

# Impuestos e incentivos en el ámbito de los servicios modernos en América Latina y el Caribe

Javier Peña Capobianco



NACIONES UNIDAS

CEPAL



Asociación Latinoamericana de  
Exportadores de Servicios



FOCALAE

Foro de Cooperación América Latina - Asia del Este

# Gracias por su interés en esta publicación de la CEPAL



Si desea recibir información oportuna sobre nuestros productos editoriales y actividades, le invitamos a registrarse. Podrá definir sus áreas de interés y acceder a nuestros productos en otros formatos.

**Deseo registrarme**



NACIONES UNIDAS



[www.cepal.org/es/publications](http://www.cepal.org/es/publications)



[www.instagram.com/publicacionesdelacepal](https://www.instagram.com/publicacionesdelacepal)



[www.facebook.com/publicacionesdelacepal](https://www.facebook.com/publicacionesdelacepal)



[www.issuu.com/publicacionescepal/stacks](http://www.issuu.com/publicacionescepal/stacks)



[www.cepal.org/es/publicaciones/apps](http://www.cepal.org/es/publicaciones/apps)

# Impuestos e incentivos en el ámbito de los servicios modernos en América Latina y el Caribe

Javier Peña Capobianco



Este documento fue preparado por Javier Peña Capobianco, Consultor de la Unidad de Comercio Internacional, División de Comercio Internacional e Integración de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), bajo la supervisión de Nanno Mulder, Jefe de dicha Unidad.

El autor agradece los aportes de Javier da Silveira, Andersson Parra, Gabriela Silis y Joaquín Piña, así como la información proporcionada por los expertos tributarios que se mencionan al final de este documento.

Las Naciones Unidas y los países que representan no son responsables por el contenido de vínculos a sitios web externos incluidos en esta publicación.

No deberá entenderse que existe adhesión de las Naciones Unidas o los países que representan a empresas, productos o servicios comerciales mencionados en esta publicación.

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización o las de los países que representa.

Publicación de las Naciones Unidas  
LC/TS.2024/83  
Distribución: L  
Copyright © Naciones Unidas, 2024  
Todos los derechos reservados  
Impreso en Naciones Unidas, Santiago  
S.2400509[S]

Esta publicación debe citarse como: J. Peña Capobianco, "Impuestos e incentivos en el ámbito de los servicios modernos en América Latina y el Caribe", *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2024/83), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2024.

La autorización para reproducir total o parcialmente esta obra debe solicitarse a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Documentos y Publicaciones, publicaciones.cepal@un.org. Los Estados Miembros de las Naciones Unidas y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a la CEPAL de tal reproducción.

## Agradecimientos

El autor agradece la información proporcionada por los siguientes expertos tributarios en los diferentes países:

- Brasil: Lisandro Vieira (CEO, WTM, Brasil).
- Chile: Julia Margarita Altamirano Santibáñez (Jefe del Departamento de Impuestos Indirectos, Chile), Luis Aguirre Pérez (Subdirección Normativa, Servicio de Impuestos Internos, Chile) e Isaac Ariel Schlapnik Fuenzalida (Servicio de Impuestos Internos, Chile).
- Colombia: Luis Orlando Sanchez (Partner, EY, Colombia) y Zulay Arevalo Garcia (Gerente de Impuestos del Latin American Business Center, EY, Colombia).
- Costa Rica: Fabio Salas (Partner Tax & Legal, Deloitte Costa Rica).
- Ecuador: Verónica Peña (Socia de Impuestos, BDO Ecuador).
- Guatemala: Walter Martinez (Partner, Deloitte Guatemala) y Katherin García Castillo (Tax and Global Trade Manager, Deloitte Guatemala).
- México: Ricardo Fernández de Arellano Martín (Asociado principal, Garrigues México) y Raúl Figueroa Díaz (Tax Attorney, Garrigues México).
- República Dominicana: César Joel Peña (Senior Manager, International Tax & Transaction Services, EY República Dominicana), Ruth de los Santos (Directora General de Política y Legislación Tributaria, Ministerio de Hacienda, República Dominicana), Mariam Ortiz Sánchez (Subdirectora de la Dirección General de Política y Legislación Tributaria, Ministerio de Hacienda, República Dominicana), Jackeline Dietsch (Gerente de Regímenes Especiales de la DGII, República Dominicana).
- Uruguay: María Noel Vidal (Directora del Departamento de Impuestos y Legal, PwC, Uruguay) y Mariana Ferreira (Gerente de Inteligencia Competitiva, UruguayXXI).



## Índice

<b>Resumen</b> .....	9
<b>Introducción</b> .....	17
A. Objetivo y metodología.....	18
B. Situación regional .....	19
C. Propuestas .....	21
<b>I. Análisis comparativo</b> .....	23
A. Procedimiento para exportar.....	23
B. Servicios gravados y no gravados a nivel local, implicancia en la exportación .....	24
C. IVA en la exportación de servicios.....	26
1. Territorialidad.....	26
2. Aplicación según modos de exportación.....	28
3. Recuperación de los saldos a favor del IVA compras .....	28
D. Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	30
E. Incentivos y regímenes especiales .....	38
F. Importación de servicios.....	41
1. Servicios digitales .....	43
<b>II. Brasil</b> .....	45
A. Introducción.....	45
B. Condiciones para exportar servicios .....	47
C. Procedimiento para ser exportador .....	48
D. Situación de los impuestos aplicados en la exportación de servicios .....	48
E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	52
F. Situación de los impuestos aplicados en la importación de servicios .....	53
<b>III. Chile</b> .....	57
A. Procedimiento para ser exportador .....	57
B. Condiciones para exportar servicios .....	58
C. Situación del IVA en la exportación de servicios .....	58

D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	59
E.	Beneficios fiscales que se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	60
F.	Situación del IVA e Impuesto Adicional en la importación de servicios .....	61
<b>IV.</b>	<b>Colombia</b> .....	<b>63</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	63
B.	Condiciones para exportar servicios .....	64
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	64
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	65
E.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	66
F.	Situación del IVA e IR en la importación de servicios .....	68
<b>V.</b>	<b>Costa Rica</b> .....	<b>69</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	69
B.	Condiciones para exportar servicios .....	70
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	70
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	71
E.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	71
F.	Situación del IVA, IR e ISD en la importación de servicios .....	73
<b>VI.</b>	<b>Ecuador</b> .....	<b>75</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	75
B.	Condiciones para exportar servicios .....	76
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	76
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	77
E.	Situación del Impuesto de Salida de Divisas (ISD) en la exportación de servicios .....	78
F.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	79
G.	Situación del IVA, IR e ISD en la importación de servicios .....	80
<b>VII.</b>	<b>Guatemala</b> .....	<b>81</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	81
B.	Condiciones para exportar servicios .....	81
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	82
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	83
E.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	84
	1. Régimen de Maquila .....	84
	2. Régimen de Zona Libre .....	85
F.	Situación del IVA e IR en la importación de servicios .....	86
<b>VIII.</b>	<b>México</b> .....	<b>87</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	87
B.	Condiciones para exportar servicios .....	88
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	88
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	89
E.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	90
F.	Situación del IVA e IR en la importación de servicios .....	91
<b>IX.</b>	<b>República Dominicana</b> .....	<b>93</b>
A.	Procedimiento para ser exportador .....	93
B.	Condiciones para exportar servicios .....	94
C.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	94
D.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	95
E.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	96
F.	Situación del IVA e IR en la importación de servicios .....	97

<b>X.</b>	<b>Uruguay</b> .....	99
A.	Procedimiento para ser exportador .....	99
B.	Situación del IVA en la exportación de servicios .....	100
C.	Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios .....	101
D.	Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios .....	102
E.	Situación del IVA e IR en la importación de servicios .....	104
<b>XI.</b>	<b>Conclusiones</b> .....	107
<b>XII.</b>	<b>Propuestas</b> .....	109
	<b>Bibliografía</b> .....	111

## Cuadros

Cuadro 1	Países del estudio: procedimientos para exportar .....	24
Cuadro 2	Países del estudio: requisitos para que un servicio sea considerado de exportación .....	27
Cuadro 3	Países del estudio: situación del IVA según modos de suministro .....	29
Cuadro 4	Países del estudio: tasas del IR y tipo de sistema fiscal, para las personas físicas y jurídicas .....	31
Cuadro 5	Países del estudio: mecanismos para la reducción o eliminación de la doble imposición .....	31
Cuadro 6	Países del estudio: ADT suscritos con economías regionales y extrarregionales .....	32
Cuadro 7	Países del estudio: situación del IVA en la exportación de servicios .....	34
Cuadro 8	Países del estudio: situación del IVA en la importación de servicios .....	35
Cuadro 9	Países del estudio: situación del IR en la exportación de servicios .....	36
Cuadro 10	Países del estudio: situación del IR en la importación de servicios .....	37
Cuadro 11	Países del estudio: incentivos y regímenes especiales para la exportación de servicios .....	40
Cuadro 12	Países del estudio: IVA, IR y otros impuestos en la importación de servicios, según modos .....	41
Cuadro 13	Impuestos y contribuciones en las exportaciones de servicios .....	51
Cuadro 14	Impuestos y contribuciones a la importación de servicios .....	55
Cuadro 15	Brasil: Impuestos y contribuciones en servicios .....	56
Cuadro 16	Impuestos a la importación de servicios .....	62
Cuadro 17	Impuestos a la importación de servicios .....	68
Cuadro 18	Impuestos a la importación de servicios .....	74
Cuadro 19	Impuestos a la importación de servicios .....	80
Cuadro 20	Impuestos a la importación de servicios .....	86
Cuadro 21	Impuestos a la importación de servicios .....	92
Cuadro 22	Impuestos a la importación de servicios .....	97
Cuadro 23	Impuestos a la importación de servicios .....	105

## Diagramas

Diagrama 1	Modos de prestación de servicios .....	18
Diagrama 2	Metodología empleada en el estudio .....	19
Diagrama 3	Mecanismos para evitar la doble tributación .....	20
Diagrama 4	Tipos de incentivos para promover las exportaciones .....	20
Diagrama 5	Propuestas para abordar el desafío de la regulación del comercio de servicios .....	21
Diagrama 6	Países del estudio: tasas del IVA aplicable a los servicios .....	25
Diagrama 7	Tipos de incentivos y regímenes especiales .....	38
Diagrama 8	Países del estudio: tratamiento del IVA e IR en la importación de servicios .....	42
Diagrama 9	Aplicación del IVA a los servicios digitales .....	43

Diagrama 10	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	48
Diagrama 11	Procedimiento para exportar servicios.....	48
Diagrama 12	Beneficios fiscales.....	53
Diagrama 13	Procedimiento para exportar servicios.....	58
Diagrama 14	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	58
Diagrama 15	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	59
Diagrama 16	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	60
Diagrama 17	Beneficios fiscales.....	61
Diagrama 18	Procedimiento para exportar servicios.....	64
Diagrama 19	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	64
Diagrama 20	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	65
Diagrama 21	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	66
Diagrama 22	Beneficios fiscales.....	67
Diagrama 23	Procedimiento para exportar servicios.....	69
Diagrama 24	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	70
Diagrama 25	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	71
Diagrama 26	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	71
Diagrama 27	Beneficios fiscales.....	73
Diagrama 28	Procedimiento para exportar servicios.....	75
Diagrama 29	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	76
Diagrama 30	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	77
Diagrama 31	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	78
Diagrama 32	ISD en la exportación de servicios.....	79
Diagrama 33	Beneficios fiscales.....	80
Diagrama 34	Procedimiento para exportar servicios.....	81
Diagrama 35	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	82
Diagrama 36	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	83
Diagrama 37	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	84
Diagrama 38	Beneficios fiscales.....	85
Diagrama 39	Procedimiento para exportar servicios.....	87
Diagrama 40	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	88
Diagrama 41	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	89
Diagrama 42	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	90
Diagrama 43	Beneficios fiscales.....	91
Diagrama 44	Procedimiento para exportar servicios.....	93
Diagrama 45	Condiciones para ser una exportación de servicios.....	94
Diagrama 46	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	95
Diagrama 47	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	95
Diagrama 48	Beneficios fiscales.....	96
Diagrama 49	Procedimiento para exportar servicios.....	99
Diagrama 50	Temas de IVA en la exportación de servicios.....	100
Diagrama 51	Herramientas para enfrentar la doble tributación .....	101
Diagrama 52	Beneficios fiscales.....	104

## Acrónimos

ACC	Anticipo de Contrato de Cambio
ACE	Anticipo de Divisas Entregadas
ADT	Acuerdo de Doble Tributación
AGCS	Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios
AGEXPORT	Asociación Guatemalteca de Exportadores
All	Acuerdo sobre Intercambio de Información
ALES	Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios
ANII	Agencia Nacional de Investigación y Desarrollo (Uruguay)
BNDES	Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social
BONT	Baja o Nula Tributación
BPO	Externalización de Procesos de Negocios
BPS	Banco de Previsión Social (Uruguay)
BRL	Real brasileño
CAECR	Clasificación de Actividades Económicas de Costa Rica
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CGSN	Comité Gestor del Simples Nacional
CIDE	Contribución de Intervención en el Dominio Económico
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
CNPJ	Registro Nacional de Persona Jurídica
COFINS	Contribución de Financiamiento de la Seguridad Social
COPSI	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
CPC	Clasificación Central de Productos
CPT	Comité de Política Tributaria
CRC	Colón costarricense
CSSL	Contribución Social sobre el Lucro Líquido
CTI	Ciencia, Tecnología y la Innovación
DANE	Departamento Administrativo Nacional de Estadística (Colombia)
DAS	Documento de Cobro del Simples Nacional
DGI	Dirección General Impositiva (Uruguay)
DGII	Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana)
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia)
DOF	Diario Oficial de la Federación
DUS	Documento Único de Salida
DUSSI	Documento Único de Salida Simplificado
DUT	Decreto Único Tributario en Materia Fiscal
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EIRELI	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
EMT	Empresa de Menor Tamaño
EP	Establecimiento Permanente
FDC	Fondo para el Desarrollo Cinematográfico
FEDEXPOR	Federación Ecuatoriana de Exportadores
FEL	Factura Electrónica en Línea
FFC	Fondo Fílmico (Colombia)
GAM	Gran Área Metropolitana

GAMA	Gran Área Metropolitana Ampliada
GATS	Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios
GMN	Grupos Multinacionales
I+D+i	Investigación, Desarrollo e Innovación
IBS	Impuesto sobre Bienes y Servicios
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IED	Inversión Extranjera Directa
IEES	Índice de Elegibilidad Estratégica para Empresas de Servicios
IMEBA	Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicio de Exportación
IOF	Impuesto sobre Operaciones Financieras
IR	Impuesto sobre la Renta
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRNR	Impuesto a la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto de Renta de Personas Físicas
IRPJ	Impuesto de Renta de Personas Jurídicas
IRRF	Impuesto de Renta Retenido en la Fuente
ISD	Impuesto a la Salida de Divisas
ISSQN	Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza
ITBIS	Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios
IUSC	Impuesto Único de Segunda Categoría
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAT	Ley de Actualización Tributaria
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
LTDA	Sociedad Limitada
MEI	Microempresario Individual
MinCIT	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia
MTSS	Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de Uruguay
MXN	Peso mexicano
NIT	Número de Identificación Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
P2B	Particular a Empresa
PI	Parque Industrial
PIB	Producto Interno Bruto
PIS	Programa de Integración Social
PROCOMER	Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica
PROEX	Programa de Financiamiento de Exportaciones
PVSS	Plan Vallejo de Servicios
PyME	Pequeña y Mediana Empresa
RECAP	Régimen Especial de Adquisición de Bienes de Capital para Empresas Exportadoras
REDESIM	Red Nacional para la Simplificación del Registro y Legalización de Empresas y Negocios
REPES	Régimen Fiscal Especial para la Plataforma de Exportación de Servicios de Tecnología de la Información
RFB	Receita Federal do Brasil
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RNC	Registro Nacional de Contribuyentes (República Dominicana)
RUC	Registro Único de Contribuyentes
RUT	Rol Único Tributario (Chile)
RUT	Registro Único Tributario (Colombia)

RZF	Régimen de Zonas Francas
SA	Sociedad Anónima
SAS	Sociedad por Acciones Simplificadas
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria (Guatemala)
SAT	Servicio de Administración Tributaria (México)
SEADDEX	Sistema Web para las Exportaciones
SEBRAE	Servicio Brasileño de Apoyo a las Micro y Pequeñas Empresas
SIE	Sistema Informático Electrónico de Devoluciones y Compensaciones
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chile)
SIMPLE	Régimen Simple de Tributación
SLU	Sociedad de Responsabilidad Limitada
SNA	Servicio Nacional de Aduanas (Chile)
SPED	Sistema Público de Contabilidad Digital
SRI	Servicio de Rentas Internas (Ecuador)
SRIAM	Sistema Regional de Información y Armonización Metodológica
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
SS	Sociedad Simple
TI	Tecnologías de la Información
TIC	Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
TIDIS	Títulos de Devolución de Impuestos
TLC	Tratado de Libre Comercio
UF	Unidad de Fomento (Chile)
UI	Unidad Indexada
USD	Dólar estadounidense
UVT	Unidad de Valor Tributario
VUPE	Ventanilla Única para las Exportaciones
ZDEEP	Zonas de Desarrollo Económico Especial Públicas
ZEDE	Zonas Especiales de Desarrollo Económico
ZF	Zona Franca
ZOLIC	Zona Libre Santo Tomás de Castilla (Guatemala)



## Glosario

Acuerdo de Doble Tributación (ADT)	Tratado internacional que contiene medidas destinadas a evitar, aliviar y/o eliminar la doble imposición internacional. También se los denomina Convenio para evitar la Doble Imposición y Tratado de Doble Tributación.
Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS)	Conocido por sus siglas en inglés (GATS), es un tratado internacional de la OMC, surgido en 1995 como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay, y con el fin de extender el sistema de comercio multilateral al sector de los servicios.
Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU)	Código que cataloga las actividades económicas, cada una con un código alfanumérico, utilizado con el propósito de reunir y difundir datos estadísticos.
Modo 1 o Comercio transfronterizo	Los servicios se suministran desde el territorio de un país al territorio de otro.
Modo 2 o Consumo en el extranjero	Los servicios se suministran en el territorio de un país a consumidores no residentes, que se ha trasladado temporalmente para su consumo.
Modo 3 o Presencia comercial	Los servicios se suministran por un proveedor de servicios de un país mediante la presencia comercial en el territorio de cualquier otro Estado.
Modo 4 o Presencia de personas físicas	Los servicios se suministran en el territorio de un país, por un proveedor no residente, que se traslada temporalmente para tal fin.
IR	Tributo que grava las utilidades de las personas físicas y jurídicas.
IVA	Impuesto que grava el valor añadido o agregado de un producto o servicio en las distintas fases de su producción.
Microsourcing	Modelo de negocio consistente en el trabajo remoto, distribuido en pequeñas células (e incluso de manera individual), y diversificado en diferentes locaciones, a gran escala y en función de relaciones de largo plazo.
Principio de territorialidad	Implica que los residentes y empresas que operan en un determinado país solo pagan impuestos por las actividades desarrolladas dentro de ese territorio nacional.
Servicios digitales	Son los prestados en línea al usuario y que éste solo puede usar a través de un dispositivo digital.
Servicios profesionales	Sector que proporciona funciones técnicas o únicas, que realizan trabajadores independientes o empresas especializadas en este tipo de servicios.
Crédito fiscal	Suma deducida del monto total que un contribuyente debe al Estado.
Tax Holiday	Incentivos de reducción o eliminación de impuestos a las empresas durante un determinado período de tiempo.
Zona Franca	Área geográfica acotada de libre comercio, regulada según la ley por las instituciones fiscales de un país, en el interior de la cual no rigen los derechos de aduana vigentes para el resto del territorio nacional.



## Resumen

El estudio identifica desafíos fiscales para los exportadores de servicios en la región, como el pago de impuestos como el IVA y la doble tributación en el Impuesto sobre la Renta (IR).

El estudio busca, además de ser un insumo de referencia para los hacedores de política y organismos de promoción de la región, constituirse en un instrumento para las empresas de este dinámico sector. Asimismo, este documento se entiende como una herramienta viva, no solo para sumar a otros países, sino también para actualizarlo en función de cambios regulatorios y/o nuevas interpretaciones.

Se evidencia una heterogeneidad en la legislación regional, en especial en la importación de servicios, aunque con puntos de convergencia como los procedimientos de exportación de servicios. En general, los países exoneran el IVA en los servicios exportados (por modo 1). La recuperación del IVA en compras relacionadas con la exportación es posible en algunas situaciones.

En materia de IR, coexisten diversas tasas (en general, variables según se trata de personas físicas o jurídicas) y sistemas de renta (territorial o mundial). En este sentido, la doble tributación es, en la actualidad, uno de los principales retos que afectan a los exportadores de servicios y, por consiguiente, a la competitividad de la región. Esto ocurre, en la práctica, por el desconocimiento sobre la legislación tributaria, ya sea la propia o la del país importador. A ello se suma la ausencia de normativa local (*tax credit*) que permita enfrentar este desafío en el país del exportador, sea a través de un crédito fiscal o debitarlo como gasto.

Se propone un plan de facilitación que incluya la creación de un espacio formal para la discusión y generación de consensos respecto de las propuestas presentadas entre CEPAL, ALES y los países involucrados, con el objetivo de lograr una armonización regional que beneficie a los exportadores de servicios y promueva el desarrollo económico en la región.



## Introducción

El comercio internacional de servicios está adquiriendo cada vez mayor relevancia estratégica para el desarrollo de los países. Motivados por una serie de factores, entre ellos el avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) y, en particular, lo que se ha denominado intangibilización de la economía (tanto del sector manufacturero como del agropecuario e, incluso, en el propio sector), los servicios son los que tienen la mayor participación en el producto interno bruto (PIB), empleo, inversión extranjera directa (IED) y en el crecimiento del comercio internacional. Todo lo cual continuará robusteciéndose en los próximos años.

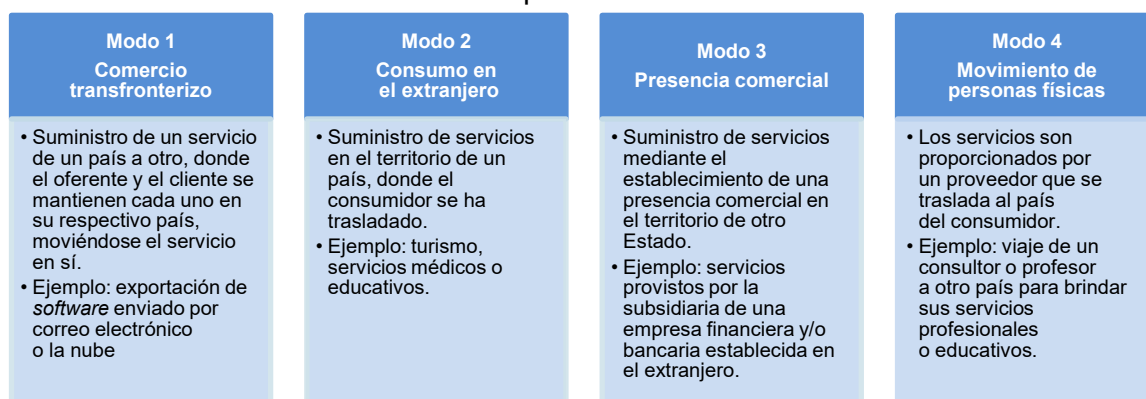
En este contexto, diversos países de América Latina y el Caribe han diseñado estrategias de internacionalización o se encuentran en ese proceso. Su objetivo es priorizar sectores en la oferta exportable y poner en práctica programas y negociaciones internacionales con vistas al apuntalamiento del sector.

Además, la diversidad en las modalidades de exportación de servicios (Diagrama 1) en términos del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS), y las nuevas herramientas que ofrecen las TICs a través de la nube han facilitado a las compañías participar en el mercado global de servicios.

De todos modos, persisten una serie de factores que afectan la proyección internacional de los prestadores de servicios, entre ellos el desconocimiento sobre qué impuestos son aplicados en la comercialización internacional de servicios, así como la falta de información sobre cuáles son los incentivos financieros disponibles en cada uno de los países.

En esta línea, en algunos países, los prestadores de servicios aún tienen que exportar impuestos internos (IVA). En particular, muchos deben hacer frente a dobles deducciones impositivas en cuanto al Impuesto sobre la Renta (IR). Esto ocurre incluso donde hay acuerdos internacionales para evitar esas situaciones, lo cual es resultado de interpretaciones unilaterales de las autoridades fiscales respecto a estos convenios. En algunos casos, ni siquiera está disponible cómo es el proceso o normativa de exportación de servicios. Todo ello, en ocasiones, conduce a caer de manera involuntaria en ilicitudes flagrantes.

**Diagrama 1**  
**Modos de prestación de servicios**



Fuente: Elaboración propia sobre la base del GATS.

En suma, la multiplicidad de posibilidades para prestar servicios al exterior, estimulada por la aparición de modelos de negocios disruptivos, producto de las nuevas tecnologías, está generando una brecha cada vez mayor entre la realidad del mercado y las regulaciones de los países (a menudo formuladas para un comercio tradicional de bienes).

Si a lo anterior se le suma la posibilidad de constituir empresas en jurisdicciones remotas y los nuevos modelos de negocios/trabajo entre empresas y profesionales a nivel internacional, llamados relaciones P2B o *microsourcing* (Peña Capobianco, 2021), hace que la creación de regulaciones claras y simples, e interpretaciones alineadas con los objetivos que se quieren perseguir, sean claves para atraer y retener empresas innovadoras en cada uno de los países y dar así seguridad jurídica a los contribuyentes.

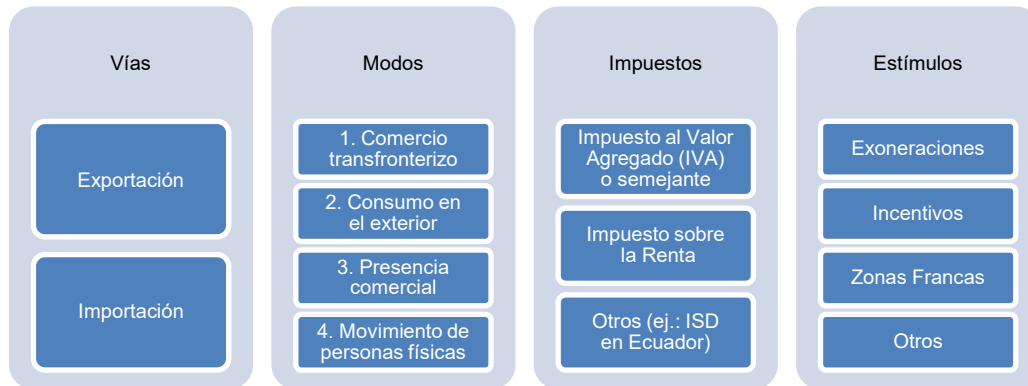
## A. Objetivo y metodología

El estudio busca, además de ser un insumo de referencia para los hacedores de política y organismos de promoción de la región, constituirse en un instrumento para las empresas interesadas en ingresar o que se encuentren operando en este dinámico sector. Asimismo, este documento se entiende como una herramienta viva, no solo para sumar a otros países, sino también para actualizarlo en función de cambios regulatorios y/o nuevas interpretaciones.

El primer objetivo es identificar el proceso que se tiene que seguir para exportar servicios. Acto seguido, un segundo busca analizar cómo afectan el IVA y el IR, tanto en la exportación como en la importación de servicios. El tercero es examinar cuáles son los principales incentivos que se disponen en la región a fin de estimular el sector. A la luz de ello, el cuarto es estudiar, de forma comparativa, la regulación aplicable en nueve países (Brasil, Costa Rica, México, Colombia, Chile, Ecuador, Guatemala, República Dominicana y Uruguay) y presentar sugerencias de mejora que aborden los desafíos detectados.

Respecto de la metodología, en primer lugar, se recurrió a entrevistas con actores claves en cada uno de los países considerados. Asimismo, se revisaron fuentes secundarias, en particular la regulación específica, la que en todos los casos está desperdigada en diferentes instrumentos y con distintos alcances, por lo que su compaginación ha sido el principal desafío.

**Diagrama 2**  
**Metodología empleada en el estudio**



Fuente: Elaboración propia.

## B. Situación regional

Al analizar de manera comparada la legislación regional, se pone de relieve la gran heterogeneidad de realidades, aunque con ciertos puntos de contacto en algunos casos específicos. Por ejemplo, en lo atinente al procedimiento para exportar, aun con diferencias sustanciales (tanto en materia de definiciones legales, procedimientos y organismos intervinientes), se requiere disponer de una empresa formalmente constituida, en algunos países existe un registro de exportador (opcional o preceptivo), se necesita identificarse sobre la base de un nomenclador y emitir una factura idéntica a las del mercado local, pero sin incluir IVA.

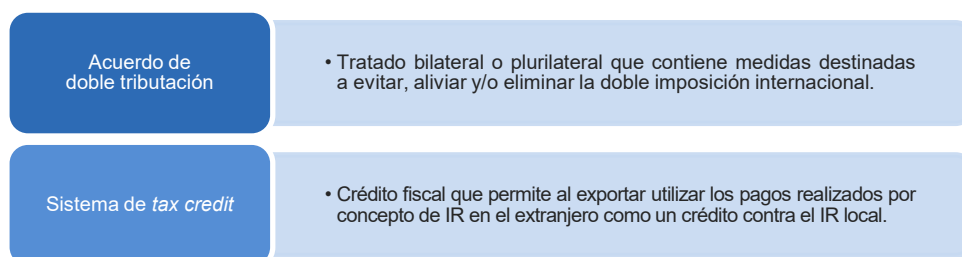
Respecto del IVA, como regla se establece que las actividades de servicios están gravadas con la tasa general de este impuesto, considerándose algunas no gravadas. De igual manera y de cara a otorgar una mayor competitividad internacional al sector, está extendida la práctica de no gravar o exonerar de dicho impuesto a las exportaciones en modo 1 y, en general, los exportadores pueden recuperar el IVA compras si se trata de actividades afectas a IVA.

En materia de IR, coexisten diversas tasas (en general, variables según se trata de personas físicas o jurídicas) y sistemas de renta (territorial o mundial). En este sentido, la doble tributación es uno de los principales retos que afectan a los exportadores de servicios y, por consiguiente, a la competitividad de la región. Esto ocurre, en la práctica, por el desconocimiento sobre la legislación tributaria, ya sea la propia o la del país importador. A ello se suma la ausencia de normativa local (*tax credit*) que permita enfrentar este desafío en el país del exportador.

Una de las soluciones puestas en práctica en la región para abordar este reto son los Acuerdos de Doble Tributación (ADT); pero también existen otros mecanismos unilaterales, por ejemplo, los *tax credit*, en caso de haber ya pagado en el exterior por el mismo concepto. Tal sistema es relevante cuando el país del exportador no ha suscrito un ADT con el del importador.

Mientras que los ADT son convenios, entre dos o más países, para definir dónde corresponde el pago del IR; los *tax credit* permiten a los exportadores utilizar los pagos realizados por concepto de este impuesto en el extranjero como un crédito contra ese mismo impuesto en su país de residencia. Si bien es una herramienta útil, no es del todo eficiente, dado que la empresa asume un costo financiero importante, debido a que el descuento se realizará en la próxima declaración anual de la renta.

**Diagrama 3**  
**Mecanismos para evitar la doble tributación**



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la legislación de los países considerados.

De cara a impulsar el desarrollo sectorial, los países analizados han implementado una amplia gama de programas de incentivos, entre ellos se encuentran las Zonas Francas y *Tax Holidays*, entre otros.

**Diagrama 4**  
**Tipos de incentivos para promover las exportaciones**



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la legislación de los países.

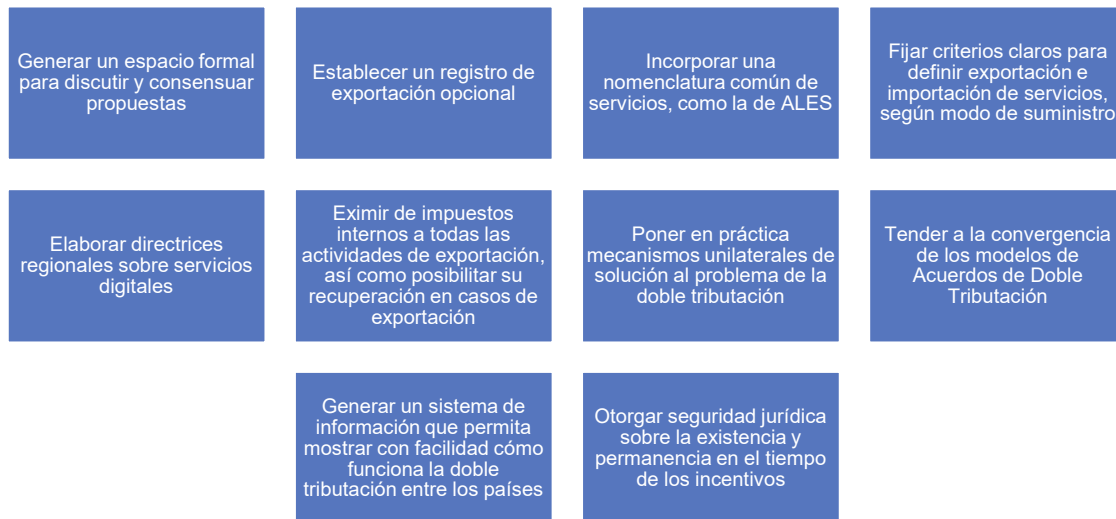
En lo que refiere a la importación de servicios, y servicios digitales, se trata de una modalidad aún menos considerada en la regulación de los países analizados. Por lo tanto, existen normas muy diversas respecto a la aplicabilidad del IVA y del IR.

### C. Propuestas

En este contexto de heterogeneidad, el desarrollo armónico del comercio internacional de servicios en los países pasa por definir el sector como una política de Estado que trascienda los cambios de gobiernos. Asimismo, es necesario comprender que para su despegue se necesita de un ecosistema integral, y no de una o dos medidas puntuales del punto de vista fiscal. En tercer lugar, se deben crear condiciones que posibiliten la conformación de una masa crítica de emprendedores disruptivos, proveedores locales con estándares internacionales y la captación de empresas multinacionales; así como la disponibilidad de talento e infraestructura adecuada, entre otros (Peña Capobianco, 2021).

En función de lo anterior, CEPAL y ALES ofrecen el marco institucional propicio a fin de abordar el desafío que plantea la regulación del comercio de servicios. Para ello, será fundamental llevar a cabo un trabajo que debería incluir once líneas de acción. Primero, generar un espacio formal, a los efectos de discutir y consensuar propuestas. Segundo, establecer un registro de exportación opcional. Tercero, incorporar una nomenclatura común de servicios, como la de ALES. Cuarto, fijar criterios claros para la exportación e importación de servicios, según modos de suministro. Quinto, elaborar directrices regionales sobre los servicios digitales. Sexto, eximir de impuestos internos a todas las actividades de exportación y posibilitar, en todos los casos, la recuperación de estos en el proceso de exportación. Séptimo, poner en práctica mecanismos unilaterales de solución al problema de doble tributación. Octavo, tender a la convergencia de los modelos de ADT. Noveno, generar un sistema de información que muestre con facilidad cómo funciona la doble tributación entre los países, con la posibilidad de conocer el porcentaje de retención en cada caso (para ello es posible aprovechar el SRIAM de ALES). Para finalizar, decimo, en relación con los incentivos, la clave está en la seguridad jurídica de su existencia y permanencia en el tiempo, complementado con la disponibilidad de los otros factores del ecosistema.

**Diagrama 5**  
**Propuestas para abordar el desafío de la regulación del comercio de servicios**



Fuente: Elaboración propia.



## I. Análisis comparativo

En los próximos apartados se hará referencia a la incidencia de los principales impuestos, la normativa aplicable e incentivos en el comercio internacional de servicios en los países objeto de estudio.

### A. Procedimiento para exportar

La manera de exportar servicios desde los países analizados difiere considerablemente. Además de tener distintas definiciones legales, los procedimientos y organismos intervinientes en la operación también son disímiles.

En Chile, por ejemplo, Aduanas se destaca por su participación central en el sistema que regula las exportaciones de servicios y, por consiguiente, existe un documento aduanero (Documento Único de Salida – DUS) que acompaña la factura de exportación. En el resto de los países, son las normas y administraciones tributarias las que regulan la actividad de exportación de servicios, por tanto, la documentación que formaliza la transacción es la factura.

Primero, existen diferencias en las formalidades para constituirse como empresa según la normativa de las autoridades fiscales de cada jurisdicción, así como la posibilidad u obligatoriedad de hacer los trámites de forma virtual, y la emisión de facturas también por esa vía, lo cual no ha sido el objetivo de este estudio. Segundo, cabe destacar al menos tres puntos de interés del proceso de exportación de servicios en los países analizados, a saber:

- i) En algunos países existe un registro de exportador, preceptivo (Colombia) u opcional (Costa Rica y Guatemala) que asociado con la posibilidad de acceder a determinados incentivos (poder solicitar la exención de IVA para la compra de insumos en la exportación en Costa Rica; o acceder a la devolución de los saldos a favor de IVA en el régimen especial electrónico en Guatemala).
- ii) En general, se requiere que la empresa se identifique con una actividad específica en función de un nomenclador, sea este CIU o CPC. En Chile, SNA utiliza una adaptación del nomenclador consensuado a nivel regional en el marco de ALES. Así, este país es el único de la región que mantiene una clasificación para servicios de exportación similar a un sistema armonizado como el que opera en el comercio de mercancías.

