

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

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

TÍTULO: Análisis de las Directrices Internacionales OCDE realizadas en materia del IVA (2021) y su impacto en la normativa uruguaya. Con especial énfasis en el tratamiento de las transacciones transfronterizas de índole digital.

Por

Cra. Nadia Alonso

Dra. Nadia Karlen

Director de Tesis

Prof. Dr. Andrés Blanco

Montevideo
URUGUAY
2024

Página de aprobación

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

Título: Análisis de las Directrices Internacionales OCDE realizadas en materia del IVA (2021) y su impacto en la normativa uruguaya. Con especial énfasis en el tratamiento de las transacciones trasfronterizas de índole digital.

Autores: Cra. Nadia Alonso y Dra. Nadia Karlen

Director de Tesis: Andrés Blanco

Título: Magíster en Tributación

Puntaje:

Tribunal:

Profesor:

Firma:

Profesor:

Firma:

Profesor:

Firma:

PRÓLOGO

La economía digital global transformó la forma en que se comercializan, producen, distribuyen y consumen bienes y servicios, a través de las tecnologías de la información y de la comunicación. El crecimiento de los servicios digitales ha desafiado a las autoridades gubernamentales en la garantía de la competitividad empresarial local y la protección de los ingresos fiscales.

Las Directrices Internacionales sobre IVA presentan un conjunto de estándares aceptados internacionalmente y de recomendaciones de medidas destinadas a asegurar una adecuada coordinación en la aplicación de los sistemas nacionales de IVA dentro del contexto del comercio internacional. Con estas medidas se busca proporcionar herramientas prácticas para las administraciones tributarias frente al crecimiento de la economía digital.

En Uruguay, el comercio electrónico experimentó un notable aumento, generando interrogantes sobre cómo se debe regular el IVA en las transacciones de índole internacional. El trabajo de investigación analiza si las recomendaciones están contempladas o no en nuestro ordenamiento jurídico y, de concluir que es conveniente adherir a los lineamientos, se realizará una propuesta de cambios normativos necesarios a ser adoptados para ajustar la regulación a la nueva era digital.

La metodología incluirá una evaluación de las recomendaciones de la OCDE, una revisión de la normativa doméstica del IVA y la comparación de las medidas adoptadas por otros países.

ÍNDICE

1	Introducción	1
2	Economía digital	1
2.1	Antecedentes	1
2.2	Concepto	3
2.3	Características	4
2.4	Categorías de comercio electrónico	5
2.4.1	Comercio electrónico entre empresas (B2B)	5
2.4.2	Comercio electrónico de empresa a consumidor (B2C)	5
2.4.3	Comercio electrónico entre consumidores (C2C).....	6
3	Planteo del problema de investigación.....	6
4	Directrices Internacionales sobre IVA en el comercio trasfronterizo de servicios e intangibles (OCDE)	6
4.1	Objetivo de las Directrices Internacionales sobre IVA.....	7
4.2	Descripción de las Directrices Internacionales sobre IVA	7
4.2.1	Principio de neutralidad	7
4.2.1.1	Neutralidad interna	7
4.2.1.2	Neutralidad externa	8
4.2.2	Principio de destino	9
4.2.2.1	Operaciones B2B	10
4.2.2.2	Operaciones B2B	11
4.3	Mecanismos de control y asistencia para la implementación	14

4.4	Kit de herramientas de IVA digital para Latinoamérica y el Caribe	15
5	Normativa uruguaya sobre IVA en el comercio trasfronterizo de servicios e intangibles - Aspectos relevantes	16
5.1	Comercio internacional de bienes intangibles	17
5.1.1	Consideraciones preliminares	17
5.1.2	Tratamiento de bienes intangibles en la circulación de bienes	17
5.1.3	Tratamiento de bienes intangibles en operaciones de exportación .	19
5.1.4	Tratamiento de bienes intangibles en operaciones de importación	21
5.2	Comercio internacional de servicios	23
5.2.1	Consideraciones preliminares	23
5.2.2	Tratamiento de los servicios en las operaciones de exportación	25
5.2.3	Tratamiento de servicios en las operaciones de importación	26
5.3	Consideraciones finales	31
6	Relevamiento de la normativa uruguaya respecto de las Directrices: apartamiento o coincidencia	32
6.1	Análisis del principio de neutralidad en el IVA.....	33
6.1.1	Neutralidad interna	33
6.1.2	Neutralidad externa.....	35
6.2	Análisis del principio de destino en el IVA	36
6.3	Análisis de los mecanismos de control y asistencia para la implementación	38
6.4	Consideraciones finales	39

7	Derecho Comparado.....	39
7.1	La experiencia de Argentina	39
7.2	La experiencia de Chile	43
8	Propuesta normativa.....	45
8.1	Propuesta de norma legal	45
8.2	Propuesta de norma reglamentaria.....	50
8.3	Propuesta de Resolución	52
8.4	Consideraciones finales	52
9	Conclusiones y reflexiones finales.....	52
10	Acrónimos.....	55
11	Bibliografía.....	57
	Anexo A. Consolidación de la propuesta normativa	59
	Anexo B. Casos prácticos.....	65

1 INTRODUCCIÓN

El comercio electrónico transfronterizo de servicios y bienes digitales plantea desafíos fiscales a nivel internacional relacionados con la adjudicación de los derechos de imposición al consumo de las distintas jurisdicciones. En ese contexto, en el año 2021, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó las “Directrices Internacionales sobre IVA”¹ donde formula una serie de recomendaciones con el fin de reducir las incoherencias del impuesto al valor agregado (IVA) en los negocios digitales internacionales.

El objetivo de este trabajo es evaluar si el diseño actual del impuesto recoge dichas recomendaciones o, por el contrario, requiere cambios normativos. Primero, consideraremos los antecedentes y definiciones generales en la materia. Luego, se resumirá los lineamientos que brinda OCDE. Posteriormente, se analizará la normativa vigente junto con las posiciones de la doctrina. Por último, se concluirá sobre cuál es la situación de la normativa uruguaya en términos de las Directrices y, de ser necesario, se formularán propuestas de cambios normativos con el fin de alinear nuestra legislación a las recomendaciones.

2 ECONOMÍA DIGITAL

2.1 Antecedentes

Para adentrarnos en el estudio del comercio electrónico necesitamos ver dónde están sus orígenes, cuál fue su recorrido y de qué manera la presencialidad le dio paso a nuevas maneras de comercializar hasta llegar al mercado que conocemos hoy en día.

La primera actividad comercial que abrió el juego a la diversificación de canales de negocios fue la venta por catálogo. Esta modalidad consistía en un modelo de negocios

¹OCDE. (2021). Directrices Internacionales sobre IVA, OECD.

en donde se hacía llegar a los domicilios catálogos de productos, con fotos atractivas y descripciones detalladas junto con sus precios. El consumidor marcaba los productos que quería adquirir en un formulario que luego enviaba por correo, sin la necesidad de moverse de su casa ni de interactuar con un vendedor. Una semana después recibía el producto que solo había visto a través de una foto.

Con la llegada del teléfono y de las primeras tarjetas de crédito se potenció aún más este sistema de compra-venta, dándole paso a la televenta que surge en los ´80. Este sistema se instaló para perfeccionar el método de venta por catálogo haciendo uso de la televisión para mostrar los productos de las marcas y ofrecer la posibilidad de realizar la compra llamando al número que aparecía en pantalla. La televisión otorgó la posibilidad al consumidor de ver con mayor detalle y de manera más real las peculiaridades de los productos y así hacerse una mejor idea de lo que pretendía comprar.

Durante los años ´90 encontramos uno de los mayores hitos en la historia: la llegada de la World Wide Web (www). Con ella se crearon las primeras páginas web que mejoraron de manera significativa la accesibilidad de los usuarios a conocer nuevas marcas, productos, servicios y con ello, claro está, a realizar compras a través de este medio.

Así es como se dio paso al comercio electrónico. Lo que una vez fue la venta por catálogo a través de una revista enviando un formulario por correo postal, décadas después se traduce en un clic en la computadora o tocando un dispositivo móvil.

Esta nueva era tecnológica permitió el desarrollo de diferentes modalidades en las transacciones de servicios de índole digital. Ahí confluyen empresas de todas partes del mundo con clientes localizados en diversas jurisdicciones.

Esta revolución en los modelos de negocios genera relaciones contractuales de manera automatizada, masiva y remota sin la necesidad de contar con presencia física en

las jurisdicciones en donde operan. Esto implica grandes desafíos para los gobiernos en la regulación de los tributos sobre el consumo. Sobre todo, teniendo en cuenta que este tipo de prestatarios al ser residentes en el exterior no revisten la calidad de sujetos del impuesto.

