organizada por consultores especializados en su sector, quienes además proporcionan un asesoramiento específico de acuerdo a lo que requiera su estrategia de internacionalización.

Cada empresa participante del programa recibe 15 horas de consultoría vía remota o presencial, y en la ciudad de destino se proporciona el uso de una oficina con todos los servicios incluidos, y una agenda de negocios a medida con el acompañamiento del consultor local.

Este último aspecto es particularmente útil para los exportadores de servicios, que necesitan comprender en detalle los regímenes impositivos y legales del país de destino, una asistencia que sólo un profesional local puede ofrecer.

En la primera edición de las Misiones a Medida predominaban las empresas de tecnologías de información e industria audiovisual, aunque también hay casos de alimentos y cosmética.

Fragmento de "El despegue del talento porteño" - Diario La Nación, 2017 - URL:
"https://www.lanacion.com.ar/2042123-el-despegue-del-talento-porteno

III. Planificación fiscal internacional

La planificación fiscal (doméstica o internacional) consiste en evaluar y elegir alternativas legales para maximizar eficiencia en el cumplimiento de las obligaciones impositivas. Es una respuesta del sector privado frente a políticas públicas complejas que establecen múltiples cargas gravosas a la sociedad; los profesionales y las firmas dedicadas a asesoría en contabilidad y liquidación de impuestos ofrecen el servicio de planificación fiscal a los contribuyentes para minimizar el monto a pagar y distribuir los pagos de forma tal que se minimice su costo financiero.

En el plano internacional, la planificación fiscal surge como respuesta a la necesidad de afrontar el pago de impuestos en múltiples países, considerando la eventualidad de la doble imposición. En su versión más extrema, la planificación fiscal internacional practicada por empresas multinacionales deriva en la localización de casas matrices o empresas "de cartera" ("holding companies" o simplemente "holdings") en **países de baja o nula tributación** (conocidos como "países BONT", o "paraísos fiscales"), así como en la constitución de sociedades "off-shore".

También individuos y PYMES que prestan servicios en varios países a la vez con habitualidad recurren a la planificación fiscal para optimizar su operatoria internacional, utilizando "empresas virtuales" gestionadas a distancia, como las "shell companies" (empresas cáscara), o "front companies" (empresas fachada).

Cuadro 2

Compañías "cáscaras" y "fachadas"

Shell company: típicamente es una sociedad sin empleados ni oficinas propias (aunque en ocasiones puede tener un reducido personal, o una oficina para funcionar como domicilio legal) que no realiza operaciones comerciales por sí misma, sino que se utiliza para ostentar la propiedad de determinados activos, por ejemplo acciones de otras sociedades o derechos de propiedad intelectual (como marcas, patentes o derechos de autor). Las shell companies están definidas por la Stock Exchange Commission de Estados Unidos en el Item 1101(b) de la Regulation AB § 229.

Front company (o fronting): el término se utiliza en el ámbito de los negocios internacionales para designar a sociedades que son utilizadas por otras empresas (a las que se denominaría como sociedades controlantes) como canal para realizar determinadas operaciones, por ejemplo facturar localmente al cliente servicios prestados desde otros países, participar de licitaciones, etcétera. Tradicionalmente las front companies no tienen empleados ni oficinas propias y son dirigidas a distancia por medio de apoderados (abogados o contadores) que siguen las instrucciones de las sociedades controlantes

La posibilidad que ofrece el comercio internacional de servicios para facturar y distribuir costos y utilidades con suma flexibilidad, junto con el problema de la doble imposición, hace que este tipo de operatorias sea muy común entre las firmas dedicadas a actividades intangibles, pero también las empresas industriales utilizan planificación fiscal internacional y adaptan su modelo de negocios de acuerdo a lo que resulta de estos análisis, como ilustra el caso Nike (ver **Cuadro 3**).

Cuadro 3

Revelado: cómo Nike se mantiene un paso por delante del recaudador de impuestos

El dinero pagado por las zapatillas en las tiendas se mueve dentro y fuera de Europa, hasta el Caribe e incluso a sociedades oficialmente no establecidas en ningún país.

Por Nick Hopkins y Simon Bowers

Todos conocen a Nike. La mayoría de la gente probablemente posee un par de Nikes. Es, sin duda, una de las marcas más conocidas en el mundo, que genera miles de millones de dólares en ganancias de las ventas globales de zapatillas. Esta es una compañía que se mantiene un paso por delante de sus rivales. Y un paso adelante del recaudador de impuestos, también.

Gracias a los documentos de Paradise Papers, ha sido posible unir los esquemas y las estructuras que han ayudado a Nike en la última década. Es una historia que involucra áreas grises y escondites, paraísos fiscales y tasas impositivas nulas, y el movimiento de dinero y regalías de una jurisdicción a otra.

Al final de este viaje hay un limbo que está fuera del alcance de las autoridades fiscales. Para las empresas que saben cómo trabajar el sistema, esto es sensato y legal. Para los activistas que insisten en que el sistema es injusto, es ridículo.

Como sea, significa que el dinero pagado por zapatillas en ciudades como Londres, París, Berlín y Madrid ha terminado fluyendo dentro y fuera de Europa, en su camino hacia el Caribe, o hacia entidades que en realidad son apátridas. Y todo eso está expuesto sobre la mesa para las autoridades fiscales.

Nike hizo esto con la ayuda de abogados inteligentes, leyes complejas y gobiernos obedientes. Aquí, analizamos exactamente cómo. Los zapatos Nike están hechos en países como Vietnam e Indonesia. A partir de ahí, se envían al almacén futurista de estilo bunker de la compañía en Bélgica. El centro de "logística" de Laakdal es un almacén de zapatillas a escala monumental. Cuando las tiendas necesitan zapatos, vienen de aquí.

Compre un par de zapatos en, por ejemplo, Londres, y uno esperaría que el dinero se destine a la principal filial británica de la compañía, Nike UK Ltd. Eso tendría sentido, pero eso no es lo que sucede. El dinero de las ventas de zapatos fluye fuera del Reino Unido a los Países Bajos. En particular, dos compañías están en el corazón de las operaciones holandesas de Nike. Pagan impuestos por alrededor de \$ 8bn (£ 6bn) de los ingresos que reciben de las ventas de Nike en Europa, Medio Oriente y África.

Sin embargo, desde 2005 hasta 2014, Nike pudo transferir grandes sumas de dinero de los Países Bajos a Bermudas, que es un paraíso fiscal en el extranjero con cero impuestos. Nike hizo esto a través de una subsidiaria de las islas Bermudas, Nike International Ltd, que poseía los derechos de propiedad intelectual de la compañía para sus marcas de zapatillas de deporte, las joyas de la corona del imperio de Nike. A pesar de que esta filial no parecía tener personal u oficinas en las Bermudas, cobraba cada año una gran cantidad de regalías por derechos de marca registrada a la sede central de Nike en Europa por la venta de sus entrenadores. Las regalías permitieron a Nike cambiar legalmente las ganancias de Europa a Nike International Ltd.

En 2014, Nike tuvo que pensar de nuevo. Con el negocio de los Países Bajos próximo a caducar, la compañía ideó un nuevo plan, nuevamente con el acuerdo de las autoridades holandesas. Esto implicó trasladar la propiedad intelectual de la compañía de Nike International Ltd en Bermuda a otra subsidiaria, Nike Innovate CV. Esta entidad no se basa en Bermudas. En realidad no se basa en ningún lado.