- iii) Respecto a la factura, la mayoría de las veces es la misma (Brasil, Colombia, Ecuador, México y Uruguay) del mercado local, en la cual no se incluye el IVA y luego, en la declaración de impuestos, se especifica que son ventas de exportación. En otros casos como en Chile y Costa Rica sí se exige una factura de exportación.

**Cuadro 1**  
**Países del estudio: procedimientos para exportar**

	Registro como empresa	Registro como exportador	Factura
Brasil	<i>Receita Federal</i>	No	Solo están disponibles las facturas municipales, expresadas en reales y no existe factura específica de exportación
Chile	SII	Los servicios considerados como exportación, en la nomenclatura de ALES, por el SNA podrán acceder a devolución del Iva compras y <i>tax credit</i> .	Factura de exportación para los modos 1, 2 y 4; y DUS para modo 1
Colombia	DIAN	Preceptivo	Las facturas son las mismas que para el mercado local, solo que no se establece IVA
Costa Rica	Ministerio de Hacienda	Optativo, para poder comprar insumos exentos de IVA	Factura electrónica de exportación
Ecuador	SRI	No	Es la misma factura, señalando IVA 0%
Guatemala	SAT	Optativo, para solicitar devolución de saldos a favor de IVA en el régimen especial electrónico.	La misma factura, solo se marca que es de exportación y no aplica IVA
México	SAT	No	La misma factura, no se desglosa el IVA
República Dominicana	DGII	No	Comprobante de exportación sin ITBIS
Uruguay	DGI	No	Misma factura que para el mercado local (consumidor final), en la cual no se incluye IVA

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

## B. Servicios gravados y no gravados a nivel local, implicancia en la exportación

A nivel doméstico, las actividades comerciales (entre ellas, las prestaciones de servicios) se encuentran gravadas con impuestos indirectos, como el IVA. La única excepción se da con Brasil que, a falta de un único tributo, cuenta con tres asimilables (PIS, COFINS y ISSQN).

En general, coexisten en las economías analizadas una tasa general de IVA que oscila entre 12% (Guatemala) y 22% (Uruguay). Y donde se aplica la tasa 0% en segmentos específicos, (como la educación o salud). Es de señalar que las legislaciones de los países tienen definiciones divergentes respecto a lo que se entiende por servicios no afectos a IVA, exentos, tasa 0% o excluidos, por lo cual, a los fines de este estudio, se entenderán como conceptos homólogos, aunque en cada jurisdicción no lo sean, debido a que la aplicación práctica de uno u otro concepto tendrá una repercusión distinta dependiendo de las circunstancias.

En principio, la normativa fiscal de los países establece que las actividades de servicios están gravadas con la tasa general de IVA, considerando algunos sectores no gravados.

**Diagrama 6**  
Países del estudio: tasas del IVA aplicable a los servicios



**Brasil**

- PIS: 0,65% / 1,65%
- COFINS: 3% / 7,60%
- ISSQN: entre 2% y 5%



**Chile**

- 19% Régimen General
- 0% Servicios exentos: los de exportación, sociedades profesionales, educación, etc.



**Colombia**

- 19% Régimen General
- 0% Servicios excluidos: servicios de salud, educación, etc
- 0% Servicios exentos: los de exportación, etc



**Costa Rica**

- 13% Régimen General
- 4% Servicios de salud privada
- 2% primas de seguros personales
- 0% educación privada



**Ecuador**

- 15% Régimen General
- 0% Segmentos específicos (salud y educación, entre otros)



**Guatemala**

- 12% Régimen General
- 0% Segmentos específicos (educación y reaseguros, entre otros)



**México**

- 16% Régimen General
- 0% Segmentos específicos (enseñanza, servicios de medicina, transporte marítimo internacional de bienes)



**República Dominicana**

- 18% Régimen General
- 0% Segmentos específicos (servicios educativos y culturales, salud, servicios financieros, seguros, etc.)



**Uruguay**

- 22% Régimen General
- 10% productos y servicios específicos (hotelería)
- Exonerado (intermediación financiera, distribución de películas para la exhibición en salas de cine)

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país. Imágenes de Pixabay bajo licencia Creative Commons CCo.

La situación interna del IVA en los países no es banal, puesto que tiene repercusiones prácticas en la exportación, en particular en la posibilidad de recuperar el IVA compras o del proceso de exportación. Ya que si el servicio es no afecto al IVA en el mercado local, no es posible recuperar el IVA compras o de los insumos y actividades utilizadas en la exportación.

## C. IVA en la exportación de servicios

La mayor parte de los países de la región, debido a que los servicios en el plano interno están gravados con impuestos indirectos (IVA), han establecido un marco normativo para otorgar mayor competitividad internacional a los proveedores, a través de no gravar con IVA a las prestaciones que se realicen a no residentes. Incluso, en algunas situaciones, los exportadores pueden recuperar los saldos a favor por el IVA compras, o sea, aquel generado por la adquisición de bienes o servicios empleados en el proceso de exportación, lo cual es clave, en particular, cuando se trata de empresas que están 100% abocadas a la exportación.

No obstante, la normativa de los países difiere de manera sustancial. Además, la mayoría de las veces se apartan de los conceptos convenidos a nivel internacional en el marco del GATS y, con ello, ciertos modos de exportaciones de servicios pueden verse recargados con impuestos indirectos. Esto termina por afectar la competitividad del sector o incentiva a los proveedores locales a desplazarse para prestar servicios en el país donde reside el cliente, realizarlo de manera informal o abrir empresas en jurisdicciones más amigables.

Si bien se presentan algunas semejanzas en la normativa (por ejemplo, la exigencia de que el servicio sea aprovechado en el exterior para considerarlo de exportación), en general difieren en aspectos que pueden ser relevantes a la hora de exportar.

### 1. Territorialidad

El principio rector del IVA es la territorialidad. En función de este, el modo 4 no debería estar afecto al impuesto, ya que es una actividad realizada en otro país. En cualquier caso, podría ser un tema de prueba para verificar que la prestación se llevó a cabo en otra jurisdicción. De todas formas, en la práctica, este principio es vulnerado o al menos interpretado con ciertas diferencias por las distintas autoridades fiscales. Por ejemplo, en Guatemala, a pesar de ser un sistema territorial la autoridad fiscal entiende que en modo 4 se debe facturar con IVA porque es provisto por un domiciliado en ese país.

También, existe un grupo de países para cuya legislación no es suficiente con que sea provisto desde el país a un no residente, sino que se agregan otros requerimientos. En Brasil se exige que el servicio debe comenzar en el país y alcanzar su resultado en el exterior; y a veces, también se requiere verificar el ingreso de divisas al país. En Colombia, se solicita que el servicio sea prestado en el país y utilizado exclusivamente en el extranjero, que la operación no tenga vinculación con personas o empresas locales, además se deberá conservar los documentos que acrediten la exportación. En Ecuador, el exportador debe estar domiciliado o ser residente en el país; el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en Ecuador; el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en Ecuador; el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en Ecuador. En Guatemala, se exige que el servicio debe ser prestado en el territorio de Guatemala; el usuario final tiene que ser un no residente y no domiciliado en el país; el servicio debe destinarse solo a ser utilizado en el exterior; y el pago realizado debe haberse negociado conforme a la legislación cambiaria vigente. En República Dominicana, el servicio debe ser prestado desde el territorio dominicano; utilizado y consumido en el exterior; el consumidor, ser persona física o jurídica, sin domicilio ni residencia en el país; y el pago debe darse con una renta de fuente extranjera, sin afectar renta ni gastos locales.

En el caso de Uruguay y México solo se consideran actividades de exportación las que se mencionan de manera específica y en las condiciones señaladas por la regulación. Por ejemplo, en México, la venta debe ser desde un residente a un no residente; el uso, goce temporal o aprovechamiento debe darse en el extranjero; y en las actividades específicas señaladas de forma taxativa.

En este país además aclara qué se entiende por **aprovechados en el extranjero**, lo que comprende tanto los servicios que se presten en el territorio nacional (modo 1) como los que se proporcionen en el extranjero (modo 4): 1) cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, y 2) siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

**Cuadro 2**  
**Países del estudio: requisitos para que un servicio sea considerado de exportación**

Brasil	<ul style="list-style-type: none"> <li>La operación se realiza desde el mercado interno, con sus medios disponibles en el territorio nacional, para atender una demanda a ser satisfecha en otro mercado, en el exterior, a favor de un prestatario que opera como tal en ese otro mercado.</li> <li>Además, las leyes del PIS y del COFINS coinciden en que, además de contemplar el requerimiento de que los efectos del servicio se den en el exterior, la exportación debe representar un ingreso de divisas al país.</li> </ul>
Chile	<ul style="list-style-type: none"> <li>Para servicios prestados en modo 1: El servicio debe realizarse en todo o en parte con la modalidad de comercio transfronterizo; debe prestarse a personas sin domicilio ni residencia en Chile; utilizado en el extranjero; el servicio debe ser sometido a verificación respecto a su existencia y valor; y debe ser considerado como de exportación por el SNA.</li> <li>Para servicios prestados en modo 2: En el caso de empresas hoteleras registradas ante el SII o por arrendadores de inmuebles amoblados, deben estar destinado a turistas extranjeros sin residencia en Chile, siempre que sus ingresos sean en moneda extranjera y emitan factura de exportación.</li> <li>Para servicios prestados en modo 4: El servicio debe ser un hecho gravado con IVA en Chile y además en el país de destino con un impuesto similar.</li> <li>Además, se reconoce las prestaciones mixtas entre modos 1 y 4.</li> </ul>
Colombia	<ul style="list-style-type: none"> <li>Debe ser prestado desde Colombia.</li> <li>Destinado a una empresa o persona residente en el exterior que no posea negocios ni actividades en el país.</li> <li>De existir alguna vinculación económica por parte de la persona o empresa cliente del exterior con Colombia, como sucursales, filiales o subsidiarias dentro del territorio nacional, estas no deberán obtener ningún beneficio del servicio prestado por el proveedor colombiano.</li> <li>Utilizado o consumido solo en el exterior.</li> <li>Conservar los documentos que acrediten la exportación.</li> </ul>
Costa Rica	<ul style="list-style-type: none"> <li>La prestación de servicios se realice a título oneroso desde el territorio nacional hacia el exterior, en el que el destinatario es un no domiciliado.</li> <li>y el uso o consumo del servicio o el bien intangible por parte de aquel se realiza fuera del territorio nacional.</li> </ul>
Ecuador	<ul style="list-style-type: none"> <li>El exportador debe estar domiciliado o ser residente en Ecuador.</li> <li>El usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en Ecuador.</li> <li>El uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en Ecuador.</li> <li>El pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en Ecuador.</li> </ul>
Guatemala	<ul style="list-style-type: none"> <li>El servicio debe ser prestado en el territorio de Guatemala.</li> <li>El usuario final tiene que ser un no residente y no domiciliado en el país.</li> <li>El servicio debe destinarse solo a ser utilizado en el exterior.</li> <li>El pago realizado debe haberse negociado conforme a la legislación cambiaria vigente.</li> </ul>
México	<ul style="list-style-type: none"> <li>El servicio debe ser prestado por residentes en México a un no residente.</li> <li>El servicio debe ser aprovechado en el extranjero.</li> <li>Debe estar comprendido dentro de determinadas actividades específicas.</li> </ul>
República Dominicana	<ul style="list-style-type: none"> <li>El servicio tiene que ser prestado desde el territorio dominicano.</li> <li>Debe ser utilizado y consumido fuera de la República Dominicana.</li> <li>El consumidor no debe estar domiciliado ni residir en la República Dominicana.</li> <li>El pago debe darse con renta de fuente extranjera, sin afectar renta ni gastos en la República Dominicana.</li> </ul>
Uruguay	<ul style="list-style-type: none"> <li>El Decreto N.º 220/998 establece de manera taxativa aquellos servicios que son considerados como de exportación y las condiciones que se deben dar para ello.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa tributaria de los países analizados.

## 2. Aplicación según modos de exportación

El modo 1 es reconocido en todos los países mencionados, si bien en algunos casos limitado a:

- actividades reconocidas como de exportación (Chile, México, Uruguay),
- ser provistos desde el territorio nacional (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Guatemala y República Dominicana),
- no residentes ni no domiciliados (Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, México, República Dominicana, y Uruguay en algunos casos puntuales),
- aquellos cuyo consumo, uso o aprovechamiento se realice en el exterior (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, México, República Dominicana, y Uruguay en algunos casos puntuales),
- que el pago deba ser realizado por no residentes sin vínculos con el mercado local (Colombia, Ecuador y República Dominicana),
- disponer medidas de prueba que acrediten la exportación (Chile y Colombia),
- verificar el ingreso de divisas al país (Brasil).

Por lo cual, en general, cuando el servicio es prestado por un local a un no residente, domiciliado en el exterior, no estaría gravado con IVA, de todas formas, se hace necesario observar cada caso puntual.

El modo 2, en cambio, cuando la prestación se hace en el país del proveedor, solo es aceptado en Colombia, Chile y Uruguay, para situaciones puntuales. En especial, respecto de los servicios relacionados al turismo y hotelería.

El modo 3, al tratarse de una filial en el exterior, aplicará la normativa local del país de destino.

Respecto del modo 4, por el principio de territorialidad, en la mayoría de los países no está afecto a IVA. Este principio no es interpretado de la misma forma en Guatemala, pues la autoridad fiscal entiende que aplica IVA por ser provisto por un residente. Por ello, es posible que se presente la posibilidad de que los servicios puedan ser recargados con impuestos locales también en el país de residencia del cliente. Chile, por su parte, sí considera este modo de suministro, lo que permite acceder a los incentivos tributarios con el propósito de recuperar el IVA compras. Para ello es necesario que el servicio sea un hecho gravado de IVA en Chile y con un impuesto similar en el país de destino.

Chile, México y Uruguay reconocen una lista taxativa de actividades que son consideradas de exportación con el fin de no aplicarles el IVA. Como es posible prever, algunos tipos de servicios podrían quedar fuera de estos beneficios. Por lo cual, para aquellas actividades que estén gravadas y no establecidas en la lista, podría darse el supuesto de tener que pagar doble IVA si la jurisdicción donde se importa así lo estableciere, esto es muy factible si se trata del modo 4.

Por otra parte, las exportaciones mixtas de servicios, que se producen cuando las prestaciones se realizan usando más de un modo de suministro. En general, son situaciones que no han sido abordadas por parte de los reguladores, por lo que también hay riesgo de doble tributación del IVA. Solo Chile reconoce la provisión de servicios prestados de manera parcial desde el país.

## 3. Recuperación de los saldos a favor del IVA compras

Uno de los temas que afecta a las empresas exportadoras de servicios, en particular si están 100% destinadas a la exportación, es la posibilidad de recuperar los saldos a favor del IVA compras, o de los insumos y servicios necesarios para exportarlo. A este respecto, en la mayoría de los países, tal posibilidad está reconocida de manera expresa, tanto en la forma de créditos fiscales para el pago de

otros impuestos y/o con el derecho de devolución monetaria. Esto aplica siempre que el servicio que se exporta esté gravado con dicho impuesto. Por ello, si la exportación de servicios es una actividad declarada exenta, como en República Dominicana, el IVA compras será un costo para el exportador, situación que no se produce en los bienes al momento de ser exportados, ya que tienen tasa 0%. Por ende, los exportadores de servicios pierden competitividad al exportar impuestos internos.

En cualquier caso, el reconocimiento del sistema tampoco es una garantía de funcionamiento, ya que en algunos países la recuperación de estos créditos puede tardar varios meses, incluso años.

**Cuadro 3**  
**Países del estudio: situación del IVA según modos de suministro**

	IVA según modos de suministro	Crédito/Recuperación de saldos a favor de IVA compras
Brasil	Modo 1: se encuentran exentos de PIS, COFINS e ISSQN los servicios iniciados en Brasil, terminados en el exterior y que puedan probar ingreso de divisas al país.	Solo pueden recuperar el PIS y el COFINS pagados las empresas que operen bajo lucro real. El ISSQN es un costo para las empresas, por lo que no puede recuperarse.
	Modo 2: es posible no cargar el PIS y el COFINS en la factura, siempre que se pruebe el ingreso de divisas al país; caso contrario, debe pagarse. El ISSQN afecta a este modo, aun cuando exista un ingreso de divisas, ya que los resultados del servicio se dan en Brasil.	Solo pueden recuperar el PIS y el COFINS pagados las empresas que operen bajo lucro real. El ISSQN es un costo para las empresas, por lo que no puede recuperarse.
	Modo 4: se encuentran exentos de PIS, COFINS e ISSQN los servicios iniciados en Brasil, terminados en el exterior y que impliquen un ingreso de divisas al país.	Solo pueden recuperar el PIS y el COFINS pagados las empresas que operen bajo lucro real. El ISSQN es un costo para las empresas, por lo que no puede recuperarse.
Chile	Modo 1: exentos, cumpliendo ciertas condiciones.	Para los servicios gravados de IVA, cumpliendo ciertas condiciones.
	Modo 2: caso particular de la hotelería y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados a turistas extranjeros, están exentos cumpliendo ciertas condiciones.	Para los casos puntuales, cumpliendo ciertas condiciones.
	Modo 4: No afectos a IVA (principio de territorialidad).	Pueden recuperar IVA exportador compra, siempre que sea un hecho gravado de IVA en Chile y esté afecto a un impuesto similar en el exterior.
Colombia	Modo 1: exentos, cumpliendo ciertas condiciones.	Crédito tributario y/o devolución, siempre que el servicio no fuera de los excluidos, o sea, aquellos que en el mercado local no facturan IVA.
	Modo 2: caso particular de aquellos mencionados en la ley de turismo, están exentos cumpliendo ciertas condiciones.	Crédito tributario y/o devolución, siempre que sea de los mencionados en la ley de turismo y no estén dentro de las actividades excluidas de IVA, o sea, aquellos que en el mercado local no facturan IVA.
	Modo 4: No afectos a IVA (principio de territorialidad).	No
Costa Rica	Modo 1: se encuentran no afecto a IVA por ser utilizados en el exterior.	Se podrá compensar con cualquier otro impuesto de la administración nacional, pedir la devolución y/o solicitar la exoneración para la compra de insumos (en este último caso cuando más del 45% de los ingresos corresponden a exportación de servicios).
	Modo 2: los servicios se encuentran sometidos al régimen general del IVA y aplica una tasa del 13%, excepto aquellos segmentos que estén amparados por una tarifa reducida, en donde aplicará 4% o 2%.	Régimen general.
	Modo 4: se encuentran no afecto a IVA por ser utilizados en el exterior.	No
Ecuador	Modo 1: aplican tasa 0%, cumpliendo ciertas condiciones.	Crédito tributario y/o posibilidad de reintegro, siempre que sea un "exportador habitual" y no se trate de una actividad no gravada en el mercado local.
	Modo 2: tienen tasa general.	Régimen general.
	Modo 4: No afectos a IVA (principio de territorialidad).	No

	IVA según modos de suministro	Crédito/Recuperación de saldos a favor de IVA compras
Guatemala	Modo 1: exentos, cumpliendo ciertas condiciones.	Devolución bajo ciertos requisitos.
	Modo 2: tienen tasa general.	Régimen general.
	Modo 4: por principio de territorialidad, debería ser una actividad no afecta. Sin perjuicio de eso la autoridad fiscal entiende que aplica la tasa general de 12%, ya que quien lo presta es un domiciliado en Guatemala.	No
México	Modo 1: siempre que sean prestados por un residente en México a un no residente, sean aprovechados en el extranjero y que sean una de las actividades listadas <sup>a</sup> .	Siempre que esté listado y no sea exento.
	Modo 2: tienen tasa general.	Régimen general.
	Modo 4: siempre que sean prestados por un residente en México a un no residente, sean aprovechados en el extranjero y que sean una de las actividades listadas <sup>b</sup> .	Siempre que esté listado y no sea exento.
República Dominicana	Modo 1: prestados en RD, usados y consumidos en el exterior por un no residente ni domiciliado y pagados con renta de fuente extranjera, aplican factura exenta sin afectar renta ni gastos locales, estarán exentos.	No
	Modo 2: tienen tasa general.	Régimen general.
	Modo 4: no aplica por principio de territorialidad.	No
Uruguay	Modo 1: los casos y situaciones planteadas por la normativa estarán no gravadas con IVA.	Sí
	Modo 2: tienen tasa general, salvo los casos y situaciones planteadas por la normativa.	Sí
	Modo 4: no aplica IVA por principio de territorialidad.	No

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

<sup>a</sup> Listado del art. 29 de la Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>b</sup> Listado del art. 29 de la Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

## D. Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

En general, los países de la región presentan tasas diferenciadas entre el IR que grava a las personas físicas y a las jurídicas. A las primeras se les imponen montos que no superan el 39%, mientras que a las segundas se les aplican tasas que oscilan entre el 10% y 35%. En general, los países analizados registran un sistema global de tributación, por lo cual el IR estará presente en cuatro modos de suministro. Solo disponen sistemas territoriales Costa Rica, Guatemala, República Dominicana y Uruguay, algunos de estos con excepciones. Por lo cual, en estos casos, el IR aplicará en los modos 1 y 2.

La doble tributación es uno de los principales problemas que afectan a los exportadores de servicios y, por consiguiente, a la competitividad de la región. Esto ocurre, en la práctica, por el desconocimiento sobre la legislación tributaria del país importador o de la propia y, además, por la ausencia o desconocimiento de la normativa local (crédito fiscal) que permita enfrentar este desafío en el país del exportador.

Las soluciones ensayadas en la región para reducir o eliminar la doble tributación discurren por diversos caminos. Una de las más conocidas son los ADT, pero también existen otros mecanismos; entre ellos, los sistemas unilaterales de crédito fiscal en caso de haber ya pagado en el exterior por el mismo concepto, lo que es relevante cuando el país del exportador no ha suscrito un ADT con el del importador. En ciertos países, donde no está disponible el sistema de *tax credit*, o este solo es para fuente de renta extranjera, es posible descontar, en la liquidación anual del impuesto, este monto como gasto (Guatemala, República Dominicana y Uruguay). En Colombia, solo es posible utilizar el *tax credit*, cuando la renta es de fuente extranjera y en Costa Rica, no es posible en ningún caso, lo cual afecta de manera notoria la competitividad de las empresas exportadoras de servicios, en particular si el país no tiene una importante trama de ADT.

**Cuadro 4**  
Países del estudio: tasas del IR y tipo de sistema fiscal, para las personas físicas y jurídicas

	Personas físicas	Personas jurídicas	Tipo de sistema fiscal
Brasil	Entre 0% y 27,5%	15% sobre el lucro real o presumido más 10% adicional sobre excedente a BRL 20.000/mes	Global
Chile	Entre 0% y 27,77%	IDPC 27% Tributación máxima c/ADT 35% Tributación máxima s/ADT 44,45% Régimen Pro-PyME 25%	Global
Colombia	Entre 0% y 39%	35%	Global
Costa Rica	Base de hasta CRC 3.742.000 exenta y tasa variable, sobre el excedente, de entre 10% y 25%	30% Para pymes franjas del 10% y 20% según nivel de ingresos brutos	Territorial
Ecuador	Entre 0% y 37%	25%	Global
Guatemala	Régimen General 25% sobre ingresos netos Régimen Optativo 7% sobre ingresos brutos	Régimen General 25% sobre ingresos netos Régimen Optativo 7% sobre ingresos brutos	Territorial
México	Máximo 35%	30%	Global
República Dominicana	Desde 15% hasta 25%	27%	Territorial (excepto inversiones y ganancias financieras)
Uruguay	Desde 0% hasta 36%	25%	Territorial (con excepciones)

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

Mientras que los ADT son convenios entre dos o más países para definir dónde corresponde el pago del IR, los créditos fiscales permiten a los exportadores utilizar los pagos realizados por concepto de este impuesto en el extranjero, como un crédito contra ese mismo impuesto en su país de residencia. Ello, si bien es una herramienta útil, no es del todo eficiente, pues la empresa asume un costo financiero importante, debido a que el descuento se realizará en la próxima declaración anual de la renta, generándose así un costo financiero para la empresa.

**Cuadro 5**  
Países del estudio: mecanismos para la reducción o eliminación de la doble imposición

	ADT	Crédito fiscal/ recuperación como gasto
Brasil	Sí	Sí <i>tax credit</i> (siempre que exista tratamiento tributario recíproco y la empresa opere bajo sistema de lucro real)
Chile	Sí	Sí
Colombia	Sí	<i>Tax credit</i> , solo para rentas de fuente extranjera
Costa Rica	Sí	No
Ecuador	Sí	Sí <i>tax credit</i>
Guatemala	No	Se descuenta como gasto
México	Sí	Sí <i>tax credit</i>
República Dominicana	Sí	Sí <i>tax credit</i> para rentas de fuente extranjera, para el resto se descuenta como gasto
Uruguay	Sí	Se descuenta como gasto

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

Respecto a los ADT, se percibe una gran heterogeneidad en la región, que va desde países como Guatemala que no cuentan con ninguno en vigor, hasta otros como Brasil, Chile y México que han firmado decenas de convenios. Además, en la mayoría de los casos se ha optado por negociar más ADT con economías extrarregionales que con los socios latinoamericanos y caribeños.

**Cuadro 6**  
**Países del estudio: ADT suscritos con economías regionales y extrarregionales**  
*(Año de entrada en vigor)*

	Economías regionales	Economías extrarregionales
<b>Brasil</b>	Total: 8 Argentina (1980), Chile (2001), Ecuador (1983), México (2003), Paraguay (no vigente), Perú (2006), Trinidad y Tabago (2008), Uruguay (2023) y República Bolivariana de Venezuela (2005)	Total: 26 Austria (1975), Bélgica (1972), Canadá (1984), Dinamarca (1974), Emiratos Árabes Unidos (no vigente), (1986), España (1974), Filipinas (1983), Finlandia (1996), Francia (1971), Hungría (1986), India (1988), Israel (2002), Italia (1978), Japón (1967), Luxemburgo (1978), Noruega (1980), Países Bajos (1990), Portugal (2000), Chequia (1986), República de Corea (1989), República Popular de China (1991), Federación de Rusia (2004), Singapur (no vigente), Sudáfrica (2003), Suecia (1975), Suiza (no vigente), Türkiye (2000) y Ucrania (2002)
<b>Chile</b>	Total: 7 Argentina (2017), Brasil (2004), Colombia (2010), Ecuador (2004), México (2000), Perú (2004) y Uruguay (2019)	Total: 23 Australia (2014), Austria (2016), Bélgica (2011), Canadá (2000), Croacia (2005), Dinamarca (2005), Emiratos Árabes Unidos (no vigente), España (2004), Estados Unidos (no vigente), Francia (2007), India (no vigente), Irlanda (2009), Italia (2017), Japón (2017), Malasia (2009), Países Bajos (no vigente), Polonia (2004), Portugal (2009), Reino Unido (2005), República Chequia (2017), República de Corea (2004), República Popular de China (2017), Federación de Rusia (2013), Sudáfrica (2017), Suecia (2006), Suiza (2011) y Tailandia (2011)
<b>Colombia</b>	Total: 3 Brasil (no vigente), Chile (2009), Comunidad Andina de Naciones (2005), México (2013) y Uruguay (no vigente)	Total: 11 Canadá (2012), Emiratos Árabes Unidos (no vigente), España (2008), Francia (2022), India (2014), Italia (2021), Japón (2022), Países Bajos (no vigente) Portugal (2015), República Chequia (2015), Reino Unido (2019), República de Corea (2014) y Suiza (2012)
<b>Costa Rica</b>	Total: 1 México (2021)	Total: 3 Alemania (2016), Emiratos Árabes Unidos (2021) y España (2011)
<b>Ecuador</b>	Total: 6 Argentina (1983), Brasil (1989), Chile (2005), Comunidad Andina de Naciones (2005), México (2002) y Uruguay (2013)	Total: 16 Alemania (1987), Belarús (2018), Bélgica (2005), Canadá (2002), Emiratos Árabes Unidos (2022), España (1994), Francia (1993), Italia (1991), Japón (2020), Qatar (2020), República de Corea (2014), República Popular de China (2015), Rumanía (1997), Rusia (2019), Singapur (2016) y Suiza (1996 texto original, 2020 protocolo)

	Economías regionales	Economías extrarregionales
Guatemala	Total: 0 México (no vigente)	/
México	Total: 11 Argentina (2018), Barbados (2009), Brasil (2006), Chile (1999), Colombia (2013), Costa Rica (2019), Ecuador (2000), Guatemala (no vigente), Jamaica (2018), Panamá (2010), Perú (2014), Uruguay (2010) y República Bolivariana de Venezuela (no vigente)	Total: 48 Alemania (1993), Australia (2003), Austria (2006, modificado 2011), Bahrein (2012), Bélgica (1997, modificado 2017), Canadá (1992, modificado 2007), Dinamarca (1997), Emiratos Árabes Unidos (2014), Estonia (2013), España (2004, modificado 2017), Estados Unidos (1993), Filipinas (2018), Finlandia (1998), Francia (1992), Grecia (2005), Región Administrativa Especial de Hong Kong de China (2013), Hungría (2011), India (2010), Indonesia (2004, modificado 2019), Irlanda (1998), Islandia (2008), Israel (2000), Italia (1995, modificado 2015), Japón (1996), Kuwait (2013), Letonia (2013), Lituania (2012), Luxemburgo (2001, modificado 2011), Malta (2014), Noruega (1996), Nueva Zelandia (2007), Países Bajos (1994, modificado 2009), Polonia (2002), Portugal (2001), Qatar (2013), Reino Unido (1994, modificado 2011), República Chequia (2003), República de Corea (1995), Eslovaquia (2007), República Popular de China (2006), Rumanía (2001), Rusia (2008), Singapur (1995, modificado 2012), Sudáfrica (2010), Suecia (1992), Suiza (1994, modificado 2010), Türkiye (2015), Ucrania (2012)
República Dominicana	/	Total: 2 Canadá (1977) y España (2014)
Uruguay	Total: 6 Argentina (2013), Brasil (2023), Chile (2016), Colombia (no vigente), Ecuador (2012), México (2010), Paraguay (2019)	Total: 20 Alemania (2011), Bélgica (2017), República de Corea (2013), Emiratos Árabes Unidos (2016), España (2011), Finlandia (2013), Hungría (1993), India (2013), Italia (2020), Japón (2021), Liechtenstein (2012), Luxemburgo (2017), Malta (2012), Portugal (2012), Reino Unido (2016), Rumanía (2014), Singapur (2017), Sudáfrica (2017), Suiza (2011), Viet Nam (2016)

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

Nota: La diferencia entre los años de entrada en vigor de los ADT responde a que, en algunos casos, las fuentes utilizan la fecha a partir de la cual el Convenio es aplicable.

En la región, coexisten dos modelos de ADT. Por un lado, el de la OCDE (con adiciones del modelo de Naciones Unidas) de mayor extensión. El aspecto central de este modelo radica en que el sacrificio fiscal (producido por la eliminación o reducción de la doble tributación) debe ser compartido entre el país fuente de la renta (importador) y el país de residencia (exportador).

El otro modelo es el de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), integrada por el Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. El modelo de la CAN establece que el país fuente de la renta (importador) es el que ostenta el derecho de aplicar impuestos; en otras palabras, en el caso de las prestaciones de servicios, sería el país de residencia del cliente. En este convenio se adopta el método de "exención", es decir que el país o países del proveedor (dentro de la CAN) tendrán que exonerar a sus residentes del IR local por las rentas pagadas en el exterior. Se da prioridad entonces para gravar al Estado fuente de la renta (importador) por encima del Estado de residencia (exportador), por lo cual no habrá lugar a la doble tributación. De todas formas, no está previsto en el acuerdo qué sucede cuando el servicio es producido solo en el país de residencia del proveedor y se exporta en modo transfronterizo.

**Cuadro 7**  
**Países del estudio: situación del IVA en la exportación de servicios**

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
Tasa general a nivel doméstico	PIS: 0,65%/1,65% COFINS: 3%/7,6% ISSQN: entre 2% y 5%	19%	19%	13%	15%	12%	16%	18%	22%
Otras tasas a nivel doméstico			5% (medicina prepagada, seguros agropecuarios)	4% (salud privada) 2% (primas de seguros personales, educación) 1% (bienes de la canasta básica)		5% (Régimen Pequeño Contribuyente) 4% (Régimen Electrónico Pequeño Contribuyente)		16% (bienes específicos)	10% (salud, hospedaje prestado por hoteles, venta de paquetes turísticos por parte de agencias o mayoristas)
Actividades exentas o excluidas		Exento (los de exportación, entre otros.)	Excluido (transporte internacional de carga, educación, etc.) Exento (los de exportación, entre otros)	Exento (educación privada)	Tasa 0% (salud, educación, paquetes de turismo receptivo, transporte nacional de personas y carga)	Exento (educación)	Exento (educación, salud, transporte marítimo internacional de bienes prestado por extranjeros no residentes)	Exento (servicios financieros, culturales, educativos y de salud)	Exento (operaciones bancarias, juegos de azar)
Afectación a las exportaciones bajo modo 1	No afecto (si se cumplen ciertas condiciones)	Exento (si se cumplen ciertas condiciones)	Exento (si se cumplen ciertas condiciones)	No afecto (si se cumplen ciertas condiciones)	Tasa 0% (si se cumplen ciertas condiciones)	Exento (si se cumplen ciertas condiciones)	Tasa 0% (si cumple con requisitos legales)	Exento (si se cumplen ciertas condiciones)	No afecto (actividades previstas y en las condiciones establecidas en el Decreto N°220/98)
Afectación a las exportaciones bajo modo 2	No afecto a PIS ni COFINS (siempre que se pruebe el ingreso de divisas al país). Paga ISSQN	Exento para algunas actividades (si se cumplen ciertas condiciones)	Exento para algunas actividades (si se cumplen ciertas condiciones)	Aplica régimen general, salvo segmentos específicos	Aplica régimen general	Aplica régimen general	Aplica régimen general	Aplica régimen general	Aplica régimen general (salvo las actividades previstas y en las condiciones establecidas en el Decreto N°220/98)
Afectación a las exportaciones bajo modo 4	No afecto a PIS, COFINS ni ISSQN (para servicios iniciados en Brasil, terminados en el exterior y que impliquen un ingreso de divisas al país)	No afecto (principio de territorialidad)	No afecto (principio de territorialidad)	No afecto (principio de territorialidad)	Tasa 0% (principio de territorialidad)	Por principio de territorialidad no estaría afecto, pero por interpretación de la autoridad	Tasa 0% (si cumple con requisitos legales)	No afecto (principio de territorialidad)	No afecto (principio de territorialidad)

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
Crédito / Recuperación de saldos a favor del IVA compras	Sí (solo PIS y COFINS para empresas que operen bajo lucro real)	Sí (salvo para aquellos servicios no gravados de IVA, siempre que se cumplan ciertas condiciones)	Sí (salvo para aquellos servicios excluidos de IVA, siempre que se cumplan ciertas condiciones. No aplica al modo 4)	Sí (como crédito para pagado de impuestos, se puede pedir devolución y solicitar exoneración para la compra de insumos sin IVA)	Sí (crédito tributario, y devolución para exportadores habituales)	fiscal aplicaría régimen general Sí (siempre que se cumplan ciertas condiciones)	Sí (para servicios listados y que no estén exentos)	No (al estar exentos, no es posible)	Sí (mediante certificados de crédito endosables)
Otros impuestos					ISD presunto (aplicará, sino ingresan las divisas luego de 6 meses de la fecha establecida para el ingreso de divisas)				

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 8**  
**Países del estudio: situación del IVA en la importación de servicios**

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
Afectación a las importaciones bajo modo 1	Sí (PIS: 1,65% COFINS: 7,6% ISSQN: entre 2% y 5%)	Si el servicio está afecto a impuesto adicional, el IVA es 0%	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	No	Sí (efecto neutro)	No	No
Afectación a las importaciones bajo modo 4	Sí (PIS: 1,65% COFINS: 7,6% ISSQN: entre 2% y 5%)	Si el servicio está afecto a impuesto adicional, el IVA es 0%	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	Sí (efecto neutro)	No	Sí (efecto neutro)
Tasa de IVA a las importaciones bajo modos 1 y/o 4	PIS: 1,65% COFINS: 7,6% ISSQN: entre 2% y 5%	19%	19% (efecto neutro)	13% (efecto neutro)	15% (efecto neutro)	12% (efecto neutro)	16% (efecto neutro)	No	22% (efecto neutro)

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

**Cuadro 9**  
**Países del estudio: situación del IR en la exportación de servicios**

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
Sistema de renta	Global	Global	Global	Territorial	Global	Territorial	Global	Territorial (excepto para inversiones y ganancias financieras)	Territorial (con excepciones)
Tasa/s aplicable/s a personas jurídicas	15% sobre lucro real o presumido, más 10% sobre las rentas que excedan los BRL 20.000	27% (IPDC) 35% (tributación máxima con ADT) 44,45% (tributación máxima sin ADT) 25% (Pro-PYME)	35%	30% Para Pymes entre 10% y 20% según ingreso bruto	25%	25% sobre ingresos netos (régimen general) 7% sobre ingresos brutos (régimen optativo)	30%	27%	25%
Tasa/s aplicables a personas físicas	Entre 0% y 27,5%	Entre 0% y 27,77%	Entre 0% y 39%	Base exenta y franjas de 10% a 25%	0% a 37%	25% sobre ingresos netos (régimen general) 7% sobre ingresos brutos (régimen optativo)	Base de 1,94% y franjas de hasta 35%	Base exenta y franjas de 15% a 25%	Base exenta y franjas de 10% a 36%
Afectación a las exportaciones bajo modo 1	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado (excepto sectores con incentivos específicos)
Afectación a las exportaciones bajo modo 3	Gravado	Gravado	Gravado	No	Gravado	No	Gravado	Gravado (dividendos)	No
Afectación a las exportaciones bajo modo 4	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado	Gravado (para estadías inferiores a 183 días)	Gravado	No	No (excepto en IRAE, servicios de publicidad y propaganda y de los técnicos prestados fuera de relación de dependencia)
Sistema de recuperación de IR pagado en el exterior	Sí <i>tax credit</i> (cuando exista tratamiento tributario recíproco y la empresa opera bajo lucro real)	Sí <i>tax credit</i> (con y sin ADT)	<i>Tax credit</i> (solo aplica cuando la renta es de fuente extranjera)	No (ni como <i>tax credit</i> , ni como <i>gasto</i> )	Sí <i>tax credit</i>	Sí (como <i>gasto</i> )	Sí <i>tax credit</i>	Sí <i>tax credit</i> (aplica cuando la renta es de fuente extranjera, para el resto se descuenta como <i>gasto</i> )	Sí (como <i>gasto</i> )

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 10**  
**Países del estudio: situación del IR en la importación de servicios**

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
Afectación a las importaciones bajo modo 1	Sí (Además CIDE e IOF)	Sí (algunas actividades están gravadas entre 0% y 35%)	No (solo sí aplica para: consultoría, servicios técnicos y de asistencia técnica (20%); y administración o dirección (33%))	No (solo para asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole)	Sí	Sí	Sí	No (a menos que sea "asistencia técnica" (27%))	No
Afectación a las importaciones bajo modo 4	Sí (Además CIDE e IOF)	Sí (algunas actividades están gravadas entre 0% y 35%)	Sí (En el caso que la fuente sea colombiana se aplicará una retención del 20% sobre el valor total)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí (27%)	Sí
Tasa de retención a las importaciones bajo modos 1 y/o 4	Retenciones variables (entre 0%, 15%, 20% y 25%).	35% (régimen general) 0% a 15% (segmentos específicos)	Retenciones variables (entre 7% y 35% dependiendo de la actividad y si es persona física o jurídica)	Retenciones variables (entre 5% y 50%)	25%	Retenciones variables (entre 3%, 15% y 25%)	Retenciones variables (entre 15%, 25% y 30%)	Dependiendo de la situación 27%	12% (régimen general IRNR) 25% (jurisdicciones BONT en IRNR)
Oros impuestos bajo modos 1 y/o 4	Además, puede aplicar CIDE (10%) IOF (entre 0.38 y 5.38%)				ISD 5%				

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

## E. Incentivos y regímenes especiales

El escenario regional se caracteriza por ofrecer una amplia gama de programas y medidas. Estos incentivos van desde la posibilidad de contar con una devolución anticipada del IVA a pagar hasta la puesta en práctica de ZF y de incentivos tributarios sectoriales.