Es un desafío para los gobiernos garantizar que los principios de imposición que se aplican al comercio tradicional sean igualmente efectivos en el ámbito del comercio electrónico.

2.2 Concepto

Refiere al conjunto de actividades económicas que están basadas en el uso de tecnologías de la información y la comunicación (TIC).

En la economía digital, las transacciones comerciales, la creación y distribución de bienes y servicios, así como las interacciones entre individuos y empresas se llevan a cabo principalmente a través de plataformas digitales y redes electrónicas.

La economía digital está compuesta por al menos tres elementos: la infraestructura (hardware, software, capital humano, etc.), el *e-business*, es decir, cómo la tecnología digital influye en el proceso de los negocios, y el *e-commerce*, que refiere al comercio electrónico.

Respecto de este último, la OCDE lo define como la venta o compra de bienes o servicios que se realiza a través de redes informáticas con métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos (OCDE, 2011). Este término abarca una amplia gama de suministros por medios digitales de servicios, intangibles y bienes corporales que pueden entregarse en forma digital o física, entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas

Para determinar si una transacción comercial se enmarca dentro del concepto de comercio electrónico se toma únicamente en cuenta el método de pedido; no las

características del producto que se adquiere; las partes implicadas; el método de pago o el canal de entrega.

2.3 Características

Este tipo de economía presenta características que la diferencian de la economía tradicional. Esas particularidades tienen un valor determinante a los efectos fiscales, y si bien no implican que en cada negocio deban estar presentes todas, la existencia de alguna o varias será de indicio suficiente para calificar a una operación como digital.

Para comenzar con la enunciación haremos referencia a la movilidad. Esta es la principal característica de este modelo de negocios. La movilidad de los intangibles, es una de las características clave de la economía digital que tiene implicaciones importantes desde una perspectiva fiscal. Los intangibles, como la propiedad intelectual, las marcas comerciales y los derechos de autor, son activos fundamentales en los modelos de negocio digitales.

Segunda característica, el uso de datos y la capacidad y velocidad de recopilación, almacenamiento y procesamiento de datos de los usuarios, conocida como *Big Data*.

Le sigue el denominado “efecto red” y la sinergia que se produce cuando un usuario adquiere un producto o un servicio. Se trata del impacto que las decisiones de determinados usuarios pueden generar sobre las ventajas que obtengan otros. La utilidad de un producto o servicio aumenta a medida que más personas lo utilizan, pudiendo tener un impacto significativo en los ingresos fiscales de los países.

Otro rasgo es la presencia de modelos de negocios multilaterales que involucran más de una jurisdicción; la tendencia hacia los oligopolios o monopolios y la volatilidad de los costos, del uso de la red, de los rendimientos etc.

Como establece García Novoa de estas características se pueden desprender tres notas claras, por un lado “la expansión sin necesidad de presencia física”, por el otro, y

de mucha importancia en este trabajo “la importancia de los intangibles y en particular de los derechos de propiedad intelectual” y por último “la relevancia de los datos, participación de los usuarios y creación de conocimiento”. (García Novoa)

2.4 Categorías de comercio electrónico

El comercio electrónico dió lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances de las TIC han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividades.

La más común versa en función de los agentes económicos que intervienen en las relaciones comerciales:

2.4.1 Comercio electrónico entre empresas (B2B)

El sistema de negocios B2B es el predominante en cuanto al número de transacciones comerciales que se realizan en la actualidad. Este tipo de comercio se produce cuando una empresa vende productos o servicios a otra empresa. Es la adaptación de las transacciones convencionales en las que un mayorista adquiere mercancías en línea para revenderlas después al consumidor desde puntos de venta al por menor. También hace referencia a la entrega de bienes o la prestación de servicios que demandan otras empresas. Ejemplo en el mercado: Alibaba.

2.4.2 Comercio electrónico de empresa a consumidor (B2C)

Esta modalidad de empresa - consumidor se refiere a empresas que venden servicios o productos a particulares. En cuanto a los bienes y servicios que venden las empresas B2C, pueden ser tangibles o intangibles. Estos últimos favorecidos por la digitalización de la información. Las empresas B2C ya no tienen la necesidad de trabajar con distribuidores u otros intermediarios, invirtiendo cada vez más en publicidad, marketing, atención al cliente y logística. Ejemplo en el mercado: Amazon, eBay, Netflix y Spotify.

2.4.3 Comercio electrónico entre consumidores (C2C)

Las TICs potenciaron el desarrollo de este tipo de negocio, donde se produce el intercambio entre consumidores. Las empresas que lo adoptan actúan como intermediarios. Este modelo puede tener diversas formas, como la de subastas realizadas en un portal, o portales de anuncios clasificados. Ejemplo en el mercado: Marketplace de Facebook.

3 PLANTEO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Pregunta 1: ¿Contempla la legislación uruguaya las recomendaciones contenidas en las Directrices Internacionales sobre IVA en el comercio transfronterizo de servicios e intangibles de índole digital?

Pregunta 2: Si la respuesta de la pregunta 1 es negativa, ¿sería recomendable adoptarlas?

4 DIRECTRICES INTERNACIONALES SOBRE IVA EN EL COMERCIO TRASFRONTERIZO DE SERVICIOS E INTANGIBLES (OCDE)

En este capítulo se realizará una breve descripción de las recomendaciones que la OCDE formaliza a través de las Directrices Internacionales sobre IVA.

Las Directrices están estructuradas en cuatro capítulos. El primer capítulo aborda las características fundamentales del IVA. El segundo trata cuestiones relativas al principio de neutralidad del impuesto en el contexto del comercio internacional. El tercer capítulo establece reglas para la determinación del lugar de imposición de los suministros transfronterizos de servicios e intangibles y el último capítulo formula una guía con mecanismos prácticos para su implementación.

A efectos del tema de estudio, nos centraremos en el análisis de los capítulos 2 a 4 de las Directrices.

4.1 Objetivo de las Directrices Internacionales sobre IVA

Las Directrices tienen como objetivo orientar sobre la aplicación de criterios y principios aceptados internacionalmente del impuesto al valor agregado, en operaciones transfronterizas del comercio de servicios e intangibles. Además, buscan promover la armonización y la coordinación internacional de su imposición con el fin de reducir la complejidad y los costos administrativos de los contribuyentes, fomentando la transparencia y la cooperación entre las distintas autoridades tributarias y así prevenir la evasión y elusión fiscal.

4.2 Descripción de las Directrices Internacionales sobre IVA

4.2.1 Principio de neutralidad

Con este principio se procura impedir que el tributo altere tanto la eficiencia económica como las decisiones de los agentes del mercado. En ese sentido, se alcanzará la neutralidad en la medida que se traten de manera equitativa todas las formas de comercio electrónico con respecto al comercio tradicional.

Se consagra este principio en la medida que las jurisdicciones procuren colocar en igualdad de condiciones a las distintas partes de las operaciones transfronterizas, exigiéndoles las mismas obligaciones fiscales tanto a los operadores locales como extranjeros.

En el capítulo dos, las Directrices formulan tres principios básicos de neutralidad que obedecen al régimen general del IVA. Le siguen tres Directrices que están dirigidas a contemplar el principio de neutralidad, pero con especial énfasis en el comercio internacional.

4.2.1.1 Neutralidad interna

La Directriz 2.1 establece que la carga del impuesto en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente y esto se logra mediante el diseño del IVA bajo un

sistema plurifásico. Este sistema permite deducir al proveedor el impuesto incurrido en el costo de venta, y esto resulta en una ventaja a la hora de lograr que el gravamen recaiga sobre el consumidor final.

Asimismo, se insta a que los países sometan al mismo nivel impositivo a aquellas empresas en situación similar que efectúen operaciones similares. En este punto, se entiende que dos empresas están en situaciones similares en la medida que ambas gocen del derecho a deducir o no el IVA soportado; aun cuando sus negocios sean totalmente distintos e independientemente del origen de sus adquisiciones. Además, las operaciones similares deben evaluarse en términos de la jurisdicción en la que coexisten, prescindiendo de características tales como cadena de suministro de la transacción, condiciones de pago, etc. (Directriz 2.2)

Adicionalmente, las recomendaciones establecen que a efectos de que el diseño del impuesto no afecte la toma de decisiones de los empresarios, se debe procurar que en la articulación no se incluyan preceptos que induzcan a las empresas a adoptar jurisdicciones o formas jurídicas bajo las cuales operar. (Directriz 2.3)

4.2.1.2 Neutralidad externa

En la Directriz 2.4 se consagra una regla antidiscriminatoria, en donde se procura que el gravamen no distorsione la competencia entre empresas nacionales y extranjeras ni otorgue ventajas injustificadas. Con esto se logra contribuir a que el impuesto sea justo y equitativo y garantizar que no existan distinciones entre las operaciones locales y las operaciones transfronterizas.