¿Como funciona? Es complejo, y controvertido. El modelo "CV" permite a Nike Innovate evitar el pago de impuestos locales en los Países Bajos. Nike Innovate tampoco está siendo gravada en ningún otro lado. Nike no es la única multinacional que usa el modelo de CV. Muchas de las multinacionales más grandes de EEUU usan filiales similares.

Entonces, Nike Innovate CV es un tesoro. Aparentemente, está fuera del alcance de las autoridades tributarias holandesas, y está fuera del alcance del contribuyente estadounidense, a pesar de que Nike es una empresa registrada en los EEUU Con sede en Portland, Oregón. Nike Innovate no parece tener residencia fiscal en ninguna parte del mundo.

El modelo CV, y el que lo precedió en Bermudas, parecen haber ayudado a Nike a reducir sustancialmente su obligación impositiva global. En mayo, la montaña de ganancias acumuladas de Nike valió más de USD 12 mil millones. Y su liquidación impositiva global cayó del 34.9% en 2007 al 13.2% el año pasado.

Le preguntaron a Nike acerca de estos arreglos. Respondieron: "Nike cumple completamente con las reglamentaciones impositivas y nos aseguramos rigurosamente de que nuestros registros impositivos estén totalmente alineados con la forma en que administramos nuestro negocio, las inversiones que hacemos y los trabajos que creamos. La sede central de Nike en Europa se encuentra en los Países Bajos desde 1999. Emplea a más de 2.500 personas, que supervisan las operaciones de Nike en más de 75 países ".

Pero Nike y otras multinacionales están bajo presión. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha intentado cerrar el modelo de CV holandés, conocido en el mercado como el "desajuste híbrido inverso" (*reverse hybrid mismatch*). Y será eliminado. Conforme a la directiva anti evasión de impuestos de la UE, Nike podría tener que encontrar una nueva forma de canalizar su dinero para el año 2021, o pagar más impuestos de lo que abona en este momento.

Hasta el momento, Nike se ha mantenido un paso adelante. La carrera se inicia de nuevo.

Fuente: Diario The Guardian, 06/11/17, <https://www.theguardian.com/news/2017/nov/06/nike-tax-paradise-papers>

Otro componente indispensable de la planificación fiscal internacional es la utilización selectiva de los convenios para evitar la doble imposición, lo que se denomina *treaty shopping* (cuando la existencia de un convenio es el motivo principal para colocar una actividad económica o un proceso de negocios en un país determinado).

Aunque la planificación fiscal internacional, bien entendida, supone el respeto al marco legal vigente, puede ser cuestionada por la opinión pública si se entiende que se interpreta que los que aplican estas prácticas están aprovechando defectos de la legislación para eludir su compromiso con la sociedad.

Algunas empresas se exceden en el uso de estos mecanismos y son sancionadas, como ocurrió con las compañías argentinas que usaron sociedades off-shore para evadir el denominado "cepo cambiario" (2011-2015).

Es importante, respecto de la posibilidad de manipular imprudentemente la contabilidad de las prestaciones de servicios, señalar la necesidad de que los registros formales (facturación por ejemplo) y las declaraciones de impuestos sean consistentes con las operaciones reales que se llevan a cabo. Utilizar una *front company* con el único propósito de reducir la presión fiscal, aunque no esté expresamente prohibido, puede ser denunciado por el ente recaudador y sancionado judicialmente.

Si se considera que el marco impositivo es favorable a la facturación en el país donde se encuentra el cliente, o en un tercer país (*treaty shopping*), lo más apropiado, para evitar cuestionamientos, es localizar actividades reales en esa jurisdicción, que justifiquen que una parte de los ingresos se asigne a esa sociedad. Actividades como ventas o atención al cliente, hosting de sitios webs o almacenamiento de datos, contratación de publicidad o stands en ferias, pueden gestionarse desde dicha sociedad. Para evitar cuestionamientos también es conveniente que la distribución de ingresos que se realiza en las operaciones internacionales sea consistente con la que se realiza en las operaciones domésticas de la empresa.

Cuando el trabajo de prestación de servicios es llevado a cabo materialmente en el país exportador, deben contabilizarse ingresos coherentes a la actividad realizada, es decir que deben ser facturados por la casa matriz, contemplando costos acordes a valores de mercado, con un margen de utilidad razonable, y pagando el impuesto a las Ganancias que corresponda.

En el transcurso del tiempo, a medida que los Estados detectan prácticas de planificación fiscal internacional que consideran abusivas, reforman el marco legal para reducir el margen de acción de ese tipo de operaciones.

En China la ley requiere también que las sociedades tengan una oficina física, de acceso independiente, con puerta y escritorio propios. Crear "empresas buzón" con el único fin de recibir

pagos, por ende, no es una alternativa válida.

Por otro lado, los Estados confeccionan listas de "países de Baja o Nula Tributación (BONT)" o "paraísos fiscales", y luego dispone medidas especiales de fiscalización o aplica tributos adicionales a las transacciones relacionadas con esos países. (ver Cuadro 4)

Cuadro 4

Países con Baja o Nula Tributación (BONT)

Bajo la nueva ley, son jurisdicciones BONT las que tengan una tasa de impuestos menor al 60% de la alícuota general argentina para sujetos empresa (25%). Al respecto, el borrador de reglamentación aclara que deberá considerarse la tasa total de tributación que grave la renta empresaria, con independencia del nivel de gobierno que la aplique. La aclaración es relevante para el análisis de países como Suiza, donde la renta empresaria está gravada a nivel estadual. Tomando en cuenta los nuevos parámetros, entrarían en la definición todas aquellas jurisdicciones cuya alícuota general para sujetos empresa fuera del 15%, lo que incluye países como Irlanda (12,5%) y Paraguay (10%). Esta forma de identificar a las jurisdicciones BONT en función de la propia alícuota general interna ya fue utilizada por otros países como Francia, Reino Unido o Alemania.

Fragmento de "EE.UU.: ¿país "no cooperante" a los efectos impositivos?", escrito por Valeria D'Alessandro y Martina Caunedo
<http://www.ambito.com/929058-eeuu-pais-no-cooperante-a-los-efectos-impositivos>

Asimismo, la facilidad para distribuir utilidades entre filiales declarando precios arbitrarios para los bienes o servicios transados en operaciones intra-firma, asociada o no al uso de países de baja o nula tributación (BONT, "paraísos fiscales"), llevó a la regulación de los denominados "**precios de transferencia**". Cada Estado establece una serie de condiciones para determinar cuando dos partes involucradas en una transacción serán consideradas "empresas vinculadas"; generalmente implica relaciones de propiedad (que una empresa sea propietaria o accionista de la otra), contratos (que una firma actúe como agente, concesionaria, representante, franquiciada o licenciataria de la otra), o -como manda la legislación argentina-, el simple hecho de compartir directivos o administradores.

Cuando hay transacciones entre dos firmas vinculadas la legislación puede exigir la presentación de un informe elaborado por un auditor independiente que certifique que las operaciones son legítimas y los precios corresponden a valores de mercado. Este tipo de operaciones serán objeto de control especial por parte de distintos organismos estatales, incluyendo los de recaudación y los de prevención de operaciones de lavado de activos.