Diagrama 7  
Tipos de incentivos y regímenes especiales



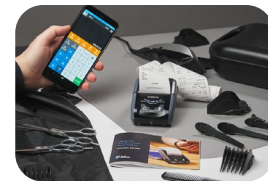
Tax Holidays



Zonas Francas / Zonas Libres / Zonas de Desarrollo Económico



Incentivos tributarios



Devolución anticipada del IVA



Admisión temporaria



Deducciones especiales de renta



Exoneración de impuestos de importación a actividades específicas incorporadas a la oferta exportadora



Financiamiento anticipado

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país. **Imágenes de Pixabay bajo licencia Creative Commons CCo.**

En primer lugar, algunos gobiernos regionales han optado por generar sistemas llamados *Tax Holidays*, que garantizan la reducción o eliminación de impuestos a las compañías exportadoras de servicios. Las experiencias constatadas, en general, se centran en segmentos específicos y por un período de tiempo acotado. Se pueden mencionar aquí los sectores de centros de Llamadas, *software* y/o contenidos digitales en Guatemala, o Centros de Servicios Compartidos y *Software* en Uruguay.

De todas las iniciativas, la más ensayada en los países del estudio es la de ZF. Estas se encuentran presente, con diferentes denominaciones y alcances, en Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, República Dominicana y Uruguay. Cabe destacar que, además de las diferencias semánticas, también existen diferencias en la aplicación de este régimen. Por ejemplo, algunos países permiten que las ZF abarquen al sector servicios en conjunto (Colombia), mientras que otros las destinan para segmentos específicos (Ecuador). Asimismo, algunos estados (Colombia, Costa Rica y República Dominicana) permiten la conformación de una ZF de servicios fuera de un parque cerrado. En cualquier caso, el RZF beneficia a las empresas en él amparadas, por un tiempo específico pero que se renueva sin grandes incidencias, con amplias exenciones o reducciones fiscales, que en general abarcan al IR e IVA, así como otros gravámenes nacionales y municipales.

Los incentivos tributarios para segmentos específicos están consagrados en algunas de las legislaciones analizadas. Las compañías dedicadas a la producción de películas y otras obras audiovisuales en República Dominicana, por ejemplo, pueden acceder a un crédito fiscal transferible de un 25% sobre los gastos incurridos en el país, con un mínimo de gastos de USD 500 mil.

Los mecanismos de devolución anticipada del IVA que permite a los exportadores, recibir por adelantado el IVA que será pagado en adquirir bienes o utilizar servicios destinados a la exportación, que formen parte de un proyecto de inversión (Chile).

Se ha puesto en práctica, asimismo, la admisión temporaria de bienes. Gracias a ello, los desarrolladores de servicios de exportación introducen al territorio aduanero, maquinaria y equipos, entre otros, que son utilizados para la generación del servicio y, luego, su reexportación. Este régimen puede ser general (como el Plan Vallejo en Colombia) o abarcar un segmento específico (como el establecido en el Régimen de Fomento a la Actividad Cinematográfica de la República Dominicana o en el Programa INMEX de México).

Las deducciones especiales de renta son una herramienta que, aunque no está diseñada de manera exclusiva para servicios, es clave en el desarrollo sectorial. En Ecuador, estas deducciones permiten, por un lado, que los exportadores habituales y/o las Mipymes sean beneficiados de una reducción de la carga del IR (pasando de 25% a 22%) siempre que se mantengan o expandan los puestos de trabajo (deducción en renta por servicios exportados), también se puede alcanzar este beneficio si se hacen nuevas inversiones. Una solución similar se ha aplicado en Colombia al sector cinematográfico, que consistente en una reducción tributaria en las declaraciones de renta de hasta el 125% sobre el valor aportado. En paralelo, Brasil ha puesto en práctica, por medio de la llamada Ley de Bien, un mecanismo para que las empresas deduzcan del lucro líquido entre un 60% y un 250% del valor correspondiente a las inversiones en investigación e innovación que realicen.

En otro orden, en Chile existe la posibilidad de exonerar el Impuesto Adicional (aplica a los pagos que se realizan al exterior) en una importación de servicios de ingeniería o técnicos, cuando estos se incorporan como insumos en un servicio exportable, que ha sido calificado como tal por el SNA.

Por último, está el financiamiento anticipado a los exportadores. Brasil, por ejemplo, ha desarrollado una serie de programas (ACC, ACE y BNDES Exim Pré-Embarque), a través de los cuales ofrece a los exportadores de servicios la posibilidad de cobrar hasta el 100% del monto que recibirán en el futuro por sus exportaciones, por parte de un banco comercial de plaza, contando con un plazo para su devolución, de manera de facilitar el acceso al mercado internacional, en especial, de las pymes.

**Cuadro 11**  
**Países del estudio: incentivos y regímenes especiales para la exportación de servicios**

	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	Guatemala	México	República Dominicana	Uruguay
<i>Tax Holidays</i>						Sí (sectores específicos)			Sí (sectores específicos)
Zonas Francas/ Zonas Libres/Zonas de Desarrollo Económico			Sí	Sí	Sí	Sí		Sí	Sí
Incentivos tributarios								Sí (sectores específicos)	
Devolución anticipada del IVA		Sí							
Admisión temporaria			Sí				Sí (sectores específicos)	Sí (sectores específicos)	Sí
Deducciones especiales de renta	Sí (para I+D+i)		Sí (sectores específicos)		Sí				Sí
Exoneración de impuestos de importación		Sí (respecto al Impuesto Adicional respecto sectores específicos)							
Financiamiento anticipado	Sí								

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

## F. Importación de servicios

La importación de servicios es cada vez más relevante en el comercio internacional, no solo para los propios exportadores de servicios (por ejemplo, a través de la contratación de servicios en la nube), sino incluso para los de bienes, ya que en la actualidad la mayor parte del valor agregado de estos corresponde a intangibles. En cualquier caso, se refiere a un tema comercial menos tratado en la regulación de los países analizados que, en general, no aportan una definición específica de qué se entiende por importación de servicios.

En la práctica, son las legislaciones específicas en materia de IVA y/o de IR las que arrojan luz sobre la situación tributaria de la importación de servicios, aun cuando esta no esté del todo conceptualizada.

En la mayoría de los casos, el IVA es cargado a las importaciones realizadas bajo los modos 1 y/o 4 (Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, México y Uruguay), de todas formas, en la mayor parte de los casos se produce un efecto neutro, ya que es posible descontarlo. El modo 3, al ser mercado doméstico, estará gravado sobre la base de los criterios generales.

En lo que concierne al IR, ocurre un escenario similar, en donde las legislaciones locales tienden a gravar, en particular, a los modos 1 y/o 4. El modo 3, al ser mercado doméstico, estará gravado sobre la base de las normas generales.

**Cuadro 12**  
**Países del estudio: IVA, IR y otros impuestos en la importación de servicios, según modos**

	IVA	IR	Otros impuestos
Brasil	Aplica en modos 1 y 4 (Aplica PIS+COFINS+ISSQN)	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 y 4 (Aplica CIDE+IOF)
Chile	Aplica en modos 1 y 4 (Si aplica Impuesto Adicional, no aplica IVA)	Aplica en modos 1 y 4 (Si aplica Impuesto Adicional, no aplica IVA)	
Colombia	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 (Para actividades puntuales) y 4	
Costa Rica	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 y 4	
Ecuador	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 y 4 (ISD)
Guatemala	Aplica en modo 4	Aplica en modos 1 y 4	
México	Aplica en modos 1 y 4	Aplica en modos 1 y 4	
República Dominicana	No aplica	Aplica en modos 1 y 4	
Uruguay	Aplica en modo 4	Aplica en modo 4	

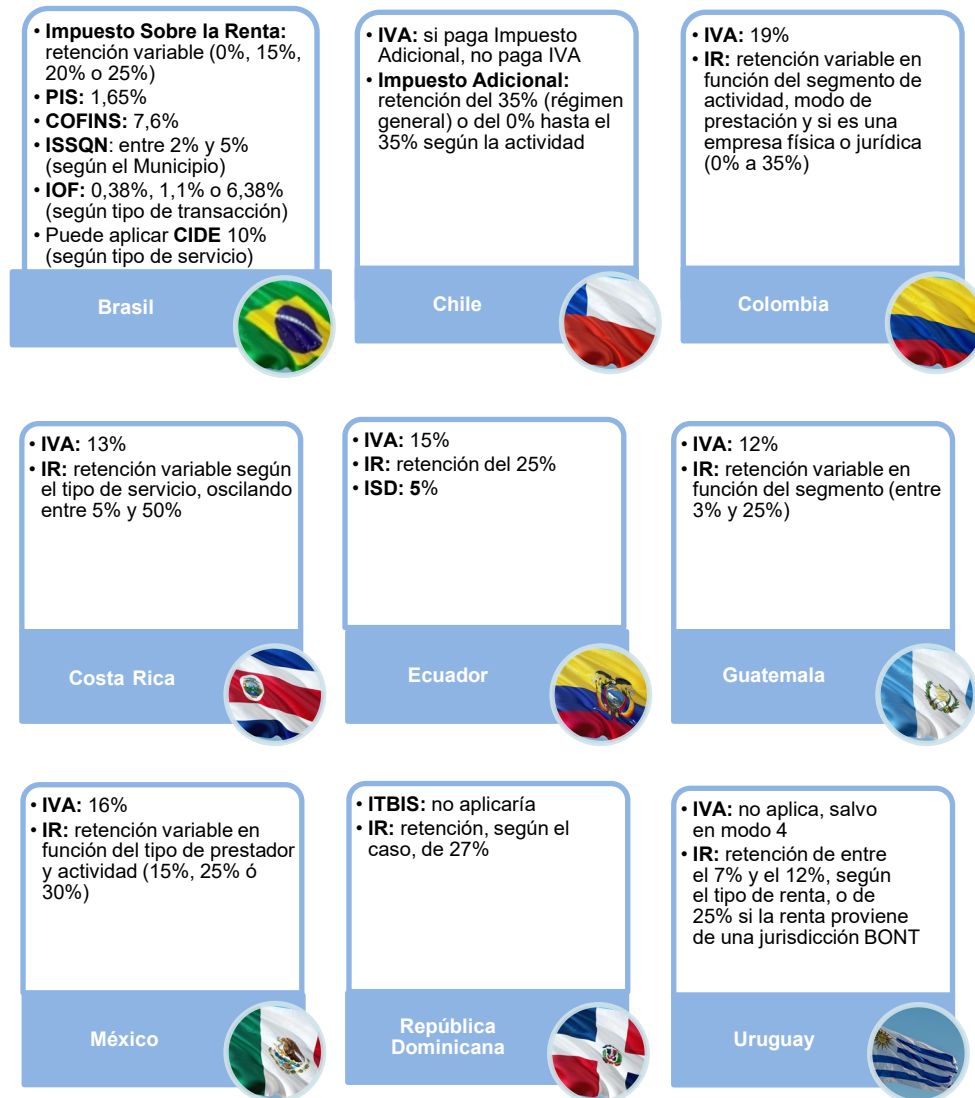
Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país.

En lo tocante al IVA para el sector servicios, en la mayoría de los países analizados coexiste un régimen general y una serie de excepciones. Algunos (por ejemplo, Colombia y México) aplican, en principio, la tasa general del IVA (19% y 16%, respectivamente) y, en casos específicos, existen actividades exentas en el mercado local (servicios de salud y de educación en Colombia). Otros países (por ejemplo, Chile), si aplica Impuesto Adicional, no aplica IVA. Por su parte, en Guatemala para el modo 1 y República Dominicana, incluso en modo 4, entiende que al prestarse los servicios fuera del territorio nacional, no deben pagar ITBIS, encontrándose en la práctica no afectos.

Respecto al IR, la situación mayoritaria de cara a la importación realizada desde los países analizados es la de aplicar retenciones variables en función de los distintos segmentos de servicios, modos de prestación y si se trata de una persona física o jurídica (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México). Estas retenciones, de cualquier forma, no siguen un patrón común, siendo que

algunos segmentos que exigen retención en un país no lo hacen en otro, y viceversa. Además, los valores de las retenciones experimentan una amplia fluctuación entre actividades, según cada legislación, oscilando entre 0% (pagos de publicidad al exterior en Chile) y un 50% (telenovelas en Costa Rica). Solo Ecuador y la República Dominicana aplican, en cualquier caso, el régimen general de retenciones (25% y 27% respectivamente). En el caso de Uruguay, el IRNR tiene una tasa general de 12%, llegando a 25% si el país pertenece a la categoría BONT.

**Diagrama 8**  
Países del estudio: tratamiento del IVA e IR en la importación de servicios



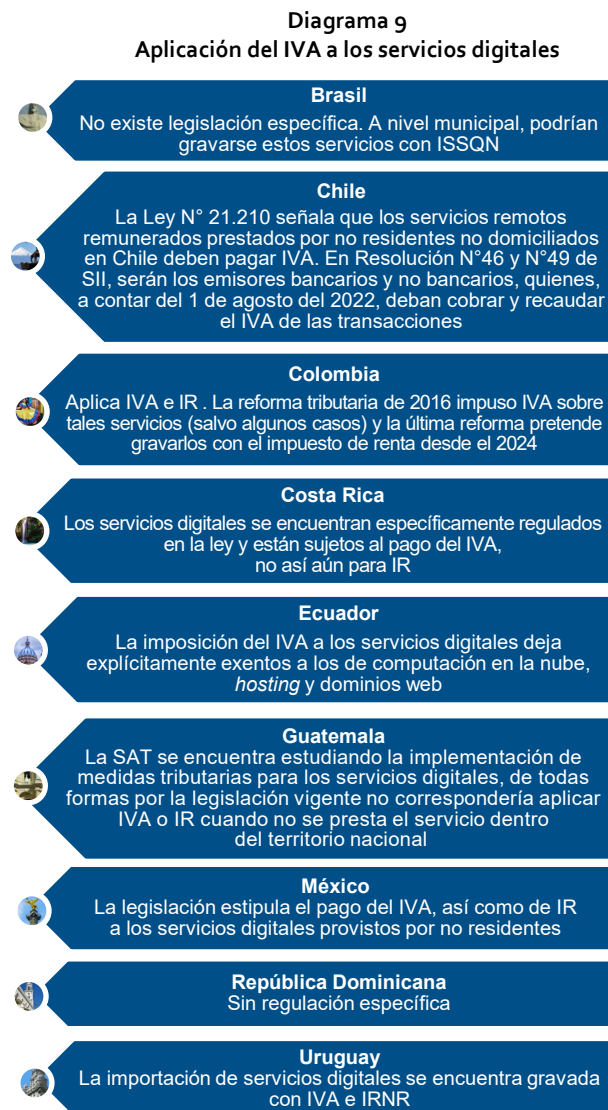
Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país. Imágenes de Pixabay bajo licencia Creative Commons CCO.

En algunos casos específicos (Brasil y Ecuador), además del IVA y IR, las importaciones de servicios se encuentran afectadas por otros tributos. A saber: la Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE, Brasil), el Impuesto sobre Transacciones Financieras (IOF, Brasil), y el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD, Ecuador).

## 1. Servicios digitales

Por su parte, los llamados servicios digitales se encuentran en muchas situaciones en un contexto de incertidumbre jurídica. En esta línea, las últimas reformas tributarias, en Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México y Uruguay, consideran a los servicios digitales provistos por no residentes como objeto de IVA. En Ecuador, con algunas excepciones, por ejemplo, dejan excluidos de la obligación de pagar este impuesto al hosting, computación en la nube y suministro de dominios de páginas.

En Colombia, México y Uruguay están afectados a IR. En el caso de Colombia, estarán gravados a partir de 2024 con IR, para ello la última reforma tributaria adoptó el concepto de presencia económica significativa. De todas formas, en este país están expresamente excluidos de IVA los servicios de suministro de páginas web (hosting) y computación en la nube (*cloud computing*). Por su parte en Brasil, Guatemala y República Dominicana, se está discutiendo, pero a la fecha no hay regulación específica.



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de la normativa de cada país. Imágenes de Pixabay bajo licencia Creative Commons CCo.



## II. Brasil

### A. Introducción

Brasil es una República Federativa que comprende la Unión, los estados (26), el Distrito Federal y los municipios (más de cinco mil), donde la Constitución Nacional<sup>1</sup> otorga competencia tributaria a cada una de estas entidades. Por ello, coexisten varios tributos que gravan a los servicios, incluso, algunos de ellos, se aplican a la exportación de servicios, aun cuando se disponen de normas constitucionales que lo excluyen<sup>2</sup>. Además, el país no cuenta con un impuesto equivalente al IVA. En su lugar hay dos contribuciones de índole federal (PIS y COFINS) y un impuesto de tipo municipal (ISSQN).

El **PIS** es un tributo federal de contribución social, para el pago de instrumentos de la seguridad social. Afecta a las importaciones y su alícuota está fijada en 1,65%. A nivel constitucional y legal<sup>3</sup> se excluye a las exportaciones de ser gravadas con PIS, siempre que sean destinadas a personas residentes o domiciliadas en el exterior y que el pago de aquellas represente un ingreso de divisas al Brasil<sup>4</sup>.

La **COFINS** es un tributo federal que apunta a financiar algunas esferas básicas de la seguridad social. Grava a las importaciones con una alícuota fija del 7,6%. Al igual que el PIS, el COFINS se encuentra, por la Constitución y leyes, excluido de las exportaciones<sup>5</sup>, siempre que estas se dirijan a personas residentes o domiciliadas en el exterior y cuyo pago represente un ingreso de divisas al Brasil<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 145 de la Constitución de la República Federativa del Brasil. (Supremo Tribunal Federal, 2024).

<sup>2</sup> Arts. 149, 155 y 156 de la Constitución de la República Federativa del Brasil. (Supremo Tribunal Federal, 2024).

<sup>3</sup> Según lo establecido en el art. 149 de la Constitución de la República Federativa del Brasil (Supremo Tribunal Federal, 2024) y en la Ley 10.637 del 20/12/2002 que prevé la no acumulabilidad en la recaudación del PIS (Congreso Nacional de Brasil, 2002).

<sup>4</sup> En los demás supuestos, la exportación se encontraría, en los hechos, gravada por el PIS. En estos casos, las alícuotas son del 0,65% y del 1,65% según se utilice la fórmula de cálculo acumulativo o no acumulativo, respectivamente.

<sup>5</sup> Así lo señalan el art. 149 de la Constitución de la República Federativa del Brasil (Supremo Tribunal Federal, 2024) y la Ley 10.833 del 29/12/2003 que altera la legislación tributaria federal (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>6</sup> En las demás hipótesis y en los hechos, las exportaciones estarían gravadas con COFINS. En estos casos, corresponden alícuotas del 3% o del 7,6%, según se utilice la fórmula de cálculo acumulativo o no acumulativo.

El **ISSQN** es un tributo de índole municipal que grava tanto a las ventas internas como a la importación de servicios. Las alícuotas varían en función de cada municipio o del Distrito Federal, del tipo de empresa y del servicio prestado, pero oscilan entre un 2% y 5%. Según lo establecido en el artículo 156 de la Constitución de la República Federativa de Brasil, las exportaciones de servicios están fuera del alcance de este impuesto<sup>7</sup>.

Otros impuestos relevantes en el sector servicios son:

El **ISR** es un tributo federal que grava las rentas nacionales e internacionales de las personas físicas (IRPF) y jurídicas (IRPJ) residentes en Brasil. Aplica tanto en las exportaciones como en las importaciones. La tasa de IRPJ es del 15% sobre el lucro real o presumido<sup>8</sup>, más un 10% sobre el excedente a BRL 20.000 por mes. En el caso del IRPF, las tasas varían en función de franjas tributarias, las que comienzan en 0% y llegan hasta el 27,5%.

La **CSLL** es un tributo de competencia federal destinado a financiar la seguridad social, incluyendo jubilaciones, asistencia social y salud pública. Sus contribuyentes son todas las personas jurídicas radicadas en Brasil. Su alícuota base es de 9% y, en el caso de instituciones financieras, de servicios y de capitalización, llega hasta 15%, 20% o 25%, según el tipo de empresa.

El **CIDE** es un tributo federal cuya alícuota está fijada en 10%. Su cobro solo se presenta al importar servicios de tecnología, asistencia técnica, cesión y licencia de uso de marcas comerciales, y para la explotación de patentes.

El **IOF** es un tributo federal, cuyos contribuyentes son las personas físicas y jurídicas que realizan transacciones financieras. Aplica a la importación y su valor depende del tipo de transacción, estando fijado en 0,38% en el caso de transferencias bancarias internacionales, en 5,38% para los pagos internacionales efectuados con tarjetas, y en 1,1% para las operaciones de cambio de divisas extranjeras. En la actualidad, este impuesto no afecta a las transacciones de cambio asociadas a las exportaciones<sup>9</sup>, siempre que estas se encuentren en concordancia con los requisitos legales del país<sup>10</sup> (que la actividad comience en Brasil y el resultado se verifique en el exterior).

El método para la declaración de impuestos es de gran relevancia en Brasil, ya que hay variedad de formas de tributación. Las personas jurídicas pueden optar por declarar y calcular sus impuestos según tres métodos: i) lucro real, ii) lucro presumido y iii) Simples Nacional<sup>11</sup>.

El **lucro real** da la posibilidad, en principio<sup>12</sup>, de descontar los impuestos ya pagados por el mismo concepto en el exterior, además de ser el único que habilita a acceder a determinados regímenes especiales, como el REPES o el consagrado en la Ley de Bien. Los impuestos se calculan sobre el "beneficio real" de la compañía, es decir, los ingresos menos los gastos. Es obligatorio para aquellas empresas que cuenten con una facturación total anual superior a los BRL 78 millones (USD15,4 millones) y para organizaciones que

<sup>7</sup> Ello también se expresa en el artículo 2 de la Ley Complementaria 116 (Congreso Nacional de Brasil, 2003). De todas formas, en la práctica se paga, a menos que se compruebe el ingreso de divisas y que el resultado se verifique en el exterior.

<sup>8</sup> Las empresas que operen bajo el régimen de Simples Nacional abonan una única alícuota que abarca todos los impuestos aplicables, incluyendo el IRPJ, cuyo valor varía en función de franjas gradualmente ascendentes.

<sup>9</sup> Art. 15-B del Decreto 6.306, del 14/12/2017 (Presidência da República de Brasil, 2007), que reglamenta el Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro (IOF).

<sup>10</sup> Solución de Consulta 231 del 15/07/2019 publicada en el Diario Oficial de la Unión el 24/07/2019 (Receita Federal, Coordenação-Geral de Tributação, 2019).

<sup>11</sup> Art. 1 de la Ley 9.430 del 27/12/1996 que dispone la legislación fiscal federal, las cotizaciones a la seguridad social, el proceso de consulta administrativa y otras medidas (Congreso Nacional de Brasil, 1996).

<sup>12</sup> Las empresas que operan bajo los regímenes de lucro presumido y de Simples Nacional podrán recuperar el IR pagado en el exterior solo si se trata de un país con el cual Brasil tiene un ADT en vigor. En este supuesto, podrá compensar el IR pagado hasta el límite de lo que debería pagar en Brasil por esa misma renta.

pertenezcan a determinados sectores estipulados por ley, como el de servicios financieros<sup>13</sup>. Las empresas que utilizan este método pueden efectuar sus declaraciones de forma trimestral o anual.

El **lucro presumido** está disponible para las empresas que totalicen una facturación anual inferior a los BRL 78 millones (USD 13,4 millones)<sup>14</sup>. Respecto de la prestación de servicios, se presume, en la mayoría de los casos, que el lucro es del 32% y deben realizarse declaraciones de forma trimestral.

El **Simple Nacional** es un régimen tributario diferenciado, aplicable a microempresas (facturación anual inferior a BRL 360 mil; poco más de USD 70 mil) y a compañías de pequeño porte (las que totalizan al año una facturación entre BRL 360 mil y BRL 4,8 millones; aproximadamente entre USD 70 mil y USD 950 mil)<sup>15</sup>. Las empresas que se amparan bajo este método pagan por mes una única alícuota que agrupa los impuestos aplicables<sup>16</sup>.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Brasil no existe una definición concreta en la ley, por ello la *Receita Federal* emitió un Parecer Normativo, en el cual se establece que la exportación de servicios es "la operación que se realiza entre quienes, como prestadores, operan desde el mercado interno<sup>17</sup>, con sus medios disponibles en el territorio nacional, para atender una demanda a ser satisfecha en otro mercado, en el exterior, a favor de un prestatario que opera como tal en ese otro mercado"<sup>18</sup>. Por ello, en general, se entiende que la exportación de servicios sucede cuando la actividad comienza en Brasil y el resultado se alcanza en el exterior.

Sin embargo, la definición aportada por la *Receita Federal* coexiste con otras más restrictivas. Por ejemplo, las utilizadas por el Comité Gestor del Simple Nacional<sup>19</sup> y las leyes del PIS<sup>20</sup> y del COFINS<sup>21</sup> coinciden en que, además de contemplar el requerimiento de que los efectos del servicio se den en el exterior, la exportación debe representar un ingreso de divisas al país.

La falta de una definición legal clara sobre qué se entiende por exportación de servicios (la que es suplida, en los hechos, por pareceres de *Receita Federal*) genera que algunos impuestos cuyo pago se encuentra, según la Constitución, excluido de las exportaciones, en la práctica se apliquen. Tal es el caso del ISSQN<sup>22</sup>.

<sup>13</sup> Art. 257 del Decreto 9.580 del 22/11/2018 que reglamenta la tributación, fiscalización, recaudación y administración del Impuesto Sobre la Renta (Presidência da República de Brasil, 2018).

<sup>14</sup> Art. 587 del Decreto 9.580 del 22/11/2018 que reglamenta la tributación, fiscalización, recaudación y administración del Impuesto Sobre la Renta (Presidência da República de Brasil, 2018).

<sup>15</sup> Art. 3 de la Ley Complementaria 123 del 14/12/2006 que instituye el Estatuto Nacional de la Microempresa y de la Empresa de Pequeño Porte. (Congreso Nacional de Brasil, 2006).

<sup>16</sup> Perguntas e Respostas Simple Nacional (Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simple Nacional, 2021).

<sup>17</sup> El propio Parecer Normativo interpreta "operar desde el mercado interno" e incluye bajo este paraguas conceptual actividades preparatorias previas a la ejecución material del servicio, como las relacionadas con la planificación y la movilización de recursos materiales e intelectuales, entre otros.

<sup>18</sup> Parecer Normativo COSIT/RFB 1 del 11/10/2018 (Receita Federal de Brasil, 2018).

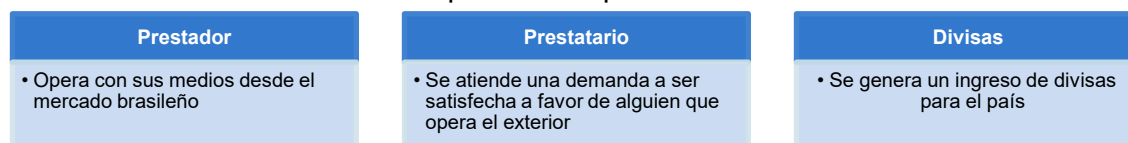
<sup>19</sup> El ente entiende, en función de la Resolución CGSN 140, del 22/05/2018 (Receita Federal de Brasil, 2018), que se da una exportación cuando existe una prestación de servicios destinada a una persona física o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, cuyo pago represente un ingreso de divisas al país, excepto en los casos de servicios desarrollados en Brasil y cuyos resultados se verifiquen allí mismo.

<sup>20</sup> Según el art. 5 A de la Ley 10.637 de 2002, con la redacción dada por la Ley 10.865 de 2004, se entiende, a los efectos de la incidencia del tributo, que una exportación es la prestación de servicios destinada a personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior, cuyo pago represente ingreso de divisas, (Congreso Nacional de Brasil, 2004).

<sup>21</sup> El art. 6 de la Ley 10.637 de 2003, con la redacción dada por la Ley 10.865 de 2004, manifiesta que una exportación de servicios es, a los efectos del COFINS, una prestación de servicios dirigida a una persona física o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, cuyo pago represente ingreso de divisas (Congreso Nacional de Brasil, 2004).

<sup>22</sup> Tributação na Exportação de Serviços, Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (2017) (Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, 2017).

**Diagrama 10**  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales o jurídicas, tanto nacionales como extranjeros, residentes en el país que desee exportar servicios, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- El primer paso consiste en la **apertura de la firma**, dependiendo del tamaño y el tipo social, existiendo existen varias opciones: Microempresario Individual (MEI), Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRELI), Sociedad de Responsabilidad Limitada (SLU), Sociedad Limitada (LTDA), Sociedad Simple (SS) y Sociedad Anónima (SA), entre otras. Deberá identificarse la actividad a realizar en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE)<sup>23</sup>, definir el régimen tributario (lucro real, lucro presumido o Simples Nacional) y redactar el Contrato Social.
- Obtención del **Registro Nacional de Persona Jurídica (CNPJ)**, el que se tramita a través del portal REDESIM de la *Receita Federal*, lo que habilita la emisión de facturas.
- **Registro ante la Prefeitura Municipal** del lugar de residencia. Ello permitirá tributar el ISSQN y, por lo tanto, emitir facturas gravadas con este impuesto. Con ello se puede optar por el régimen de Simples Nacional.

**Diagrama 11**  
Procedimiento para exportar servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación de los impuestos aplicados en la exportación de servicios

El IR es un tributo federal que grava las rentas mundiales de las personas físicas y jurídicas residentes.

El **Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF)** se estructura en franjas con alícuotas progresivas, las que comienzan en 0 % para ingresos mensuales de hasta BRL 2.112 (USD 430) y llegan hasta 27,5% para rentas mensuales superiores a BRL 4.664,68 (poco más de USD 970)<sup>24</sup>. Se declara de manera anual por medio del Portal e-CAC, de la app móvil *My Income Tax*, o a través del programa informático PGD, antes del último día hábil del año siguiente al año calendario al que se refiere.

<sup>23</sup> Esta clasificación está derivada de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU) (Instituto Brasileño de Geografía y Estadística, 2008).

<sup>24</sup> Art. 1 de la Ley 11.482 (Congreso Nacional de Brasil, 2007) y anexo VII de la Instrucción Normativa RFB 1.500, del 29/10/2014 (Receita Federal de Brasil, 2014).

El **Impuesto de Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ)** es 15% sobre el lucro real o presumido, al que se le puede añadir un 10% adicional sobre la porción de las ganancias que excedan los BRL 20 mil (algo menos de USD4 mil) mensual<sup>25</sup>. Salvo las empresas amparadas en el régimen de Simples Nacional, las demás están obligadas a presentar la declaración llamada *Escrituração Contábil Fiscal* (ECF)<sup>26</sup> que se efectúa hasta el último día hábil del mes de julio del año siguiente al calendario que se refiere, mediante el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED)<sup>27</sup>.

Brasil admite la compensación del IR pagado en el exterior:

- i) de forma **unilateral**, cuando haya una reciprocidad de trato con el país en donde se pagó el IR (es decir, que dicho país también cuente con un régimen de alivio tributario para el IR)<sup>28</sup>. Aplica con aquellos países cuando no existe un ADT y las empresas con lucro real<sup>29</sup>, hasta el límite del IR aplicable sobre dichos beneficios<sup>30</sup>. Se exige que el documento acreditativo esté reconocido por la agencia de cobranza del país en donde se efectuó el pago del tributo, así como legalizado o apostillado y deberá expresar, si fuera el caso, la conversión de la moneda de pago (de la divisa local a dólares estadounidenses), según el valor de la autoridad monetaria referente al día que se efectuó el pago. Además, la empresa interesada debe operar bajo lucro real
- ii) cuando exista un **ADT** que vincule a ambos países, caso en el cual se le permite la reducción y/o eliminación de la doble tributación a las empresas que operen bajo lucro real, lucro presumido y Simples Nacional. Brasil cuenta con 38 ADT<sup>31</sup>, los que siguen el modelo OCDE, con agregados del modelo de las Naciones Unidas. Los ADT suscritos por Brasil establecen tarifas reducidas para las rentas retenidas en el Estado parte de residencia del pagador, en estos casos de persistencia de la doble tributación, es posible acreditar en Brasil el IR pagado en un país.

La **Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL)** es un tributo de competencia federal destinado a financiar la seguridad social, incluyendo jubilaciones, asistencia social y salud pública. Esta contribución incide sobre todas las personas jurídicas radicadas en Brasil<sup>32 33</sup> y su forma de cálculo debe ser la misma que utiliza cada empresa para el IRPJ: lucro real, lucro presumido o Simples Nacional. La alícuota base de la CSLL es 9%, para las personas jurídicas que tributan bajo lucro real o presumido<sup>34</sup>, aplicada sobre el lucro antes del IRPJ. Sin embargo, esta alícuota se incrementa para empresas que pertenecen a rubros específicos, (como las instituciones financieras, de seguros y de capitalización), en donde se puede llegar a pagar hasta 20% ó 25%<sup>35</sup>. El CSLL pagado puede ser recuperado, siempre que, luego de compensarse el IRPJ, siga existiendo un saldo favorable<sup>36</sup>.

<sup>25</sup> Art. 2 de la Ley 9.430 del 27/12/1996 (Congreso Nacional de Brasil, 1996).

<sup>26</sup> Art. 1 de la Instrucción Normativa RFB 2004, del 18/01/2021 (Receita Federal de Brasil, 2021).

<sup>27</sup> Art. 3 de la Instrucción Normativa RFB 2004, del 18/01/2021 (Receita Federal de Brasil, 2021).