Para garantizar la neutralidad externa cada jurisdicción podrá optar por diferentes mecanismos para que las empresas extranjeras no incurran en IVA no recuperable. La recomendación enumera, sin valorar preferencias, una serie de mecanismos prácticos como por ejemplo aplicar franquicias de IVA sobre adquisiciones, permitir que las

empresas extranjeras obtengan la devolución impuestos mediante un régimen específico o mediante el régimen local, trasladar la responsabilidad a los clientes o proveedores locales, expedir certificados de compras exentas, etc. (Directriz 2.5)

Por último, se encomienda a las Administraciones a implantar medidas de protección para combatir el riesgo de evasión y elusión, así como la potencial pérdida de recaudación. Si bien los requisitos administrativos impuestos a empresas locales pueden diferir a los de las empresas extranjeras, estos deben estar estipulados de manera tal que minimice los efectos negativos en materia de neutralidad y no ser ni desproporcionados ni desapropiados para evitar discriminaciones injustificadas. Además, se solicita a Administraciones a utilizar todos los instrumentos de intercambio de información y la asistencia mutua respecto a liquidaciones y cobros de impuestos. (Directriz 2.6)

4.2.2 Principio de destino

El tercer capítulo de las Directrices encomienda a las jurisdicciones a utilizar el principio de país de destino para las operaciones de comercio transfronterizo de servicios e intangibles.

El principio de destino determina que el impuesto grava en última instancia solo el consumo final que tiene lugar dentro de la jurisdicción respectiva. Esto coloca en pie de igualdad a todas las empresas que compiten en determinado territorio.

Para lograr su aplicación presenta mecanismos que identifican la jurisdicción donde se materializa el consumo, tanto para las operaciones B2B como para las operaciones B2C.

La Directriz 3.1 establece la regla general: “A los efectos de los impuestos de consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo”. Esta Directriz constituye el criterio general de locación de los suministros e insta a que el país donde se ubique el

consumidor ostentará el derecho de imposición, independientemente de la ubicación, domicilio o residencia del prestador o de la ejecución fáctica.

A partir de esta regla general, la OCDE expone métodos para identificar dicho lugar en función del tipo de negocio internacional que se trate: B2B y B2C.

4.2.2.1 Operaciones B2B

Frente a un negocio B2B, el lugar de consumo lo determina el sitio donde se encuentra el cliente. Con ello entiende que cuando una empresa adquiere servicios e intangibles en el exterior lo hace con el fin de utilizarlo en sus operaciones comerciales habituales. Según esta regla, la jurisdicción del cliente poseerá los derechos de imposición del gravamen y se liberará del impuesto a la jurisdicción del proveedor.

Además, recomienda que el proveedor goce del derecho a deducir el impuesto de los suministros asociado a los ingresos internacionales salvo que su jurisdicción lo prohíba explícitamente. Bajo esta regla, el cliente se convierte en el sujeto obligado en la operación y, si el diseño general doméstico del impuesto así lo prevé, se exhorta a utilizar el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”. Este es un mecanismo fiscal mediante el cual se traslada la obligación de liquidar y pagar el impuesto desde el proveedor al cliente a efectos de liberar a las empresas del exterior de la carga administrativa que esto implica. (Directriz 3.2)

Respecto a la identificación del cliente, se señala que normalmente está determinada en el “acuerdo comercial”. El acuerdo no debe limitarse solamente a contratos formales escritos, sino que refiere a cualquier elemento que colabore en la identificación de las partes intervinientes del negocio, tales como: correspondencia, órdenes de compra, facturas, instrumentos de pagos e, incluso, conversaciones informales. (Directriz 3.3)

Una vez identificada la identidad del cliente se podrá conocer el establecimiento comercial y determinar si es un único establecimiento con una única jurisdicción o si mantiene múltiples jurisdicciones.

En aquellos casos que nos enfrentemos a empresas proveedoras y consumidoras con un único establecimiento, la determinación del lugar del cliente probablemente no revierta complejidad.

Sin embargo, para el caso en el que el cliente posea establecimientos en más de una jurisdicción, se dispone que el derecho de imposición corresponderá a aquellas jurisdicciones donde hace uso de los servicios o intangibles. Serán irrelevantes aspectos tales como: si la adquisición tiene como fin actividades económicas propias o para terceros, con independencia de la inmediatez del uso; si lo hace de forma continua o esporádica; si lo hace de forma directa a una actividad en particular o en forma genérica a las actividades de la empresa.

Para identificar el establecimiento donde se hace uso de los suministros se puede apelar a cualquiera de los siguientes tres métodos: a) método basado en el uso directo, que atiende directamente al establecimiento que hace uso del servicio; b) método basado en la entrega directa, que considera al establecimiento al que se le presta el servicio o entrega el intangible; y c) método de repercusión, que toma en cuenta al establecimiento que hace uso del servicio o intangible considerando como base los acuerdos internos de repercusión o reparto de costos. (Directriz 3.4)

4.2.2.2 Operaciones B2B

En los negocios categorizados como B2C se brindan dos reglas generales para determinar el lugar de consumo de los suministros de servicios e intangibles de empresa a consumidor final: 1) en los caso en los cuales los suministros sean desempeñados presencialmente en un lugar de fácil identificación y en donde coincidan simultáneamente

en tiempo y espacio el prestatario y el prestador, se establece que el indicador más adecuado es el del lugar de la ejecución del suministro y, 2) en los casos que no se cumpla lo anterior, la jurisdicción donde el cliente posee su residencia habitual posee el derecho de imposición. (Directriz 3.5 y 3.6)

La primera regla aplica a las operaciones de suministros “*in situ*” de índole tradicional y no a aquellos que se realizan a través de medios remotos. Es decir, se enfoca en aquellas prestaciones en las cuales el lugar de ejecución es fácil de determinar y probar. Inclusive, disponen que este criterio pueda adquirirse también como regla específica para las operaciones de B2B de suministro “*in situ*”.

En cambio, la segunda regla está orientada a aquellos suministros donde no se presenta una conexión evidente entre el lugar de ejecución presencial y el lugar de consumo. Es por esto que, con la presunción de que el consumidor hace uso de los suministros donde reside apela al criterio de la residencia habitual del contratante como el indicio más adecuado para determinar la jurisdicción del consumo y, por ende, de imposición. En esta hipótesis se encuentran aquellos suministros de servicios e intangibles que no verifican la condición “*in situ*”, que pueden utilizarse o consumirse en un momento distinto al de la ejecución o cuya prestación tenga carácter continuo e, incluso, aquellos suministros que pueden materializarse a través de medios remotos. En esta Directriz se brindan ejemplos de servicios e intangibles que son objeto de tal circunstancia, por ejemplo: servicios de consultoría contables; jurídicos; servicios financieros y de seguro; servicios de radiodifusión y telecomunicaciones; suministros de programas informáticos y su mantenimiento por Internet; suministro de contenido digital a través de Internet; almacenamiento de datos digitales y juegos en línea.

Además, brinda una guía para resolver dificultades prácticas que se presentan a la hora de adoptar el criterio de la residencia del cliente. En tal sentido, establece

herramientas para: la determinación de la jurisdicción de residencia habitual del cliente; la recaudación eficaz del IVA en los casos en que el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de imposición; la determinación de un régimen simplificado de registro y cumplimiento para proveedores no residentes; la cooperación internacional de apoyo a la recaudación del IVA en casos en los que el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de imposición.

No obstante, las Directrices prevén la posibilidad que las reglas generales no determinen de forma apropiada la jurisdicción con los derechos de imposición y sea justificada la adjudicación a través de una regla específica. En tal sentido, se podrá utilizar diferentes criterios con indicadores tales como: la ubicación de un bien corporal, ubicación real del cliente, etc. Igualmente, las soluciones específicas deben ser claras, de aplicación limitada y justificada mediante la verificación de dos condiciones que deben cumplirse simultáneamente: 1) la regla general de ubicación de cliente no ofrece “resultados adecuados” en términos de neutralidad; eficiencia en el cumplimiento y administración; certeza y simplicidad; efectividad y justicia, y 2) el indicador específico ofrece resultados significativamente mejores que la ubicación del cliente. (Directriz 3.7)

Si bien se aprecia cierta subjetividad sobre qué se entiende por “resultados adecuados” o “resultados significativamente mejores” se otorga un marco para valorar la conveniencia de una regla específica sin pronunciarse sobre cuál es el resultado óptimo de dicha evaluación.