En algunos casos, es evidente que se utilizan mecanismos jurídicos para fines distintos de los contemplados, como ocurre cuando el uso de los Convenios para evitar la Doble Imposición termina permitiendo que una empresa no tribute en ninguno de los dos países signatarios, como en el caso de las sociedades off-shore creadas por compañías argentinas en España para eludir el pago de impuestos en nuestro país utilizando el Convenio para evitar la Doble Imposición (ver Cuadro 5), que desencadenó la denuncia de dicho tratado (y la renegociación de uno nuevo).

Cuadro 5

Negocios argentinos bajo bandera española

Se creaba una empresa en España para quedar eximido de impuestos por un tratado contra la doble imposición. Techint, Petrobras, Monsanto y locales como Acindar, usuarias del “ingenioso mecanismo” que acaba de ser desarticulado.

Por Tomás Lukin

Entre 2006 y 2010, una larga lista de grandes grupos económicos locales y multinacionales que operan en el país pasaron a ser firmas españolas. A diferencia del proceso de privatización, extranjerización y concentración de los años noventa, en el que las empresas ibéricas se apropiaron de gran parte de los recursos estratégicos del país, esta vez la migración masiva de compañías hacia Madrid fue un simple acto administrativo para lograr beneficios impositivos. Firmas de todas las actividades económicas como el Grupo Techint (ver aparte), Petrobras, McCain, Nextel, Acindar, Quilmes y Monsanto recurrieron a la planificación fiscal nociva, una forma de estructurar sus negocios y operaciones que permite abusar de la legislación tributaria. Sin demasiado ruido y en forma casi inadvertida, el Gobierno acaba de desarticular este mecanismo por el cual se burlaba al fisco argentino.

Las grandes compañías explotaban al máximo un artículo del acuerdo fiscal firmado con el Reino de España que exime a los españoles, accionistas o socios de una empresa localizada en Argentina, de pagar el impuesto a los bienes personales correspondiente a esa participación. Al mismo tiempo, el tipo de empresa que montan en España –firmas como la cadena de supermercados chilena Cencosud o la productora de pañales y papel higiénico norteamericana Kimberly Clark– está exenta de pagar algunos impuestos en el país europeo. Por esa grieta, el año pasado Argentina se perdió de recaudar cerca de 250 millones de pesos. A mediados de julio, el gobierno argentino dio de baja el acuerdo fiscal con el Reino de España. La decisión pasó desapercibida para la mayoría de los contribuyentes, pero no para los principales grupos económicos locales y multinacionales.

Una investigación elaborada el año pasado por la Comisión evaluadora y revisora de convenios para evitar la doble imposición, que integran los ministerios de Relaciones Exteriores y de

Economía, y encabeza la AFIP, detectó que una cantidad considerable de empresas argentinas cambiaron de “domicilio” entre 2006 y 2010 con un denominador común: todas terminaron controladas por firmas radicadas en España. Los documentos a los que accedió Página/12 evidencian que el objetivo de esas migraciones era eludir de forma fraudulenta el pago del impuesto a los bienes personales correspondiente a las tenencias de acciones o participaciones societarias, aprovechando las ventajas que ofrecía un Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado en julio de 1994 entre Argentina y España. Por eso, después de algunas negociaciones infructuosas con el Reino de España, el 13 de julio pasado se publicó en el Boletín Oficial la baja del acuerdo que se hará efectiva a partir del 1º de enero de 2013.

Las estructuras de propiedad de los grandes grupos económicos locales y empresas extranjeras son complejas, pero nada está librado al azar. Los dueños de las compañías no mudaron a España la firma controlante de sus compañías porque son ingeniosos o astutos, sino que contaron con la asesoría de reconocidos estudios contables, legales y de auditoría (ver aparte). La reducción en el monto de impuestos que debe pagar una multinacional como Techint, Acindar, Peugeot/Citroën o Quilmes tiene como contraparte un incremento en los honorarios que cobran esos estudios. El servicio que ofrecen se denomina treaty shopping, una práctica para eludir el pago de impuestos a partir del abuso de zonas grises en tratados fiscales entre países. La planificación fiscal nociva permite reducir la cantidad de impuestos que una multinacional debe pagar sin evadir impuestos. Sin embargo, fuentes oficiales confirmaron que el organismo que conduce Ricardo Echegaray entendió que las empresas estaban haciendo un uso fraudulento del acuerdo con España y comenzó, incluso antes de la denuncia del convenio fiscal, el proceso formal para reclamar el pago de los impuestos y el análisis de la conducta penal de esas compañías.

El uso abusivo del régimen que habilitaba el acuerdo para evitar la doble tributación con España no era ningún secreto sino que, por el contrario, era “promocionado” en manuales y libros especializados como Aspectos internacionales de la tributación argentina (Editorial La Ley, 2009), de Gabriel Gotlib, especialista en derecho tributario, societario y financiero del estudio Marval, O’Farrell & Mairal, y Fernando Vaquero, asociado en el mismo estudio. Hacia el final del tomo de 672 páginas, utilizado como bibliografía en cursos de “Tributación y planificación fiscal internacional” de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, los autores detallan las características de los regímenes impositivos preferenciales como las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) de España.

En 2002, las modificaciones realizadas al impuesto sobre los bienes personales ampliaron la aplicación del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de sociedades para incorporar como sujetos pasivos a los no residentes. Frente a la dificultad de cobrar el impuesto cuando las sociedades argentinas tenían como accionista a un extranjero, se decidió obligar a las empresas locales a que liquiden e ingresen el impuesto del 0,5 por ciento del valor de las tenencias en carácter de “responsable sustituto”, una suerte de agente de retención. Así, por caso, Monsanto Argentina debe pagar ese tributo en nombre de su sociedad controlante

en el extranjero.

Sin embargo, en el caso de las empresas radicadas en España existe una excepción. El artículo 22 del convenio fiscal firmado durante el auge privatizador dispone que los residentes del país europeo accionistas o socios de una empresa argentina no están sujetos al impuesto sobre los bienes personales por la tenencia de esas participaciones. El vehículo utilizado para llevar adelante esa estrategia era el uso y abuso de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), un tipo de sociedades que tienen como único objeto la tenencia y gestión de participaciones en entidades no residentes. Las ETVE poseen un tratamiento fiscal especial en España que beneficia a sus socios, ya que están eximidas de la imposición los dividendos y participaciones en beneficios de empresas extranjeras y no deben pagar el impuesto a la renta después de la distribución de esos beneficios.

Con esa fórmula, las empresas como la multinacional francesa Danone, el supermercado Walmart (estadounidense) y las cadenas de supermercados del grupo chileno Cencosud pueden interponer en su estructura de propiedad una sociedad ETVE en España para canalizar sus inversiones y operaciones en Argentina y así se ven eximidos de pagar un conjunto de tributos en ambos países. En el listado de firmas que se mudaron a España también figuran la petrolera estatal de Brasil, que no sólo emula el comportamiento productivo de las grandes multinacionales del sector, sino que también adquirió sus vicios en materia de planificación fiscal nociva; la cementera del grupo suizo Holcim, Juan Mineti, y Aceitera General Deheza, propiedad del ex senador del Frente para la Victoria, Roberto Urquía.