<sup>28</sup> Esta condición de tratamiento recíproco es reconocida por *Receita Federal* y actualmente es otorgada a Alemania, Estados Unidos y el Reino Unido. Para el caso de los demás países, deberá ser el propio contribuyente interesado quien pruebe, ante la autoridad tributaria brasileña, la existencia de tratamiento recíproco. Ver más en <https://tersi.adv.br/vivendo-no-brasil-e-em-outro-pais-dupla-residencia-fiscal-acordos-brasileiros-e-reciprocidade/>.

<sup>29</sup> Art. 26 de la Ley 9.249 del 26/12/1995, (Congreso Nacional de Brasil, 1995).

<sup>30</sup> Art. 25 de la Ley 9.249 del 26/12/1995 (Congreso Nacional de Brasil, 1995) art. 26 de la Ley 9.430 del 27/12/1996 (Congreso Nacional de Brasil, 1996) y art. 395 del Reglamento del Impuesto de la Renta (Presidência da República Federativa do Brasil, 1996).

<sup>31</sup> Ver más en <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>.

<sup>32</sup> Las únicas excepciones se vinculan con organizaciones sin fines de lucro que prestan servicios a personas en situación de vulnerabilidad, como las sociedades cooperativas y las entidades benéficas de asistencia social.

<sup>33</sup> Art. 1 de la Ley 7.689 del 15/12/1988 que establece la CSLL (Congreso Nacional de Brasil, 1998).

<sup>34</sup> En el caso de *Simples Nacional*, la contribución no sigue la alícuota básica de 9%, sino que está incluido, al igual que los demás tributos, en el DAS.

<sup>35</sup> Art. 3 de la Ley 14.183 del 14/07/2021 (Congreso Nacional de Brasil, 2021) y art. 1 de la Ley Complementar 105 del 10/01/2001 (Congreso Nacional de Brasil, 2021).

<sup>36</sup> Art. 1 de la Ley 9.532 del 10/12/1997 (Congreso Nacional de Brasil, 1997) que altera la legislación tributaria federal, con las modificaciones introducidas por la Medida Provisional 2.158-35 de 2001. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL#considera1>.

Brasil no cuenta con un impuesto equivalente al IVA. En su lugar hay dos contribuciones de índole federal (PIS y COFINS) y un impuesto de tipo municipal (ISSQN).

**El Programa de Integración Social (PIS)** es un impuesto federal destinado al pago de instrumentos de la seguridad social, como el seguro de desempleo y las asignaciones<sup>37</sup>. Los contribuyentes de este tributo son las personas jurídicas de derecho privado y aquellas abarcadas dentro de la legislación del IR<sup>38</sup>. Están excluidas las microempresas y las empresas de pequeño porte amparadas bajo el régimen de *Simples Nacional*<sup>39</sup>. Hay dos formas de cálculo y cobro del PIS: acumulativo y no acumulativo. En el acumulativo, la base imponible son los ingresos brutos obtenidos por las sociedades en las actividades que le son propias, a las que se les aplica una alícuota del 0,65%. No existe la posibilidad de descontar créditos calculados sobre la base de costos, gastos y cargas de las personas jurídicas<sup>40</sup>. Por regla general, es el sistema que se aplica a los contribuyentes que calculan el IRPJ en función del lucro presumido. El PIS no acumulativo se calcula sobre una base imponible que abarca la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en todas y cada una de las actividades propias o no de la sociedad, presentando una alícuota del 1,65%, puede descontar los créditos<sup>41</sup>. Como regla general, es la forma de cálculo aplicable a las personas jurídicas con lucro real<sup>42</sup>.

Las empresas que exporten servicios no tienen que facturar con PIS en la medida que puedan probar el ingreso de divisas desde el exterior<sup>43</sup> (por ejemplo, mediante una transferencia bancaria internacional); y pueden emitir sus facturas exentas de PIS<sup>44</sup>. Además, los contribuyentes sujetos al PIS no acumulativo (lucro real) pueden deducir o compensar los gastos de PIS pagado asociados a las exportaciones de otras deudas tributarias federales, o incluso recibir su reembolso en efectivo<sup>45</sup>.

**La Contribución de Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)** es un impuesto federal destinado a financiar algunas esferas básicas de la seguridad social, como la salud pública, la seguridad social y otros programas nacionales de asistencia social. Los sujetos contribuyentes son las personas jurídicas de derecho privado y aquellas abarcadas por la legislación del IR, excluyendo las microempresas y empresas de pequeño porte que estén sometidas bajo el *Simples Nacional*<sup>46</sup>. En el COFINS existen dos regímenes: i) el acumulativo, donde la contribución se calcula con base en la facturación de la persona jurídica, correspondiendo una alícuota del 3%, no pudiendo descontar créditos. Por regla general, este es el régimen que corresponde a las empresas que calculan el IRPJ en función del lucro presumido<sup>47</sup>; ii) no acumulativo, con una alícuota del 7,6%, permitiéndose el descuento de créditos en función de costos, gastos y cargas. Es el régimen utilizado en el caso de las personas jurídicas que tributan el IRPJ sobre la base del lucro real<sup>48</sup>.

<sup>37</sup> Art. 239 de la Constitución de la República Federativa del Brasil (Supremo Tribunal Federal, 2024).

<sup>38</sup> Art. 1 de la Ley Complementaria 7 del 07/09/1970 que establece el Programa de Integración Social (Congreso Nacional de Brasil, 1970).

<sup>39</sup> Arts. 12 y 13 de la Ley Complementaria 123 de 14/12/2006 (Congreso Nacional de Brasil, 2006).

<sup>40</sup> Ley 9.718 del 27/11/1998 que altera la Legislación Tributaria Federal (Congreso Nacional de Brasil, 1998).

<sup>41</sup> Ley 10.637 del 30/12/2002 (Congreso Nacional de Brasil, 2002).

<sup>42</sup> *Tributação na Exportação de Serviços*, (Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, 2017).

<sup>43</sup> Aun no considerándose por la legislación brasileña una exportación, aquellos servicios ofrecidos mediante el modo 2 también podrían emitir sus facturas exentas de PIS, siempre que prueben el ingreso de divisas. Un ejemplo se da cuando turistas abonaron su estadía en un hotel con una tarjeta de crédito emitida fuera de Brasil (art. 5 A de la Ley 10.637 del 10/12/2002 que establece la no acumulabilidad en la cobranza de la contribución para los Programas de Integración Social, Ley 10.865 de 2004).

<sup>44</sup> Art. 5 de la Ley 10.637 del 10/12/2002 que establece la no acumulabilidad en la cobranza de la contribución para los PIS (Congreso Nacional de Brasil, 2002), con la redacción dada por la Ley 10.865 de 2004 (Congreso Nacional de Brasil, 2004).

<sup>45</sup> Art. 5 de la Ley 10.637 del 30/12/2002 (Congreso Nacional de Brasil, 2002).

<sup>46</sup> Arts. 12 y 13 de la Ley Complementaria 123 de 14/12/2006 (Congreso Nacional de Brasil, 2006).

<sup>47</sup> Art. 10 de la Ley 10.833 del 29/12/2003 que altera la Legislación Tributaria Fiscal (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>48</sup> Art. 10 de la Ley 10.833 del 29/12/2003 que altera la Legislación Tributaria Fiscal (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

En la exportación de servicios, el COFINS no aplica en la factura, con la condición de que se compruebe el ingreso de divisas al Brasil<sup>49</sup>. Es posible, para las personas jurídicas sujetas a COFINS no acumulativo (lucro real), deducir o compensar los gastos de esta contribución asociados a las exportaciones de otras deudas tributarias federales, o recibir su reembolso en efectivo<sup>50</sup>.

**El Impuesto Sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN)** es un tributo de índole municipal que grava tanto a las ventas internas de servicios como a los servicios procedentes de fuera de Brasil o cuya prestación se haya iniciado en el exterior y terminado en Brasil<sup>51</sup>. Según la Constitución y la ley<sup>52</sup> se excluye a las exportaciones, siempre que ingresen de divisas al país y el resultado se verifique fuera de Brasil. Las alícuotas, oscilan entre el 2% y 5%<sup>53</sup>, varían en función de cada municipio, del tipo de empresa y del servicio prestado. La base de cálculo del impuesto es el valor de factura más el IRRF<sup>54</sup>. Se trata de un costo para las empresas, ya que, en los casos que sea tributado el ISSQN a las exportaciones, no podrá descontarse de otros tributos.

**Cuadro 13**  
**Impuestos y contribuciones en las exportaciones de servicios**

IR	El exportador deberá realizar la declaración jurada en el sitio web de <i>Receita Federal</i> y efectuar el pago del impuesto IRPF o IRPJ, según corresponda, mediante una institución bancaria. Puede ser descontado, en los casos de empresas que operen bajo lucro real, si la transacción se da con un país con el que existe ADT o este disponga de tratamiento tributario recíproco. Las empresas que operen bajo lucro presumido o Simples Nacional podrán descontarlo solo cuando las transacciones se hacen con países con ADT.
CSLL	El exportador deberá realizar la declaración jurada en el sitio web de <i>Receita Federal</i> y efectuar el pago del tributo a través de una institución bancaria. Puede ser recuperado siempre que, luego de compensarse el IRPJ, siga existiendo un saldo favorable.
PIS	No aplica en la exportación, siempre que se compruebe el ingreso de divisas a Brasil. El PIS pagado en los insumos podrán ser descontados para el pago de otros impuestos o incluso recuperado en efectivo si la empresa cumple con el requisito de operar bajo lucro real (PIS no acumulativo).
COFINS	No aplica en la exportación, siempre que se compruebe el ingreso de divisas a Brasil. El COFINS pagado en los insumos podrá ser descontado para el pago de otros impuestos o incluso recuperado en efectivo, con la condición de que la empresa opere bajo lucro real (COFINS no acumulativo).
ISSQN	No aplica en la exportación, siempre que se compruebe el ingreso de divisas al Brasil y que el resultado del servicio se verifique en el exterior. En las demás hipótesis, este tributo será cobrado por la autoridad municipal y, siendo un costo, no existe la posibilidad de compensarlo o acreditarlo contra otras deudas fiscales.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>49</sup> Esto también aplicaría para los servicios provistos bajo el modo 2, cuando la empresa exportadora pueda demostrar el ingreso de divisas al Brasil (art. 6 de la Ley 10.833 del 29/12/2003) (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>50</sup> Art. 6 de la Ley 10.833 del 29/12/2003 que altera la Legislación Tributaria Fiscal (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>51</sup> Art. 1 de la Ley Complementaria 116 del 31/07/2003 (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>52</sup> Párrafo 3 numeral II Art. 156 de la Constitución de la República Federativa del Brasil (Supremo Tribunal Federal, 2024) y en el art. 2 de la Ley Complementaria 116 del 31/07/2003 (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>53</sup> Art. 8 de la Ley Complementaria 116 del 31/07/2003 que dispone sobre: el Impuesto Sobre Servicios de Cualquier Naturaleza y la competencia de *los Municipios y del Distrito Federal* (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>54</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, 2013, (Confederação Nacional da Indústria, 20123).

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Brasil se dispone de varias herramientas que permiten apoyar a las empresas de servicios, entre ellos diferentes instrumentos de financiación, como:

- El **Programa de Financiamiento de Exportaciones (PROEX)** es una iniciativa del gobierno federal, destinada a facilitar el acceso al crédito para las exportaciones brasileñas de bienes y servicios, con especial foco en las pequeñas y medianas empresas. Banco do Brasil es el responsable del programa y está disponible para cualquier empresa cuyo ingreso bruto anual de explotación no supere los BRL 1.300 millones (poco más de USD 270). Entre las ventajas de este programa se encuentran: i) un plazo de pago de entre 180 días y 15 años, en función de la complejidad del servicio prestado; ii) financiamiento de hasta el 100% del valor de la exportación para créditos de hasta dos años y de hasta 85% en los demás casos; y iii) variedad de garantías aceptadas (aval, fianza, carta de crédito o stand-by emitidos en el exterior, seguro de crédito a la exportación). La tasa de interés de este programa es la CIRR (Tasa de Interés Comercial de Referencia)<sup>55</sup>.
- Los **Anticipos de Contratos de Cambio (ACC)** son un mecanismo por el cual los exportadores pueden recibir, por adelantado, los fondos totales o parciales, en moneda local (al tipo de cambio del día de la contratación del ACC), de una exportación que realizarán en el futuro. Así, este anticipo ocurre antes de la prestación del servicio al exterior y el objetivo del programa es anticipar recursos a las empresas exportadoras para facilitarles el acceso al mercado internacional. Las empresas beneficiadas por ACC podrán recibir hasta el 100% del monto a cobrar de manera adelantada, y cuentan con un plazo de hasta 360 días para su devolución, desde la fecha establecida en la factura del servicio. Los anticipos efectuados en el marco de tal iniciativa están exentos del pago de IOF<sup>56</sup>. Las empresas pueden solicitar tramitar este incentivo a través de algunos de los principales bancos del país<sup>57</sup>.
- El **Anticipo de Divisas Entregadas (ACE)** es un mecanismo que permite el adelanto, parcial o total, de los recursos en moneda nacional a percibir por concepto de una exportación de servicios. La principal diferencia con el ACC es que este adelanto ocurre después de la finalización de la prestación de los servicios<sup>58</sup>. En caso de retraso o incumplimiento en el pago por parte del cliente, la empresa logra asegurar los fondos con el propósito de continuar con sus actividades y dispone de 360 días para su devolución, contando desde la fecha establecida en la factura. Esta operación se encuentra exenta del pago de IOF y presenta tasas de cambio más atractivas que otros modelos de financiamiento disponibles en el mercado. Al igual que el ACC, las empresas pueden tramitarlo en los principales bancos de plaza.
- El **BNDES Exim** es una línea de financiamiento del Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social (BNDES), que cubre la producción de servicios brasileños (60% de nacionalización) destinados a la exportación. Permite acceder hasta el 100% del valor de la exportación y las empresas cuentan con hasta 36 meses para efectuar el pago (preembarque) y 12 años (post embarque)<sup>59</sup>.

<sup>55</sup> Ver más en <https://www.bb.com.br/pbb/pagina-inicial/empresas/produtos-e-servicos/comercio-exterior/vendas-para-o-exterior/proex-financiamento/#/>.

<sup>56</sup> Según la sentencia del Supremo Tribunal Federal del 18/05/2021 asociada al recurso de casación especial 1.452.963, se entiende que el ACC es una operación de cambio anticipada y no de crédito, por lo que no puede cobrarse este impuesto (Supremo Tribunal Federal, 2021).

<sup>57</sup> Ver más en <https://banco.bradesco/html/pessoajuridica/solucoes-integradas/comercio-exterior/exportacao/acc-adiantamento.shtm>.

<sup>58</sup> El ACE está regulado por el Decreto 6.306 del 14/12/2018 (Presidência da República de Brasil, 2007). Ver más en <https://banco.bradesco/html/pessoajuridica/solucoes-integradas/comercio-exterior/exportacao/ace.shtm>.

<sup>59</sup> Ver más en <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/bndes-exim-financiamento-de-bens-e-servicos-para-exportacao, e95e438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD>.

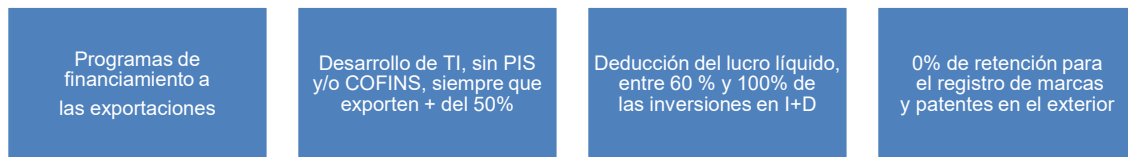
- El **Exim Pós-Embarque Bens** es otro programa de financiamiento de BNDES, a través del cual se adelanta a las empresas exportadoras brasileñas el valor de los servicios exportados, en moneda nacional, y la empresa importadora extranjera pasa a tener una deuda con el BNDES. El pago de ese financiamiento, por parte del importador extranjero, se realiza a través de un banco, el que establece el tipo de cambio y transfiere el monto adeudado al BNDES en reales<sup>60</sup>.

El **Régimen Fiscal Especial para la Plataforma de Exportación de Servicios de Tecnología de la Información (REPES)** está destinado a aquellas personas jurídicas que, operando bajo lucro real, se dedican al desarrollo de *software* y/o a la prestación de servicios de TI. Los beneficiarios asumen el compromiso de que al menos el 50%<sup>61</sup> de sus ingresos brutos anuales provengan de la exportación de bienes y servicios de TI<sup>62</sup>. Este régimen les permite a las empresas adquirir en el mercado interno o importar bienes y servicios de TI exentos del pago de las contribuciones PIS y COFINS, siempre que se destinen al desarrollo en Brasil de *software* o de servicios de TI<sup>63</sup>.

La **Ley de Bien**, se trata de un régimen fiscal en favor de las personas jurídicas que, operando bajo el régimen de lucro real, realizan actividades de investigación tecnológica e innovación, abarcando a todos los sectores de la economía brasileña<sup>64</sup>. Gracias a este régimen, las empresas pueden, a la hora de determinar el lucro real sobre el que tributarán, deducir del lucro líquido, entre un 60% y 100% adicional al valor correspondiente a las inversiones en investigación e innovación efectuadas. Este porcentaje puede variar si las actividades de innovación son ejecutadas por Institutos de Ciencia y Tecnología, pudiendo las empresas, en este caso, deducir entre un 50% y un 250% adicionales<sup>65</sup>.

Con el objetivo de facilitar la **protección de los intangibles** (registro y mantenimiento de marcas y patentes) en el extranjero, se reduce las retenciones de renta por concepto de IRRF a 0%. Ello, en los casos de remesas enviadas hacia el exterior, destinadas al registro y mantenimiento de marcas y patentes<sup>66</sup>.

Diagrama 12  
Beneficios fiscales



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## F. Situación de los impuestos aplicados en la importación de servicios

El **Impuesto de Renta Retenido en la Fuente (IRRF)** tiene como principal característica que el importador es el responsable de determinar la incidencia, calcular y cobrar el impuesto, mientras que la entidad bancaria es el agente de retención. Grava las rentas pagadas, acreditadas, empleadas o remitidas a personas jurídicas domiciliadas en el exterior, por fuentes ubicadas en Brasil. Presenta tasas

<sup>60</sup> Según lo establecido por la Circular AEX 8/2015, del 27/07/2015 (BNDES,2022). Ver más en <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/produto/exim-pos-emb-bens>.

<sup>61</sup> Art. 171 del Decreto 10.668 del 08/04/2021 (Presidência da República de Brasil, 2021).

<sup>62</sup> Art. 2 de la Ley 11.196 del 21/11/2005 que establece el Régimen Especial para la Plataforma de Exportación de Servicios de Tecnología de la Información, con la redacción dada por el art. 61 de la Ley 12.715 del 17/09/2012 (Congreso Nacional de Brasil,2012).

<sup>63</sup> Arts. 4 y 5 de la Ley 11.196 del 21/11/2005 que establece el Régimen Especial para la Plataforma de Exportación de Servicios de Tecnología de la Información, con la redacción dada por el art. 61 de la Ley 12.715 del 17/09/2012 (Congreso Nacional de Brasil,2012).

<sup>64</sup> Este régimen se encuentra regulado por la Ley 11.196 del 21/11/2005 (Congreso Nacional de Brasil,2005), el Decreto 5.798 del 07/06/2006 (Presidência da República de Brasil, 2006) y la Instrucción Normativa de la *Receita Federal* 1.187 del 29/08/2011 (Receita Federal, 2011).

<sup>65</sup> Guia prático da Lei do Bem 2020 (Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações do Brasil, 2020).

<sup>66</sup> Art. 17 de la Ley 11.196 del 21/11/2005 (Congreso Nacional de Brasil, 2005).

variables según la naturaleza de la renta, del país en el que reside el beneficiario y del régimen fiscal al que esté sujeta la persona jurídica domiciliada en el extranjero<sup>67</sup>. A modo de ejemplo:

- 0% en remesas enviadas a residentes en el extranjero por concepto de registro o mantenimiento de marcas y patentes, en función de un régimen especial (RECAP)<sup>68</sup>.
- 15% en regalías y remuneración por servicios técnicos y asistencia técnica, administrativa y similares<sup>69</sup>.
- 15% las rentas, ganancias de capital y demás rentas pagadas, acreditadas, entregadas, utilizadas o remitidas a una persona jurídica domiciliada en el exterior por fuente ubicada en el país<sup>70</sup>.
- 25% en los rendimientos del trabajo, con o sin relación laboral, y los derivados de la prestación de servicios, pagados, acreditados, entregados, empleados<sup>71</sup>.
- 25% cuando las rentas son recibidas de un residente en un país de tributación favorecida<sup>72</sup>.

La **Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE)** es un tributo federal que apunta a estimular el desarrollo tecnológico del país. Su alícuota es de 10%<sup>73</sup>, considerando como base imponible al valor de factura más el IRRF<sup>74</sup>. La base del cálculo es la misma que la considerada en la retención del IRRF. Se trata de un costo, por lo que no es posible descontar el CIDE pagado. Este impuesto no aplica si se trata de licencia o derechos de uso de tecnología o *software*, por lo cual resultará clave cómo se describa la actividad en la factura y en el contrato<sup>75</sup>. El cobro de esta contribución solo se presenta por la importación de servicios de prestación de tecnología, asistencia técnica, cesión y licencia de uso de marcas comerciales y para la explotación de patentes, entre otros<sup>76</sup>.

El **Impuesto sobre Transacciones Financieras (IOF)** es un tributo federal cuyos contribuyentes son las personas físicas y jurídicas que realizan transacciones financieras, como compras internacionales con tarjetas de crédito o prepagas, transferencias internacionales, operaciones de cambio de divisas y seguros, etc.<sup>77</sup> El valor del IOF depende del tipo de transacción financiera. Está fijado en 0,38% en el caso de transferencias bancarias internacionales, en 1,1% para las operaciones de cambio de divisas<sup>78</sup> y en 5,38% para los pagos internacionales efectuados con tarjetas.

El **Programa de Integración Social (PIS)** en las importaciones es de 1,65%. La base del cálculo de la contribución es el valor de factura, más el IRRF, el COFINS y el ISSQN<sup>79</sup>. En el caso de aquellas importaciones de bienes y servicios utilizados como insumo para la prestación de nuevos servicios, es posible acceder al crédito del PIS pagado. Ello, en la medida que la empresa importadora esté sujeta al régimen no acumulativo (lucro real)<sup>80</sup>. Estos créditos pueden ser deducidos del pago del PIS y del COFINS<sup>81</sup>.

<sup>67</sup> Arts. 26, 27 y 35 a 45 de la Instrucción Normativa SRF 208/2002 (Receita Federal de Brasil, 2002).

<sup>68</sup> Capítulo III de la Ley 11.196 del 21/11/2005 (Congresso Nacional de Brasil, 2005).

<sup>69</sup> Art. 17 de la Instrucción Normativa RFB 1455 (Receita Federal de Brasil, 2014).

<sup>70</sup> Art. 1 de la Instrucción Normativa RFB 1455 (Receita Federal de Brasil, 2014).

<sup>71</sup> Art. 2 de la Ley 13.315 del 20/07/2016 (Congresso Nacional de Brasil, 2016) y art. 16 de la Instrucción Normativa RFB 1455, del 06/03/2014 (Receita Federal de Brasil, 2014).

<sup>72</sup> Art. 1 de la Instrucción Normativa RFB 1455 (Receita Federal de Brasil, 2014).

<sup>73</sup> Art. 6 de la Ley 10.332 del 19/12/2001 (Congresso Nacional de Brasil, 2001).

<sup>74</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, (Confederação Nacional da Indústria, 2013).

<sup>75</sup> Art. 2 de la Ley 10.168 del 29/12/2000 (Congresso Nacional de Brasil, 2000).

<sup>76</sup> Art. 10 del Decreto 4.195 del 11/04/2002 (Presidência da República, 2002), la Ley 10.168 del 29/12/2000 (Congresso Nacional de Brasil, 2000) y la Ley 10.332 del 19/12/2001 (Congresso Nacional de Brasil, 2001).

<sup>77</sup> Arts. 1 y 2 de la Ley 5.143 del 20/10/1966 (Congresso Nacional de Brasil, 1964) y art. 2 del Decreto 6.306 del 14/12/2007 (Presidência da República de Brasil, 2007).

<sup>78</sup> A diferencia de la situación de las operaciones de cambio destinadas al pago de importaciones de bienes, las importaciones de servicios sí están sometidas a esta tributación. Art. 6 del Decreto-Ley 2.434 del 19/05/1988 (Presidência da República de Brasil, 1988).

<sup>79</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, (Confederação Nacional da Indústria, 2013).

<sup>80</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, (Confederação Nacional da Indústria, 2013).

<sup>80</sup> Arts. 15 y 16 de la Ley 10.865 que establece el aporte al Programa de Integración Social.

<sup>81</sup> *Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação*, Receita Federal do Brasil, 2020.

La **Contribución de Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)** en las importaciones es de 7,6%. La base del cálculo de la contribución es el valor de factura, más el IRRF, el PIS y el ISSQN<sup>82</sup>. Es posible acceder al crédito del COFINS pagado en aquellas importaciones de bienes y servicios destinadas a ser insumos para la prestación de nuevos servicios, solo cuando el importador esté sujeto al régimen no acumulativo (lucro real). Dichos créditos pueden ser deducidos del pago del COFINS y del PIS<sup>83</sup>.

Las alícuotas del **Impuesto Sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN)** varían en función de cada municipio o del Distrito Federal, del tipo de empresa y del servicio prestado, pero oscilan entre 2% y 5%<sup>84</sup>. La base de cálculo del impuesto es el valor de factura más el IRRF<sup>85</sup> y no puede compensarse o acreditarse contra otras deudas fiscales.

**Cuadro 14**  
**Impuestos y contribuciones a la importación de servicios**

IR	El importador debe realizar la retención, declararla a través del sitio <i>web</i> de <i>Receita Federal</i> y efectuar el pago a través de una entidad bancaria. Luego, debe emitir al exportador el comprobante de pago como constancia que podrá utilizar en su país. Si la importación proviene de un país con el cual Brasil tiene un ADT, podría no estar afecto a retención, siempre que la renta se ampare en el paraguas de “beneficios empresariales” (art. 7 ADT), en la práctica, Brasil es reactivo a esta posibilidad.
CIDE	El importador debe cargar este tributo a su factura, proceder a su declaración en el sitio <i>web</i> de <i>Receita Federal</i> y, luego, efectuar el pago en una institución bancaria.
IOF	Es retenido por el banco o casa de cambios al momento de realizar la transacción.
PIS	El importador debe aplicar esta contribución a la factura. Luego deberá realizar la declaración en la <i>Receita Federal</i> y proceder a su pago en el banco seleccionado.
COFINS	El importador debe emitir la factura con esta contribución cargada, realizar la declaración en la <i>Receita Federal</i> y efectuar el pago en una institución bancaria.
ISSQN	Este impuesto es cargado en la factura, según el tipo de servicio y el municipio al que es destinado. Su pago se realiza en función de la propia legislación municipal.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>82</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, (Confederação Nacional da Indústria, 2013).

<sup>83</sup> *Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação*, (Receita Federal do Brasil, 2020).

<sup>84</sup> Art. 8 de la Ley Complementaria 116 del 31/07/2003 (Congreso Nacional de Brasil, 2003).

<sup>85</sup> *Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas*, (Confederação Nacional da Indústria, 2013).

**Cuadro 15**  
**Brasil: impuestos y contribuciones en servicios**

Nombre	Afecta	Aplica en	Porcentaje	Devolución	Dónde se paga	Liquidación
Impuesto Sobre la Renta (IR)	Rentas de personas físicas y jurídicas	Exportaciones (IRPJ/IRPF)  Importaciones (IRRF)	IRPJ: 15% del lucro real o presumido + 10% adicional sobre excedente a BRL20 mil/mes  IRPF: entre 0% y 27,5% IRRF: entre 15% y 25%	En exportación de forma unilateral: siempre que empresa opere bajo lucro real y exista tratamiento tributario recíproco. Con ADT: aplica a empresas en lucro real, presumido y <i>Simples Nacional</i>	Exportaciones: <i>Receita Federal</i> a través de institución bancaria  Importaciones: el banco es agente de retención	IRPJ e IRPF: anual  IRRF: el mismo día de realizar el pago
Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL)	Rentas de personas jurídicas	Todas las personas jurídicas radicadas en Brasil	Alícuota base: 9% Instituciones financieras, de seguros y de capitalización: 15%, 20% o 25% según tipo de empresa	Se puede recuperar siempre que, después de compensado el IRPJ, reste un saldo favorable	<i>Receita Federal</i> con pago a través de institución bancaria	Anual o trimestral
Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE)	Envío de remesas al exterior a través de pago de servicios, <i>royalties</i> y derechos de autor vinculados a la transferencia de tecnología	Importaciones	10% (tasa fija)	No se recupera (costo)	<i>Receita Federal</i> con pago a través de institución bancaria	Hasta el último día hábil de la quincena siguiente al mes de ocurrencia de la transacción
Impuesto sobre Operaciones Financieras (IOF)	Transacciones internacionales de crédito, operaciones de cambio y seguros	Importaciones	0,38% (transferencias bancarias internacionales) 1,1% (operaciones de cambio de divisa extranjera) 5,38% (pagos internacionales con tarjetas de crédito o débito)	No se recupera (costo)	Institución bancaria o casa de cambio	El mismo día de realizar el pago
Programa de Integración Social (PIS)	Ingresos brutos de las personas jurídicas	Exportaciones <sup>a</sup> Importaciones	Exportaciones: 0,65% (régimen acumulativo) 1,65% (régimen no acumulativo)  Importaciones: 1,65%	Solo lo pueden descontar las empresas que declaran bajo lucro real	<i>Receita Federal</i> con pago a través de institución bancaria	El mismo día de realizar el pago
Contribución de Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)	Ingresos brutos de las personas jurídicas	Exportaciones <sup>a</sup> Importaciones	Exportaciones: 3% (régimen acumulativo) 7,60% (régimen no acumulativo)  Importaciones: 7,60%	Solo lo pueden descontar las empresas que declaran bajo lucro real	<i>Receita Federal</i> con pago a través de institución bancaria	El mismo día de realizar el pago
Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN)	Ventas internas e importación de servicios	Exportaciones <sup>a</sup> Importaciones	Entre 2% y 5% dependiendo de la actividad, el tipo de empresa y del municipio/Distrito Federal	No se recupera (costo)	Conforme a la regulación del municipio/Distrito Federal	Se efectúa el mes siguiente

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>a</sup> Aún cuando su aplicación esté constitucionalmente excluida de la exportación (arts. 159, 155 y 156 (Supremo Tribunal Federal)), tiene que comprobarse ingreso de divisas y utilización en el exterior.

## III. Chile

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas físicas y/o jurídicas en Chile pueden exportar servicios, para ello es necesario que:

- Esten inscritas en el Servicios de Impuestos Internos (SII) y registren como actividad el o los servicios que se van a exportar.
- Si los servicios están incluidos en el Listado de Servicios Calificados como Exportación por el **Servicio Nacional de Aduanas (SNA)**<sup>86</sup>, se debe presentar el **Documento Único de Salida (DUS)** ante el SNA (en el caso de que el servicio no se hallare reconocido como exportable, el proveedor puede solicitar su inclusión<sup>87</sup>).
  - Si la exportación no excede los USD2.000 se puede tramitar el Documento Único de Salida Simplificado (DUSSI), el que no requiere la intervención de un Agente de Aduana, pudiendo realizarse en forma personal ante el SNA<sup>88</sup>.
  - Además, se debe presentar una factura de exportación electrónica indicando el destino. El RUT del cliente, que debe figurar es: 55.555.555-5, que representa a los clientes situados en el extranjero. Asimismo, si el proveedor solicitó que su servicio fuera incluido como de exportación, debe adjuntar la Resolución de Aduanas.
- Los **servicios que no cumplen los requisitos de exportación por el SNA**, para su documentación se debe emitir una factura electrónica afecta, o no afecta o exenta de IVA según corresponda, utilizando un RUT genérico (55.555.555-5), a fin de representar a los clientes en el extranjero. Además, en el caso que el servicio exportado sea un hecho

---

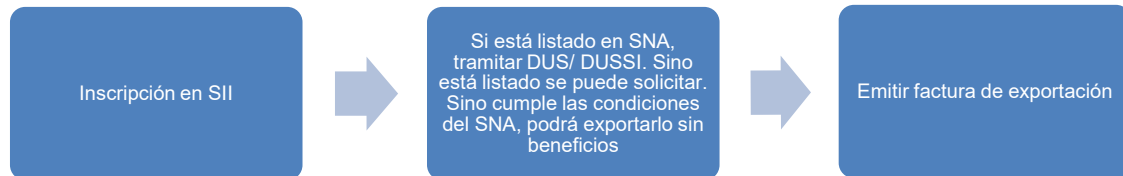
86 El listado completo puede consultarse en el sitio web del SNA: <http://www.aduana.cl/clasificacion-de-servicios-de-exportacion/aduana/2016-08-10/104402.html>.

87 La no inclusión de un servicio en el Listado de Servicios Calificados como Exportación por el SNA no implica una prohibición o limitación para la exportación de aquel, sino que, simplemente, no podrá adherirse a la franquicia tributaria y aduanera existente.

88 Ver: <https://www.aduana.cl/preguntas-exportacion-de-servicios/aduana/2013-05-14/114321.html>.

gravado de IVA, el impuesto se considera un débito fiscal y se recupera el IVA de los bienes y servicios pagados para realizar la exportación (IVA crédito) a través de la diferencia entre los débitos y créditos fiscales.

**Diagrama 13**  
Procedimiento para exportar servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Chile, la normativa<sup>89</sup> establece que para que un servicio de exportación y por lo tanto exento de IVA, deberá ser:

- considerado **de exportación por el SNA**.
- **prestado** total o parcialmente **en Chile**.
- **utilizados en el extranjero**.
- **prestados a personas sin domicilio** ni residencia en Chile.
- **susceptible de verificación** en su existencia real y valor.

**Diagrama 14**  
Condiciones para ser una exportación de servicios

Servicios	Prestación	Destinatario	Consumo	Verificación
• Reconocidos de exportación por el SNA	• Total o parcial en Chile	• Una persona sin domicilio ni residencia en Chile	• Fuera del territorio nacional	• Susceptible de verificación en existencia y valor

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

En Chile el IVA tiene una **tasa general de 19%**<sup>90</sup>. La normativa vigente establece que el impuesto se aplica sobre los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Además, se entiende que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste

<sup>89</sup> N° 16 de la letra E del Art. 12 del Decreto Ley N° 825, de 1974 y Resolución Exenta N° 7192 de 24/11/2016 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>90</sup> Art. 14 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

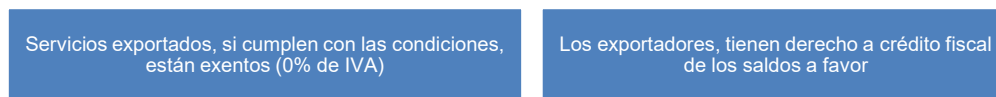
se utilice<sup>91</sup>. A partir de la nueva normativa<sup>92</sup>, los servicios en Chile, por regla general, están gravados con IVA, salvo las exenciones, entre ellas: las personas naturales que emiten boletas de honorarios; el transporte de pasajeros; educación; servicios ambulatorios de salud; y las sociedades de profesionales, siempre que estén registradas como tales ante el SII y cumplan ciertas condiciones<sup>93</sup>.

Los **servicios exportados en modo 1 y modo 1 y 4 de manera conjunta**, están **exentos de IVA**, siempre que sean reconocidos por el SNA y cumplan las condiciones mencionadas<sup>94</sup> antes. En el **modo 2**, los hoteles y los arrendamientos de inmuebles amoblados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile, registrados ante el SII, estarán exentos de IVA<sup>95</sup>, siempre que sus ingresos sean en moneda extranjera y emitan factura de exportación. El **modo 4** no está afecto a IVA ya que son servicios prestados o utilizados fuera de Chile<sup>96</sup>.

Los exportadores podrán **recuperar el IVA** al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, siempre que el servicio en **modo 1** sea gravado de IVA en Chile y cuando haya sido calificado como exportación por el SNA. En el **modo 2**, para el caso de los hoteles y arrendamientos mencionados, se podrá recuperar el IVA compras. También lo podrán hacer los exportadores en el **modo 4**, siempre que éstos sean prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, hubiesen estado afectos al IVA de haberse prestado o utilizado en Chile y sólo si el país en que se hayan prestado o utilizado los servicios se aplique un impuesto interno similar<sup>97</sup>, en este último caso no son necesarias las condiciones mencionadas en el apartado anterior<sup>98</sup>.

Para la recuperación del IVA pagado en la adquisición o importación de bienes o utilización de servicios destinados a la actividad de exportación, se realiza un trámite electrónico ante el SII<sup>99</sup>. Este trámite requiere la presentación de los formularios 29 (declaración mensual y pago simultáneo de impuestos por internet), 3601 (detalle de exportaciones de servicios<sup>100</sup>) y 3600 (Devolución de IVA Exportador).