La Directriz 3.8, por su parte, es de aplicación tanto para operaciones B2B como operaciones B2C y establece que, si los suministros de servicios e intangibles están vinculados a bienes inmuebles, los derechos de imposición pueden adjudicarse a la jurisdicción en la que se encuentra situado dicho inmueble.

A través de esta recomendación se pretende acotar el ámbito de aplicación de la regla específica a los servicios e intangibles que presentan una vinculación estrecha y clara entre la operación y el inmueble en cuestión. Se exige que el bien inmueble sea plenamente identificable y que la operación se considere directamente vinculada a él.

4.3 Mecanismos de control y asistencia para la implementación

El último capítulo aborda las herramientas concretas para orientar a las jurisdicciones a la hora de aplicar los principios de neutralidad y de destino, de forma que les permita minimizar los riesgos de doble imposición, de no imposición voluntaria y de controversias que pueden surgir, así como mecanismos que garanticen la recaudación eficaz del impuesto.

Por tal motivo, se estimula a las jurisdicciones a utilizar distintos instrumentos de cooperación y asistencia mutua e intercambio de información. Todos ellos estipulados en los diferentes Convenios y Acuerdos Internacionales. Pues constituyen un medio de comunicación fehaciente a efectos de facilitar la interpretación coherente y aplicar de forma consistente los principios enunciados.

Además, insta a implementar un régimen simplificado de registro y de recaudación eficaz para aquellos proveedores no residentes, en donde se los obliga a registrarse en la jurisdicción del cliente y a pagar el IVA conforme lo establezca dicha jurisdicción.

Asimismo, se recomienda implementar el mecanismo de inversión de sujeto pasivo, sobre todo para operaciones B2B en la medida que sea compatible con la estructura general del impuesto de la jurisdicción del consumo.

Por último, recomienda a los Estados a reforzar los servicios brindados a los contribuyentes a través de instrucciones de rápido acceso y fácil entendimiento sobre

normas internas en materia de IVA, con el fin de favorecer el cumplimiento de los requisitos administrativos y formales.

Cabe señalar que las Directrices reconocen el derecho soberano que poseen las jurisdicciones de establecer medidas concretas de protección contras prácticas de evasión y de elusión que deriven de operaciones ilegítimas, sin sustento económico, que generen pérdidas de ingresos del Estado y distorsione la competencia.

4.4 Kit de herramientas de IVA digital para Latinoamérica y el Caribe

Este documento de trabajo fue elaborado por la OCDE, en colaboración con el Grupo del Banco Mundial (GBM), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

El Kit es una guía con herramientas que complementa el trabajo realizado en las Directrices Internacionales. En él se proporcionan orientaciones de índole práctica, así como soluciones específicas para abordar los desafíos particulares que enfrentan los países de América Latina y el Caribe en la recaudación del IVA con enfoque especial en la economía digital.

En el documento se detallan los desafíos que enfrentan las Administraciones Tributarias producto del fuerte crecimiento del sector digital. Así como herramientas concretas para abordar los retos fiscales de forma coordinada y coherente por parte de los países. Su finalidad es garantizar la equidad, la eficacia y la sostenibilidad de los sistemas fiscales en un entorno digitalizado y globalizado.

A efectos de ilustrar los conceptos teóricos y facilitar su comprensión, el kit expone diferentes casos de estudio y ejemplos que cubren una amplia gama de escenarios comerciales y situaciones fiscales tanto de la venta de bienes digitales como de la prestación de servicios en línea a clientes internacionales.

5 NORMATIVA URUGUAYA SOBRE IVA EN EL COMERCIO TRASFRONTERIZO DE SERVICIOS E INTANGIBLES - ASPECTOS RELEVANTES

Habiendo analizado las Directrices, corresponde ahora realizar un estudio del tratamiento que nuestra legislación le otorga a este tipo de operaciones transfronterizas.

La OCDE trata a las operaciones internacionales de servicios digitales y bienes intangibles como “prestaciones de servicio”. Sin embargo, este tratamiento no resulta aplicable en nuestra normativa respecto a los bienes intangibles. Tal como señala la doctrina, esta diferencia es resultado del apartamiento de la legislación al criterio de la Segunda Directriz de la Comunidad Económica Europea la cual consideró a las cesiones de bienes incorpóreos como prestaciones de servicios². Esto fue ratificado por la Comisión Europea en el marco de la comunicación sobre “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” en junio de 1998.³

Por consiguiente, es necesario comenzar por calificar las diferentes transacciones desde el punto de vista material y definir si se está en presencia de una “prestación de servicio” o de una “enajenación de bienes intangibles”. Del análisis anterior, se desprenderá el aspecto espacial del impuesto porque, según se trate, se utilizará: el criterio de territorialidad pura, mediante el cual quedan alcanzadas las operaciones realizadas dentro del país; el criterio país de origen, en el cual se gravan las salidas del país de bienes

² Numeral 1 Anexo B “Segunda Directiva Del Consejo de 11 de abril de 1967”. (67/228/CEE)

³ Dictamen del Comité Económico y Social sobre la «Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: Comercio electrónico y fiscalidad indirecta», (98/C 407/49). “Directriz 2: A los efectos del IVA comunitario se considera servicio a cualquier transmisión electrónica y cualquier producto intangible (obras musicales, videos, programas informáticos, etc.) suministrado a través de estos medios. Todas las transacciones efectuadas dentro de la UE que utilicen como medio el comercio electrónico y que resulten en consumo dentro de la Unión Europea están sujetas al IVA comunitario. Por lo demás, ello coincide con la posición adoptada por la Unión Europea y sus Estados miembros en la OMC”.

o servicios y se desgravan las entradas; o el criterio país destino, donde se someten al impuesto a las importaciones, pero no las exportaciones.

5.1 Comercio internacional de bienes intangibles

5.1.1 Consideraciones preliminares

El objeto de este capítulo versa sobre las operaciones internacionales de importación y exportación de bienes intangibles en el comercio electrónico. No obstante, para arribar a un análisis de estas operaciones debemos definir qué tipo de bienes pueden ser objeto de ellas y para eso debemos dilucidar el alcance del término “bienes” en la “circulación de bienes” y en la “introducciones de bienes al país”.

5.1.2 Tratamiento de bienes intangibles en la circulación de bienes

El artículo 2, del Título 10 del T.O. de 1996, define circulación de bienes como: “toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario”.

Para la legislación uruguaya los bienes que pueden ser objeto de las operaciones de circulación de bienes pueden ser tanto corporales como incorporeales. Existe conceso en la doctrina del carácter amplio del término ‘bienes’.

Shaw considera que los bienes intangibles están dentro del concepto de circulación de bienes porque al no existir una definición de bienes y, valiéndose del artículo 6 del Código Tributario, acude a la definición general de bienes del artículo 460 del Código Civil. Además, el autor, a través de una visión general del impuesto argumenta que la Ley exonera la enajenación de cesiones de créditos⁴: “lo que hace presumir que la ley las considera incluidas en la definición del hecho generador porque, de lo contrario, sería innecesaria su exoneración”. (Shaw, 1978, pág. 38)

⁴ Literal E), Numeral 1, artículo 19 del Título 10 TO 96.

Sin embargo, Blanco (2001) no comparte la tesis de inclusión y señala: “el error padecido por nuestra ley al pretender que la circulación de bienes comprenda también a los bienes incorpóreos”. (pág. 58) Y agrega que para calificar como circulación de bienes a un bien incorpóreo se deberá analizar si se está en frente de:

- una entidad ideal;
- que esté dotada de unidad y autonomía;
- susceptible, según el Derecho o la práctica económica, de ser objeto de propiedad o disponibilidad económica en los mismos términos que lo son los bienes corporales.

En verdad, los dos elementos indicados en último término son convergentes: la unidad y autonomía del ente ideal estarán dadas por su posibilidad de ser objeto de propiedad y disponibilidad económica como un bien corporal, y esto último sólo es posible presuponiendo una unidad autónoma y separable del mundo fáctico y de otras entidades ideales. (Blanco, El Impuesto al Valor Agregado, 2001, pág. 58)

Por su parte, Arcia (2007) comparte la posición de Blanco y al analizar el caso del comercio de obras literarias digitales sostiene que: “...en caso de una cesión total de derechos sobre las mismas obras que confiera al adquirente el derecho de disponer de las mismas como si fuera su propietario, comportará una circulación de bienes”. (pág. 183) En tal sentido, siguiendo su línea de razonamiento, de no verificar la transferencia de propiedad entraría en la categoría residual de “prestación de servicios”.