En 2011, AFIP recaudó 5891 millones de pesos en concepto de Bienes Personales. El 34 por ciento de esos recursos provino del gravamen sobre la tenencia de acciones y participaciones societarias. Según señalaron fuentes oficiales a este diario, la elusión de ese impuesto a partir de los beneficios que ofrece España fue cercana a los 250 millones de pesos. Desde el equipo económico reconocen que la cifra es menor en comparación con el monto que evaden las grandes empresas en materia del Impuesto a las Ganancias, pero enfatizan que evidencia la “impunidad y obscenidad con la que operan los grandes grupos económicos”.

En la comisión que integran Cancillería, Economía y AFIP explicaron que antes de dar de baja el acuerdo se negoció con las autoridades españolas la posibilidad de incluir una cláusula para evitar fraudes como existe en el convenio que mantiene con Estados Unidos, y permitir que las empresas de ese país mantengan los privilegios consagrados en 1994. La idea era establecer que el convenio no se aplique si los accionistas de la empresa no eran efectivamente residentes españoles. Pero el gobierno ibérico no accedió al pedido. Por eso, a partir del próximo año, empresas como Telefónica o los bancos Santander Río y BBVA Francés deberán ingresar el impuesto. Así, el fisco no sólo recaudará lo que las empresas eludían, sino también la parte que no ingresaban las firmas ibéricas. El costo fiscal total del beneficio ascendió el año pasado a una cifra cercana a los 500 millones de pesos.

Fuente:

Diario Página 12, 19/08/12 <https://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-201376-2012-08-19.html>

La crisis financiera mundial desencadenada en 2008 impulsó a los gobiernos a adoptar medidas firmes para acotar el alcance de estas prácticas y evitar abusos. Una estimación citada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) calcula que estas estructuras de elusión restó a la recaudación de 2010 entre 100 y 240 mil millones de dólares al año, mientras que la organización no gubernamental Tax Justice Network consideraba que la cifra en 2012 era de 660 mil millones de dólares (para fines comparativos, el PBI suizo en ese año fue de 630 mil millones de dólares).

La OCDE denomina a este tipo de prácticas Base erosion and profit shifting - BEPS ("**erosión de base imponible y desvío de utilidades**") y puso en marcha en 2011 un grupo de trabajo con la participación de 115 países para colaborar en la materia mediante reformas regulatorias, acciones de fiscalización y la firma de acuerdos de intercambio de información sobre activos y movimientos de divisas de personas no residentes en sus respectivos territorios. En 2013 el G20 se sumó a dicha iniciativa, lo que llevó a que Argentina (como miembro del G20) multiplicara la cantidad de acuerdos de cooperación en materia recaudatoria a partir de ese año. Esa iniciativa repercutió en todo el mundo, incluyendo a países que no forman parte de la OCDE o del G20.

Por su parte, Estados Unidos adoptó una de las medidas más duras contra la evasión fiscal de sus ciudadanos por medio de la **Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA** ("ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras"), vigente desde 2013, que exige a todas las entidades financieras situadas fuera de su territorio que identifiquen y le informen sobre los depósitos e inversiones de las personas con residencia en Estados Unidos.

IV. Impuesto a las Ganancias en Argentina

IV. 1. Importación

La reforma impositiva de 2017 redujo a 30% la alícuota que las personas jurídicas deben pagar en concepto de este tributo (y en el año 2020 se reducirá al 25%), pero mantiene la retención del 35% que se practica cuando se pagan servicios al exterior.

Mientras que las empresas radicadas en Argentina pagan el 30% sobre la utilidad bruta, la retención del 35% se aplica (salvo en el caso de ganancias originadas en operaciones inmobiliarias) sobre la "**ganancia presuntiva**", que, ante la imposibilidad de fiscalizar los costos atribuibles a la operación, la misma ley determina como un porcentaje del ingreso total.

Art. 93 – Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

a)(26) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología al momento de efectuarse los pagos:

- 1) el 60% (sesenta por ciento) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados;
- 2) el 80% (ochenta por ciento) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso;

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

- b) El 35% (treinta y cinco por ciento) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta 2 (dos) meses en el año fiscal.
- c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero: (...)
- d) El 70% (setenta por ciento) de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a 6 (seis) meses en el año fiscal.
- e) El 40% (cuarenta por ciento) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.
- f) El 60% (sesenta por ciento) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.
- g) El 50% (cincuenta por ciento) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- h) El 90% (noventa por ciento) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos f) y g), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la Dirección General Impositiva.

Fuente: Ley 20.628 (fragmento)

Es decir que si los servicios pagados corresponden a honorarios profesionales que no califican para el beneficio que establece la Ley de Transferencias de Tecnología (ver **Cuadro 6**), el pago realizado al exterior sufrirá una retención equivalente al 31,5% del monto de la factura, tasa resultante de aplicarle la alícuota del 35% al 90% del importe abonado.

IV. 2. Exportación

Los ingresos que reciben del exterior los exportadores de servicios de Argentina se encuentran gravados por el Impuesto a las Ganancias al igual que los ingresos que cobran por operaciones realizadas en el mercado interno. Las empresas beneficiadas por el Régimen de Promoción del Sector de Software y Servicios Informáticos tienen un beneficio especial que les permite destinar una parte de las contribuciones patronales a la Seguridad Social como crédito fiscal para cancelar parte de la obligación tributaria de Impuesto a las Ganancias que genera sus exportaciones de servicios.

Por otro lado, cuando un exportador argentino recibe un pago de desde el exterior por servicios prestados a clientes extranjeros, es posible que dicho ingreso se vea afectado por la retención que el Estado del país importador aplica a los "beneficiarios del exterior" en concepto de impuestos análogos al Impuesto a las Ganancias.

La ley argentina de Impuesto a las Ganancias permite a los exportadores tomar esa retención que les practicó otro Estado como crédito fiscal para cancelar la obligación tributaria que la exportación de servicios genera hacia el Estado argentino. Sin embargo, sólo les permite utilizar ese crédito fiscal contra el Impuesto a las Ganancias que les corresponda pagar por "**rentas de fuente extranjera**", concepto que, interpretado en su sentido estricto, corresponde al trabajo que se realizó físicamente en el exterior.

De esa manera, no pueden utilizarse como crédito fiscal las retenciones correspondientes a los servicios prestados a distancia desde Argentina, o los servicios "receptivos" prestados a clientes extranjeros durante la permanencia de éstos en el territorio argentino. Esas retenciones se

transforman en costos para el exportador -salvo que practique el "grossing up".

Se pueden usar como crédito fiscal para pagar el Impuesto a las Ganancias argentino las retenciones correspondientes a servicios que se materializan fuera del país, tales como capacitaciones, conferencias, espectáculos de artistas, eventos deportivos, instalación y mantenimiento de máquinas y sistemas, entre otros. También son de fuente extranjera los ingresos (alquileres por ejemplo) provenientes de bienes situados, ubicados o utilizados económicamente en el exterior, o los originados por la importación de bienes desde el exterior.

Además de ser retenciones relativas a rentas de fuente extranjera, es importante que las retenciones hayan sido realizadas en concepto de tributos análogos al Impuesto a las Ganancias.