**Diagrama 15**  
**Temas de IVA en la exportación de servicios**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

Chile tiene un sistema de **tributación de renta mundial** para los contribuyentes domiciliados o residentes en el país. El IR grava las rentas producidas tanto en el país como en el exterior<sup>101</sup>.

<sup>91</sup> Art. 5 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>92</sup> Ley 21.420, desde el 1 de enero de 2023 (Congreso Nacional de Chile, 2022).

<sup>93</sup> Circular N° 50 del 27 de octubre de 2022 (SII, 2022).

<sup>94</sup> N° 16 de la letra E del Art. 12 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974) y Resolución Exenta N° 7192 de 24/11/2016 (Aduanas de Chile, 2016).

<sup>95</sup> Art. 12, literal E, numeral 17 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>96</sup> Art. 5 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>97</sup> Art. 36 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974). Resoluciones 80 (SII, 2019) y 81 del SII (SII, 2019).

<sup>98</sup> Resolución Exenta N° 7192 de 24/11/2016 (Aduanas de Chile, 2016).

<sup>99</sup> www.sii.cl, opción Impuestos Mensuales/Solicitud Devolución IVA Exportador.

<sup>100</sup> Las empresas prestadoras de servicios de hotelería deben, asimismo, presentar el Detalle de Liquidación de Divisas de Empresas Hoteleras (Formulario 3603).

<sup>101</sup> Art. 3 y 10 del Decreto Ley N° 824, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

A nivel general, el sistema de impuesto a la renta opera en dos niveles: Primero, tributa la actividad comercial (generalmente con Impuesto de Primera Categoría, con tasa fija) y luego opera el impuesto final, que para contribuyentes personas naturales domiciliadas o residentes en Chile es el Impuesto Global Complementario (IGC, con tasa progresiva por tramos que va del 0% al 40%) y para los no residentes es el Impuesto Adicional (con tasa fija general de 35%).

Para **grandes empresas**, el Sistema Semi-integrado establece una tasa de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) de 27%, con tributación de los propietarios en función de retiros efectivos, pudiéndose imputar contra los impuestos finales que correspondan a estos últimos el 65% del IDPC pagado por la empresa. La tributación máxima aplicable a los propietarios corresponde a 44,45%, excepto cuando los propietarios finales sean residentes de países con los que Chile mantenga un ADT, en cuyo caso la tributación máxima es de 35%.

El **régimen Pro-PyME**<sup>102</sup> establece un sistema integrado, con una tasa reducida de IDPC de 25%<sup>103</sup> y con tributación de los propietarios basada en retiros (sin perjuicio de la opción de transparencia tributaria). Las pymes conformadas exclusivamente por contribuyentes de impuestos finales pueden optar por el régimen de transparencia tributaria, donde están liberadas del IDPC, quedando gravados directamente los propietarios por los resultados de la empresa. Cuando los propietarios están sujetos a tasas de impuestos finales inferiores a 25%, no tendrán que esperar la devolución del IDPC para obtener liquidez.

Para las **personas físicas** se aplican franjas de entre 0% y 27,77%.

El **sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero** opera sin ADT. Los impuestos pagados en el extranjero pueden ser utilizados como un crédito a favor contra las tasas a pagar en Chile, siempre que ellos hayan gravado, entre otras, rentas por el uso de intangibles (marcas, patentes, fórmulas), por prestación de servicios profesionales o técnicos o servicios calificados como exportación por el SNA o por establecimientos permanentes situados en el exterior con un tope de 35%<sup>104</sup>.

El sistema de créditos señalado también opera -y de modo preferente- cuando hay ADT y, por las rentas que éste contemple, se produzca doble tributación. Al efecto, Chile ha suscrito ADTs con 36 países<sup>105</sup>, con una estructura semejante, ya que se basan en el modelo de la OCDE, con elementos del modelo de convenio ONU, aun así, cada acuerdo es diferente y se debe analizar caso a caso.

**Diagrama 16**  
**Herramientas para enfrentar la doble tributación**

Acuerdos de Doble Tributación con 36 países

Se dispone de sistema de *tax credit*

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Beneficios fiscales que se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Chile se han podido identificar un par de herramientas de incentivos fiscales:

La primera es la **Devolución Anticipada del IVA**<sup>106</sup>, que permite a los exportadores, recibir por adelantado el IVA que será pagado en adquirir bienes o utilizar servicios destinados a la exportación,

<sup>102</sup> Se entiende por PYME, entre otros requisitos, a aquellas cuyos ingresos promedio de los últimos 3 ejercicios no superen las 75.000 UF (US\$ 3,1 millones aproximadamente), considerando los ingresos de empresas relacionadas.

<sup>103</sup> Excepcionalmente, para el año tributario 2024 dicha tasa será de 10%, mientras que para el año tributario 2025 será de 12,5%.

<sup>104</sup> Art. 41 A N° 1 del Decreto Ley N° 824, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>105</sup> Ver en [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/convenios\\_internacionales.html](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html).

<sup>106</sup> Art. 6°, del Decreto Supremo N° 348, de 1975 (Presidencia de Chile, 1975).

que formen parte de un proyecto de inversión. La diferencia entre este caso y la devolución del IVA establecido en el artículo 1, del mencionado decreto ley, es que esta se realiza antes de que se cumpla con el compromiso de exportación. El trámite se efectúa frente al Ministerio de Economía, Fomento y Turismo de manera presencial o correo electrónico, y permite la recuperación anticipada de hasta el 19% del monto total de la inversión. El cálculo del IVA es realizado en función de los gastos de inversión previstos en el proyecto presentado<sup>107</sup>.

La segunda, es la posibilidad de **exonerar del Impuesto Adicional** (aplica a los pagos que se realizan al exterior) a una **importación de servicios de ingeniería o técnicos, cuando estos se incorporan como insumos en un servicio exportable**, que ha sido calificado como tal por el SNA. Esto significa que, por ejemplo, si se contrata en el exterior un trabajo o servicio de ingeniería o técnico cuya tasa de impuesto adicional es de 15%, y este se incorpora en concepto de insumo en un servicio calificado como exportación por Aduana, la tasa de impuesto adicional se reduce a 0%<sup>108</sup>. Además, se exoneran de la aplicación del impuesto adicional las cantidades que paguen al exterior los exportadores de servicios por los siguientes conceptos (con o sin intervención del Servicio Nacional de Aduanas): publicidad y promoción; análisis de mercado; investigación científica y tecnológica; y asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo<sup>109</sup>.

Diagrama 17  
Beneficios fiscales



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## F. Situación del IVA e Impuesto Adicional en la importación de servicios

Por regla general, si el servicio está afecto a **impuesto adicional** (aplica a los pagos que se realizan al exterior), el **IVA** es 0%. En caso contrario, por exención puntal de la ley de dicho impuesto o por aplicación de un ADT, entonces sí aplicará IVA<sup>110</sup>.

A pesar de que la legislación chilena no contempla una definición de importación de servicios, la Ley de la Renta establece una retención de impuesto a los pagos realizados al exterior. Este es el denominado **impuesto adicional**, cuya tasa general es de 35%<sup>111</sup>. Entre las excepciones a esta tasa general, se encuentran el *software* y los pagos por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, prestada a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior, cuya tasa de retención es de 15%, mientras que se encuentran exentos de este impuesto los pagos correspondientes a un *software* estándar para uso propio. Asimismo, se exonera de impuesto adicional si se trata de pagos por publicidad en el exterior y uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet, siempre que la empresa pagadora tenga ingresos anuales que no superen las UF100 mil (USD4,1 millones) en promedio de los últimos tres años.

<sup>107</sup> Ver <https://www.chileatiende.gob.cl/fichas/4688-recuperacion-anticipada-del-iva-para-proyectos-de-inversion-que-generaran-exportaciones>.

<sup>108</sup> Art. 59 N° 2 del Decreto Ley N° 824, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>109</sup> Párrafo segundo, del N°2 del artículo 59, Decreto Ley N° 824, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974). Circular 31 de 2018 (SII, 2018).

<sup>110</sup> Art. 12, literal E del Decreto Ley N° 825, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

<sup>111</sup> Art. 59, numeral 2, del Decreto Ley N° 824, de 1974 (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1974).

En otras palabras, los pagos de servicios al exterior estarán afectos a impuesto adicional, cuya tasa varía entre 0% y 35%. En el caso de que se invoque un ADT, que modifica la normativa interna, se aplican las tasas contempladas en el convenio según el tipo de renta que se trate.

**Cuadro 16**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Por regla general, si el servicio está afecto a impuesto adicional, el IVA es 0%. En caso de no estar afecto a impuesto adicional pagará IVA.
Impuesto Adicional	Aplica a los pagos que se realizan al exterior, con una tasa general de 35%, también hay actividades que tienen menor carga o no pagan. Si hay ADT, se modificará, en la medida que así lo determine el acuerdo, el nivel de tributación.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## IV. Colombia

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales o jurídicas, tanto nacionales como extranjeros, residentes en el país que desee exportar servicios, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

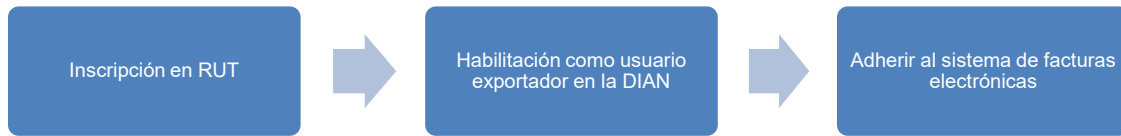
- Inscripción en el **Registro Único de Tributario (RUT)** en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)<sup>112</sup>.
- Habilitación como usuario exportador en la DIAN<sup>113</sup> (formulario 001 del RUT, casilla 53 sobre "Responsabilidad, Calidades y Atributos": registrar el código 10 que lo habilita como "Obligado Aduanero") e inscripción como exportador en la DIAN (formulario 001 del RUT, casilla 54 sobre "Usuarios Aduaneros": agregar el código 22 que lo habilita como "Exportador").
  - i) Definición de la forma y el **tipo de exportación** en la DIAN (formulario 001 del RUT, casilla 55 sobre "Forma de Exportación": elegir, según corresponda, el código: i) Directa, ii) Indirecta y iii) Directa e Indirecta y en la casilla 56 sobre "Forma de Exportación" elegir, según corresponda, el código: i) Bienes, ii) Servicios y iii) Bienes y servicios.
  - ii) Selección del modo de suministro en la DIAN (formulario 001 del RUT, casilla 57 sobre "Modo de Suministro" elegir, según corresponda, el código: i) Presencia Comercial, ii) Comercio Transfronterizo, iii) Traslado de consumidores, iv) Traslado temporal de personas.
  - iii) **Identificación del servicio según la Clasificación Central de Productos (CPC)** de las Naciones Unidas en la DIAN (formulario 001 del RUT, en la casilla 58 especificar el/los códigos correspondientes a la clase de servicio).
- Adherirse al sistema de **Facturas Electrónicas**.

---

<sup>112</sup> El canal digital que permite crear el RUT para las empresas y personas naturales a través del link <https://muisca.dian.gov.co/WebRutVirtualInscripcion/#/proceso-guiado/inicio>.

<sup>113</sup> Art. 1.6.1.2.1. y siguientes del DUT (Presidente de la República de Colombia, 2023).

Diagrama 18  
Procedimiento para exportar servicios



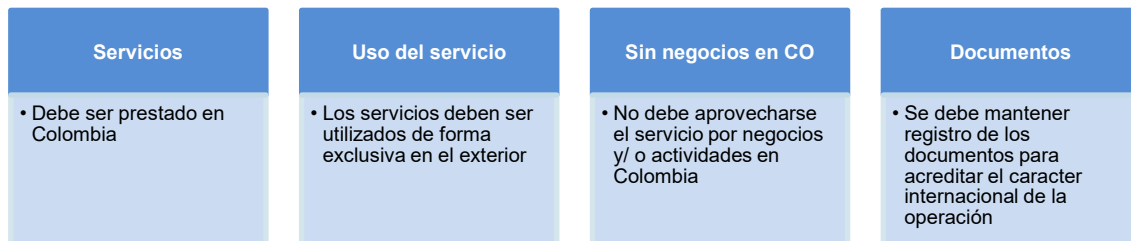
Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Colombia, la normativa<sup>114</sup> establece que un prestador de servicios, para acceder a una tarifa de 0% en el IVA al momento de exportar (actividad exenta), necesitará cumplir con diferentes condiciones. Estas implican que:

- Los servicios deben ser **prestados en el país**.
- Se **utilicen exclusivamente en el exterior**.
- Por empresas o personas **sin negocios o actividades en Colombia**. En caso de existir alguna vinculación económica por parte de la persona o empresa cliente del exterior con Colombia (como sucursales, filiales o subsidiarias dentro del territorio nacional), estas no deberán obtener ningún beneficio del servicio prestado por el proveedor colombiano.
- Se deba **conservar los documentos** que acrediten la existencia de la operación sobre la base de los parámetros anteriores.

Diagrama 19  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

En Colombia los servicios<sup>115</sup> se clasifican en tres categorías respecto al IVA:

- Los **grabados**, prestados en territorio nacional y algunos desde el exterior<sup>116</sup>, con una tasa general del 19%.

<sup>114</sup> Art. 1, numeral 20 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 41.779 (Congreso de la República de Colombia, 2019).

<sup>115</sup> Art. 1, Decreto 1.372/92 (Presidente de la República de Colombia, 1992). Compilado en el art. 1.3.1.2.1. del Decreto 1.625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en materia tributaria (DUT) (Presidente de la República de Colombia, 2023).

<sup>116</sup> Art. 420, Numeral 3 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

- ii) Los **excluidos**<sup>117</sup>, no forman parte de los hechos que generan IVA (por ejemplo, salud, educación, transporte de carga, licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, y suministro de páginas web).
- iii) Los **exentos**<sup>118</sup>, entre estos se encuentran los servicios de exportación, mientras cumplan con los requisitos señalados antes<sup>119</sup>, donde la tarifa aplicable es 0%.

La categoría de exentos también aplica para el caso de servicios de producción de obras de cine, televisión, **audiovisuales** y desarrollo de **software**, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico<sup>120</sup>.

Así como para los **servicios turísticos** prestados en modo 2 a residentes en el exterior, siempre que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias, operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo<sup>121</sup>.

En el caso de los servicios gravados y exentos, se reconocen los saldos a favor en el IVA pagado por bienes y servicios adquiridos para la prestación de la actividad<sup>122</sup> para el **pago de otros impuestos**, y el derecho a **devolución bimestral** de los saldos a favor<sup>123</sup>, no aplica para los excluidos. El procedimiento para solicitar los saldos a favor de IVA es a través del Sistema Informático Electrónico de Devoluciones y Compensaciones (SIE)<sup>124</sup>.

**Diagrama 20**  
**Temas de IVA en la exportación de servicios**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

En el caso de las personas jurídicas, como sociedades nacionales y similares o EPs de no residentes, la tarifa general del impuesto aplicable sobre la renta en Colombia corresponde al 35%<sup>125</sup>. Es importante tener en cuenta que hay múltiples tarifas del IR. De igual modo, para pequeñas sociedades existe el régimen SIMPLE, que corresponde a una tarifa plana sobre el ingreso bruto, lo cual varía según la actividad y el monto de ingresos. Las personas naturales también pueden optar por aplicar el régimen SIMPLE.

<sup>117</sup> Arts. 427 y 476 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989). Con adiciones en el art. 187 de la Reforma Tributaria 2016 (Congreso de la República de Colombia, 2016).

<sup>118</sup> Art. 481 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>119</sup> Art. 481, Literal C del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>120</sup> Art. 481, Párrafo final del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>121</sup> Art. 481, Literal D del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>122</sup> Art. 815 y 816 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>123</sup> Art. 489, Literal D del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989). Decreto 2.223 de 2013 (compilado en el Decreto 1.080 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Cultural (Presidente de la República de Colombia, 2015), DUT (con las modificaciones introducidas por el Decreto 456 de 2021 (Presidente de la República de Colombia, 2021)) y art. 481 del Estatuto Tributario (art. modificado por el art. 189 de la Ley 1.819 de 2016) Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>124</sup> Ver en [https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites\\_Impuestos/Devoluciones/Paginas/Tramite-y-requisitos.aspx](https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites_Impuestos/Devoluciones/Paginas/Tramite-y-requisitos.aspx).

<sup>125</sup> Art. 240 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

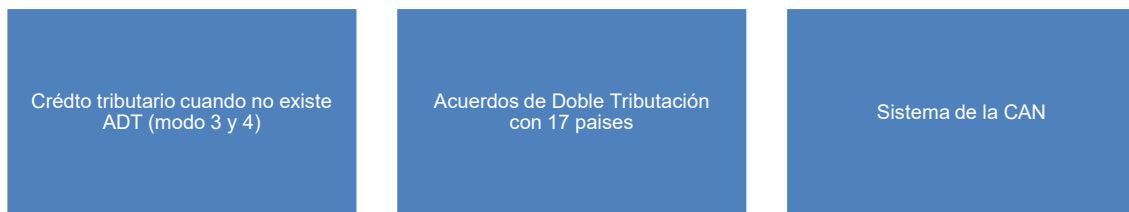
Respecto de la renta de personas naturales residentes en el país<sup>126</sup>. Su renta líquida se grava por ingresos según un rango medido en Unidad de Valor Tributario (UVT) que va desde 0% hasta 39% dependiendo del tipo de renta.

Colombia cuenta con un **mecanismo unilateral para evitar la doble imposición** en aquellos países con los cuales no ha suscrito ADT, de modo que se podrá descontar este impuesto pagado, pero **solo por las rentas de fuente extranjera** (cuando no es realizado en territorio colombiano) respecto al mismo ingreso y por un mismo período correspondiente a la retención que les practiquen a título de renta en el otro país<sup>127</sup>. En la actualidad se mantiene la discusión respecto a que si es posible deducir o no el impuesto pagado en el exterior cuando la fuente es colombiana.

En la actualidad, Colombia cuenta con ADTs vigentes con 13 países<sup>128</sup>, más el de la **Comunidad Andina de Naciones (CAN)** como un mecanismo regional (Estado Plurinacional de Bolivia, Ecuador y Perú)<sup>129</sup>. El modelo de ADTs adoptado por Colombia (salvo el convenio CAN) otorga al residente en Colombia (exportador del servicio) el derecho a descontar el impuesto pagado en el exterior sobre las rentas originadas y/o gravadas en el otro.

Para hacer efectivo el descuento de los impuestos pagados en el exterior sobre la renta, la empresa o persona natural que exporte servicios deberá, primero comprobar que cumple con todos los requisitos del ADT, en cuanto a residencia, EP y tipo de renta (por ejemplo, renta de fuente extranjera), entre otros necesarios para acogerse al beneficio fiscal ofrecido por los convenios. En segundo lugar, completar el formulario dispuesto por la DIAN para la declaración de renta anual personas jurídicas (formulario DIAN-110) y personas naturales (formulario DIAN-210). Finalmente, deberá ingresar la información solicitada en el formulario, donde hay que ubicar la casilla correspondiente a los "Descuentos por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales"; en ella se podrá agregar el importe pagado por IR generada en el exterior para que este pueda ser liquidado en la declaración anual de renta en Colombia y disminuir la base de liquidación de la renta.

**Diagrama 21**  
**Herramientas para enfrentar la doble tributación**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Colombia, el gobierno estableció diversos mecanismos que funcionan como incentivo para el comercio exterior de los servicios. Entre ellos se encuentran:

<sup>126</sup> Art. 241 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>127</sup> Art. 254 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>128</sup> Ver en <https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx>.

<sup>129</sup> Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN, 2004).

El **Plan Vallejo de Servicios (PVSS)**<sup>130</sup> es un mecanismo, de admisión temporaria, que permite la importación temporal de bienes de capital con el objeto de ser utilizados en proyectos de exportación de servicios autorizados de forma previa. Los beneficios del PVSS son, primero, el no pago de arancel por importación de bienes de capital para posterior exportación de servicios. Segundo, la posibilidad de diferir el IVA en bienes de capital. Y, tercero, importar bienes sin limitar su alcance únicamente a bienes de capital y repuestos. El MinCIT dispone de la facultad de determinar las listas de los bienes.

Las **Zonas Francas (ZF)**<sup>131</sup> son áreas geográficas delimitadas en donde se desarrollan actividades de servicios o comerciales. Entre los requisitos se cuentan: los usuarios deberán acordar un plan de internacionalización y planes anuales de ventas con MinCIT; aumentar el monto de inversión durante los 3 primeros años del proyecto (se reconocen los activos intangibles, como parte de los compromisos de inversión, que pueden ascender hasta el 20%); y generar empleos directos. Los incentivos para establecerse en una ZF son:

- 20% de IR sobre la proporción del ingreso por exportaciones de bienes y servicios.
- 0% de IVA y arancel por importación de bienes de capital.
- 50% de los colaboradores que trabajan para ZF podrán hacerlo desde cualquier lugar y aun así la empresa podrá recibir los beneficios, siempre y cuando los gastos que deriven de esta condición no superen el 30% de los gastos totales de la empresa.

Promoción de la **Ciencia, la Tecnología y la Innovación (CTI)**, que permite que las mipymes puedan convertir el 50% de la inversión en CTI y el 50% de la remuneración por vincular personas con doctorado, en créditos fiscales que se podrán usar para compensar impuestos nacionales o convertir a Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) que sean comercializables<sup>132</sup>.

La Ley de Cine<sup>133</sup> creó el **Fondo para el Desarrollo Cinematográfico (FDC)**, además estipula<sup>134</sup> que los contribuyentes del IR que realicen inversiones/donaciones a proyectos cinematográficos, tendrán derecho a deducir de su renta el 125% de lo aportado. Otro beneficio es el **Fondo Fílmico Colombia (FFC)**<sup>135</sup>, instrumento para devolver a los productores un porcentaje de los gastos.

**Diagrama 22**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>130</sup> Decretos 2.331 de 2001 (Presidencia de la República de Colombia, 2001), 2.099 de 2008 (Presidencia de la República, 2008), 2.100 de 2008 (Presidencia de la República, 2008), 1.289 de 2015 (Presidencia de la República, 2015), y 285 de 2020 (Presidencia de la República, 2020).

<sup>131</sup> Decretos 2.685 de 1999 (Presidencia de la República de Colombia, 1999), 4.051 de 2011 (Presidencia de la República de Colombia, 2011), 2.884 de 2013 (Presidencia de la República de Colombia, 2013), 1.689 de 2016, 1.819 de 2016 (Presidencia de la República de Colombia, 2016), y 278 de 2021 (Presidencia de la República de Colombia, 2021). Art. 11 de la Ley 2277 de 2022 (Congreso de la República de Colombia, 2022).

<sup>132</sup> Art. 256-1 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>133</sup> Art. 5 de la ley 814 de 2003 (Congreso de la República de Colombia, 2003).

<sup>134</sup> Art. 16 de la ley 814 de 2003 (Congreso de la República de Colombia, 2003). Reglamentado por el Decreto Nacional 352 de 2004 (Presidencia de la República de Colombia, 2004), Modificado por el art. 195, Ley 1607 de 2012 (Congreso de la República de Colombia, 2012).

<sup>135</sup> Ley 1556 de 2012 (Congreso de la República de Colombia, 2012).

## F. Situación del IVA e IR en la importación de servicios

A efectos tributarios, todos los **servicios prestados, adquiridos o licenciados desde el exterior deberán pagar IVA** (19%)<sup>136</sup>. De todas formas, existen servicios considerados como excluidos<sup>137</sup>, ya sean prestados en territorio nacional o desde el exterior. Entre estos se encuentran algunos servicios como la educación virtual; el suministro de páginas web, *hosting*, computación en la nube y el mantenimiento remoto de programas y equipos; la adquisición de licencias de *software*; entre otros.

En principio, si el receptor de los servicios en Colombia es un actor responsable de pagar IVA, es este quien debe recaudarlo, luego podrá solicitar el saldo a favor (efecto neutro). Si el receptor del servicio no es un responsable del IVA (o sea es una operación *Business to Consumer*), los proveedores de servicios desde el exterior tienen dos vías para el pago del impuesto. La primera opción es a través del procedimiento simplificado del IVA para prestadores desde el exterior, quienes podrán cumplir con sus obligaciones tributarias en calidad de responsables del impuesto de forma bimestral, inscribiéndose en el RUT. La segunda es por medio de las tarjetas de crédito<sup>138</sup>. Entre ellos se encuentran los prestados a través de plataformas digitales a usuarios ubicados en Colombia.

Los **extranjeros no residentes no tienen que pagar IR en Colombia por servicios prestados desde fuera de este país (modo 1), salvo en actividades específicas** como consultoría, servicios técnicos y de asistencia técnica<sup>139</sup> (20%), administración o dirección (33%), en las cuales sí se realizará retención. En el caso que la fuente sea colombiana (modo 4) se aplicará una retención del 20% sobre el valor total<sup>140</sup>.

Para las **personas naturales sin residencia**<sup>141</sup>, la tarifa única de renta gravable de fuente nacional (modo 4) equivale al treinta y cinco por ciento (35%). Salvo el caso de profesores extranjeros contratados por un tiempo inferior a los 182 días por una institución de educación superior en Colombia, a lo cual se aplicará una tarifa del siete por ciento (7%).

**Cuadro 17**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Las importaciones de servicios deberán pagar IVA a la tarifa regular, a menos que sea una actividad considerara excluida. Este IVA puede ser utilizado como crédito tributario por el importador, por lo cual tiene un efecto neutro. Los servicios digitales deberán facturar IVA.
IR	En el modo 1, no hay retención, salvo los casos de consultoría, servicios técnicos y de asistencia técnica <sup>a</sup> (20%), administración o dirección (33%). El modo 4, al prestarse en territorio colombiano, sí hay retención (20%). Si se trata de personas naturales será de 25%, a menos que sea docencia por menos de 182 días (7%).

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>a</sup> Art. 408 y Art. 24, numeral 8 del Estatuto Tributario Colombiano.

<sup>136</sup> Art. 420, Párrafo 3, del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>137</sup> Arts. 427 y 476 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>138</sup> Resolución 000017, 28 de febrero de 2020 (DIAN, 2020).

<sup>139</sup> Art. Art. 408 y Art. 24, numeral 8 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>140</sup> Art. Art. 408 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

<sup>141</sup> Art. 247 del Estatuto Tributario Colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1989).

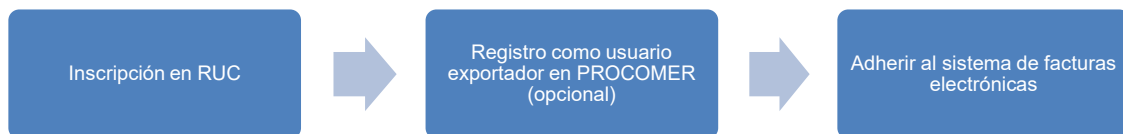
## V. Costa Rica

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales o jurídicas, tanto nacionales como extranjeros, residentes en Costa Rica que desee exportar servicios, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Inscribir la empresa en el Registro Único de Contribuyente ante el Ministerio de Hacienda para obtener el RUC.
- Registrarse como Exportador ante PROCOMER (es opcional en servicios, de todas formas, es necesario para poder aplicar al mecanismo de exoneración de IVA en los insumos de los servicios a exportar, se realiza en el Sistema Exonet del Ministerio de Hacienda).
- Emitir factura electrónica (al ser un servicio de exportación, consumido fuera de Costa Rica, se debe emitir una factura electrónica de exportación, sin afectación de IVA).

**Diagrama 23**  
**Procedimiento para exportar servicios**



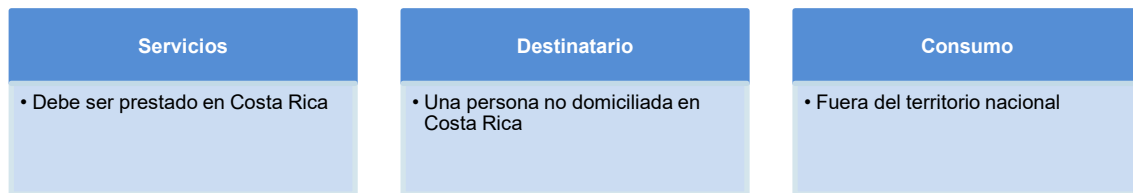
Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Costa Rica, la normativa<sup>142</sup> establece que se considera exportación de servicios, y por tanto estos no están gravados con IVA, cuando:

- la prestación de servicios o la venta de bienes intangibles que realice a título oneroso desde el **territorio nacional** hacia el exterior,
- en el que el **destinatario es un no domiciliado**,
- y el uso o consumo del servicio o el bien intangible por parte de aquel se realiza **fuera del territorio nacional**.

Diagrama 24  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

La Ley del IVA señala que se entenderá un servicio realizado en territorio de Costa Rica, cuando sea prestado por un contribuyente ubicado en el país; y/o cuando el destinatario sea un contribuyente ubicado en Costa Rica, con independencia de dónde esté el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios<sup>143</sup>.

El IVA cuenta con cuatro tratamientos tributarios: una tarifa general del 13%<sup>144</sup> y tres tarifas reducidas del 4%, 2% y 1%<sup>145</sup>. La tarifa reducida del 4% aplica a la compra de pasajes aéreos cuyo origen y destino sea el territorio nacional, así como a los servicios de salud privados prestados por centros de salud o por profesionales sanitarios independientes, en la medida que estén colegiados. La tarifa reducida del 2% se aplica a las primas de seguros personales. Y la tarifa reducida del 1% se vincula con bienes de la canasta básica. Algunos servicios, como la educación privada, las primas de seguro de sobrevivencia con rentas vitalicias, entre otros, están exentos de IVA<sup>146</sup>.

La exportación de servicios, si la actividad se disfruta fuera del país, por el principio de territorialidad no está afecta a IVA (modos 1 y 4). Además, la legislación admite que frente al IVA compras, por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la exportación de servicios, se pueda: i) compensar los créditos con el pago de cualquier otro impuesto de la administración tributaria central, ii) pedir la devolución en ciertas circunstancias, y iii) solicitar la exoneración para la adquisición de bienes y servicios aplicados en la oferta exportadora<sup>147</sup>, lo cual aplica cuando más del 45% de los ingresos corresponden a exportaciones de servicios. Para ello es necesario inscribirse en un registro especial de la Administración Tributaria —Exonet—, previo a lo cual deberá estar registrado como exportador en PROCOMER)<sup>148</sup>.

<sup>142</sup> Art. 1, numeral 20 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) (Presidente de la República de Costa Rica, 2019).

<sup>143</sup> Art. 1, inc. 2, Literal b) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>144</sup> Art. 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>145</sup> Art. 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>146</sup> Art. 8, numerales 8 y 31 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>147</sup> Art. 21 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>148</sup> Art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

**Diagrama 25**  
Temas de IVA en la exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

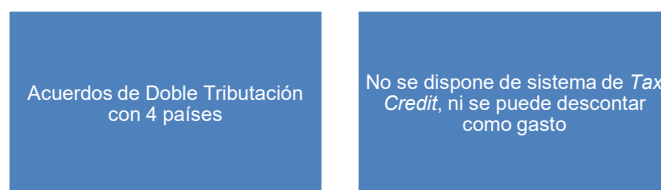
El IR grava las utilidades de las personas físicas y jurídicas domiciliados en el país y que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense<sup>149</sup> (**sistema territorial**). Tanto para las personas físicas como para las jurídicas, el IR se presenta de manera escalonada. En el caso de las primeras, se cuenta con una franja inicial que va hasta los CRC 4,181 millones (algo más de USD 7.700) que se encuentra exenta del pago de dicho impuesto. A partir de esta, se suceden tasas del 10%, 15%, 20% y 25%<sup>150</sup>.

En cuanto a las personas jurídicas, están sujetas a una base impositiva del 30%. Para las pequeñas empresas se aplican franjas de entre 10% y 20%<sup>151</sup>, dependiendo del nivel de ingresos brutos.

En Costa Rica no se dispone de sistema de *Tax Credit*, tampoco es posible deducir los impuestos pagados en el exterior como gasto<sup>152</sup>.

Este país cuenta con cuatro ADT en vigor, los suscritos con Alemania (en vigor desde el 10/08/2016), Emiratos Árabes Unidos (09/06/2021), España (01/01/2011) y México (01/01/2021). Los cuatro están basados en el modelo de OCDE, con agregados del modelo de las Naciones Unidas<sup>153</sup>.

**Diagrama 26**  
Herramientas para enfrentar la doble tributación



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Costa Rica, el **Régimen de Zonas Francas (RZF)** es la principal herramienta de beneficios fiscales del sector servicios. El RZF es el conjunto de beneficios otorgados a las empresas que realicen nuevas

<sup>149</sup> Art. 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

<sup>150</sup> Art. 15, literales c de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

<sup>151</sup> Art. 15, literales a y b de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

<sup>152</sup> Art. 9, literal d de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

<sup>153</sup> La característica principal de este modelo de convenio radica en que el sacrificio fiscal (producido por la reducción o eliminación de la doble tributación) debe ser compartido entre el país fuente de la renta (importador) y el país de residencia (exportador).

inversiones en el país, dedicadas a la manipulación, procesamiento, manufactura, producción, reparación y mantenimiento de bienes y a la prestación de servicios destinados a la exportación o reexportación<sup>154</sup>. Se otorga a empresas con proyectos que impliquen una nueva inversión inicial en activos fijos sujetos a depreciación y bienes inmuebles (se admite que pequeñas empresas se asocien a los fines de realizar conjunta y de manera directa actividades de exportación y que, en conjunto, lleguen al monto mínimo de inversión<sup>155</sup>). Las empresas amparadas por el RZF pueden actuar en un parque industrial (PI) o fuera de él.

Las empresas tienen un plazo máximo de tres años, con la posibilidad de extensión, contados a partir de la presentación de la solicitud de ingreso al RZF, para completar la inversión inicial<sup>156</sup>. Los montos mínimos de inversión varían en función de la instalación dentro o fuera de un PI, y si este se ubica dentro o fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM)<sup>157</sup>.

Las empresas que estén gozando los beneficios del RZF se comprometen a mantener un nivel mínimo de empleo, que es establecido por la propia compañía. También asumen una serie de obligaciones: suscribir un contrato con PROCOMER, presentar un informe anual de operaciones, cumplir con las regulaciones ambientales, urbanísticas, sanitarias y demás aplicables según el tipo de actividad desarrollada, pagar un canon mensual a PROCOMER por uso de régimen<sup>158</sup>.

Los sectores de servicios que pueden ampararse bajo este régimen son los que cumplan con el Índice de Elegibilidad Estratégica para Empresas de Servicios (IEES)<sup>159</sup>. Están excluidas de los beneficios del RZF las entidades bancarias, financieras y aseguradoras, así como las personas físicas y jurídicas dedicadas a prestar servicios profesionales<sup>160</sup>. Respecto a estos últimos, en la práctica la Comisión Especial para la Definición de Sectores Estratégicos analiza caso a caso.

Las empresas de servicios que actúan bajo el RZF gozan de los siguientes beneficios, entre otros<sup>161</sup>:

- Exención de los tributos a las utilidades del 100% durante 8 años (para empresas ubicadas en GAMA) o 12 años (para empresas ubicadas fuera de GAMA), seguidas de una exención del 50% por los próximos 4 años (en GAMA) o 6 años (fuera de GAMA)<sup>162</sup> (es posible extender la exención del pago del IR, solo si las empresas reinvierten en el país, al cumplir 4 años de su inclusión en el RZF. La cantidad de años adicionales de exención está vinculada al valor de la reinversión).
- Exención en la importación de mercancías necesarias para la operación y administración de la actividad y de una exención en la importación de determinados vehículos.
- Exención de impuesto sobre las compras locales, de bienes o servicios, necesarias para la operación y administración de la actividad autorizada a la empresa.
- Exención por un período de 10 años, de los impuestos de traspaso de bienes inmuebles y patente municipal.

<sup>154</sup> Art. 1 de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990).

<sup>155</sup> Art. 1 de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990). y Art. 5 del Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas 34.739-COMEX-H (Presidente de la República de Costa Rica, 2008).

<sup>156</sup> Art. 7 del Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas 34.739-COMEX-H (Presidente de la República de Costa Rica, 2008).

<sup>157</sup> Art. 5 del Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas 34.739-COMEX-H (Presidente de la República de Costa Rica, 2008).

<sup>158</sup> Para las empresas de servicios, en relación con el monto total de sus ingresos y aplica una tarifa de un 0,30% (dentro de parque); 0,50% (fuera de parque) sobre el total de ventas (Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica, 2023).

<sup>159</sup> Art. 146 del Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas 34.739-COMEX-H (Presidente de la República de Costa Rica, 2008) y Art. I de la Definición del parámetro de la naturaleza estratégica de los servicios para efectos del cálculo del IEES (Comisión Especial para la Definición de Sectores Estratégicos, 2019).

<sup>160</sup> Art. 17, Literal c), de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990).

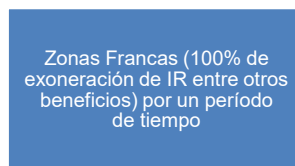
<sup>161</sup> Art. 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990).

<sup>162</sup> Art. 20, Literal g), de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990).