Gutiérrez, arriba a una conclusión distinta al dividir al comercio electrónico en directo e indirecto:

[El primero] consiste en el intercambio de bienes que son en sí mismo información y que se remiten directamente a través de las redes telemáticas. Tal es el caso del software (...) [y el segundo] consiste en la manipulación de la información necesaria para el comercio de bienes materiales, los que se intercambian a través de los medios tradicionales (Gutiérrez, 2001, pág. 166).

Señala que las mayores dificultades se encuentran en clasificar las transacciones del comercio electrónico directo que refieren a los denominados “bienes digitales” pero respaldándose en el Decreto N° 386/000, el cual establece que el licenciamiento de software constituye una exportación de servicios. Sentencia que “las operaciones

realizadas sobre los bienes digitales consisten en las concesiones de uso de bienes inmateriales que son calificadas para el IVA como prestaciones de servicios”. (Gutierrez, pág. 174)

Acorde con lo expuesto, adherimos a la posición sustentada por Blanco y Arcia en cuanto a que nos encontramos ante la circulación de bienes intangibles siempre que se trate de una operación con transferencia plena de propiedad. En donde se le otorga al adquirente la posibilidad de disponer económicamente del bien como si fuera su dueño. Sin embargo, si la transferencia no es plena se estará verificando el aspecto material de la prestación de servicios, tal como lo analizaremos en el capítulo 5.2.

En cuando al aspecto espacial, el artículo 5 del Título 10, bajo la denominación “Territorialidad” expresa que resultan alcanzadas por el impuesto las “... entregas de bienes... realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones...”.

Se debate en doctrina el alcance del concepto “territorio nacional” para las operaciones objeto de este estudio, esto es, si la misma comprende territorio aduanero, como sucede para las operaciones que involucran bienes materiales, o si se refiere a territorio político. Al respecto Blanco concluye que “las circulaciones de bienes que tengan por objeto bienes incorporales o bienes inmuebles... comprende a todo el territorio político de la República, y no sólo al territorio aduanero”. (Blanco, 2001)

5.1.3 Tratamiento de bienes intangibles en operaciones de exportación

Para abordar el estudio de “exportación de bienes” debemos seguir las reglas de “circulación de bienes” y analizarlo desde el aspecto espacial. En tal sentido, las exportaciones de bienes se encuentran excluidas del aspecto espacial en tanto impliquen una salida del bien del territorio aduanero (Blanco, 2001). Si nos remitimos al artículo 5

del Título 10, la Ley establece que no se encuentran gravadas las exportaciones de bienes, sin importar el lugar de contrato, residencia, domicilio o nacionalidad de las partes intervinientes, consagrando así el criterio del país de destino.

Debemos analizar entonces el alcance del término “exportación”. La Ley del IVA no lo define, y por ello la doctrina se remite a la definición que ofrece el Código Aduanero, en el artículo 2 establece que es “la salida de mercadería del territorio aduanero”.⁵

Respecto al término “mercadería”, el mismo artículo lo define como todo “bien” susceptible de un destino aduanero”. Mientras que destino aduanero se define como: “fin dado a las mercaderías que ingresan o egresan del territorio aduanero de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera”.

En definitiva, ante la ausencia de definiciones de la norma de IVA, y la necesidad de remisión al cuerpo normativo que regule el Comercio Exterior al que hace mención la doctrina, no hay espacio para los bienes incorporeales, siendo solo comprensivo de los bienes muebles corporales. Por ende, cabe concluir que solo puede ser objeto de exportación los bienes muebles corporales.

Respecto de esta conclusión, –y a raíz de reuniones mantenidas con el tutor de la tesis, el Dr. Blanco– nos resaltó que, si bien por muchos años mantuvo esta posición, hoy no tiene claro que sea preciso remitirse a las definiciones de las normas de comercio exterior.

Por último, debemos mencionar que, a través del instrumento de certificado de crédito, el exportador de un bien corporal recupera el IVA repercutido en la adquisición de insumos y materias primas del bien exportado, lo que evita la exportación de impuestos

⁵ Artículo 2 de la Ley N° 19.276 Código Aduanero.

indirectos, consagrando de esta forma el principio de destino. Sin embargo, esto genera una discriminación respecto del exportador de un bien intangible, puesto que con dicha operación no se verá beneficiado por este instrumento por no configurar una exportación de bienes.

5.1.4 Tratamiento de bienes intangibles en operaciones de importación

El literal C) del artículo 2 del Título 10 define a la importación de bienes como la “introducción definitiva de bienes al mercado interno”. A diferencia de lo visto *ut supra*, en importaciones es irrelevante el carácter oneroso de la operación, y tampoco la Ley exige que exista una transferencia plena de derecho de propiedad.

Respecto del alcance del concepto “bienes” varios autores analizan el tema con el fin de establecer si se incluye o no a los bienes incorporeales en esta operación.

Según Blanco (2001), al armonizar el término con lo establecido en normas aduaneras⁶, el concepto de “bienes” coincide con el concepto de mercadería en términos de Comercio Exterior y refiere exclusivamente a bienes muebles corporales, sujetos a gravámenes aduaneros. Según el autor, lo anterior se sustenta en lo establecido en el artículo 8 del Título 10 que establece que el monto imponible del impuesto estará dado por el “valor normal de aduana más arancel” lo que hace inferir que solamente constituyen importaciones aquellas operaciones que los son en términos de Comercio Exterior.⁷

Sin embargo, Callejas y Pulsen (2023), sostienen que bienes refiere a un concepto genérico que no distingue entre corporales y no corporales. No obstante, concluyen que “... si bien se verifica la hipótesis de importación en el IVA para la adquisición de bienes intangibles, no queda gravada por carecer de base de cálculo”.

⁶ Artículo 79 de la Ley N° 19.276 Código Aduanero.

⁷ Son de recibo las mismas opiniones vertidas por el Dr. Blanco mencionadas en exportación.

Distinto abordaje realizan Nopitche y Ordoqui (2012), al considerar la enajenación de bienes intangibles desde el aspecto espacial. Pues entienden que el lugar de entrega en este tipo de operaciones se configura en el lugar en donde “el beneficiario utilice ilimitadamente el referido bien” por tanto, se configura una “circulación interna de bienes” siempre que se configure el aspecto subjetivo. (pág. 380)

Mismo abordaje realiza Blanco (2001) cuando analiza el tratamiento que debería darse a los programas de computación –nótese que para el autor las “únicas operaciones de “comercio electrónico” puro que podrían calificarse como circulación de bienes a efectos del IVA serían los suministros de bienes incorpóreos realizados por medios electrónicos” (pág. 397)– entendiendo que la entrega ocurre donde toma “posesión efectiva”. En el caso de un software, por ejemplo, sería en el lugar donde se descarga y si esto ocurre en territorio nacional configura el aspecto espacial del hecho generador del impuesto como circulación de bienes.

Pérez Pérez (1998) se adentra en el estudio del software, y entiende que si el bien intangible proveniente del exterior está contenido en soporte físico (tales como CD, DVD, casetes), se tratará de una operación de importación gravada con IVA.

Misma línea mantiene D’Alessandro (1995), quien establece que “en materia de programas de computación lo único que está gravado son los soportes físicos con que los mismos se transmiten...”, “estarán alcanzados por el impuesto los llamados programas “enlatados”. “La acumulación capitalizada de conocimiento no es materia gravada”. (pág. 11).

De las diferentes opiniones doctrinales realizaremos las siguientes puntualizaciones: a) respecto de los dichos de Callejas y Pulsen, su deducción nos parece poco acertada. Como se ha analizado, los bienes intangibles no entran en el ámbito aduanero, por lo que el legislador –si esa era su voluntad– debió prever el mecanismo

para su determinación, y si no lo hizo, quizás es porque entendió que estaban fuera del aspecto material del impuesto; b) por su parte la postura de Nopitche y Ordoqui, que también es sostenida por Blanco, parece más ajustada a efectos de incluir esta operativa en el aspecto material. Ya que tratar esta operación como circulación de bienes determina que queda comprendida en el hecho generador siempre que exista una entrega en el territorio nacional en donde se le confiera al adquirente los derechos reales de propiedad. Pero el problema aquí radica en tener los elementos probatorios para determinar dicho lugar; y c) estamos de acuerdo con lo propuesto por Pérez Pérez y D'Alessandro que reafirman la necesidad de la materialización en la hipótesis de importación, según como está configurado el impuesto actual.