Las retenciones pueden utilizarse durante cinco años fiscales; finalizado este período, caducan como crédito fiscal.

V. Impuesto al Valor Agregado en Argentina

V. 1. Importación

Del mismo modo que la importación de bienes tributa IVA al momento de su nacionalización, la importación de servicios debe tributar IVA para acceder al mercado en condiciones equiparadas a las que enfrentan los competidores locales. La modalidad de pago es a través de una retención que habitualmente practica el banco al momento de girar las divisas al exterior.

La retención es del 21% sobre el importe de la factura, y es tomada por el importador o cliente como crédito fiscal (IVA Compras) que puede ser descontada del saldo de I.V.A. que deba pagar por la venta de sus bienes o servicios. Por lo tanto, nunca debe descontarse del importe de la factura; al prestar servicios al exterior, debe prestarse atención ante la posibilidad de que el cliente, sea por desconocimiento, descuido o malicia, intente descontar de la factura impuestos que generan crédito fiscal a su favor.

En el caso de los **servicios digitales** que los consumidores finales contratan para ser descargados o utilizados en sus celulares u otros dispositivos, la reforma tributaria de 2017 estableció el cobro del I.V.A. mediante la liquidación que practica la compañía emisora de la tarjeta de crédito utilizada como medio de pago.

V. 2. Exportación

Hasta la reforma impositiva de 2017, la legislación argentina no ofrecía un criterio claro sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en las prestaciones de servicios a clientes del

exterior. La Ley del I.V.A. desde sus inicios declaraba la no afectación de las exportaciones de bienes y de servicios², pero la definición de exportación de servicios que ofrecía la norma dejaba mucha incertidumbre, al conceptualizarla como: "prestación de servicios realizados en el país cuya utilización o explotación económica se lleva a cabo en el exterior". Ni esa ley ni su decreto reglamentario indicaban qué se entendía por "utilización o explotación económica".

En consecuencia, para establecer qué criterio adoptar en los casos dudosos, los contadores se basaban en las definiciones que la DGI daba ante consultas formales, y en las sentencias emitidas en sucesivas controversias. En principio, lo que surgía de éstas y aquellas era que la "utilización económica" podía ser el consumo final del servicio (por ejemplo, una cirugía contratada por el paciente), o bien la incorporación del servicio en una actividad económica (un informe de consultoría o un asesoramiento, como podría ser un estudio de mercado, que se usa para tomar decisiones de negocios). Si la "utilización económica" era en Argentina, debía facturarse con I.V.A. aunque el cliente fuera residente en el exterior; si la "utilización económica" se daba en fuera del territorio nacional.

La Circular 1288/1993 de la D.G.I. estableció que la utilización del servicio no dependía "de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario del lugar en donde el servicio es aplicado." Y específicamente aclaraba que, apoyándose en tal criterio, correspondía tributar con I.V.A. "las retribuciones percibidas del exterior con motivo de tareas de representación, intermediación, etc., efectuadas en el país para prestatarios de aquel ámbito que realicen actividades en nuestro territorio", es decir las actividades de comisionistas o representantes de empresas extranjeras que vendían sus productos o servicios dentro de Argentina.

Así, por ejemplo, cuando se consultó a la D.G.I. sobre los informes y tradiciones de documentos que un banco contrató desde el exterior a profesionales argentinos, referidos a una empresa argentina, el organismo respondió, a pesar de que el cliente (el banco) tenía su domicilio en el exterior e ingresaban divisas por el pago, que no se trataba de una exportación pues el servicio se destinará a la toma de decisiones en cuanto a la empresa local (Consulta 861, 22/02/1986).

En el mismo sentido, cuando una empresa argentina daba servicios de posventa a maquinaria importada ubicada en el territorio nacional, contratada y pagada desde el exterior, por la firma que había exportado tal bien a nuestro país, el dictamen D.A.T. 28/2003 indicó que se trata de servicios aplicados en Argentina como parte de una operación de importación, y por ende no se trataba de una exportación de servicios argentinos. En el D.A.T. 86/2006, se dispuso que la filial argentina de una empresa extranjera tribute IVA por los servicios de marketing y publicidad que le ofrecía a su casa matriz, ya que tales servicios tenían por objeto comercializar productos en el territorio nacional.

² Técnicamente no son exentas sino "gravadas a tasa cero", porque de esa manera se habilita la devolución del crédito fiscal de I.V.A. de compras o gastos que se realizaron para exportar los servicios en cuestión.

En el dictamen DAT 34/2003, aplicando el mismo criterio a una operación inversa, se dispuso que un asesoramiento jurídico prestado desde Argentina a empresas extranjeras sobre proyectos que se ejecutarían en el exterior no estaba alcanzado por el I.V.A.

El criterio adoptado por la D.G.I. llegó incluso más lejos, al considerar la utilización económica indirecta del servicio prestado desde Argentina, por ejemplo en el dictamen 82/1996. En este caso, profesionales argentinos fueron contratados por una consultora del exterior, la cual a su vez era contratada por otra empresa extranjera interesada en invertir en Argentina. Nuevamente, el organismo consideró que no se trataba de una exportación por referirse a una actividad a concretarse sólo en nuestro país.

En el Dictamen DAT 65/2007 el análisis se extendió incluso más allá, cuando se abordó el caso de un servicio de consultoría prestado en Argentina, consistente en asesorar sobre proveedores de materia prima que el cliente del exterior deseaba adquirir para incorporar a su proceso productivo y elaborar un producto final, que el cliente del servicio luego vendería en otros países (no en Argentina). En esta oportunidad, el organismo consideró que efectivamente había una exportación de servicios, pero la utilización final del servicio era cuando el cliente vendía fuera de Argentina los productos de su elaboración (utilizando materia prima argentina, aconsejado por servicios de consultoría argentinos). Es decir que, aunque el servicio prestado al exterior resultaba en una compra de mercadería argentina, como ésta sería incorporada a un proceso productivo en el exterior, cuyo resultante se vendería fuera de nuestro país, la facturación de la consultoría debía emitirse sin tributar I.V.A.

Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en el fallo Tecnopel pone un límite a la consideración de que todo servicio prestado al exterior cuya utilización económica termine en Argentina, deja de ser considerado exportación. En el caso Tecnopel, el TFN estableció que la prestación de servicios de asesoría a una empresa extranjera sí constituía una exportación de servicios (y por ende no tributaba I.V.A.) a pesar de que el cliente de dicho servicio (empresa extranjera) utilizaba la información provista para luego exportar productos a importadores argentinos. El TFN observó que la Circular 1.288 expresa que las gestiones que están gravadas por el I.V.A. son las que se realizan para empresas extranjeras que tienen "actividad en el país", pero en el caso de Tecnopel, la empresa que exportaba la mercancía hacia Argentina no tenía "actividad" dentro del territorio nacional, sino que solamente había despachado una exportación hacia nuestro territorio.

En sus considerandos, el TFN señalaba además que el servicio prestado se incorporaba como costo al precio del producto que luego sería importado en la Argentina, y que en el momento de la introducción de la mercancía al territorio nacional se abonarían los aranceles de importación correspondientes.