- Exención del impuesto de remesas y de todos los tributos a las utilidades<sup>163</sup>, así como de cualquier otro cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o los ingresos o las ventas.
- Posibilidad de solicitar el incentivo de capacitación, formación y entrenamiento<sup>164</sup> a favor de los trabajadores y aspirantes a trabajadores<sup>165</sup>.
- Posibilidad de vender en el mercado local hasta el 100% de su producción.

Para aplicar al RZF, las empresas interesadas deberán realizar una solicitud de registro en línea en el portal web de PROCOMER<sup>166</sup>. El proceso completo dura, desde el momento de la solicitud hasta su otorgamiento, entre tres y cinco meses.

**Diagrama 27**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## F. Situación del IVA, IR e ISD en la importación de servicios

La legislación costarricense no prevé un mecanismo específico sobre la importación de servicios. Según la normativa todas las importaciones de servicios están sujetas al IVA<sup>167 168 169</sup>, de todas formas, tiene un efecto neutro. De manera específica se establece un procedimiento particular para la importación de servicios digitales transfronterizos y/o bienes intangibles, aquellos provistos por internet o cualquier otra plataforma digital para ser consumidos en el territorio nacional<sup>170</sup>. En cualquier caso, este impuesto se podrá considerar como crédito fiscal<sup>171</sup>.

La Ley del IR establece una retención sobre las remesas al exterior, por el cual se gravan todas las rentas o beneficios de fuente costarricense destinadas al exterior<sup>172</sup> (modo 4). Se reconoce un régimen especial aplicable a los extranjeros no residentes que presten servicios personales en Costa Rica (modo 4), donde se aplica retención del 15% sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna<sup>173</sup>.

<sup>163</sup> Estas exenciones oscilan según si la empresa amparada bajo el RZF está situada dentro de GAM o fuera de GAM. En el primer caso, las tarifas son de 0% (del año 1 al año 8), 15% (del año 9 al año 12) y 30% (después del año 12), mientras que en el segundo son de 0% (del año 1 al año 12), 15% (del año 12 al año 18) y 30% (después del año 18) (Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica, 2023).

<sup>164</sup> Art. 21 de la Ley de Régimen de Zonas Francas 7.210 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990).

<sup>165</sup> Según lo establecido en el Decreto Ejecutivo 39.081-MP-MTSS-COMEX (Presidente de la República de Costa Rica, 2015).

<sup>166</sup> Ver más en <http://sistemas.procomer.go.cr/solicitudZF>.

<sup>167</sup> Art. 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>168</sup> Art. 3 Numeral 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 41.779 (Presidente de la República de Costa Rica, 2019).

<sup>169</sup> Art. 10 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 41.779 (Presidente de la República de Costa Rica, 2019).

<sup>170</sup> Art. 1 Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos del Ministerio de Hacienda (Dirección General de Tributación, 2020).

<sup>171</sup> Art. 21 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6.826 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018).

<sup>172</sup> Arts. 52, 53, 56, 57 y 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

<sup>173</sup> Art. 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

También se considera fuente de origen local al asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país (modo 1).

La tasa impositiva de retención varía dependiendo de la actividad, algunas de las especificaciones son<sup>274</sup>:

- 15% por los honorarios, las comisiones, las dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia.
- 25% por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías.
- 30% por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense no contemplada de manera específica.
- 50% para telenovelas.

**Cuadro 18**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Las importaciones efectuadas bajo los modos 1 y 4 serán sujetas a IVA, pero tiene un efecto neutro. El IVA también aplica a los servicios digitales.
IR	Aplica a los ingresos de fuente costarricense (modo 4) y algunas actividades provistas desde el exterior (modo 1) con tarifas variables según el caso. (En los servicios definidos por Hacienda como digitales transfronterizas, no se cumple lo dispuesto por el art. 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto podrían considerarse servicios extraterritoriales, no sujetos al IR).

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>274</sup> Art. 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7.092 (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988).

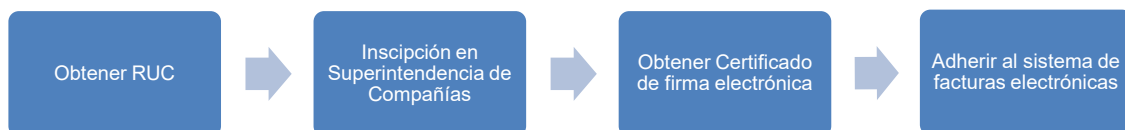
## VI. Ecuador

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales o jurídicas, tanto ecuatorianos como extranjeros, residentes en el país que desee exportar servicios de manera obligatoria, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Obtener el **Registro Único de Contribuyentes (RUC)**, otorgado por el Servicio de Rentas Internas (SRI).
- Estar inscrito en la **Superintendencia de Compañías**, aplica para las sociedades conforme a lo establecido en la Ley de Compañías, no para las personas físicas.
- Obtener el Certificado de Firma Electrónica en una institución habilitada para ello, por ejemplo, FEDEXPOR, lo que será necesario para emitir facturas electrónicas.
- Adherirse al sistema de **Facturas Electrónicas** a través de la página del SRI [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec) en la opción "Facturación Electrónica disponible en "SRI en Línea".

Diagrama 28  
Procedimiento para exportar servicios



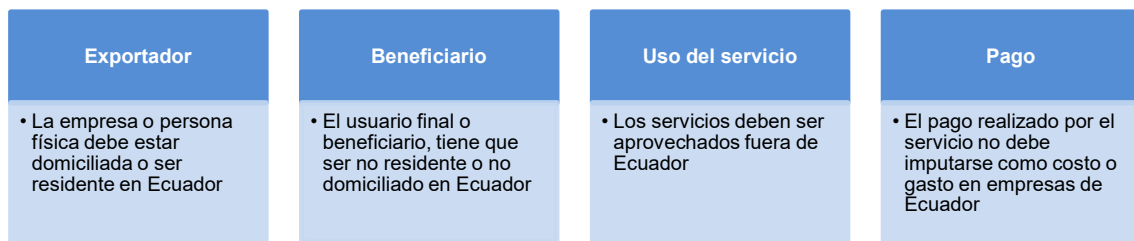
Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Ecuador, la regulación<sup>175</sup> establece que un prestador de servicios, para acceder a una tarifa de 0% en el IVA al momento de exportar, deberá cumplir con cuatro condiciones. Estas implican que:

- El **exportador** debe estar domiciliado o ser **residente en Ecuador**.
- El usuario o **beneficiario** del servicio no esté domiciliado o no sea residente en Ecuador.
- El uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar **íntegramente en el extranjero**, aunque la prestación del servicio se realice en Ecuador.
- El pago efectuado como contraprestación de tal servicio **no sea cargado como costo o gasto** por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios **en Ecuador**.

Diagrama 29  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

Las sociedades y personas naturales dedicadas a la producción y/o comercialización de servicios dentro de Ecuador, deben asumir una tarifa general de IVA del 15%<sup>176</sup>.

Los servicios que se exportan, siempre que se cuentan las cuatro condiciones mencionadas en el apartado anterior, están gravados con una tarifa del 0%<sup>177</sup>.

Además, los exportadores de servicios tienen derecho a recibir un **crédito tributario** por el IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los insumos o servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios exportados<sup>178 179</sup>.

Las empresas también pueden solicitar el **reintegro del IVA** pagado en la importación o adquisición de bienes y servicios empleados para la elaboración y comercialización de los servicios que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido rembolsado de

<sup>175</sup> Art. 56, Numeral 14, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>176</sup> Algunas actividades como el transporte, salud, alquiler, servicios públicos, educación, turismo, entre otros, se encuentran gravados con tarifa 0%.

<sup>177</sup> Art. 56, Numeral 14, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

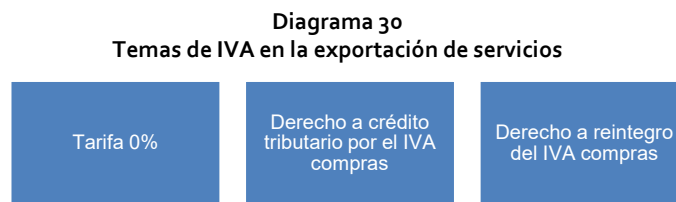
<sup>178</sup> Art. 66, Numeral 1, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>179</sup> Art. 57, Numeral 72, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

cualquier forma. Se realizará de manera no automática en un plazo menor a 90 días<sup>180 181</sup>. Para ello los exportadores deben cumplir una serie de condiciones<sup>182 183</sup>, entre ellas:

- Las cuatro condiciones mencionadas en el apartado anterior<sup>184</sup> y,
- ser exportadores habituales, o sea que las exportaciones de servicios fueron, en el ejercicio fiscal anterior, de al menos 25% de las ventas anuales netas<sup>185</sup>.
- Estar registrado como contribuyente en SRI, presentar la declaración de IVA y presentar la solicitud de devolución (con relación a las compras/adquisiciones que hace la empresa y entregarla en un archivo Excel).

Para calcular el reintegro del IVA, para el caso de tener ventas locales y exportaciones, se aplicará el factor de proporcionalidad<sup>186</sup>.



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

La Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI) de Ecuador está basada en un **sistema de renta global**, en la cual se gravan no solo los ingresos obtenidos en el país por la prestación de servicios, sino también los ingresos generados en el exterior por sociedades y/o personas naturales residentes fiscales en Ecuador<sup>187</sup>. La tasa del IR corporativa en Ecuador es de 25% sobre la base imponible resultante de conciliar ingreso, costos y gastos. Para las personas físicas el IR va por franjas de 0% a 37%<sup>188</sup>.

Las vías existentes para reducir o eliminar la doble tributación disponibles en Ecuador son:

- Sistema de **crédito tributario**, cuando no hay ADT, los exportadores de servicios a los que se retiene IR en el país de importación tienen derecho a utilizar este monto como crédito

<sup>180</sup> Art. 72, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>181</sup> Comité de Política Tributaria con la Resolución CPT-RES-2019-003, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 495 del 27 de mayo de 2019: "Límites para la devolución: de conformidad con el primer artículo innumerado a continuación del art. 173 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el valor que se devuelva por concepto de IVA considerará como límites el crédito tributario de IVA disponible para la devolución por exportación de servicios según su declaración o el 12% de las exportaciones netas de servicios del período, tomando como monto máximo a devolverse el menor valor entre estos dos" (Comité de Política Tributaria, 2019).

<sup>182</sup> Primer artículo innumerado agregado a continuación del Art. 173 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Presidente Constitucional de la República de Ecuador, 2010).

<sup>183</sup> Resolución N° NAC-DGERCGC-19-00000051 (SRI, 2019).

<sup>184</sup> Art. 56, Numeral 14, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>185</sup> Art. 4 Resolución Número CPT-RES-2019-003 (SRI, 2019).

<sup>186</sup> Art. 180 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Presidente Constitucional de la República de Ecuador, 2010).

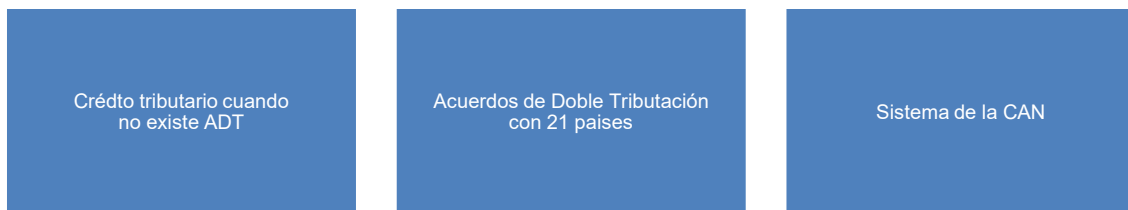
<sup>187</sup> Art. 57, Numeral 72, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>188</sup> Ley Orgánica de Desarrollo Económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia Covid art. 43 (Asamblea Nacional de Ecuador, 2021).

tributario del IR generado en Ecuador, hasta el máximo del impuesto que esas rentas hubieran tributado en el Ecuador<sup>189</sup>.

- Los **ADT** entre Ecuador y el país de importación. En general, estos toman la estructura básica propuesta por la OCDE y consideran lineamientos del modelo de las Naciones Unidas, entre otros elementos de la legislación interna del país. Ecuador ha negociado ADT con 21 países<sup>190</sup>, más el convenio de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)<sup>191</sup>.
- Los ADT definen en qué Estado se debe gravar la renta, y cómo se debe aplicar. Bajo el modelo OCDE, la renta se denomina compartida, ya que se grava tanto en el país del exportador como en donde se presta el servicio, país del importador (modelo OCDE) y luego para evitar la doble tributación, el país de origen del exportador bajo el acuerdo ofrece la exención o el crédito tributario en 100% por el impuesto pagado en el exterior.
- Por su parte, el sistema de la **CAN** supone que la renta aplica de manera exclusiva, es decir que solo se puede hacer retención en el país en donde se presta el servicio y en donde se tiene el aprovechamiento de este.

**Diagrama 31**  
**Herramientas para enfrentar la doble tributación**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Situación del Impuesto de Salida de Divisas (ISD) en la exportación de servicios

En Ecuador, la salida de divisas está gravada. A partir del 01 abril 2024 este impuesto es de 5%.

Este impuesto aplica en la importación de servicios cuando se genera por el envío, traslado y/o transferencia de divisas por pagos al exterior realizados con o sin la intermediación financiera de bancos<sup>192</sup>. También aplica que en las **exportaciones de servicios** cuando **el pago no ingresa al país** luego de 6 meses, ya que en este caso **se deberá pagar ISD** presuntivo sobre el total del monto que no ingrese a Ecuador<sup>193</sup>.

El ISD se **podrá descontar como gasto en el IR**<sup>194</sup>.

<sup>189</sup> Art. 52 de la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 (Asamblea Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>190</sup> Se incluye en este listado a Argentina, país con el cual el ADT en vigor solo aplica en materia de rentas de transporte aéreo. Información sobre la base de SRI: <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>.

<sup>191</sup> Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (CAN, 2004).

<sup>192</sup> Referencia en <https://www.sri.gob.ec/impuesto-a-la-salida-de-divisas-isd>.

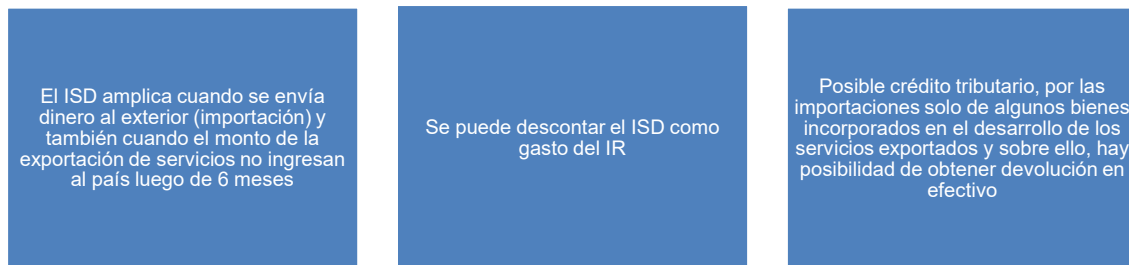
<sup>193</sup> Art. Innumerado numeral 2 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas (Decreto No. 1058).

<sup>194</sup> Artículo innumerado siguiente al 21 del Reglamento para la Aplicación del ISD (Presidente Constitucional de Ecuador, 2018).

Además, los exportadores tienen derecho a un crédito tributario por el ISD generado en la **importación de los bienes** (NO servicios como por ejemplo compras de espacio en la nube), señalados de manera específica por el Comité de Política Tributaria, que sean incorporados en el desarrollo de los servicios exportados<sup>195</sup>.

La **devolución en efectivo del ISD** podrá ser realizada siempre que este no haya sido compensado antes a través del crédito tributario u otra forma de compensación fiscal<sup>196</sup>.

**Diagrama 32**  
ISD en la exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## F. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Ecuador se dispone de un par de herramientas que permiten reducir la carga del IR, que si bien no son específicas para servicios sí aplican al sector.

La primera refiere a la posibilidad de tener un descuento de tres puntos en el IR, siempre que sean **micro o pequeñas empresas o exportadoras habituales** (aquellas que exportan más del 25% de la facturación anual) y que se mantenga o aumente el nivel de empleo<sup>197</sup> en ese ejercicio.

El segundo se relaciona con la reducción de 3 puntos de la tarifa de impuesto a la renta, como resultado de nuevas inversiones que se realicen a partir del 1 de enero de 2022. El beneficio no puede superar el monto de la inversión ni extenderse por más de 15 años<sup>198</sup>.

Además, se dispone del sistema de las **Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE)**, las ZEDE ofrecen beneficios a las empresas instaladas en ellas. Las ZEDE pueden operar en cuatro actividades productivas: Industrial, Logística, Tecnológica y Turismo<sup>199</sup>. Los incentivos para establecerse en una ZEDE son:

- Excepción del pago de tributos al comercio exterior a las importaciones de mercancías extranjeras que ingresen a ZEDE para los procesos autorizados (Art. 46 del COPCI).

<sup>195</sup> Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (Asamblea Constituyente de Ecuador, 2007).

<sup>196</sup> Agregado al art. 21 de la ley de ISD, por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, 2018: "Los exportadores habituales de bienes, así como los exportadores de servicios establecidos por el Comité de Política Tributaria, tendrán derecho a la devolución del impuesto a la salida de divisas según las condiciones y límites establecidos por dicho Comité, en la parte que no sea utilizada como crédito tributario, costo, gastos; y que no haya sido recuperada o compensada de cualquier manera" (Asamblea Nacional de la República de Ecuador, 2018).

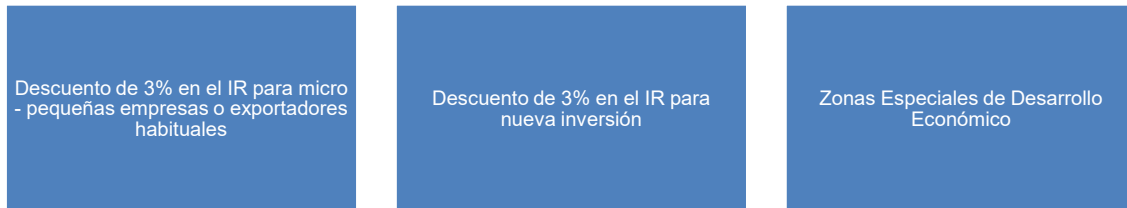
<sup>197</sup> Art. Inmuerado siguiente al Art. 37.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno en Ecuador (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>198</sup> Art 46, numeral 1 de la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 (Asamblea Nacional de Ecuador, 2021).

<sup>199</sup> Disponible en <http://www.inteligenciaproductiva.gob.ec/zonas-especiales-de-desarrollo-economico>.

- Crédito tributario por el IVA pagado en la compra de materias primas, insumos y servicios provenientes del territorio nacional (Art. 57 LORTI).
- Exoneración del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) para pagos al exterior por importaciones de bienes y servicios para actividades autorizadas (Art. 159 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria).

**Diagrama 33**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## G. Situación del IVA, IR e ISD en la importación de servicios

Para la ley ecuatoriana se entiende como importación de servicios, aquella que se realice por parte de una persona o sociedad no residente o domiciliada en Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar en el país, aunque la prestación se efectúe en el extranjero<sup>200</sup>.

Al momento de la importación de servicios, por ejemplo, para la compra de espacio en la nube desde una compañía no residente en Ecuador, las empresas deberán tener en cuenta los siguientes impuestos: IVA (15%), IR (25%) ISD (a partir del 01 abril 2024 este impuesto es de 5%).

**Cuadro 19**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA <sup>a</sup>	El importador debe hacer la liquidación de compra de servicios y realizar la retención del 100% del 12% de IVA <sup>b</sup> , el que puede ser utilizado como crédito tributario por el importador, por lo cual tiene un efecto neutro. Sin perjuicio de lo anterior, para la importación de ciertos servicios digitales ( <i>hosting, cloud</i> , suministro de dominios de páginas <i>web</i> y servicios digitales gratuitos) se dispone de una tarifa de IVA es 0% <sup>c</sup> .
IR <sup>d</sup>	Se debe realizar la retención del 25% y luego emitir el comprobante al proveedor extranjero como constancia. Este comprobante le podrá servir al importador para descontar sus impuestos en el exterior. (Para el caso de la existencia de un ADT con el país de importación, se deberá analizar el caso específico). En caso de pagos a proveedores residentes en paraísos fiscales, la retención a aplicarse es del 37%.
ISD <sup>e</sup>	Cualquier empresa que importe servicios desde el exterior deberá pagar el ISD sobre el total del pago efectuado <sup>f</sup> . Existen algunas exenciones del ISD en casos especiales <sup>g</sup> .

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>a</sup> Ley de Régimen Tributario Interno en Ecuador, art. 70, 2017 y art. 153, 2018.

<sup>b</sup> Art. 66, Numeral 1, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno - LORTI.

<sup>c</sup> La base legal de este régimen se encuentra en los arts. 56, 61, 63 y 70 de la Ley s/n, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 111 del 31 de diciembre de 2019, así como en la Resolución NAC-DGERCGC20-00000055.

<sup>d</sup> Ley de Régimen Tributario Interno en Ecuador, art. 131, 2018.

<sup>e</sup> Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento 206, 2018-ISD.

<sup>f</sup> Art. 12, parágrafo 4, Ley de Fomento Productivo y art. 12, Capítulo IV - Exenciones, Reglamento ISD.

<sup>g</sup> Existen algunas exenciones del ISD que aplican según lo establecido por la Ley de ISD, disponible en <https://www.sri.gob.ec/impuesto-a-la-salida-de-divisas-isd#exenciones>.

<sup>200</sup> Ley de Régimen Tributario Interno en Ecuador, art. 70, 2017, parágrafo 3 (Congreso Nacional de Ecuador, 2021).

## VII. Guatemala

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas físicas o jurídicas que deseen exportar servicios deberán seguir los procesos y requisitos legales ordinarios para formalizar su negocio y llevar control contable de sus operaciones. Las empresas deberán, además, estar inscritas en el Registro Mercantil de Guatemala y mantener actualizada su Patente de Comercio y de Empresa.

- Solicitar **Número de Identificación Tributaria (NIT)** ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). El formulario se completa en línea y se concluye en la oficina o agencia tributaria de la SAT más próxima del contribuyente.
- Solicitar **usuario de Agencia Virtual** y completar formulario virtualmente en Portal SAT.
- Solicitar **Código de Exportador** por medio del portal SEADDEXWEB.
- Inscribirse como **Exportador Habitual** a través del Portal de Agencia Virtual SAT.
- Habilitación como **Emisor de Facturas Electrónicas** en la Agencia Virtual SAT.

Diagrama 34  
Procedimiento para exportar servicios



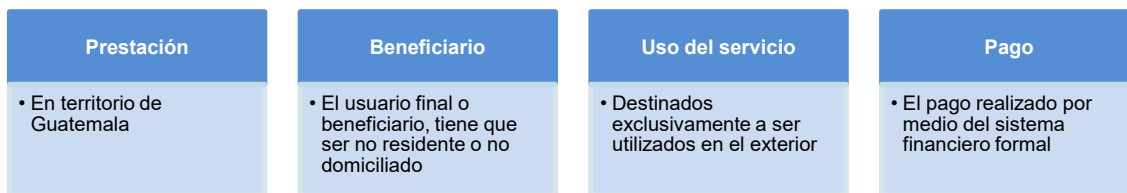
Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En Guatemala, la normativa establece que las exportaciones de servicios, que cumplan ciertas condiciones<sup>201</sup>, estarán exentas de IVA<sup>202</sup> y además se podrá recuperar el IVA compras como crédito fiscal. Las condiciones implican que:

- El servicio debe ser **prestado en el territorio de Guatemala**;
- el usuario final debe ser un no residente y no domiciliado;
- los servicios deben destinarse solo a ser utilizados en el exterior<sup>203</sup>; y
- el pago realizado debe haberse negociado conforme a la legislación cambiaria vigente<sup>204</sup>, es decir que se haya utilizado el tipo de cambio oficial para pagos en moneda extranjera convertidos a moneda local (quetzales). En la práctica, esto implica que el pago se haya efectuado por medio de la banca.

Diagrama 35  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

Las sociedades y personas naturales dedicadas a la producción y/o comercialización de servicios dentro de Guatemala, deben asumir una tarifa general de IVA del 12%<sup>205</sup>. Algunas actividades como el transporte, salud, alquiler, servicios públicos, educación, turismo, entre otros, se encuentran gravados con tarifa 0%. Asimismo, se aplica 5% en el Régimen Pequeño Contribuyente y 4% Régimen Electrónico Pequeño Contribuyente.

Los servicios que se exportan, siempre que se cumplan las cuatro condiciones mencionadas en el apartado anterior, están **exentos de IVA**<sup>206</sup>.

La SAT ha emitido criterios específicos<sup>207</sup> que afectan a la exportación de servicios respecto al IVA. En particular, en modo 4, al tener Guatemala un sistema territorial, las operaciones bajo este modo no deberían estar afectas a IVA, sin embargo, la SAT ha publicado un criterio<sup>208</sup> respecto a casos que no

<sup>201</sup> Art. 2, Numeral 4, Ley del IVA. (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

<sup>202</sup> Art. 7, Numeral 2, Ley del IVA. (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

<sup>203</sup> Criterio Tributario Institucional 10-2018, SAT, "Casos Específicos que no se consideran exportación de servicios". En el caso de servicios de Transporte de Carga y Pasajeros que inicia en un país extranjero, atravesando Guatemala, cuyo destino final es otro país, a usuarios extranjeros, la SAT no los considera exportación de servicios y debe pagar IVA a la tarifa del 12%, pues el servicio no se presta en su totalidad en territorio nacional, y parte del servicio se utiliza localmente en Guatemala (caso 1, Criterio Tributario Institucional 10-2018).

<sup>204</sup> Ley de Libre Negociación de Divisas (Congreso de la República de Guatemala, 2000).

<sup>205</sup> Art. 3, Números 2 y 10, Ley del IVA. (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

<sup>206</sup> Art. 2, Numeral 4, Ley del IVA. (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

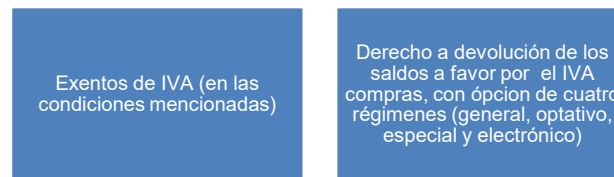
<sup>207</sup> Criterio Tributario Institucional 10-2018, SAT, "Casos Específicos que no se consideran exportación de servicios (SAT, 2018).

<sup>208</sup> Caso 2, Criterio Tributario Institucional 10-2018, (SAT, 2018).

se consideran exportación de servicios, donde se excluye dicha modalidad de la definición de "exportación del servicio", pues no se presta por completo dentro de territorio guatemalteco, y por lo tanto, la SAT entiende que se debe facturar sumando IVA de 12%.

En Guatemala, los exportadores **pueden solicitar la devolución del IVA**<sup>209</sup> generado por las compras locales, importación de bienes y servicios que fueran necesarios para el desarrollo del servicio que luego es exportado. Se puede optar por cuatro tipos de procedimientos: i) Régimen General; ii) Régimen Optativo, se requiere de un dictamen emitido por un contador público y auditor independiente; iii) Régimen Especial de Devolución, al que se puede optar para recibir hasta el 75% de la devolución (hasta Q.500,000) y 60% (más de Q.500,000); y iv) Régimen Especial Electrónico, para los exportadores<sup>210</sup> para lo cual tienen que estar incorporado al Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL) y utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio.

**Diagrama 36**  
**Temas de IVA en la exportación de servicios**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## **D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios**

El sistema tributario de Guatemala se **basa en la territorialidad** de la obtención de rentas. Por tanto, se grava con IR a toda actividad lucrativa, del trabajo, del capital y de las ganancias obtenidas en el territorio nacional<sup>211</sup>. La tarifa varía de acuerdo con el sistema de tributación escogido por cada contribuyente. En el **Régimen General**, la tarifa es de 25%<sup>212</sup> sobre Ingresos Netos (ingresos menos gastos deducibles y rentas exentas) y en el **Régimen Optativo**, la tarifa es de 7% sobre Ingresos Brutos.

El Régimen General permite deducir todos los gastos por compras e importaciones de bienes y servicios utilizados en la generación y prestación de servicios locales y exportables. Ello, en la medida que se cumplan con todos los requisitos para su deducibilidad, esto es que la operación se encuentre registrada en la contabilidad; que se hayan declarado los gastos; que los costos y gastos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas<sup>213</sup>; que el contribuyente haya aplicado la retención del impuesto al momento de pagar a su proveedor en los casos que aplique<sup>214</sup>; y que sean respaldados con los documentos idóneos (facturas, contratos, recibos de caja, etc.)<sup>215</sup>.

<sup>209</sup> Arts. 16, 23, 23 A, 24 y 25, Ley del IVA. (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

<sup>210</sup> Art. 5 del Decreto 4-2019. (Congreso de la República de Guatemala, 2020).

<sup>211</sup> Arts. 2 y 3, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>212</sup> Arts. 36, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

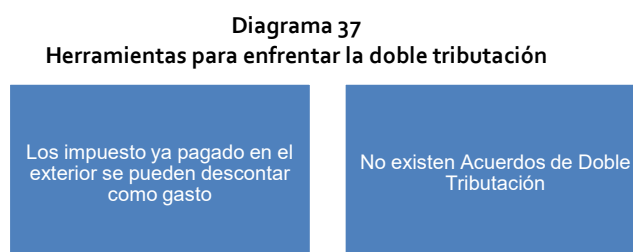
<sup>213</sup> Art. 21, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>214</sup> Art. 22, Numeral 2, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>215</sup> Art. 22, Numeral 4, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

Si el servicio se presta fuera del territorio de Guatemala, bajo modo 4, no cumple con el criterio de territorialidad, sin embargo, siempre que se trate de una prestación de servicios temporal<sup>216</sup> (menor de 183 días) y se realice por un residente fiscal en Guatemala, se exige el pago del IR.

Guatemala no dispone de ADT firmados con otros países. No obstante, los exportadores de servicios a los que se retiene IR en el país de importación tienen derecho deducir este monto como gasto frente al IR generado en Guatemala<sup>217</sup>.



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En Guatemala se dispone de un par de instrumentos que pueden ser aplicados para el sector servicios en ciertas situaciones.

### 1. Régimen de Maquila<sup>218</sup>

Este sistema está enfocado en dos subsectores<sup>219</sup>, los centros de llamadas y los servicios de TICs que ofrecen desarrollo de *software* y/o contenidos digitales a personas fuera del territorio nacional.

El régimen ofrece una serie de incentivos<sup>220</sup>, entre ellos:

- la exoneración del IR durante 10 años;
- la exoneración del IVA, derechos arancelarios y demás impuestos a la importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios, necesarios para producir o brindar servicios<sup>221</sup>;
- la exención del IVA para las compras locales (a proveedores de Guatemala) de bienes y servicios, entre otros.

Para gozar de este régimen, se deben cumplir con una serie de requisitos, los cuales deben ser agregados a la solicitud a presentarse en forma física o a través de la plataforma electrónica del Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía<sup>222</sup>.

<sup>216</sup> Art. 6, Numeral 1, Ley de Actualización Tributaria. Concepto de residente fiscal (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>217</sup> Numeral 15 del artículo 21 del Decreto 10-2012 y sus reformas (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>218</sup> El Decreto 29-89 creó la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila ("Ley de Maquila") (Congreso de la República de Guatemala, 1989), el cual fue reformado mediante el Decreto 19-2016 que incorporó los segmentos de servicios al Régimen de Maquila (Congreso de la República de Guatemala, 2016).

<sup>219</sup> Art. 8 bis, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila (Congreso de la República de Guatemala, 1989).

<sup>220</sup> Art. 12 bis, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila (Congreso de la República de Guatemala, 1989).

<sup>221</sup> Art. 4, Reglamento de Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila reformado por Acuerdo Gubernativo 3-2017.

<sup>222</sup> Art. 9, Reglamento de Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila reformado por Acuerdo Gubernativo 3-2017.

## 2. Régimen de Zona Libre<sup>223</sup>

Esta ley crea la Zona Libre Santo Tomás de Castilla y la Autoridad que la administra (denominada en la práctica "Autoridad ZOLIC"). La Junta Directiva de la Autoridad ZOLIC puede crear nuevas Zonas Libres llamadas ZDEEP<sup>224</sup>, correspondientes a zonas geográficas delimitadas dentro del territorio nacional, que se consideran extra-aduaneras.

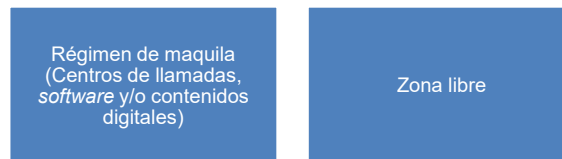
Dentro de las ZDEEP, cuya finalidad es promover el desarrollo industrial y comercial del país, se podrán realizar actividades de producción industrial, comerciales o de prestación de servicios lícitas. Bajo este Régimen, los usuarios de servicios pueden gozar de incentivos fiscales, siempre que presten sus servicios al exterior a sujetos no residentes en Guatemala y/o a otros usuarios autorizados dentro de una Zona Libre.

Quienes se establecen en una ZDEEP cuentan con una serie de incentivos, entre ellos:

- la exoneración del IR durante 10 años;
- la exoneración del IVA, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación de mercancías que ingresen a la Zona Libre y por los hechos y actos gravados realizados dentro de esta;
- la exoneración de las tasas de importación y exportación de materias primas, insumos, maquinarias y equipos que ingresen a la Zona Libre;
- la exoneración al Impuesto de Timbres Fiscales, sobre documentos que contienen actos o contratos sobre bienes y negocios en la Zona Libre.
- Además, los usuarios de las ZDEEP tendrán la posibilidad de que el Estado, a través de cualquier Ministerio del Ejecutivo, de las municipalidades o de otras entidades descentralizadas otorguen incentivos no fiscales, con la finalidad de que se radiquen en Guatemala inversiones de impacto beneficioso en la población.

Para gozar de los beneficios de ZOLIC, se debe realizar la presentación de la solicitud ante la Gerencia General de ZOLIC, cumpliendo con una serie de requerimientos, entre ellos: describir la actividad que se pretende realizar, mano de obra a emplear, período de tiempo de arrendamiento (mínimo 1 año), entre otros.

**Diagrama 38**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>223</sup> Ley 22-73, Ley Orgánica de Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla (Congreso de la República de Guatemala, 2008).

<sup>224</sup> De conformidad con el "Reglamento para Autorización y Habilitación de ZDEEP o Zonas de Desarrollo Económico Especial Públicas" (Acuerdo Junta Directiva 43/34/2010 modificado por Acuerdo Junta Directiva 05/04/2019) (ZOLIC, 2019).

## F. Situación del IVA e IR en la importación de servicios

Al existir un sistema territorial, en general no aplicará **IVA**, a menos que sea una prestación por modo 4, en cuyo caso el no residente deberá generar una factura especial para consignar el IVA. De esta manera, las personas y empresas que paguen a un sujeto no residente o no domiciliado ingresos por servicios a ser utilizados dentro del territorio nacional deberán hacer constar la retención de ese IVA<sup>225</sup> con la emisión de una factura que lo acredite, la que servirá de crédito fiscal en sus operaciones.

Las empresas en Guatemala que realicen pagos a empresas extranjeras y/o a personas no domiciliadas ni residentes, y cuyos ingresos no sean atribuibles a un EP en Guatemala, deberán retener y pagar la tarifa de **IR**<sup>226</sup> establecida por la ley<sup>227</sup>. Esta será de entre el 3% (servicios de noticias internacionales, y películas), 15% (pago por honorarios, regalías por uso de marcas, derechos de autor, derechos o licencias sobre programas informáticos, información relativa a conocimientos) y 25%<sup>228</sup> (cualquier otro no listado) sobre el monto total pagado de acuerdo.

La empresa guatemalteca que haya contratado servicios por parte de un proveedor en otro país deberá emitir un "comprobante de retención" al proveedor extranjero. Con ese documento, y según la ley aplicable del país del proveedor, este podrá solicitar la exención o el crédito tributario por el impuesto que haya pagado en Guatemala.

**Cuadro 20**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Al ser un sistema territorial, no se deberá aplicar IVA, ya que el servicio se realizó en otro país. En el caso de modo 4, el importador deberá aplicar IVA a través de una "factura especial" por cuenta del exportador no residente, sobre lo cual se tiene derecho a crédito tributario (efecto neutro).
IR	Se debe realizar la retención que puede ir entre el 3% y 15% según las actividades específicas (en caso de pagos en actividades no señaladas a título expreso será de 25%) y luego emitir el comprobante al proveedor extranjero como constancia, el que le servirá al importador para descontar sus impuestos en el exterior.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>225</sup> Art. 6, Numeral 3, Ley del Impuesto al Valor Agregado (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

<sup>226</sup> Arts. 97, 99 y 104, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>227</sup> Art. 102, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

<sup>228</sup> Arts. 102, 103, 104 y 105, Ley de Actualización Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2013).