Lo expuesto visualiza las distorsiones que genera el alcance del concepto de bienes en las operaciones de importación. Si el bien intangible está contenido en un soporte físico verifica el aspecto material. Pero si ingresa al país en formato electrónico es un bien intangible no alcanzado por el impuesto. No obstante, como se analizó, algunos bienes intangibles podrían configurar la hipótesis del aspecto material del hecho generador, aunque como circulación de bienes, en tanto se efectivice la entrega en territorio uruguayo, el problema va a radicar en la ausencia de regulación para su identificación.

5.2 Comercio internacional de servicios

5.2.1 Consideraciones preliminares

Según el artículo 2 literal B del Título 10, constituirán “prestaciones de servicios” toda operación no calificada como enajenación de bienes, realizada a título oneroso y que proporciona a la otra parte una ventaja que da origen a la contraprestación. Como se observa, se está frente a una definición residual negativa del aspecto material y, como lo expresa Blanco (2001), “constituye en verdad la técnica legislativa más adecuada a los

propósitos de generalidad del IVA, vistas las insalvables dificultades que derivarían de una definición por vía enumerativa de las operaciones gravadas diversas de la circulación o entrega de bienes” (pág. 79). Además, no se limita a que se desarrolle una actividad, sino que de forma amplia determina el concepto a través de la existencia de ventaja o provecho con independencia de la relación jurídica o económica de los partes intervinientes (Shaw, 1978).

Respecto al aspecto espacial, la norma consagra que estarán gravadas las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional independientemente del lugar donde se haya celebrado el contrato o del domicilio residencia o nacionalidad de las partes.

En cuanto a la locación, Shaw (1978) señala que “Nuestra ley (...) no precisa el lugar donde debe considerarse prestados los servicios” (pág. 121) pero por interpretación analógica recurre a la definición de fuente uruguaya del impuesto a la renta⁸. En tal sentido, el lugar de la prestación estará dado por el sitio donde se desarrolla la actividad o donde se ubique el bien objeto de prestación o se utilice el derecho económicamente. Asimismo, Blanco (2001) establece que el lugar de realización concierne al lugar de ejecución y para su determinación es necesario analizar cada una de las variantes de servicios prestados a través de: “a) identificar para cada operación en qué consiste la prestación que ejecuta el prestador; y b) determinar cómo puede referirse a un ámbito espacial dicha ejecución”. (pág. 248)

Otro aspecto que debemos analizar es: qué se considera “territorio nacional” en las prestaciones de servicios. Al respecto, Shaw, entiende que la mención a “territorio nacional” tiene distinto alcance en servicios que en circulación de bienes. En esta

⁸ Impuesto a la Rentas de la Industria y Comercio (IRIC).

operación la norma acoge una acepción más amplia y se refiere al territorio político (Shaw, 1978).

5.2.2 Tratamiento de los servicios en las operaciones de exportación

El primer punto a abordar es la definición de exportación de servicios. La doctrina la define como el desarrollo de una actividad que deba entenderse como localizada en el territorio nacional, pero en la cual el aprovechamiento del beneficio que de ella deriva tiene lugar fuera del país por parte de un sujeto también del exterior (Shaw, 1978).

En el artículo 5 del multicitado Título se establece que no estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo. Potestad que utilizó en el artículo 34 del Decreto N° 20/998 estableciendo una lista finita y taxativa de servicio. Esta situación ha sido objeto de numerables cuestionamientos por parte de la doctrina y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁹. Si bien las sucesivas reformas legales pretendieron subsanar las circunstancias objetadas, según Abadi (2011) fueron insuficientes ya que “...no ha cambiado en lo sustancial la situación del tema y que por lo tanto el criterio de reglamentación utilizado es ilegal especialmente cuando excluye a algunas operaciones que, acorde al criterio doctrinario, debería considerarse “exportación de servicios”. (pág. 373)

Por su parte, Bergstein (2001) cuando argumenta que dentro del elenco de operaciones enmarcadas como “exportación de servicios” se incluyen a los diferentes servicios personales, explica que por “personas del exterior” debe entenderse a cualquier persona física o jurídica domiciliada o con centro vital o de interés en el exterior y siempre que las prestaciones sean “aprovechadas” exclusivamente en el exterior, es decir, que el enriquecimiento o mejora patrimonial del prestatario extranjero se materialice en el exterior.

⁹Sentencias TCA N° 154/004 y N° 164/004.

Cabe mencionar que los servicios exportados recibirán el mismo tratamiento que los bienes. Por cuanto se reconoce un crédito fiscal por el IVA soportado en los costos del servicio el cual se instrumenta de igual forma que en la exportación de bienes (Blanco, 2001).

A pesar de la ilegalidad manifiesta del artículo 34 entendemos que con este listado de servicios subyace el ánimo de desgravar y asumir el criterio de país de destino en la medida que estos sean ejecutados dentro del país, dirigidos a “personas del exterior” y “aprovechados” en el extranjero.

En resumen, en el tratamiento de servicios prestados al exterior se aplica de forma parcial y arbitraria el principio de país de destino en cuanto solo constituirán exportaciones aquellos servicios determinados por el Poder Ejecutivo. Para los restantes servicios se aplicará el criterio general de territorialidad pura.

5.2.3 Tratamiento de servicios en las operaciones de importación

La figura de importación de servicio no se encuentra definida en la Ley ni en normas aduaneras. Sin embargo, si aplicamos el sentido inverso a la operación recién desarrollada, podemos configurar esta operación de dos maneras: una en donde se entiende como importación todo servicio ejecutado en el exterior y aprovechado en el territorio nacional; y otro como toda prestación realizada en territorio nacional por parte de una entidad del exterior que no actúe en el país por intermedio de sucursal, agencia o establecimiento permanente. Si bien ambos servicios suponen un aprovechamiento local, en los primeros no existe un traspaso efectivo de la frontera, ni una simultaneidad en tiempo y espacio de las partes intervinientes. Y es en esta categoría, en donde se encuentran los servicios de índole digital.

Antes de la entrada en vigor de la Ley N° 19.535 de 2017¹⁰, solamente estaban alcanzados por IVA los servicios prestados por no residentes dentro del país por aplicación del criterio de territorialidad pura expuesto anteriormente. En esta situación podemos identificar dos tratamientos diferentes en función de la calidad del prestatario: a) si el beneficiario es un contribuyente de IRAE, el artículo 4 del Decreto N° 220/998, lo designa agente de retención, y lo convierte de esta forma en el responsable del impuesto, teniendo derecho de deducir en su liquidación de IVA el impuesto retenido y pagado en nombre del no residente; y b) cuando el beneficiario no reviste la calidad de sujeto pasivo del IRAE, corresponde a la entidad extranjera registrarse y pagar el impuesto ante la Administración el cual solo podrá deducir el IVA compras que cumple con las formalidades locales.

Ahora bien, la Ley N° 19.535 de 2017 reformó el aspecto espacial del IVA únicamente en dos clases de servicios de naturaleza digital: los “servicios de mediación o intermediación” a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares¹¹; y los “servicios realizados” a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares¹². Para tales servicios, la Ley trasladó del criterio de territorialidad pura al criterio del país de destino al interpretar que, si el oferente y el demandante de los “servicios de mediación o intermediación” se encuentran en el país o si los “servicios realizados” tienen por destino, son consumidos o utilizados económicamente en el país se consideran realizados íntegramente dentro del mismo y, por tanto, alcanzados por el impuesto.

¹⁰Los cambios surgieron a raíz de los desafíos planteados por OCDE a través de la “Acción 1 - Abordar los retos de la economía digital para la imposición” del proyecto BEPS y como respuesta a empresas locales perjudicadas por la aparición de empresas internacionales competidoras sin imposición interna.

¹¹ Incisos 3° del artículo 5 Título 10 TO 96.

¹² Incisos 4° del artículo 5 Título 10 TO 96.

Observamos que las modificaciones incorporaron una especie de importación de servicios a través del aspecto espacial. En cuanto considera realizados en el territorio siempre que tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país con prescindencia de la locación de la realización o ejecución fáctica.

Respecto al alcance de los servicios incluidos en la incorporación del 2017, la Ley no los define y, aunque no delegue tal facultad, sí lo hace la reglamentación¹³, que a nuestro criterio podría estar incurriendo nuevamente en una ilegalidad al consagrar condiciones que desde el punto de vista legal no surgen.

Posteriormente, el Decreto N° 220/998 remite a definiciones que brindan las normas reglamentarias de IRAE¹⁴ e IRNR¹⁵ las cuales describen circunstancias que deben considerarse para la calificación.