Cuando los servicios son servicios prestados a personas humanas que pagan los mismos en

carácter de consumidores finales, parece más sencillo, ya que si el servicio es consumido en el territorio nacional, como ocurre con los servicios turísticos receptivos, está claro que la utilización es en Argentina, y no constituyen una exportación. Pueden presentarse confusiones cuando los Estados deciden ofrecer a los turistas extranjeros exenciones o devoluciones de tributos, pero en rigor se trata de mecanismos promocionales que se adoptan como excepción a la regla general.

El Dictamen DAT 45/2000 precisó el alcance del I.V.A. en otros servicios prestados dentro del país a personas residentes en el exterior, cuando se refirió a tratamientos médicos, indicando que los mismos no representan exportación de servicios (es decir, que están gravados por el I.V.A.), por ejecutarse en territorio nacional.

Finalmente la reforma del 2017 simplificó la cuestión al incorporar a la legislación esta definición de utilización o explotación efectiva: "utilización inmediata o primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario, aún cuando éste lo destine para su consumo".

Es decir, que como venía ocurriendo con anterioridad, para saber si se aplica el I.V.A. a la operación debe analizarse qué es lo que hará el cliente con el servicio, pero a diferencia de lo que vimos en los sucesivos dictámenes y respuestas de la D.G.I., a partir de 2017 en dicho análisis sólo se deberá tener en cuenta lo que el cliente haga en forma inmediata como primer acto, y no los actos sucesivos en segunda o tercera instancia.

De esa manera, ante la consulta del Dictamen 65/2007, o en el caso Tecnopel, cuando el asesoramiento que se presta al exterior tiene por fin directo e inmediato realizar la compra de productos argentinos, o la venta de mercancías extranjeras hacia la Argentina, estaría gravado por I.V.A. También estarían gravados los tratamientos médicos realizados en el territorio nacional, o los proyectos de edificios para ser construidos en el país, diseñados por arquitectos residentes en Argentina.

Cabe observar que en todos los casos, el I.V.A. que se tribute por estas operaciones no podrá ser utilizado como crédito fiscal por el cliente/prestatario, por lo cual encarece la venta del servicio argentino.

VI. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional

Cuando los países deciden mitigar el problema de la doble imposición internacional, suscriben acuerdos bilaterales³ que generalmente abarcan tanto la tributación del intercambio de servicios como de las inversiones transnacionales. Exceptuando los convenios sobre doble tributación internacional referidos exclusivamente a transporte internacional de mercaderías, la mayoría son de carácter multisectorial.

3 Algunos bloques económicos han suscripto convenios multilaterales, como la Unión Europea o el Pacto Andino.

Entre 1922 y 1946, distintas conferencias internacionales abordaron el problema de la doble imposición internacional, proponiendo alternativamente la tributación en el país de la fuente de la renta o en el país de residencia del beneficiario. En 1963, la OCDE presenta un modelo de convenio que aún hoy se encuentra vigente entre varios países, y que da preferencia a la tributación en el país de residencia del beneficiario (exportador), lo cual favorece a los países desarrollados, generadores mayoritarios de inversión extranjera y de exportaciones de servicios.

Para compensar la situación, en 1979 la ONU propuso una versión del modelo de OCDE que contempla los intereses de los países en desarrollo como captadores de inversiones y resguarda la recaudación en el país donde se encuentra la fuente generadora de la renta (importador).

No obstante, como muchos convenios son celebrados entre países en diferente estado de desarrollo, los acuerdos que finalmente emergen de las negociaciones suelen buscar un punto medio entre ambos modelos.

El modelo de convenio de OCDE dice (en los comentarios al artículo 1º) que "El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales."

"Estos tratados no crean ni eliminan impuestos incluidos en la normativa tributaria de los países que los celebran, sino que atribuyen las potestades tributarias de las partes intervinientes ante determinadas situaciones por ejemplo estableciendo exenciones, créditos fiscales o tasas diferenciales a las de la norma local.

Los CDI conviven con las leyes impositivas internas las cuales se aplican en primer lugar para determinar el nacimiento o no de la obligación tributaria ante un hecho determinado; en una etapa posterior luego de haber verificado la aplicación de la norma interna se aplica el convenio si en base a su contenido abarca el hecho en cuestión y en base a lo acordado entre las partes el tratado podrá resignar o modificar alguna potestad tributaria."⁴

Tal como señalaba el texto citado, los CDI ofrecen distintas soluciones al problema:

- reducción de la alícuota de retención,
- imputación especial de las rentas entre los países firmantes, lo que equivale a la exención de la aplicación del impuesto en una de las dos jurisdicciones,
- facilitación del uso de la retención practicada en una jurisdicción, como crédito fiscal en la otra.

4 <http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/An%C3%A1lisis%20De%20Los%20Convenios%20Para%20Evitar%20La%20Doble%20Imposici%C3%B3n%20En%20Latinoam%C3%A9rica%20Como%20Consecuencia%20De%20La%20Globalizaci%C3%B3n%20Comercial.pdf>

Esas soluciones pueden aplicarse en forma combinada, como ocurre en muchos CDI vigentes en Argentina:

- Alemania: Exención y Crédito / Argentina: Crédito
- Francia: Exención / Argentina: Crédito
- Brasil: Crédito / Argentina: Exención
- Italia: Exención y Crédito / Argentina: Crédito

VI. Cómo gestionar los aspectos tributarios

Hay dos situaciones posibles que deben considerarse separadamente:

a) Gestión de aspectos tributarios en el marco de los esfuerzos proactivos que la empresa realiza para exportar servicios: idealmente, si la empresa pretende internacionalizarse en forma responsable y profesional, debería seleccionar sus mercados mediante un análisis de una serie de aspectos, entre los cuales deberían estar los impositivos, ya que de lo contrario se corre el riesgo de desperdiciar esfuerzos con una estrategia que no resulta viable económicamente. Posteriormente, en función del resultado de dicha investigación, se definirá cuál es la estrategia de internacionalización de la empresa, los mercados prioritarios y los planes para acceder a ellos; dentro de la estrategia es posible que sea necesario adaptar el modelo de negocios, y generalmente debe encararse un plan de mejoras para fortalecer la competitividad internacional de la organización (la secuencia de investigación y planificación que mencionamos forma parte del ciclo de planeamiento estratégico y mejora continua del que hablaremos más adelante.).

b) Gestión de aspectos tributarios ante una oportunidad concreta y no buscada deliberadamente, de exportar servicios: puede ocurrir, por citar sólo algunos ejemplos, porque el prestador de servicios sea contactado desde el exterior, debido a la fama que ha adquirido internacionalmente o a que sus acciones publicitarias han trascendido las fronteras, o porque un partner de la empresa le hace una propuesta de presentarse conjuntamente en una licitación en el exterior. En estas situaciones muchas veces no hay tiempo para consultar sobre aspectos tributarios, o por tratarse de oportunidades puntuales y fortuitas de trabajar en mercados que no son prioritarios para la empresa, no amerita el esfuerzo de consultar al respecto, por lo que la solución más común es cotizar "neto de retenciones" con la advertencia de que el cliente deberá aplicar el "grossing up" o "acrecentamiento" de la base imponible en caso de corresponder retenciones.

Veremos a continuación como proceder en ambos escenarios, en diferentes instancias, comenzando por la investigación que debe formar parte del proceso de planeamiento estratégico.