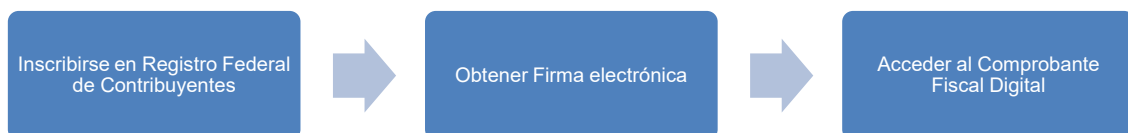
## VIII. México

### A. Procedimiento para ser exportador

La legislación mexicana no califica de manera genérica como exportación a todo envío de servicios al exterior. Asimismo, a diferencia de las mercancías, no existe un Registro de Exportadores de Servicios en el que se deba inscribir, por lo que los prestadores de servicios deben ceñirse a lo que el sistema regulatorio y tributario define. Por lo tanto, las personas físicas y morales, tanto nacionales como extranjeros, residentes en el país que desee exportar servicios de manera formal, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Inscribirse en el **Registro Federal de Contribuyentes (RFC)**.
- Obtener la **Firma electrónica** (e-firma), que identifica a una persona al realizar trámites y servicios ante el SAT y otras dependencias de la Administración Pública.
- Acceder al **Comprobante Fiscal Digital** (factura electrónica) ante el SAT (Servicios de Administración Tributaria).

Diagrama 39  
Procedimiento para exportar servicios



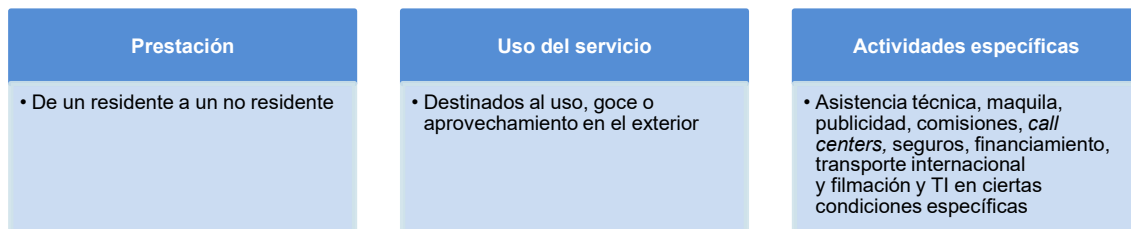
Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## B. Condiciones para exportar servicios

En México, la normativa establece que las exportaciones de servicios, que cumplan ciertas condiciones<sup>229</sup>, tendrán tasa 0% de IVA. Las condiciones implican que:

- La venta debe ser **desde un residente a un no residente**;
- el uso, goce temporal o aprovechamiento se de **en el extranjero**;
- solo para las **actividades específicas señaladas de forma taxativa**: asistencia técnica, maquila, publicidad, comisiones y mediaciones, seguros y reaseguros, financiamiento, filmación<sup>230</sup>, *call centers*, transporte internacional y tecnologías de la información. Para estos últimos (TI) se requiere además que:
  - la utilización de infraestructura, recursos humanos y materiales se de en territorio mexicano,
  - que el proveedor de la dirección de IP y del servicio de internet estén en territorio mexicano y que ambas cosas del beneficiario estén en el extranjero,
  - establecer en el comprobante fiscal el número fiscal del residente en el extranjero,
  - y que el pago se realice a través de medios electrónicos y provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero, y deberá realizarse a una cuenta del prestador del servicio en instituciones de crédito en México.

**Diagrama 4o**  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

La normativa en México establece que la **tasa general del IVA para los servicios es de 16%**. Sin perjuicio de ellos, existe un listado restringido de actividades sobre las cuales no se pagará IVA, algunas de las más relevantes<sup>231</sup> son la enseñanza, los servicios profesionales de medicina, siempre que sean prestados por personas físicas, entre otros.

<sup>229</sup> Art. 29 Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

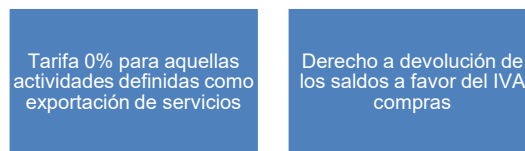
<sup>230</sup> En los casos de servicios de filmación o grabación, deberá realizarse un aviso previo de la prestación de este servicio de exportación ante el SAT, al cual deberá anexarse copia del contrato de prestación de servicios que especifique los servicios de filmación y grabación que serán rendidos (art. 63, Reglamento Ley del IVA). Según el art. 62, Reglamento Ley del IVA, "se consideran servicios de filmación o grabación, aquellos en los que la filmación o grabación se destinará a fines de proyección en salas cinematográficas o en sistemas de televisión, o a su venta o renta con fines comerciales. Los servicios mencionados podrán incluir cualquiera de los siguientes: vestuario; maquillaje; locaciones; bienes muebles; servicios personales de extras; transporte de personas en el interior del país desde y hacia los lugares de filmación o grabación; hospedaje en los lugares de filmación o grabación; grabación visual o sonora en cualquier forma o medio conocido o por conocer; iluminación y montaje; alimentos en los lugares de filmación o grabación; utilización de animales; o transporte en el interior del país de equipo de filmación o grabación" (Presidencia de la República de México, 2014).

<sup>231</sup> Art. 15, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

Las exportaciones que cumplan con las condiciones mencionadas antes<sup>232</sup>, entre ellas el **aprovechamiento en el extranjero**<sup>233</sup>, aplicarán una tasa 0% de IVA<sup>234</sup>, el resto de las actividades no comprendidas aplicarán la tasa general de 16%<sup>235</sup>.

La aplicación de la tasa de 0% permite recuperar los créditos fiscales vinculados con la actividad exportadora (ello no ocurre cuando se trata de servicios exentos de IVA). Los exportadores que compren insumos (bienes y servicios) por los que hayan pagado el IVA a la tasa del 16%, generan un crédito fiscal en cada una de esas compras<sup>236</sup>. En los casos en que el exportador carezca de suficiente crédito fiscal o no realice ventas de servicios al mercado local con las cuales pueda compensarlo, podrá solicitar la **devolución de los saldos a favor de IVA** asociado con su actividad exportadora, a través del mecanismo de devolución. Para ello deberá presentar una solicitud al SAT<sup>237</sup>.

**Diagrama 41**  
**Temas de IVA en la exportación de servicios**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

El sistema de tributación de México es de **renta global**. Todo residente mexicano está sujeto a pagar el IR por todas las fuentes de ingresos que posee, sin importar la naturaleza de esta<sup>238</sup>. Las personas jurídicas tributan a la tarifa ordinaria del 30%<sup>239</sup>, mientras que las personas físicas, de acuerdo con sus ingresos, pueden tributar hasta un 35%<sup>240</sup>.

Los residentes en México podrán utilizar como **crédito el IR que hayan pagado en el extranjero** (ya sea a la tarifa ordinaria o a la tarifa reducida en virtud de los ADT) por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero. Ello, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del IR en México y se tenga documentación probatoria de haber pagado el impuesto en el extranjero<sup>241</sup>. El impuesto pagado en el extranjero es deducible de manera proporcional. Es decir, en el porcentaje que dicho ingreso de fuente extranjera representa en los obtenidos a nivel global, siguiendo las reglas y fórmulas para el cálculo proporcional establecidas en la normativa<sup>242</sup>. El monto pagado en el

<sup>232</sup> Art. 29 Ley del IVA IVA. (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>233</sup> Según el artículo 58 del Reglamento de la Ley del IVA, el aprovechamiento comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero. Asimismo, cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero (Presidencia de la República de México, 2014).

<sup>234</sup> Art. 2-A, núm. IV, Ley del IVA. (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>235</sup> Art. 1, Ley del IVA. (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>236</sup> Art. 5, Ley del IVA. (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>237</sup> Art. 6, Ley del IVA. (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>238</sup> Art. 1, Ley del Impuesto sobre la Renta (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>239</sup> Art. 9, Ley del Impuesto sobre la Renta (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>240</sup> Numeral 5, Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2023 (SAT, 2022).

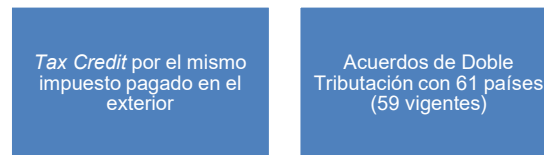
<sup>241</sup> Art. 5, Ley del Impuesto sobre la Renta (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>242</sup> Art. 5, párrafos 3 y 4, Ley sobre la Renta (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

extranjero debe ser de naturaleza similar al IR y el objeto del impuesto debe consistir en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago o, en su caso, que la base gravable del impuesto sea sobre la renta.

México ha suscrito **ADT con 61 países**, de los cuales se encuentran en vigor 59<sup>243</sup>. Los ADT en cuestión se basan en el modelo de la OCDE; por ende, el IVA se encuentra fuera de regulación en los ADT. Si el acuerdo tiene una tarifa superior a 0%, es decir que la renta pagada en el extranjero se somete a una retención y pago del IR en el exterior, el porcentaje pagado aun con la tarifa reducida es acreditable en México por vía unilateral.

**Diagrama 42**  
**Herramientas para enfrentar la doble tributación**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

En México, se ha podido identificar el **Programa IMMEX**, que es una iniciativa gubernamental destinada a estimular determinados sectores priorizados, entre los que se incluyen los servicios de exportación.

IMMEX es un régimen de admisión temporaria que permite importar de forma temporal bienes para ser utilizados en un proceso industrial o de servicio destinado a la exportación, sin cubrir el pago del impuesto general de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias.

La Secretaría de Economía es la encargada de definir qué actividades son susceptibles de ampararse ante este régimen. En materia de servicios, están autorizados<sup>244</sup>: TI, procesos de negocio (administración, *contact centers*, finanzas, contabilidad, recursos humanos, servicios jurídicos, etc.) y diseño e ingeniería de productos y de *software*, entre otros.

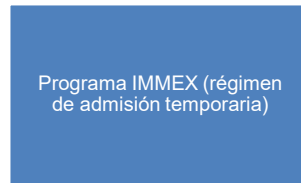
Para inscribirse en este programa, las empresas interesadas deberán registrarse ante la Secretaría de Economía, la que, con el aval del SAT, otorgará la inclusión al programa. Se requiere que las empresas se comprometan a vender al exterior por un monto que supere los USD 500.000, o bien que las exportaciones realizadas representen, al menos, el 10% de la facturación total<sup>245</sup>. Además, las empresas se deben registrar ante el SAT en el Esquema de Certificación de Empresas bajo las modalidades de IVA en la importación de insumos.

<sup>243</sup> Aún no se encuentran vigentes los ADT firmados con Guatemala y Venezuela. Disponible en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadastratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas>.

<sup>244</sup> Ficha Informativa Programa IMMEX, con base en Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior, (Secretaría de Economía de México 2017).

<sup>245</sup> Art. 11 del Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 1 de noviembre de 2006 (Presidencia de la República de México, 2016).

**Diagrama 43**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## F. Situación del IVA e IR en la importación de servicios

La importación de servicios se define a los efectos del IVA como el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios prestados por no residentes, con independencia de si se prestan a nivel local o en el extranjero<sup>246</sup>. Asimismo, se incluye el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles (por ejemplo, *software*) proporcionados por personas no residentes en el país<sup>247</sup>.

La importación de servicios se encuentra sujeta a la tarifa general del 16%. Están exentas de IVA las importaciones de servicios de aquellas actividades que no lo pagan si se hubieren dado en territorio nacional<sup>248</sup>. La legislación mexicana establece que, en la importación de servicios, el usuario del servicio debe aplicar IVA<sup>249</sup>, pero podrá compensarlo con el IVA de sus ventas locales<sup>250</sup> o solicitar crédito fiscal<sup>251</sup>, por lo cual el resultado será neutro.

Servicios digitales: en cuanto a los servicios prestados a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que se presten por no residentes, corresponde la aplicación del IVA a la tasa regular. Asimismo, corresponde la retención del IR<sup>252</sup>.

**Los residentes en el extranjero deberán pagar IR** cuando obtengan ingresos (de cualquier naturaleza) procedentes de fuentes de territorio nacional, y carezcan de un EP en México o, teniéndolo, los ingresos no se puedan atribuir a actividades desarrolladas por el EP<sup>253</sup>. El residente mexicano deberá realizar la retención del IR en los pagos que haga a sujetos en el exterior; en los que no esté obligado a realizar la retención, el responsable del pago del impuesto es el extranjero que obtenga rentas de fuente mexicana, salvo que exista un ADT.

*Servicios personales (prestados por individuos) subordinados:* serán sujetos a retención del IR cuando se paguen honorarios por servicios personales subordinados (en el ámbito laboral), prestados por personas físicas, en territorio mexicano (modo 4). Las tarifas serán<sup>254</sup> del 15% si el monto de los ingresos es entre 125.901 pesos mexicanos (aproximadamente USD 5.985) y 1.000.000 (aproximadamente a USD 47.530); y del 30% si el monto de los ingresos pagados supera los 1.000.000 pesos mexicanos (aproximadamente a USD 47,532.57). Se exceptúa de esta obligación cuando el valor total de los ingresos en un año calendario

<sup>246</sup> Art. 24, numeral 5, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021) y Art. 48 del Reglamento Ley del IVA (Presidencia de la República de México, 2014).

<sup>247</sup> Art. 24, numeral 2 y 3, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>248</sup> Art. 25, numeral III, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>249</sup> Art. 1 numeral 4, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>250</sup> Art. 17, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021) y art. 50, Reglamento Ley del IVA (Presidencia de la República de México, 2014).

<sup>251</sup> Art. 6, Ley del IVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>252</sup> Reforma fiscal de 2021: modificaciones a los arts. 113-A, fracciones I, II y III de la LISR (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021), 18-J, segundo párrafo del inc. a) de la fracción II y 18-D, último párrafo de la LIVA (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>253</sup> Art. 1, numeral II y III, y Título V Ley del IR, en especial Art. 153 Ley del IR (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>254</sup> El tipo de cambio utilizado para la conversión de moneda es: 1 MXN = USD 0,05.

sea inferior a 125,900 pesos mexicanos (aproximadamente USD5,985) y la estancia del prestador del servicio no supere 183 días, consecutivos o no, en un período de 12 meses<sup>255</sup>.

*Servicios personales independientes (sin subordinación laboral):* están sujetos a la retención del 25% los pagos que se realicen por este concepto a prestadores de servicios sin subordinación laboral, residentes en el extranjero, siempre que el servicio sea prestado en territorio mexicano (modo 4). Está exenta de esta retención cuando la estancia del prestador del servicio no supere 183 días, consecutivos o no, en un período de 12 meses<sup>256</sup>.

*Servicios prestados por personas morales extranjeras:* serán sujetos a retención del IR a la tarifa del 25%, cuando se paguen honorarios por servicios prestados por personas morales o jurídicas extranjeras, en concepto de asistencia técnica aprovechados en territorio mexicano (modo 1), o que se paguen a un sujeto extranjero por un residente en territorio nacional<sup>257</sup>.

**Cuadro 21**  
**Impuestos a la importación de servicios**

Impuesto	Modos	Cómo opera
IVA	1 y 4	Aplica IVA de 16% (salvo actividades exentas), efecto neutro ya que se puede recuperar por crédito fiscal. Para los servicios digitales se debe pagar IVA.
IR	1 y 4	Coexisten retenciones de 15%, 30% (servicios personales subordinados) y 25% (servicios profesionales independientes o prestados por personas morales extranjeras). Para los servicios digitales se debe retener IR. Sin perjuicio en lo dispuesto en los ADT.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>255</sup> Art. 154, Ley del IR (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>256</sup> Art. 156, Ley del IR (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

<sup>257</sup> Art. 167, numeral II, Ley del IR (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

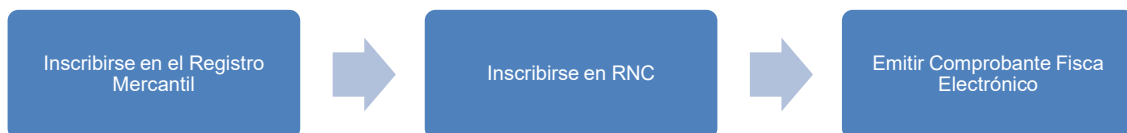
## IX. República Dominicana

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales y jurídicas dominicanas que deseen exportar servicios deberán seguir estos pasos:

- Para las empresas, inscribirse en el **Registro Mercantil**, es un prerequisite para hacerlo en el Registro Nacional de Contribuyentes (RNC), y se realiza en la Cámara de Comercio del domicilio.
- Las personas naturales y las empresas, inscribirse en el **Registro Nacional de Contribuyentes**. Puede solicitarse personalmente, en la Sede Central o en Administraciones locales de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), también a distancia.
- Habilitación como emisor de **facturas electrónicas** - Comprobante Fiscal Electrónico (e-CF). Requiere estar al día con las obligaciones tributarias y deberes formales. Es necesario contar con un certificado digital para procesos tributarios emitido por una prestadora de servicios de confianza autorizada por el Instituto Dominicano de las Telecomunicaciones (INDOTEL). Se requiere llenar y presentar personalmente el Formulario de Solicitud en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)<sup>258</sup>. Será necesario emitir comprobante de exportación que no lleva ITBIS.

Diagrama 44  
Procedimiento para exportar servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

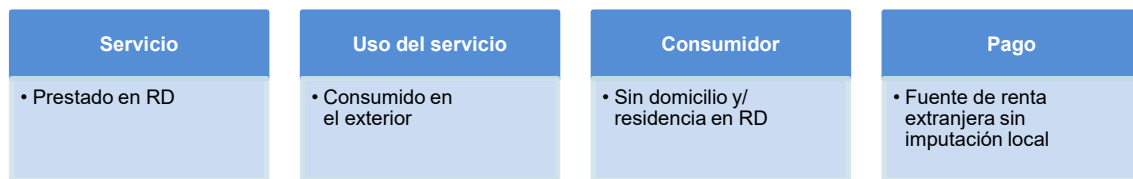
<sup>258</sup> Ley núm. 32-23 de Facturación Electrónica en la República Dominicana, que establece plazos para ponerse al día con el sistema, dependiendo del tipo de empresa, llegando hasta 36 meses a partir de 2023 (Congreso Nacional de la República Dominicana, 2023).

## B. Condiciones para exportar servicios

En República Dominicana, la normativa establece que las exportaciones de servicios, que cumplan ciertas condiciones<sup>259</sup>, estarán exentos de ITBIS. Las condiciones implican que:

- El **servicio** sea **prestado** desde el **territorio dominicano**;
- el servicio sea **utilizado y consumido en el exterior**;
- el **consumidor**, sea persona física o jurídica, **sin domicilio ni residencia en el país**;
- el **pago** debe darse con una **renta de fuente extranjera, sin afectar renta ni gastos locales**.

Diagrama 45  
Condiciones para ser una exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## C. Situación del IVA en la exportación de servicios

La legislación dominicana no recoge una definición específica de servicios. El Código Tributario se limita a mencionar, dentro de su apartado sobre contribuyentes, a los prestadores y locadores (intermediarios) de servicios<sup>260</sup>.

En República Dominicana, el Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) es el equivalente local al IVA. El régimen general es de 18% para la mayoría de los bienes y servicios<sup>261</sup>. Existe una tasa de 16%<sup>262</sup> para algunos productos alimenticios. Además, coexisten algunas actividades que se encuentran **exentos de ITBIS**, tales como los servicios financieros y de seguros; los de salud; los educativos y culturales, entre otros<sup>263</sup>; además de los servicios exportados, siempre que se cumplan las condiciones señaladas antes<sup>264</sup>. Por tanto, en modo 1, si se cumplen las condiciones, estará exento; y en el modo 4, no estará afecto por principio de territorialidad.

La legislación de la República Dominicana **no admite la posibilidad de solicitar la devolución del ITBIS generado por las compras** de servicios o bienes que fueran necesarios en la producción de los servicios de exportación, lo cual ocurre por ser una actividad exenta. Esta posibilidad está solo contemplada para los exportadores de bienes<sup>265</sup>, las cuales tienen tasa 0%.

<sup>259</sup> Art. 14, Literal j) del Decreto 293-11 (Presidente de la República Dominicana, 2011).

<sup>260</sup> Art. 337 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992) y Art. 3 numeral 3 del Decreto 293-11 (Presidente de la República Dominicana, 2011).

<sup>261</sup> Art. 3 del Decreto 293-11 (Presidente de la República Dominicana, 2011).

<sup>262</sup> Art. 23 de la Ley 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible (Congreso Nacional de la República Dominicana, 2012).

<sup>263</sup> Art. 14 del Decreto 293-11 (Presidente de la República Dominicana, 2011).

<sup>264</sup> Art. 14, Literal j) del Decreto 293-11 (Presidente de la República Dominicana, 2011).

<sup>265</sup> Art. 342 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

**Diagrama 46**  
Temas de IVA en la exportación de servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

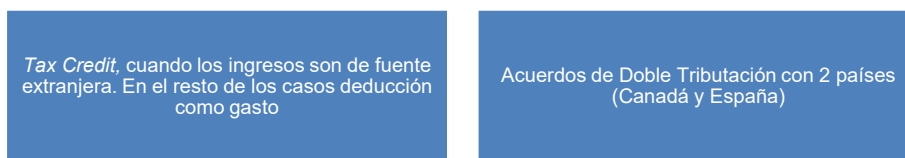
## D. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

En República Dominicana, el IR es aquel que grava toda renta obtenida por personas físicas o jurídicas<sup>266</sup> residente o domiciliado en el país con respecto a las rentas de fuente dominicana (**sistema territorial**), y de fuentes del exterior proveniente de inversiones y ganancias financieras<sup>267</sup>. La tasa del IR es el 27% para las personas jurídicas<sup>268</sup> y de entre un 15% y un 25% en el caso de las personas físicas<sup>269</sup>. En modo 1 y 2 aplicará el IR; en modo 3, también aplicará en los dividendos provenientes de inversiones en el exterior; y para el 4, al ser sistema territorial, no aplicará IR.

En el caso de retención en el exterior, respecto a de rentas de fuente extranjera (proveniente de inversiones y ganancias financieras), se podrá descontarlo bajo ciertos límites (que no exceda el monto del correspondiente al que cabría pagar sobre esas mismas rentas en la República Dominicana) y circunstancias (se requiere la presentación de los certificados de pago del IR en terceros países<sup>270</sup>). En los demás, casos, cuando la actividad sea gravada en República Dominicana, **se podría descontar como gasto** en su declaración de renta anual<sup>271</sup>.

En materia de ADT, están en vigor dos acuerdos, con Canadá (desde 1977) y España (desde 2014), bajo el modelo OCDE. Entre otros objetivos, los ADT proporcionan una medida de alivio ante la doble imposición, limitando o eliminando los impuestos de los Estados parte en lo que refiere a los ingresos obtenidos por sus respectivos residentes.

**Diagrama 47**  
Herramientas para enfrentar la doble tributación



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>266</sup> Arts. 267 y 268 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

<sup>267</sup> Arts. 269, 270 y 271 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

<sup>268</sup> Arts. 297 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

<sup>269</sup> Revista Impuesto Sobre la Renta para Persona Física. Impuestos Internos, julio 2021 (Revista Impuesto Sobre la Renta para Persona Física, 2021).

<sup>270</sup> Art. 316, Literal a), de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

<sup>271</sup> Art. 286, Literal a), de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

## E. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

República Dominicana tiene al menos dos herramientas de incentivos fiscales aplicables al sector de servicios:

La primera son las **Zonas Francas**, donde se permite la instalación de empresas que destinen su producción o servicios hacia el mercado externo<sup>272</sup>. Los permisos duran 15 años y son renovables. Las compañías de servicios que deseen ampararse en dicho régimen pueden localizarse dentro de áreas configuradas como parques o edificios de ZF, o bien ubicarse fuera de estos y adoptar la modalidad de ZF de Servicios, lo cual se sustenta por la interpretación dada por Resolución Administrativa del Consejo Nacional de Zonas Francas<sup>273</sup>. Las compañías de servicios deberán emitir una facturación específica de exportación, siempre que estén realizando este tipo de actividades, la que se encuentra exenta del pago de ITBIS. Algunos de los beneficios del sistema son<sup>274 275</sup>:

- Exoneración del IR;
- exoneración del impuesto sobre la constitución de sociedades o de aumento de capital;
- exoneración de impuestos municipales;
- exoneración de todos los impuestos de importación y demás gravámenes conexos, que afecten las materias primas y equipos, destinados a construir, habilitar u operar en las ZF;
- exención al 100% de todos los impuestos de patentes, sobre activos o patrimonio, e ITBIS;
- las compañías gravadas por el ISC pueden solicitar su reembolso<sup>276</sup>.

El régimen de **Fomento de la actividad cinematográfica** ofrece incentivos fiscales a las personas físicas o jurídicas que administren, fomenten, promuevan o desarrollen películas y otras obras audiovisuales, siempre que cumplan con una serie de requisitos<sup>277</sup>. Los beneficios son<sup>278</sup>:

- Deducir el 100% del valor real invertido del IR (en el período de la inversión), hasta el 25% del monto a pagar.
- Crédito fiscal de 25% por los gastos realizados<sup>279</sup> (con un mínimo de USD500 mil), por nacionales o extranjeros, para pagar el IR. Es transferible. Límite: 25% del monto a pagar.
- Exención del ITBIS sobre los bienes y servicios para la pre, producción y post producción.
- Importación temporal de equipos y bienes.

**Diagrama 48**  
**Beneficios fiscales**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>272</sup> Art. 2 de la Ley 8-90 sobre Fomento de Zonas Francas (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1990).

<sup>273</sup> Según lo informado por Silvia Cochón, Área de Promoción del Consejo Nacional de ZF.

<sup>274</sup> Art. 24 de la Ley 8-90 sobre Fomento de Zonas Francas (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1990).

<sup>275</sup> Guía de incentivos Fiscales en la República Dominicana. Actualizada a 2020 (Ulises Cabrera, 2020).

<sup>276</sup> Ver: <https://www.hacienda.gob.do/servicio/solicitud-de-aprobacion-de-impuesto-selectivo-al-consumo-de-los-combustibles-a-empresas-de-zonas-francas/>.

<sup>277</sup> Art. 33 de la Ley 108-10 de Fomento a la Actividad Cinematográfica (Congreso Nacional de la República Dominicana, 2010).

<sup>278</sup> Arts. 34, 39, 40 y 43 de la Ley 108-10 de Fomento a la Actividad Cinematográfica (Congreso Nacional de la República Dominicana, 2010).

<sup>279</sup> En este caso, para las importaciones de servicios provistos por personas físicas, en función de una Consulta Técnica de la DGII, aplica una retención del 1,5% y no del 27%. Asimismo, este gasto es admisible para considerar en el crédito fiscal que reconoce la Ley.

## F. Situación del IVA e IR en la importación de servicios

No existe un procedimiento formal específico para la importación de servicios en la República Dominicana.

No obstante, en materia de **ITBIS**, se entiende que, al prestarse los servicios fuera del territorio nacional (modo 1) o por un no residente en territorio nacional (modo 4), en la práctica no se carga con este impuesto.

Por su parte, en lo atinente al **IR para extranjeros no residente y/o no domiciliados**, respecto a renta de fuente dominicana (modo 4) corresponde una retención del 27% sobre la Renta Neta Imponible<sup>280</sup>. Asimismo, para el caso del modo 1, no aplicará retención de IR, salvo cuando se trate de prestación de servicios de asistencia técnica prestados desde el exterior<sup>281 282</sup>. Para la liquidación, se deberá presentar la Declaración IR-17 y la autoridad fiscal cuenta con un plazo de 45 días para expedir un certificado por ese crédito, que podría ser descontado en el país del exportador.

**Cuadro 22**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Al tratarse de servicios prestados fuera del territorio dominicano, sobre la base de la interpretación de la legislación actual no aplicaría este impuesto (modo 1/ 4).
IR	Corresponde realizar una retención del 27% cuando se trate de prestación de servicios por extranjeros no residentes ni domiciliados en relación a fuente dominicana (modo 4). Cuando se trate de modo 1, solo aplicará retención en el caso de servicios de asistencia técnica, los cuales son tratados, cuando se prestan desde el exterior, como de fuente dominicana.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>280</sup> Arts. 270 y 305 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana (Congreso Nacional de la República Dominicana, 1992).

<sup>281</sup> En lo que respecta a la adquisición de *software* vía la Internet, no corresponde realizar ninguna retención de IR (salvo el "mantenimiento y funcionamiento de los programas informáticos de *software*" donde sí aplica retención). Esto se fundamenta en la resolución de una Consulta Técnica de la DGII, la que, si bien es solo para la empresa que lo solicita, se aplicaría por el Principio de Igualdad, según el Tribunal Superior Administrativo (contrario a lo que establece el Código Tributario), a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación. Sentencia 0030-03-2019-SSEN-00191 del 26 de junio de 2019 dictada por el Tribunal Superior Administrativo (Tribunal Superior Administrativo, 2019).

<sup>282</sup> No hay una definición de lo que se entiende por "asistencia técnica" por lo cual puede llegar a ser un desafío por la posibilidad de aplicación de retención.



## X. Uruguay

### A. Procedimiento para ser exportador

Las personas naturales o jurídicas, tanto nacionales como extranjeros, residentes en el país que desee exportar servicios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- **Constituir una empresa** bajo alguna de las modalidades jurídicas permitidas (unipersonal, SAS, SRL, SA, etc.).
- Luego, se deberá inscribir la empresa ante el Banco de Previsión Social (BPS), la **Dirección General Impositiva (DGI)** y el **ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS)**.
- Cuando se efectúe la prestación del servicio, se deberá **emitir la factura** correspondiente, consignando que la transacción se efectuó a una persona (física o jurídica) no residente. En el caso de las exportaciones de servicios, no es preceptivo emitir factura electrónica (e-Factura de exportación)<sup>283</sup>.

Diagrama 49  
Procedimiento para exportar servicios



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>283</sup> Art. 1, literal i de la Resolución DGI N.º 798/2012 (DGI, 2012).

## B. Situación del IVA en la exportación de servicios

La ley del IVA<sup>284</sup> dispone que este impuesto grava las prestaciones de servicios<sup>285</sup> realizadas en el territorio nacional con independencia del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones.

La tasa general es de 22%. Existe una tasa reducida del 10% que aplica a algunos productos específicos como comestibles de primera necesidad, medicamentos y servicios de hotelería, entre otros. También coexiste una última categoría que refiere a aquellos servicios que se encuentran exonerados del pago del IVA, como lo son las operaciones de intermediación financiera<sup>286</sup>, la distribución de películas cinematográficas para la exhibición en salas de cine, entre otros.

El Poder Ejecutivo, en ejercicio de la facultad conferida por la Ley, definió las operaciones a ser tratadas como "exportación de servicios" en el art. 34 del Decreto No. 220/998, las que **no están gravadas con IVA**<sup>287</sup>.

Este Decreto establece de manera taxativa aquellos servicios que son considerados como de exportación. Se trata de un gran número de hipótesis, en donde se incluyen entre otros: transmisión al exterior de material televisivo; servicios prestados para el diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos; investigación de mercado; servicios de asesoramiento, entre otros. Para algunas categorías específicas de servicios, la norma plantea algunos requisitos para su reconocimiento como "de exportación". Por lo que es necesario analizar caso a caso. A continuación, se detallan algunos ejemplos: los servicios publicitarios requieren que sean *prestados a clientes del exterior, y cuyo material sea utilizado exclusivamente en el extranjero*; y los servicios de investigación de mercado exigen su desarrollo en el territorio nacional, además de su aprovechamiento exclusivamente en el exterior.

Por tanto, en los modos 1 y 2, si se cumplen las condiciones mencionadas en la norma, no estarán gravados con IVA; y en el modo 4, no estará afecto por principio de territorialidad.

En el caso de aquellas empresas que solo se dediquen a las exportaciones y no tengan IVA ventas vinculado a transacciones de índole doméstica, podrán descontar el IVA compras por medio de **certificados de créditos**<sup>288</sup>. Estos les permiten a los exportadores su utilización para cancelar otros impuestos como para el pago de sus proveedores, mediante el endoso de los certificados<sup>289</sup>.

**Diagrama 50**  
**Temas de IVA en la exportación de servicios**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>284</sup> Artículo 5 del Título 10 TO 1996 (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>285</sup> Art. 2 Lit B del Título 10 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996) (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>286</sup> A tales efectos, se remite al Decreto Ley N.º 15.332 que define a la intermediación financiera como "la realización habitual y profesional de operaciones de intermediación o mediación entre la oferta y la demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos" (Presidencia de la República de Uruguay, 1982).

<sup>287</sup> El artículo 34, Decreto No. 220/998, enumera de un modo taxativo una lista de servicios que merecen el tratamiento de exportaciones a efectos del IVA, sin posibilidades de extensión de dicho tratamiento a otro tipo de operaciones no previstas en la reglamentación (Presidencia de la República de Uruguay, 1998).

<sup>288</sup> Los certificados de créditos pueden solicitarse a la Autoridad Tributaria de manera mensual y son emitidos, por lo general, dentro de un plazo de dos meses desde su requerimiento.

<sup>289</sup> Art. 49 del Decreto N.º 220/998 (Presidencia de la República, 1998).

## C. Situación del Impuesto sobre la Renta (IR) en la exportación de servicios

El país consagra un **sistema territorial**, por el cual solo son gravables las rentas de fuente uruguaya, o sea, aquellas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derecho utilizados económicamente en el país con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos<sup>290 291</sup>, con ciertas excepciones<sup>292</sup>.

La imposición sobre la renta refiere aquella que grava a las personas físicas (IRPF) o jurídicas (IRAE).

*El IRPF* es un impuesto personal y directo que grava las rentas obtenidas por personas físicas residentes en Uruguay. A tales efectos, se consideran residentes fiscales a aquellas personas que: i) permanezcan en el territorio nacional más de 183 días durante el año civil; ii) radiquen en el país el núcleo principal de sus actividades, y/o; iii) tengan en el país el centro de sus intereses vitales o económicos. El impuesto es progresivo y va de 0% hasta 36%.

Las personas físicas, siempre que desarrollen actividades empresariales, estas pueden tributar por IRAE, por elección o porque se supera el límite fijado a tales efectos por el Poder Ejecutivo<sup>293</sup>.

El **IRAE** grava a una tasa del 25% las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades económicas de cualquier naturaleza obtenidas por, entre otras, las sociedades comerciales. Por tanto, no se encuentran gravadas por el IRAE, entre otras, aquellas rentas generadas enteramente en el exterior.

En cuanto la deducción de los gastos<sup>294</sup>, aplica a los necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas. Para el caso de retención en el exterior por impuesto a la renta, este se podrá **descontar como gasto**, con el límite del 25% que corresponde a la tasa del IRAE.

Los **ADT** firmados por Uruguay, en general, toman la estructura básica propuesta por la OCDE y consideran lineamientos del modelo de las Naciones Unidas. Uruguay dispone de 25 ADT y 14 Acuerdos sobre Intercambio de Información (AII) en materia tributaria<sup>295</sup>. La mayoría de los ADT señalan que el país de la residencia reconoce un crédito fiscal equivalente al impuesto pagado en el otro Estado, teniendo por límite el impuesto calculado antes de la deducción.

**Diagrama 51**  
**Herramientas para enfrentar la doble tributación**



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>290</sup> Art. 3 del Título 7 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>291</sup> Art. 7 del Título 4 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>292</sup> Se entiende de fuente uruguaya a las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de este impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Además, la ley N.º 20.095 extiende el principio de la fuente en el marco del IRAE para rentas pasivas, aunque sean generadas en el exterior, en tanto sean obtenidas por Grupos Multinacionales (GMN) que no reúnan ciertas características (Asamblea General de Uruguay, 2022).

<sup>293</sup> 4.000.000 UI, aprox., USD 560.000 anuales.

<sup>294</sup> Título 4, TO 1996, con la redacción dada por la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083 (Asamblea General de Uruguay, 2017).

<sup>295</sup> Disponible en <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/acuerdos-materia-tributaria>.

## D. Beneficios fiscales se pueden utilizar en la exportación de servicios

Uruguay presenta una notable cantidad de iniciativas orientadas a la promoción de las exportaciones e inversiones en servicios modernos<sup>296</sup>.

La más relevante, por su peso en la economía nacional son las **Zonas Francas (ZF)**, donde se pueden desarrollar todo tipo de actividades industriales, comerciales y de servicios, sin limitación alguna y con exoneración total de todo tributo nacional, creado a crearse, con garantía por ley del Estado. Los usuarios de ZF acceden a una serie de beneficios:

- Exoneración del IRAE, el IP y cualquier otro impuesto nacional.
- Exoneración de impuestos por dividendos a los accionistas domiciliados en el exterior.
- Compras y ventas de bienes y servicios desde el exterior no están gravadas por IVA, ni tampoco lo están la circulación de bienes y servicios dentro de una misma ZF.
- La introducción de bienes a las ZF está exonerada de todo gravamen<sup>297</sup>.
- Opción, por parte del personal extranjero de aportar el sistema de seguridad social en Uruguay o de su país de origen.
- Se puede comercializar y brindar servicios a nivel local, no se aplica en este caso las exoneraciones fiscales.
- Las empresas de servicios pueden tener hasta el 50% de personal extranjero<sup>298</sup>.