Los “servicios de mediación o intermediación” realizadas a través de medios informáticos, serán aquellas que verifiquen las siguientes condiciones: i. Que por su naturaleza, estén automatizadas, con intervención humana mínima y no tengan viabilidad sin tecnología de la información; ii. Que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios. A su vez, establece, que para determinar la ubicación del oferente y demandante del servicio principal se deberá atender al lugar en donde se realiza la contratación de la mediación o la intermediación. Asimismo, se entiende que el oferente se encuentra en territorio nacional en la medida que el servicio principal se desarrolla en él y que el demandante se encuentra en el país si la dirección de IP del dispositivo o dirección de facturación se localice en Uruguay y, en ausencia de alguna de dichas condiciones, se presumirá que el demandante se encuentra

¹³ Artículos 26 bis y 26 ter del Decreto N° 220/998.

¹⁴ Artículos 65 bis y 65 ter del Decreto N° 150/007.

¹⁵ Artículos 21 bis y 21 ter del Decreto N° 149/007.

en el país si el medio de pago utilizado es administrado por una entidad local, salvo prueba en contrario.

Además, para este tipo de servicios, la reglamentación prevé la posibilidad de presencialidad parcial en territorio nacional en los casos que el oferente o el demandante de los servicios de intermediación o mediación se encuentren en el exterior, que implique que la operación estará gravada en un 50%.

Por su parte, cuando analizamos la remisión de normas de renta respecto a los “servicios realizados” a través de medios informáticos, estos están circunscriptos a servicios prestados por no residentes, de índole audiovisual, definidos en el artículo 3 de la Ley N° 19.307. Y no a todo el abanico de servicios digitales que se puedan prestar, por lo que, desentrañar su naturaleza no solo resulta tarea compleja, sino que involucra un considerable grado de subjetividad.

Adicionalmente, se excluye expresamente del concepto a los servicios de publicidad y propaganda, a los servicios de carácter técnico¹⁶ y a los servicios de enseñanza a distancia¹⁷. Las dos primeras exclusiones resultan lógicas en sede de renta porque están regulados a través del instrumento de extensión de la fuente¹⁸. No obstante, en términos del IVA, la exclusión implica que, por ejemplo, servicios de publicidad realizados desde el exterior a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares aplicará la regla del lugar donde la actividad se desarrolle sin importar que tengan por destino o sean consumidos en el país. Y, al tratarse de servicios ejecutados extraterritorialmente, se encontrarán excluidos del aspecto espacial y, por consiguiente, del hecho generador. Lo mismo ocurrirá con cualquier servicio digital de carácter técnico, ejecutado de forma remota desde el extranjero, aún en los casos que el

¹⁶ Artículo 7 del Título 4 TO 96 y 2° inciso del artículo 3 del Título 8 TO 96.

¹⁷ Prestados por no residentes literal b) inciso 6° del artículo 21 bis del Título 8 TO 96.

¹⁸ Siempre que se vinculen con rentas comprendidas en el IRAE.

beneficiario consuma o se localice en territorio nacional. Véase que, si analizáramos la operación inversa, es decir, servicios de publicidad o de carácter técnico prestado en territorio nacional a persona extranjera y aprovechada en el exterior, tampoco estarán alcanzadas por el impuesto por estar comprendidos en el 34 del Decreto N° 220/1998.¹⁹

En este punto es interesante considerar el aspecto subjetivo a la luz de Ley N° 19.535. En tal sentido, al incluir dentro del aspecto espacial, tanto en IVA como en IRNR, servicios prestados a través de Internet, ejecutados remotamente y consumidos localmente, toda entidad no residente que obtenga rentas por tales servicios será sujeto pasivo de IVA. Sin lugar a dudas, esta situación presume un grado considerable de complejidad tanto de cumplimiento por parte del obligado como de control por parte de la Administración Tributaria. Muchas de las operaciones que se transan obedecen a modelos de negocio B2C lo que implica que los pagos que reciben las empresas no están en su mayoría sujetas a retención.

La solución que instrumentó Uruguay fue exigir a las propias empresas extranjeras el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esto es, inscribirse, declarar y pagar el impuesto en aquellos casos que no oficie ningún agente de retención. Debemos aclarar que, en los modelos de negocio BCB, como ya mencionamos, el contribuyente de IRAE es responsable del impuesto de la empresa extranjera, pero en las operaciones B2C la obligación recae exclusivamente en la entidad del exterior. Además, se instauró un régimen simplificado de registro que libera de la obligación de designar un representante ante la AT, así como la posibilidad de abonar el impuesto en dólares americanos. También les permite deducir en su liquidación, el IVA de las adquisiciones asociadas a los referidos ingresos siempre que cumplan con las normas vigentes domésticas²⁰.

¹⁹ Inciso 2° del Literal A del Numeral 11 y Numeral 25 y del Artículo 34 Decreto 220/998.

²⁰ Resolución DGI 981/007.

En definitiva, se adopta el criterio de país de destino únicamente para los servicios de mediación o intermediación o servicios realizados de índole digital a través de Internet, y para los restantes servicios no comprendidos en la Ley N° 19.535 se consagra el criterio de territorialidad pura.

5.3 Consideraciones finales

Del análisis anterior se desprende la dificultad de calificar, desde el aspecto material, las operaciones derivadas del comercio electrónico, calificación que toma especial relevancia en los negocios internacionales. Porque de ella deriva el aspecto espacial de la operación y, en consecuencia, el principio de imposición a adoptar.

En cuanto a los bienes intangibles transados en el comercio digital, hemos expuesto diferentes posiciones sobre su tratamiento fiscal. Tanto para las operaciones de exportación como importación, así como su asimetría en el tratamiento respecto a los bienes corporales. Observamos que esas discrepancias tienen como factor común la ausencia de una norma expresa que determine el tratamiento de los bienes intangibles, dadas sus características intrínsecas, que los diferencian de los bienes materiales y los acercan más a la prestación de servicios. En definitiva, como expresa Gutierrez, “será necesario que exista un pronunciamiento expreso que establezca que la venta de bienes digitales debe tratarse como una prestación de servicios”. (Gutierrez, 2001)

En lo que concierne a exportación de servicios, la legislación no adopta generalizadamente el principio de país de destino. Ya que, al realizar una enumeración selectiva, existen servicios consumidos en el exterior que quedan gravados. Tampoco asume este principio para el conjunto de servicios desarrollados extraterritorialmente y consumidos en el país, salvo para los servicios establecidos en la Ley N° 19.535.

A continuación, exponemos un cuadro donde resumimos, para cada tipo de operación internacional, el tratamiento del aspecto espacial según la calificación material de la operación.

Operación	Exportación	Importación
Bienes Corporales	Principio de destino. Circulación de bienes y no gravada por art 5 T10	Principio de destino. Hipótesis del aspecto materia art .1 T10
Bienes Incorporeales	No comprendido en hecho generador	No comprendido en hecho generador importación de bienes. O Principio de Territorialidad pura. Si la entrega es en territorio nacional, circulación de bienes.
Prestación De Servicios (todos menos los de la Ley N°19.535)	Principio de destino. Para los servicios enumerados en el art. 34 Dec. N° 220/998. Principio de Territorialidad pura para los restantes.	No comprendido en hecho generador.
Prestación de servicios de la Ley N°19.535 Intermediación, mediación y audiovisuales por Internet	Principio de destino. Para los servicios enumerados en el art. 34 Dec. N° 220/998. Principio de Territorialidad pura para los restantes.	Principio de destino. 3° y 4° inciso del art. 5.

Cuadro 1. Criterio de territorialidad utilizado en Uruguay por tipo de operación.
Fuente: Elaboración propia.

6 RELEVAMIENTO DE LA NORMATIVA URUGUAYA

RESPECTO DE LAS DIRECTRICES: APARTAMIENTO O

COINCIDENCIA

Como resultado del análisis realizado enfocaremos nuestro estudio en relevar el estado en que se encuentra nuestro ordenamiento jurídico respecto a las Directrices. Y de esa manera, determinar cuáles son las coincidencias, los apartamientos y si de este análisis puede surgir o no la necesidad de realizar modificaciones.

Acorde con lo referido a la neutralidad, las recomendaciones insisten en que la tributación fiscal debe procurar ser neutral y equitativa entre las formas del comercio

electrónico y entre este y el comercio convencional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y nunca por decisiones tributarias. También señalan que contribuye a la neutralidad el diseño de un sistema plurifásico mediante el cual el impuesto soportado por el consumo final es idéntico, sin importar la cantidad de fases que tenga el ciclo productivo.

Además, promueven la aplicación del criterio de destino y exponen las ventajas que este criterio tiene respecto de gravar en la jurisdicción de origen, poniendo de esta forma en pie de igualdad a todas las empresas que compiten en una determinada jurisdicción. Asimismo, las Directrices brindan recomendaciones concretas para garantizar una determinación coherente del lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente y de esta forma lograr una recaudación eficaz del IVA.