VI.1. Selección de mercados y planeamiento estratégico

En la etapa de definición de los mercados prioritarios el factor más importante a considerar es la demanda y la competencia, pero los aspectos tributarios pueden entrar en consideración para descartar algunas opciones. En muchos casos se comienza por un sondeo a nivel global o regional (esto último es mas apropiado si la empresa carece de experiencia internacional), filtrando por dos o tres variables (por ejemplo, evolución de la demanda, paridad de poder adquisitivo, nivel de importación) para confeccionar una lista corta de mercados pre-seleccionados a los cuales se analizará en un segundo paso. Dado que conocer los regímenes impositivos nacionales que afectan al comercio internacional de servicios es una tarea compleja, no es aconsejable realizar aquel primer filtrado considerando la cuestión impositiva, ya que puede inducir a errores, y además, en caso de que un mercado resulte muy atractivo por las condiciones de la demanda y competencia,

seguramente se podrán encontrar alternativas mediante planificación fiscal o adaptación del modelo de negocios.

Si la empresa considera que no tiene la flexibilidad o los recursos necesarios para buscar alternativas viables, es aconsejable aplicar el filtro de los regímenes tributarios sobre la lista corta de mercados pre-seleccionados.

Cuando se cuenta con esa flexibilidad para adaptar el modelo de negocios y los recursos para invertir en el asesoramiento necesario para contratar el servicio de planificación fiscal, es posible dejar el análisis de los aspectos tributarios para el momento en el cual se cuenta con una lista preliminar de mercados seleccionados (en el caso de una PYME, no deberían ser más de cinco, y en una micro empresa, no más de dos o tres).

Cómo obtener la información necesaria es complejo, debido a la falta de armonización impositiva que ya describimos. Lo óptimo es contratar el asesoramiento de profesionales de los países analizados, ya sea mediante consultoras multinacionales o por medio de profesionales que trabajan en red.

No obstante, muchas veces no es posible invertir dinero en esta etapa para contratar ese asesoramiento, que representa un costo fijo relativamente alto para una empresa pequeña. En ese caso, se puede realizar una investigación propia mediante consulta a fuentes secundarias (publicaciones, manuales, artículos periodísticos, guías de negocios, estudios de mercados) y a instituciones que pueden responder preguntas puntuales.

Los organismos de promoción de exportaciones y las embajadas no cuentan con especialistas en tributación internacional propios que puedan asesorar en esta materia a los exportadores. Habitualmente, estas entidades cuentan con acuerdos de colaboración por los cuales hay asesores externos que pueden responder consultas puntuales sin costo, pero el alcance de su respuesta es acotado: pueden dar informaciones generales pero no van a diseñar una solución a medida del caso particular.

En las cámaras de comercio binacionales suele haber asesores legales e impositivos que conocen los regímenes tributarios de los países que son ámbito de actuación de esas instituciones, y pueden atender consultas sin costo o con aranceles reducidos para sus socios, o quizás incluso para empresas que no estén asociadas, como forma de establecer vínculos con potenciales clientes, pero suelen dar respuestas limitadas y generales, ya que para analizar un caso particular cobrarían honorarios de mercado.

Se recomienda, en caso de realizar una investigación por cuenta propia (sin asesores técnicos), comenzar por la consulta de fuentes secundarias y luego chequear la información con las instituciones señaladas, ya que la información publicada puede estar desactualizada o ser malinterpretada.

De acuerdo a la información que se obtenga, algunos mercados podrían ser descartados o ponderados negativamente al momento de la selección final.

Una vez definidos los mercados sobre los cuales se trabajará, como parte de la Estrategia de Internacionalización, puede ocurrir que sea necesario realizar una adaptación del modelo de negocios y/o un proceso de planificación fiscal que culmine en el armado de una estructura de filiales o sociedades vinculadas.

VI.2. Adaptación del modelo de negocios

Una de las grandes ventajas que tienen las actividades de servicios es la flexibilidad con la que se puede adaptar la operatoria, y la posibilidad de adaptarse a diferentes modalidades.

Por ejemplo, las industrias de contenidos (música, editorial, audiovisual) o la tecnología informática pueden ofrecerse en formato de producto tangible, producto intangible o servicio.

	Producto tangible	Producto intangible	Servicio
Software replicado en serie - seriado (no desarrollado a medida)	Software "enlatado", vendido en soporte magnético para ser instalado en dispositivos.	Software entregado electrónicamente para ser instalado en dispositivos.	Software alojado en servidores remotos, al cual se conecta electrónicamente un dispositivo (cloud-computing; software-as-a-service SAAS)
Música, editorial, audiovisual	Disco de vinilo, CD , DVD, libros impresos, para comprar en comercios offline.	Albumes o singles, E-books, películas, series para descargar de tiendas online.	Reproducción desde servidores remotos (streaming)

En el caso de las tecnologías de información, además, está la posibilidad de contratar un servicio de desarrollo de software a medida, por el cual se cobran honorarios, en lugar de las regalías o licencias que se pagan por el uso de software comercializado como producto. Como hay países que aplican retenciones diferenciales según se trate de pagar facturas por regalías o por honorarios de desarrollo, puede ser que a una empresa informática le convenga internacionalizarse de uno u otro modo. También hay muchos países en los que las retenciones son igualmente altas al pagar honorarios o regalías, pero el software que se vende en soporte magnético e ingresa por la Aduana tiene arancel de importación nulo o muy reducido, así que habrá que analizar si no conviene enviar al producto en formato físico.

Otros servicios, como la consultoría, publicidad, producción audiovisual, etcétera, pueden modificar su modelo de negocios pasando de la prestación trans-fronteriza (a distancia) a realizar parte o todo el proceso de prestación en la misma localización donde se encuentra el cliente, utilizando para ello partners locales (aliados o sub-contratistas) o instalando una filial. De esa

forma se reduce la presión fiscal sobre la operación, ya que una parte de los ingresos permanecerán en el país del cliente y las retenciones sólo afectarán a las divisas que se giren al país exportador por la parte del proceso que se realice desde la casa matriz. En algunos rubros puede adoptarse el formato de franquicias y cobrarle al franquiciado un canon por uso de marca además de contribuciones para gastos de marketing y publicidad.

Y también están los contratos de transferencia de tecnología, a los que algunos países, como Argentina, les dan un tratamiento preferencial (una tasa de retención más reducida o nula) con el objetivo de facilitar la modernización y el aumento de la productividad de su economía. Esencialmente es un tipo particular de relación de asistencia técnica (capacitación y asesoramiento) entre empresas o instituciones científicas o tecnológicas, donde una ayuda a la otra a incorporar conocimientos o técnicas que le permiten realizar su actividad con mayor eficiencia o eficacia. A veces, incluso la compra de un software o un diseño industrial puede ser calificada como transferencia de tecnología (ver Cuadro 6).

Cuadro 6

Régimen de Contratos de Transferencia de Tecnología en Argentina

¿QUÉ CONTRATOS PUEDEN REGISTRARSE?