La **Ley de Promoción de Inversiones**, es el principal régimen destinado a atraer inversiones al país se está plasmado en la Ley N.º 16.906, la que declara de interés nacional la promoción y protección de inversiones realizadas por nacionales y extranjeros. Los proyectos presentados se evalúan en función de una matriz de indicadores que pondera distintos aspectos en función de los objetivos a promover: generación de empleo, descentralización, incremento de las exportaciones, I+D+i, indicadores sectoriales y tecnologías limpias<sup>299</sup>. Los beneficios fiscales asociados a este régimen consisten en<sup>300</sup>:

- Exoneración hasta del 90% de IRAE, por un plazo mínimo de cuatro ejercicios (en el caso de proyectos presentados por PYMES podrán acceder a un 10% adicional a la exoneración de IRAE y a un año adicional para el aprovechamiento de este).
- Exoneración del Impuesto al Patrimonio sobre los bienes muebles de la inversión por toda la vida útil de los mismos, o por ocho o diez años para las obras civiles (según sean en Montevideo o en el interior del país, respectivamente).
- Devolución del IVA asociado a la compra en plaza de bienes y servicios destinados a la obra civil y a los bienes muebles destinados al proyecto de inversión.
- Exoneración de tasas o tributos a la importación de bienes muebles para y materiales para la obra civil, declarados no competitivos de la industria nacional.

<sup>296</sup> Regímenes promocionales para la inversión 2022. <https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/quiero-invertir/guias-inversor/regimenes-promocionales-para-la-inversion/>.

<sup>297</sup> Art. 1 bis. de la Ley N.º 15921 del 26/01/1988 (Asamblea General de Uruguay, 1988).

<sup>298</sup> En general, el personal extranjero está limitado a un 25% del total, pero el Poder Ejecutivo está facultado a ampliar dicho porcentaje, frente a situaciones justificadas.

<sup>299</sup> Decreto 225/21 (Presidencia de la República de Uruguay, 2021).

<sup>300</sup> Decreto 268/20 (Presidencia de la República de Uruguay, 2020).

El régimen promocional que aplica a las empresas que se dediquen al **desarrollo, la producción y la prestación de software** y servicios vinculados pueden acceder a la exoneración del 100% de IRAE. Para ello se exige: i) que el activo resultante de la producción de *software* se ampare en la normativa nacional de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual, lo que implica la realización de un trámite ante la Biblioteca Nacional, y; ii) que, al menos, el 50% de los gastos y costos directos incurridos durante el ejercicio para prestar tales requisitos hayan sido realizados en el país<sup>301</sup>.

El régimen promocional para **Centros de Servicios Compartidos**<sup>302</sup> permite acceder a una exoneración del 90% del IRAE por un plazo de cinco ejercicios<sup>303</sup>. Además, los activos afectados a estos servicios estarán exonerados de Impuesto al Patrimonio, por el mismo período. Pueden acceder a este régimen aquellas entidades residentes o radicadas en, por lo menos, doce países. Se exige que cumplan, en simultáneo, con los siguientes requisitos: i) tratarse de un nuevo emprendimiento; ii) generar un mínimo de 150 nuevos puestos de trabajo calificado directo al término de los primeros tres ejercicios, constituidos por lo menos un 75% de ciudadanos uruguayos, sean estos naturales o legales, y; iii) implementar un plan de capacitación del personal por un monto mínimo de UI 10.000.000 durante los primeros ejercicios (aproximadamente, USD 1.153.835 o UYU 50.988.000<sup>304</sup>).

A través del régimen promocional para **Biociencia**<sup>305</sup> las empresas que generen productos, servicios y procesos biotecnológicos pueden acceder a una exoneración del IRAE siempre que: i) los activos resultantes de las actividades de I+D se amparen por la normativa de protección y registro de propiedad intelectual y; ii) los servicios se realicen al menos de forma parcial en el país.

Las actividades prestadas por los **Centros de Atención a Distancia**<sup>306</sup> están promovidas al amparo de la Ley N.º 16.906, la que permite que las empresas del sector estén exoneradas de IRAE por un plazo de diez ejercicios, a partir de aquél en el que se solicita la declaratoria promocional. Para acceder a este beneficio fiscal, se exige que se cumplan, en forma simultánea, los siguientes requisitos: i) generación de, por lo menos, cien puestos de trabajo calificados directo, y; ii) que los servicios sean aprovechados íntegramente en el exterior por sujetos no residentes. La exoneración se da en función de los puestos de trabajo creados: 70% para aquellos centros que superen los 100, y 100% para los que generen más de 150.

La banca *offshore* en Uruguay es denominada como **Institución Financiera Externa**<sup>307</sup> y pueden operar, en exclusiva, con personas no residentes y están habilitadas a llevar a cabo todas las actividades de intermediación financiera y servicios conexos, incluyéndose la recepción de depósitos a la vista y en cuenta corriente en moneda extranjera y autorizar que se gire contra ellos mediante el uso del cheque. Este régimen permite a la exoneración de toda clase de obligación tributaria que recaiga sobre su actividad, patrimonio, rentas u operaciones de su giro, con excepción de las contribuciones a los organismos de seguridad social.

Para las actividades comerciales o de **Trading** de bienes y servicios<sup>308</sup>, siempre y cuando no ingresen o no se suministren desde Uruguay, se considera que el 3% de la ganancia neta es origen uruguayo, y sobre este ficto se aplica el 25% de IRAE.

---

<sup>301</sup> Decreto 244/18 (Presidencia de la República de Uruguay, 2018).

<sup>302</sup> Decreto 361/17 (Presidencia de la República de Uruguay, 2017).

<sup>303</sup> Este plazo podrá duplicarse hasta los diez ejercicios, cuando se superen los 300 nuevos puestos de trabajo calificado directo al término de los primeros cinco ejercicios, y cuando el gasto en capacitación supere las UI 20.000.000 durante el transcurso de los seis primeros ejercicios.

<sup>304</sup> T.C.: UI 1 = UYU 5,0988; USD 1 = UYU 44,19.

<sup>305</sup> Decreto 11/13 (Presidencia de la República de Uruguay, 2013).

<sup>306</sup> Decreto 207/08 (Presidencia de la República de Uruguay, 2008). y Decreto 379/11 (Presidencia de la República de Uruguay, 2011).

<sup>307</sup> Capítulo 18, título 3 de T.O. de 1996 (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>308</sup> Resolución 51/97 (DGI, 1997).

A través de la Agencia Nacional de Investigación y Desarrollo (ANII)<sup>309</sup>, las empresas pueden acceder a un crédito fiscal asociado a los gastos que realizan en actividades de **investigación y desarrollo**. Esto implica que, a través de certificados de créditos emitidos por la DGI, las empresas acceden a un crédito fiscal de una parte del presupuesto reconocible de un proyecto, alcanzando el 35% de los gastos admitidos, o el 45% si se trata de proyectos conjuntos con centros tecnológicos o universidades. Pueden acceder a este beneficio todas las empresas fiscales que sean contribuyentes de IRAE o IMEBA que realicen gastos de I+D, excluyéndose las que desarrollen actividades exentas de IRAE y los proyectos que hayan obtenido subsidios de fondos públicos.

Además, se cuenta con sistema de **Puerto y Aeropuerto libre**, lo que supone: libre circulación de mercaderías, sin autorizaciones ni trámites formales; extensión de impuestos aduaneros, tasas y tributos a la importación; las mercaderías en el sistema no son consideradas para el impuesto al patrimonio; exoneración del IRAE siempre que no tenga destino el mercado doméstico.

Por último, también existe el sistema de **Admisión Temporal**, que permite la introducción exenta de tributos de bienes al mercado local, por un plazo de determinado, cuyo objeto es su reexportación, sea en su estado original o sujeto a un proceso de transformación.

Diagrama 52  
Beneficios fiscales



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

## E. Situación del IVA e IR en la importación de servicios

La legislación uruguaya no expresa qué se entiende por importación de servicios. De todas formas, el sistema territorial del **IVA** supone, que este impuesto aplica en materia de servicios, siempre que sean prestados "dentro del territorio nacional"<sup>310</sup>. De esta manera, la provisión de servicios desde o en el exterior a un residente de Uruguay, no están sujetas a IVA.

Situación particular se da con la intermediación de **servicios por medio de plataformas**, cuando estos tienen por destino ser consumidos o utilizados, económicamente integralmente en Uruguay, por lo cual, en este caso sí aplicará IVA<sup>311</sup>. Cuando el demandante u oferente se encuentren en exterior, se considerará que la actividad es realizada en un 50% dentro del territorio nacional.

Asimismo, estarán afectas a IVA, las importaciones de servicios por modo 4, o sea cuando un no residente se traslada de manera temporal para brindar el servicio en Uruguay.

<sup>309</sup> Más información en <https://www.anii.org.uy/apoyos/innovacion/253/beneficios-fiscales-para-id-de-empresas/>.

<sup>310</sup> Art. 1 del Título 10 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996) (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>311</sup> Art. 5 del Decreto 144/018 (Presidencia de la República de Uruguay, 2018).

Por su parte, el **Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR)** es aquel que grava las rentas de fuente uruguaya, de cualquier naturaleza, obtenidas por personas físicas y jurídicas no residentes, incluyendo las de carácter empresarial, los rendimientos de capital, los de trabajo y los incrementos patrimoniales<sup>312</sup>.

Se aplica a tasas proporcionales que oscilan entre el 7% y el 12% dependiendo del tipo de renta, o del 25% si el país de residencia, domicilio, ubicación o en que fue constituida la empresa está incluido en la Nómina de Países, Jurisdicciones y Regímenes de Baja o Nula Tributación (BONT) (excepto para los dividendos, que siempre será de 7%)<sup>313 314</sup>.

Este tributo se aplica por vía de retención a través de las empresas locales que paguen o acrediten rentas gravadas al extranjero. En caso de no existir un agente de retención designado, el contribuyente deberá nombrar un representante en Uruguay y tributar el impuesto en forma directa<sup>315</sup>.

En relación con la prestación desde el exterior de servicios que son brindados **por medio de plataformas**, las rentas obtenidas por las entidades no residentes, será considerada de fuente uruguaya<sup>316</sup> y por lo tanto están sujetas al pago de **IRNR** o **IRAE**.

**Cuadro 23**  
**Impuestos a la importación de servicios**

IVA	Aplicará IVA cuando el prestador sea no residente y brinde el servicio de manera temporal en Uruguay (Modo 4), por ello se tiene derecho de crédito, por lo cual se genera un efecto neutro. Asimismo, en el caso de servicios brindados por plataformas.
IRNR	Se deberá retener IR cuando el prestador sea no residente y brinde el servicio de manera temporal en Uruguay (Modo 4). Además, en el caso de servicios brindados por plataformas.

Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa del país.

<sup>312</sup> Art. 1 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996) (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>313</sup> Art. 14 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996) (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>314</sup> Además, algunas hipótesis que, por regla general, no están gravadas en Uruguay (como, por ejemplo, la venta de acciones de una sociedad no-uruguaya), pero, al vincularse con un país del listado BONT sí deben tributar.

<sup>315</sup> Art. 11 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996) (Presidencia de la República de Uruguay, 1996).

<sup>316</sup> Art. 248 de la ley 19.535 (Asamblea General de Uruguay, 2017).



## XI. Conclusiones

El desarrollo armónico del comercio internacional de servicios en los países de la región pasa por definir y mantener al sector como una política de Estado que trascienda los cambios de gobiernos. A su vez, es necesario entender que, para su despegue, necesita de un ecosistema integral y no de una o dos medidas puntuales desde el punto de vista fiscal. La diversidad en las modalidades de exportación de servicios y las nuevas herramientas que ofrecen las tecnologías de la información a través de la computación en la nube<sup>317</sup> han permitido mayores facilidades a las compañías para participar en los mercados globales. De todos modos, en paralelo, han puesto en evidencia la formación de varias zonas grises en la aplicación de las normas nacionales que han sido elaboradas a los fines de un comercio tradicional de bienes físicos.

La interacción entre las regulaciones de los distintos países y la tributación internacional son aspectos centrales en la competitividad de las empresas de servicios. Estas tienen efectos en la formación del hecho gravado de IVA en las transacciones internacionales y también en la aplicación del IR, tanto en el país de origen como en el de destino y, asimismo, en la operatividad de los ADT.

En materia de IVA, las normativas nacionales que regulan las exportaciones de servicios son limitadas y provocan áreas de incertidumbre, mayores costos y pérdida de competitividad. Por otro lado, la importación de servicios no ha recibido la suficiente atención por parte de los reguladores; aquella se ha encarado con una mirada local, impactando en el desarrollo del comercio de servicios en la región.

Aunque, en general, los países analizados cuentan con ADTs, la vigencia de acuerdos basados en modelos distintos se transforma en un escollo para su aplicación práctica por parte de las empresas. Asimismo, las diferencias en el tratamiento de las rentas por prestaciones de servicios en los acuerdos basados en el modelo OCDE-Naciones Unidas son elementos disonantes, en particular, en las pequeñas empresas que carecen de las herramientas necesarias o disponen de recursos limitados para invertir en asesorías especializadas. A ello se agrega que la carencia de una definición sobre servicios en los convenios y, en particular, respecto de determinados tipos de actividades a que hacen referencia los tratados, favorece la creación de áreas difusas cuando, en ausencia de dichos conceptos, deba remitirse a las interpretaciones de las normas locales, y estas no se encuentren armonizadas.

---

<sup>317</sup> Es necesario un debate en el plano internacional respecto de si la computación en la nube se encuentra cubierta o no por algún modo de suministro de servicios.



## XII. Propuestas

La regulación del comercio internacional de servicios en América Latina y el Caribe, en general, va desfasada del mundo de los negocios, donde las empresas aprovechan los cambios tecnológicos de vanguardia, a efectos de acceder con mayor eficacia a sus clientes. CEPAL y ALES ofrecen el marco institucional propicio para abordar este desafío.

Será fundamental llevar a cabo un trabajo de facilitación del comercio de servicios en la región, con especial foco en los sectores que conforman la oferta. Esta facilitación debe contener las directrices básicas y armonizadas con miras a promover una mayor integración comercial entre las empresas. Este plan de facilitación debería incluir, en primer lugar, la creación de un espacio formal con el fin de discutir y consensuar propuestas entre CEPAL, ALES, gobiernos y actores privados de la región en pro de una armonización regional.

En segundo lugar, y en materia de procedimiento para la exportación, dadas las facilidades actuales que permiten abrir empresas en jurisdicciones de países desarrollados y, en particular, las posibilidades que brinda el modelo de trabajo/negocios de *microsourcing*, es clave entender que el tipo de regulación tradicional existente en América Latina y el Caribe, quizás no sea el más adecuado para esta clase de emprendimientos. Por ende, el plan de facilitación debería propender a la creación de un sistema simplificado tanto para la apertura como para el cierre de empresas, siempre que el objetivo sea motivar a los emprendedores de que vivan y aporten en la región.

En tercer lugar, es necesario poder identificar a los exportadores y hacer mediciones estadísticas. Por ello sería de utilidad establecer un registro simplificado y opcional, en el cual los inscriptos podrían beneficiarse de los incentivos existentes a nivel local.

En cuarto lugar, resulta fundamental establecer criterios claros que definan tanto exportación como importación de servicios según los modos de suministro. La convergencia normativa puede transformarse en un elemento clave del crecimiento del sector y es importante considerar que la regulación tributaria no puede ser un escollo, ni tampoco un elemento que genere desviación de comercio o que inhiba el comercio regional de servicios. Por tanto, esta normativa debe ser clara, predecible y neutral.

En quinto lugar, sería propicio determinar criterios comunes sobre la actividad de comercio de servicios e incorporar una nomenclatura común (un sistema armonizado dirigido a los servicios de exportación), como la de ALES. Esto facilitaría la comparabilidad entre los países y la convergencia de procedimientos en el proceso de exportación. Es importante recordar que en algunos países las posibles modificaciones a la normativa tendrán alcance legal y, en otros, donde ya ha sido implementado (por ejemplo, Chile), los cambios serían han sido de tipo administrativo.

En sexto lugar, deberían elaborarse directrices regionales sobre los servicios digitales. Ello, a fin de establecer los elementos que definen la jurisdicción tributaria, la ubicación del servidor, el lugar en el que se realiza el contrato, dónde se genera la prestación efectiva y desde dónde se remuneran los servicios. Es primordial resolver si es necesario incorporar normas específicas para el comercio por medio de computación en la nube o si basta con la regulación actual.

En séptimo lugar, es importante tender a no gravar con impuestos internos (IVA) a todas las actividades de exportación, así como posibilitar la recuperación de los saldos a favor del IVA compras del proceso de exportación en todos los casos. Por lo cual deberían encontrarse espacios de cooperación entre los organismos reguladores de los países.

En octavo lugar, poner en práctica mecanismos unilaterales de solución del problema de doble tributación, en caso de ya haberse pagado por el mismo concepto en el extranjero, a través del sistema de crédito fiscal.

En noveno lugar, se debe analizar la posibilidad de convergencia de los modelos de ADT. Los países analizados han suscrito con terceros y entre ellos, convenios tributarios basados en el modelo OCDE con elementos del modelo de las Naciones Unidas, lo que, a grandes rasgos, va en línea con los regímenes mundiales de tributación<sup>318</sup>. No obstante, aún se encuentra vigente el acuerdo de la CAN entre el Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, que modifica el sistema de renta mundial, ya que en general otorga la potestad de gravar al país fuente (importador), lo que está más acorde con los regímenes territoriales<sup>319</sup>. Con miras a una mayor eficacia en la aplicación de los ADT basados en el modelo OCDE, en los que se establecen tratamientos especiales para determinadas rentas por servicios, resulta conveniente: i) modificar estos convenios en el sentido de excluir dichos servicios del artículo de regalías; ii) establecer una definición común sobre el alcance de los términos incorporados en los textos; y iii) realizar un ejercicio de armonización de las normas locales sobre el alcance de tales conceptos.

En décimo lugar, debido a la complejidad de los ADT y a la dificultad de su comprensión por parte de las empresas, es importante disponer de un sistema de información. Este debiera mostrar cómo evitar la doble tributación, con la posibilidad de conocer el porcentaje de retención en cada caso, para lo cual se puede disponer del SRIAM de ALES.

Para finalizar, décimo, en relación con los incentivos, la clave está en la seguridad jurídica de su existencia y permanencia en el tiempo, complementado con la disponibilidad de los otros factores del ecosistema.

---

<sup>318</sup> Se tributa sobre las rentas producidas tanto en el país como en el exterior.

<sup>319</sup> Se tributa sobre las rentas producidas en el país.

## Bibliografía

- Aduanas de Chile (24 de noviembre de 2016). Resolución Exenta N° 7192. <https://www.aduana.cl/resolucion-exenta-n-7192-24-11-2016/aduana/2016-12-05/105557.html>.
- Asamblea Constituyente de Ecuador (29 de diciembre de 2007). LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.
- Asamblea General de Uruguay (7 de diciembre de 2022). Ley N°20.095. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes-originales/20095-2022?tipoServicio=11>.
- \_\_\_\_\_(3 de octubre de 2017). Ley 19.535. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes-originales/19535-2017>.
- \_\_\_\_\_(18 de enero de 2017). Ley de Reforma Tributaria No. 18.083. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/18083-2006>.
- \_\_\_\_\_(26 de enero de 1988). Ley N° 15921. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/15921-1987>.
- Asamblea Legislativa de Costa Rica (4 de diciembre de 2018). Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) 6826. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526).
- \_\_\_\_\_(23 de noviembre de 1990). Ley de Régimen de Zonas Francas 7210. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=11593](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=11593).
- \_\_\_\_\_(21 de abril de 1988). Ley del Impuesto sobre la Renta 7092. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969#:~:text=Se%20establece%20oun%20impuesto%20sobre,actividades%20lucrativas%20de%20fuente%20costarricense](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969#:~:text=Se%20establece%20oun%20impuesto%20sobre,actividades%20lucrativas%20de%20fuente%20costarricense).
- Asamblea Nacional de Ecuador (29 de noviembre de 2021). Ley Orgánica de Desarrollo Económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia Covid.
- \_\_\_\_\_(31 de diciembre de 2019). Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.
- \_\_\_\_\_(21 de agosto de 2018). Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal.
- BNDES (17 de junio de 2022). Normas de apoio à exportação. Fonte: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/instituicoes-financeiras-credenciadas/normas/normas-apoio-exportacao>

- CAN (4 de mayo de 2004). DECISIÓN 578. <https://www.comunidadandina.org/ressources/decision-578/>.
- Comisión Especial para la Definición de Sectores Estratégicos (10 de octubre de 2019). Definición del parámetro de la naturaleza estratégica de los servicios para efectos del cálculo del IEES. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?param\\_1=NRTC&nValor1=1&nValor2=90000&nValor3=118362&strTipM=TC](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param_1=NRTC&nValor1=1&nValor2=90000&nValor3=118362&strTipM=TC).
- Comité de Política Tributaria (27 de mayo de 2019). Resolución CPT-RES-2019-003.
- Confederação Nacional da Indústria (2013). Tributaçãõ sobre importaçãõ de serviçõs: impactos, casos e recomendações de políticas.
- Congreso de la República de Colombia (13 de diciembre de 2022). Ley 2277. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>.
- \_\_\_\_ (27 de diciembre de 2019). Ley 2010. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=89995>.
- \_\_\_\_ (29 de diciembre de 2016). LEY 1819. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>.
- \_\_\_\_ (9 de julio de 2012). Ley 1556. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=48319#:~:text=Esta%20ley%20tiene%20por%20objeto,el%20desarrollo%20de%20nuestra%20industria>.
- \_\_\_\_ (26 de diciembre de 2012). Ley 1607. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>.
- \_\_\_\_ (2 de julio de 2003). Ley 814. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=8796#:~:text=El%20Gobierno%20Nacional%20podr%C3%A1%20establecer,o%20porcentualmente%20de%20producci%C3%B3n%20nacional>.
- Congreso de la República de Guatemala (2020). Ley para la reactivación económica del café.
- \_\_\_\_ (2016). Decreto 19-201.
- \_\_\_\_ (8 de mayo de 2013). Ley de Actualización Tributaria.
- \_\_\_\_ (2008). Ley 22-73, Ley Orgánica de Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla.
- \_\_\_\_ (2000). Ley de Libre Negociación de Divisas.
- \_\_\_\_ (5 de julio de 1992). Ley del IVA.
- \_\_\_\_ (23 de mayo de 1989). Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.
- Congreso de los Estados Unidos Mexicanos (12 de noviembre de 2021). LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DF, México: CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN.
- \_\_\_\_ (12 de noviembre de 2021). Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Congreso Nacional de Chile (4 de febrero de 2022). LEY 21420 REDUCE O ELIMINA EXENCIONES TRIBUTARIAS QUE INDICA. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1172303>.
- Congreso Nacional de Ecuador (21 de agosto de 2021). LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. <https://www.lexis.com.ec/biblioteca/ley-regimen-tributario-interno>.
- \_\_\_\_ (21 de agosto de 2021). LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. <https://www.lexis.com.ec/biblioteca/ley-regimen-tributario-interno>.
- Congreso Nacional de República Dominicana (2023). Ley núm. 32-23 de Facturación Electrónica en la República Dominicana.
- \_\_\_\_ (2012). Ley 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible.
- \_\_\_\_ (2010). Ley 108-10 de Fomento a la Actividad Cinematográfica.
- \_\_\_\_ (1992). Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana.
- \_\_\_\_ (1990). Ley 8-90 sobre Fomento de Zonas Francas.
- Congresso Nacional de Brasil (14 de julio de 2021). LEI Nº 14.183. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/l14183.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14183.htm).
- \_\_\_\_ (20 de julio de 2016). LEI Nº 13.315. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13315.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13315.htm).

- Congresso Nacional de Brasil (17 de septiembre de 2012). LEI Nº 12.715. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm).
- \_\_\_\_ (31 de mayo de 2007). LEI Nº 11.482. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm).
- \_\_\_\_ (14 de diciembre de 2006). Ley Complementaria 123. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm).
- \_\_\_\_ (21 de noviembre de 2005). LEI Nº 11.196. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm)
- \_\_\_\_ (30 de abril de 2004). LEI Nº 10.865. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm).
- \_\_\_\_ (29 de diciembre de 2003). LEI No 10.833. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm).
- \_\_\_\_ (1 de julio de 2003). LEI COMPLEMENTAR Nº 116. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20116%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202003&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20Sobre,Art](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20116%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202003&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20Sobre,Art).
- \_\_\_\_ (30 de diciembre de 2002). LEI No 10.637.
- \_\_\_\_ (19 de diciembre de 2001). LEI No 10.332. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10332.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10332.htm).
- \_\_\_\_ (5 de enero de 2001). LEI COMPLEMENTAR Nº 105. <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=105&ano=2001&ato=535gXVq5kMNpWT5b2>.
- \_\_\_\_ (29 de diciembre de 2000). LEI No 10.168. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10168.htm#:~:text=LEI%20No%2010.168%2C%20DE%2029%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202000.&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20interven%C3%A7%C3%A3o%20de,Inova%C3%A7%C3%A3o%20e%20od%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancia](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm#:~:text=LEI%20No%2010.168%2C%20DE%2029%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202000.&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20interven%C3%A7%C3%A3o%20de,Inova%C3%A7%C3%A3o%20e%20od%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancia).
- \_\_\_\_ (27 de noviembre de 1998). LEI Nº 9.718. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm).
- \_\_\_\_ (10 de diciembre de 1997). LEI Nº 9.532. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9532.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm).
- \_\_\_\_ (27 de diciembre de 1996). LEI Nº 9.430. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm).
- \_\_\_\_ (26 de diciembre de 1995). LEI Nº 9.249. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm).
- \_\_\_\_ (15 de diciembre de 1988). LEI No 7.689. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda).
- \_\_\_\_ (7 de septiembre de 1970). LEI COMPLEMENTAR Nº 7. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm).
- \_\_\_\_ (31 de diciembre de 1964). LEI Nº 4.595. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4595.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4595.htm).
- DGI (8 de mayo de 2012). Resolución DGI N.º 798/2012. <https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi-interes-general/798-2012/1>.
- \_\_\_\_ (19 de marzo de 1997). Resolución Nº 51/997.
- DIAN, (28 de febrero de 2020). Resolución 000017.
- Dirección General de Tributación (11 de junio de 2020). Cobro y percepción el impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=91588](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=91588).
- Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (2008). Nota sobre el estado de avance en la adopción de la clasificación de actividades y de productos en Brasil. Río de Janeiro: Instituto Brasileño de Geografía y Estadística. Fonte: [https://www.ibge.gov.br/mercosur/2008/acta\\_de\\_la\\_1a\\_reunion\\_anexo1\\_diagnostico.pdf](https://www.ibge.gov.br/mercosur/2008/acta_de_la_1a_reunion_anexo1_diagnostico.pdf).
- Junta de Gobierno de la República de Chile (31 de diciembre de 1974). Decreto Ley 824 aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>.
- \_\_\_\_ (31 de diciembre de 1974). Ley 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369>.
- Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações do Brasil (2020). Guia prático da Lei do Bem.

- Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (2017). Tributação na Exporta o de Serviços.
- Peña Capobianco, J. (2021). La Nueva Era de los Servicios Globales. Caligrama - Penguin Random House.
- Presidência da República de Brasil (6 de abril de 2021). Decreto N  10.668. <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=10668&ano=2021&data=08/04/2021&ato=472ITUE5UMZpWT2f6>.
- \_\_\_\_ (22 de noviembre de 2018). Decreto N  9.580. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm).
- \_\_\_\_ (14 de diciembre de 2007). Decreto N  6.306. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm).
- \_\_\_\_ (7 de junio de 2006). Decreto 5.798. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm).
- \_\_\_\_ (11 de abril de 2002), Decreto N  4.195. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4195.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4195.htm).
- \_\_\_\_ (19 de mayo de 1988). Decreto Lei N  2.434. <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEL&numero=2434&ano=1988&ato=7f8QTTE1UNBpWT125>.
- Presid ncia da República Federativa do Brasil (26 de marzo de 1996). Jusbrasil. Fonte: Regulamento do Imposto de Renda de 1999 | Decreto n  3.000, de 26 de Mar o de 1999: <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/110446/regulamento-do-imposto-de-renda-de-1999-decreto-3000-99#art-395>
- Presidencia de Chile (24 de mayo de 1975). Decreto 348 fija disposiciones por las cuales los exportadores que indica podrán recuperar el impuesto señalado en el titulo II del decreto ley N  825, DE 1974. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=12545>.
- Presidencia de la República (24 de octubre de 2016). Decreto 1689. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30027035#:~:text=DECRETO%201689%20DE%202016&text=por%20el%20cual%20se%20modifica%20parcialmente%20el%20Decreto%201300%20de%202015,-Estado%20del%20documento&text=Que%20el%20Gobierno%20onaciona>.
- \_\_\_\_ (11 de diciembre de 2013). Decreto 2884. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1498405>.
- \_\_\_\_ (21 de diciembre de 2008). Decreto 2099. <https://www.mincit.gov.co/normatividad/decretos/2008>.
- \_\_\_\_ (20 de agosto de 1998). Decreto N.  220/998. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/220-1998>.
- Presidencia de la República de Colombia (30 de marzo de 2021). Decreto 278. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30041448>.
- \_\_\_\_ (26 de febrero de 2020). Decreto 285. [https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30038851#:~:text=DECRETO%20285%20DE%202020&text=\(febrero%202020\)-,por%20el%20cual%20se%20establecen%20las%20disposiciones%20que%20origen%20los,2099%20y%20202100%20de%202008](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30038851#:~:text=DECRETO%20285%20DE%202020&text=(febrero%202020)-,por%20el%20cual%20se%20establecen%20las%20disposiciones%20que%20origen%20los,2099%20y%20202100%20de%202008).
- \_\_\_\_ (29 de diciembre de 2016). Decreto 1819. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140#:~:text=%E2%80%99CPor%20medio%20de%20la%20cual,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones.%E2%80%99D>.
- Presidencia de la República de Colombia (23 de octubre de 2011). Decreto 4051. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1540735>.
- \_\_\_\_ (13 de junio de 2008). Decreto 2100. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1399587>.
- \_\_\_\_ (4 de febrero de 2004). Decreto 352. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=11691>.
- \_\_\_\_ (8 de noviembre de 2001). Decreto 2331. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1437333#:~:text=Se%20establece%20como%20Sistema%20Especial,diferimienta%20del%20pago%20del%20IVA>.
- \_\_\_\_ (28 de diciembre de 1999). Decreto 2685.

- Presidencia de la República de México (6 de enero de 2016). Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación.
- \_\_\_\_\_(25 de septiembre de 2014). Reglamento Ley del IVA. <https://www.gob.mx/senasica/documentos/reglamento-de-la-ley-del-impuesto-al-valor-agregado?state=published>.
- Presidencia de la República de Uruguay (22 de julio de 2021). Decreto 225/21. <https://www.impo.om.uy/bases/decretos-originales/225-2021>.
- \_\_\_\_\_(7 de octubre de 2020). Decreto 268/20. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/268-2020>.
- \_\_\_\_\_(29 de mayo de 2018). Decreto 144/018. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/144-2018>.
- \_\_\_\_\_(20 de agosto de 2018). Decreto 244/18. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/244-2018>.
- \_\_\_\_\_(29 de diciembre de 2017). Decreto 361/17. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/361-2017>.
- \_\_\_\_\_(23 de enero de 2013). Decreto 11/13. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/11-2013>.
- \_\_\_\_\_(20 de noviembre de 2011). Decreto 379/11. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/379-2018>.
- \_\_\_\_\_(22 de abril de 2008). Decreto 207/08. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/207-2008>.
- \_\_\_\_\_(16 de septiembre de 1996). Decreto 338-1996. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/338-1996>.
- \_\_\_\_\_(23 de septiembre de 1982). Decreto Ley N.º 15.332. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos-ley/15322-1982>.
- Presidente Constitucional de Ecuador (20 de diciembre de 2018). Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la salida de divisas.
- \_\_\_\_\_(20 de diciembre de 2018). Reglamento para la Aplicación del ISD.
- \_\_\_\_\_(8 de junio de 2010). Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LORTI.
- Presidente de la República de Colombia (29 de diciembre de 2023). Decreto 1625 de 2016 Materia Tributaria. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>.
- \_\_\_\_\_(3 de mayo de 2021). Decreto 456. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=162643>.
- \_\_\_\_\_(26 de mayo de 2015). Decreto 1080. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=76833#:~:text=El%20objeto%20de%20este%20decreto,las%20leyes%20del%20sector%20Cultura>.
- \_\_\_\_\_(17 de junio de 2015). Decreto 1289. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=68393>.
- \_\_\_\_\_(20 de agosto de 1992). Decreto 1.372. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7298>.
- \_\_\_\_\_(30 de marzo de 1989). DECRETO 624. [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html).
- Presidente de la República de Costa Rica (1 de julio de 2019). Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado 41.775. [http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=88953](http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=88953)
- \_\_\_\_\_(16 de junio de 2015). Reglamento para potenciar el desarrollo del recurso humano de las Empresas Beneficiarias del Régimen de Zonas Francas 39.081 MP MTSS COMEX. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?param1=NR TC&nValor1=1&nValor2=79826&nValor3=101087&strTipM=TC](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NR%20TC&nValor1=1&nValor2=79826&nValor3=101087&strTipM=TC).
- \_\_\_\_\_(29 de agosto de 2008). Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas 34.739 COMEX H. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=64019](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=64019).
- Presidente de la República Dominicana (12 de mayo de 2011). Decreto 293-11.
- Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica (2023). Guía Régimen Zona Franca. San José de Costa Rica: PROCOMER.
- Receita Federal de Brasil (18 de enero de 2021). INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2004. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114966>.
- \_\_\_\_\_(2020). Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

- \_\_\_\_\_(24 de julio de 2019), Coordenação-Geral de Tributação. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 231. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=102463>.
- \_\_\_\_\_(16 de octubre de 2018). PARECER NORMATIVO COSIT Nº 1. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95763>.
- \_\_\_\_\_(22 de mayo de 2018). Resolución CGSN 140. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>.
- \_\_\_\_\_(29 de octubre de 2014). Anexo VII de la Instrucción Normativa RFB 1.500. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>.
- \_\_\_\_\_(6 de marzo de 2014). INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1455. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>.
- \_\_\_\_\_(29 de agosto de 2011). INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1187. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado>.
- \_\_\_\_\_(27 de septiembre de 2002). INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 208. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>.
- Revista Impuesto Sobre la Renta para Persona Física (junio de 2021). Impuestos Internos. SAT (27 de diciembre de 2022). Numeral 5, Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal.
- \_\_\_\_\_(2018). Criterio Tributario Institucional.
- Secretaría de Economía de México (2017). Ficha Informativa Programa INMEX, con base en Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior.
- Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional (2021). Perguntas e Respostas Simples Nacional. Brasília: Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.
- SII (27 de octubre de 2022). Circular No. 50. [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2022/indcir2022.htm#:~:text=Circular%20N%C2%Bo%2050%2odel,a%20las%20Ventas%20y%20Servicios](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2022/indcir2022.htm#:~:text=Circular%20N%C2%Bo%2050%2odel,a%20las%20Ventas%20y%20Servicios).
- \_\_\_\_\_(28 de junio de 2019). RESOLUCIÓN EX. SII Nº 81.
- \_\_\_\_\_(28 de junio de 2019). RESOLUCION EXENTA SII Nº 80.
- \_\_\_\_\_(23 de mayo de 2018). CIRCULAR Nº 31.
- SRI (4 de septiembre de 2020). Resolución NAC-DGERCGC20-00000055.
- \_\_\_\_\_(25 de octubre de 2019). Resolución Nº NAC-DGERCGC-19-00000051.
- \_\_\_\_\_(9 de mayo de 2019). Resolución Número CPT-RES-2019-003.
- Supremo Tribunal Federal (2024). Constitución de la República Federativa de Brasil. Brasília.
- \_\_\_\_\_(18 de mayo de 2021). Pesquisa de jurisprudência. Fonte: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>.
- Tribunal Superior Administrativo (26 de 6 de 2019). Sentencia 0030-03-2019-SSEN-00191.
- Uilses Cabrera (2020). Guía de incentivos Fiscales en la República Dominicana. Actualizada a 2020.
- ZOLIC (2019) Acuerdo Junta Directiva 05/04/2019.

En este estudio se analizan los desafíos fiscales a los que se enfrentan los exportadores de servicios en América Latina y el Caribe, como el pago del impuesto sobre el valor agregado (IVA) y la doble tributación en el caso del impuesto sobre la renta. Existen diferencias en la legislación impositiva de los países de la región, especialmente en lo que se refiere a la importación de servicios. En general, los países exoneran del IVA a los servicios exportados. La recuperación del IVA en compras relacionadas con la exportación es posible en algunas situaciones. En lo que respecta al impuesto sobre la renta, coexisten diversas tasas (en general, variables según se trate de personas físicas o jurídicas) y sistemas de renta (territorial o mundial). En este sentido, la doble tributación es uno de los principales retos que afectan a la competitividad del comercio de servicios en la región.