Los que involucren transferencia de tecnología (asistencia técnica) o licencia de derechos de propiedad industrial (marcas, patentes, modelos y d.i., modelos de utilidad, know how, etc) de una empresa con domicilio en el exterior a otro con domicilio en el país. Este Registro posee efectos fiscales (Ley 22.426). A esos fines deben cumplirse además algunas condiciones: impacto en el proceso productivo, transmisión de conocimiento. Se excluye de registro la adquisición de productos, la licencia de software, los servicios que hacen al desenvolvimiento burocrático de la firma local, entre otros.

Los que impliquen licencias de derechos de propiedad industrial u otras prestaciones tecnológicas, incluidos los derivados de contratos de franchising, leasing, asistencia técnica o transferencia de conocimiento hacia una persona domiciliada en el exterior o entre domiciliados en el país (Res. INPI P-117/2014).

Los hechos o actos que traigan aparejado cambio de titularidad de derechos de marcas, o modelos y diseños industriales, por ejemplo sucesiones, cesiones, adjudicaciones, fusiones o escisiones societarias, así como el derivado del contrato de leasing art. 9 de la Ley 25.428 una vez efectuada la opción de compra (Res. INPI P-039/2011).

LEGISLACIÓN

Texto completo de las Leyes y Decretos pertinentes Ley de Transferencia de Tecnología (Ley

22.426 B.O. 23/03/81, modificada por Decreto 1853/93 B.O. 8/9/93. Decreto Reglamentario de la Ley 22.426 Decreto 580 B.O. 30/3/81. Ley de Inversiones Extranjeras Ley 21.382 T.O. 1980, modificada por las leyes 23.697 y 23.760, T.O. 1993, según Decreto 1853/93 B.O. 8/9/93.)

Los párrafos en rojo corresponden a derogaciones de hecho efectuadas por normativa posterior incompatible.

Resolución INPI P-328/2005

Disposición TT 014/2010 Prórroga automática de vistas

Fuente: INPI

La facilidad de ofrecen los servicios para modificar su forma de prestación no debe llevar al error de proporcionar información ficticia al fisco, lo cual puede ser considerado como defraudación al Estado, con consecuencias penales y económicas. La modificación del modelo de negocios debe ser auténtica, y reflejarse tanto en la documentación legal de las operaciones (factura, contrato, etcétera) como en las piezas de comunicación y publicidad (sitio web, brochure), en el intercambio de mensajes que se realice entre las partes, y naturalmente, en la operatoria en sí misma. Un software seriado, para transformarse en un desarrollo a medida, debe ser objeto de una modificación relevante y significativa, que tenga sentido para el usuario y le aporte valor. A diferencia del software seriado por el que se pagan licencias, los desarrollos a medida no pueden ser registrados como propiedad intelectual del desarrollador, lo cual debe ser tenido en cuenta por el prestador del servicio.

Cuando existen márgenes para una interpretación ambigua, el fisco puede utilizarlos en su favor para argumentar que existió intención de cometer un ilícito, por lo cual es conveniente ser veraces y precisos en el registro de las operaciones.

VI.3. Diálogo y negociación

En la etapa de la planificación operativa, una parte indispensable del Proyecto de Exportación a cada país es establecer cuáles serán las condiciones concretas en las que se ofrecerá el servicio en dicho mercado, de acuerdo a la Estrategia previamente adoptada. No obstante, cada prospecto con un nuevo cliente implica una negociación de tales condiciones y una distribución de costos, tal como ocurre en el comercio de mercancías, donde se recurre a los INCOTERMS para definir las obligaciones de las partes. Sin embargo, hay que tener presente que en el comercio de servicios no hay una base común (como son las INCOTERMS) sobre la cual encarrilar la negociación, y las partes que llevan a cabo la negociación pueden desconocer los aspectos impositivos implicados.

Por ese motivo lo primero que debe hacerse durante la etapa de ofrecimiento del servicio es incorporar los aspectos tributarios en un diálogo fluído con el potencial cliente. Se debe preguntar

al interlocutor si existen retenciones que se apliquen a los pagos de servicios que se envían al exterior, y en caso afirmativo, de qué impuestos se tratan y cuál es la alícuota.

El problema que se puede presentar en esta instancia es que muchas veces el interlocutor que negocia la contratación de un servicio pertenece a sectores operativos de la organización que está requiriendo el servicio, y puede desconocer la existencia de tales retenciones, y eventualmente responder que no existen cuando sí corresponden. Por ejemplo, la venta de software o servicios informáticos comúnmente involucra por la parte compradora a la gerencia de sistemas o tecnología, cuyos integrantes son profesionales de carreras informáticas (ingenieros, analistas, programadores). En otros casos, los que negocian la contratación son profesionales de administración o marketing, es decir, sin conocimientos adecuados de tributación internacional ya que como hemos mencionado, incluso para los contadores es un tema poco desarrollado en sus planes de estudio.

Si el comprador desconoce el tema, el oferente del servicio deberá explicarle de qué se trata y proponerle una consulta al asesor tributario de la organización compradora. De esta manera, el oferente se mostrará como un actor responsable y conocedor de los procesos de internacionalización.

Puede ocurrir que ante la duda planteada el cliente prefiera evitarse posibles dificultades o esfuerzos extra y decida realizar la contratación con un proveedor local, pero consideramos que es preferible perder un cliente que realizar un trabajo a pérdida, salvo escasas excepciones (entendemos que en ciertos casos, hay prestadores de servicios que están dispuestos a realizar trabajos acotados incluso en forma gratuita para determinados clientes, por el interés que genera iniciar una relación con dichos clientes, o para adquirir experiencia o reputación).

Si la respuesta ante la consulta es que no existen retenciones, es conveniente dejar asentada esta circunstancia fehacientemente agregando en un documento suscripto por ambas partes (por ejemplo, en el contrato) o en la cotización o propuesta de servicios, que el precio es neto de retenciones y que en caso de que debieran aplicarse (por instaurarse posteriormente, o por que se las desconocía previamente), correrán a cargo del cliente, mediante la fórmula de grossing-up o acrecentamiento de la base imponible.

De acuerdo a la AFIP, "el método de "grossing up" significa practicar la retención sobre la suma de la ganancia neta presumida y el impuesto respectivo". Para ello, "deberá dividir la ganancia neta presumida por un factor $(1 - \text{Tasa Impuesto} \times \text{Presunción de Ganancia Neta})$ dado que resulte la ganancia bruta sobre la cual se practique la retención".⁵

Por otro lado, hay que advertir que al girar al exterior pagos por servicios es posible que el país importador aplique cargos por impuestos locales que corresponden al cliente, tal como ocurre en

Argentina con el I.V.A., que representa un crédito fiscal recuperable. Puede ocurrir que el cliente, por desconocimiento o por aprovechamiento, intente descontar esos cargos del importe a transferir, lo cual sería incorrecto.

VI. 4. Formalización de la propuesta y contratación

Tanto si no se ha podido confirmar con seguridad la inexistencia de retenciones, como para aumentar la seguridad del importe a cobrar, al presentar la propuesta de servicios al cliente potencial, se debe colocar una leyenda que establezca que "en caso de corresponder retenciones, el prestador del servicio recibirá el monto neto de retenciones".

Esta previsión también debe incluirse en el contrato de suministro de servicios, y eventualmente puede incorporarse en otros documentos que se suscriban, tales como Memorandos de Entendimiento o Cartas de Intención.