6.1 Análisis del principio de neutralidad en el IVA

La neutralidad puede ser clasificada como interna o externa. La primera refiere a que el impuesto representa la misma proporción del precio de venta al público en todos los bienes y servicios gravados; el segundo refiere al caso de las exportaciones, devolver al exportador el impuesto soportado, y por el otro lado gravar las importaciones de forma idéntica a los bienes y servicios producidos en el interior (Segura, 2004).

6.1.1 Neutralidad interna

Si bien no es el objeto primordial de estudio la neutralidad interna, nos referiremos a ella brevemente.

A nivel local, el IVA es un impuesto de carácter general, plurifásico, que grava todas las enajenaciones de bienes y las prestaciones de servicios a una tasa básica del 22% e impacta en el consumo final dada su fácil traslación. Por definición, es un impuesto

neutral en la medida que representa la misma proporción del precio de venta al público en todos los bienes y servicios gravados.

Sin embargo, el impuesto tiene dos tipos de perforaciones, por un lado, existe una serie de exenciones consagradas en el artículo 19 del Título 10. Por el otro, hay una lista de bienes y servicios que están gravados a una tasa mínima del 10%, artículo 18 del mismo Título.

Estas alteraciones al diseño tienen como objetivo reducir el efecto regresivo del impuesto, bajando la carga impositiva a productos de primera necesidad como alimentos, medicamentos, servicios de salud, entre otros; así como impulsar el desarrollo de determinadas actividades o servicios, como el del sector hotelero.

Si bien estas excepciones perturban la neutralidad interna del impuesto, alteran el equilibrio y la capacidad recaudatoria, su inclusión obedece a razones de política tributaria con el fin de contribuir a la equidad entre los contribuyentes. Sin embargo, no logran ser suficientes en términos estrictos, ya que, desde el punto de vista de los ingresos personales, el costo por IVA de una persona de bajos ingresos, es porcentualmente mayor que el de una persona con alto porcentaje de ahorro.

En lo referido a la traslación, sin perjuicio que la estructura jurídica del impuesto procura una traslación teórica, existe consenso en que desde el punto de vista fáctico, la traslación o no traslación del IVA no depende de su diseño. Por lo que definir un impuesto plurifásico no implica necesariamente alcanzar la neutralidad.

Otro factor que impacta en la neutralidad son los límites legales establecidos respecto de la deducibilidad del crédito fiscal originados en las adquisiciones de bienes y servicios (artículo 9 del Título 10). A modo de ejemplo, podemos mencionar: proporcionalidad del IVA compras indirecto asociado a ingresos exentos, la prohibición de deducción del IVA compras de las adquisiciones de vehículos para los prestadores de

servicios personales; saldos a favor al cierre del ejercicio que provengan de diferencia de tasas, etc.

6.1.2 Neutralidad externa

Desde el punto de vista de las empresas, la Directrices recomiendan que las empresas extranjeras estén en igualdad de condiciones que las nacionales. En particular, evitando que incurran en IVA no recuperable y que asuman costos de cumplimiento desproporcionado. Respecto a este punto, Uruguay permite a las empresas extranjeras a deducir el IVA compras que incurrieron localmente bajo las mismas condiciones que las empresas locales. Además, establece un sistema simplificado de registro, presentación de declaración jurada y pago en moneda extranjera.

En lo que concierne a la deducibilidad del crédito fiscal por las adquisiciones, nuestro ordenamiento consagra la tesis de no exportar impuestos internos ya que le otorga al exportador, de bienes materiales o de servicios calificados, el derecho a recuperar el total de IVA compras asociado a la exportación, de esta manera no se trasladan al beneficiario del exterior costos fiscales internos.

En consecuencia, respecto a la recomendación de consagración del principio de neutralidad en torno al IVA, si bien nuestro país posee dentro de su diseño jurídico una estructura que apunta a tal principio, no se consagra en términos estrictos. En efecto, al tener dentro del ordenamiento exoneraciones y reducción de tasa para determinadas operaciones, así como límites en la deducción del IVA compras, el principio de neutralidad se ve vulnerado.

Consideramos que la neutralidad constituye un principio deseable a ser alcanzado. Pero debe ser evaluado a través de la política tributaria y en términos del sistema tributario global. Por lo que, en determinadas ocasiones desviarnos de la neutralidad implica incentivar, corregir o castigar actividades con propósitos distintos a los fiscales.

6.2 Análisis del principio de destino en el IVA

En lo concerniente al Capítulo 3, lo primero que debemos señalar es que nuestra normativa no califica la comercialización de bienes intangibles como prestaciones de servicios lo que implica una primera diferencia conceptual con la regla general de la Directriz 3.1.

Respecto a la recomendación de adoptar el criterio del país de destino de forma generalizada para el conjunto de servicios e intangibles negociados internacionalmente, observamos que Uruguay adopta este criterio, pero solamente para determinados negocios.

Como ya fue expresado, no se desgravan de forma general todas las exportaciones de servicio sino únicamente las incluidas en artículo 34 del Decreto N° 220/998. Tampoco se consideran realizados en el territorio nacional todo el universo de servicios prestados desde el exterior que tienen por destino el país, sino que la Ley lo acota a limitadas prestaciones. Por ejemplo, los servicios de índole audiovisual, prestados por no residentes a través de plataformas digitales (artículo 5 del Título 10).

En lo que se refiere a la importación y exportación de bienes intangibles, al remitirnos a las normas de Código Aduanero, donde solo puede ser objeto de importación y exportación los bienes materiales, ninguna de estas operaciones se encuentra comprendida dentro del hecho generador del IVA.

En cuanto a la identificación del lugar de consumo, en las operaciones B2B, las Directrices manifiestan que la jurisdicción donde se encuentre el cliente ejerce el derecho de imposición y este sitio se identifica a través del acuerdo comercial. En tal sentido, para los servicios categorizados como exportación de servicios, nuestra legislación no cuenta con una regla específica para la identificación del lugar, sino con normas generales de

documentación, tanto impresa (Decreto N° 597/88 y Resolución N° 688/992) como electrónica (Decreto N° 36/012 y Resolución N° 798/012).

Desde el punto de vista del control, los mecanismos para demostrar fehacientemente el lugar de consumo son relevantes por conformar una de las condiciones necesarias para desgravar la exportación de servicios. En cambio, para los servicios prestados desde el exterior y que son ejecutados a través de Internet (los incluidos en la Ley N° 19.535), la norma prevé una regla específica. Ella establece que el cliente se encontrará en el país en la medida que la dirección IP del dispositivo utilizado al momento de la contratación o la dirección de facturación se ubique dentro del territorio (artículos 26 bis y ter del Decreto N° 220/998).

En las operaciones B2C, por su parte, según las Directrices, el lugar de consumo está dado por la residencia habitual del cliente en aquellos casos en los cuales se desdoble la ejecución del servicio y el consumo. En este punto, son de recibo las mismas consideraciones del punto anterior, es decir, en las exportaciones no se tiene regla específica y en los servicios digitales prestados por no residentes se apela a la dirección IP del dispositivo al momento de la contratación.

En definitiva, si bien para las operaciones B2B nuestra normativa recoge en su amplia concepción el concepto de acuerdo comercial para identificar la jurisdicción del consumo, no lo consagra de forma generalizada para el universo de servicios que puedan prestarse internacionalmente. Para los negocios B2C el apartamiento de la Directrices parece más marcado pues lo que se debe procurar es la residencia habitual del cliente, información que solo parece inferirse a través de presunciones.

6.3 Análisis de los mecanismos de control y asistencia para la implementación

En lo concerniente a las consideraciones prácticas, tanto para operaciones B2B como B2C, uno de los principales desafíos que presenta aplicar este principio es lo relacionado con la recaudación y el control del impuesto.

Por ello, para los casos de negocios B2B, las Directrices recomiendan recurrir al mecanismo de inversión de sujeto pasivo, mediante el cual traslada la verificación del aspecto subjetivo del proveedor extranjero al cliente empresarial local, sin distorsionar la estructura teórica del impuesto. Este mecanismo, es un complemento natural de las prestaciones de servicios internacionales y no está previsto en nuestro ordenamiento jurídico.

Sin embargo, Uruguay recurre a la figura de sujetos responsables (artículo 4 del Decreto N° 220/998) ya que designa agente de retención al contribuyente local beneficiario de servicios gravados y prestados por un no residente sin establecimiento permanente. Esta figura no debe confundirse con el mecanismo inversión de sujeto pasivo porque si bien se designa un agente, el prestador extranjero continúa verificando el hecho generador del impuesto, el cual pagará vía retención. Si bien la designación de responsables atenta en la lógica del diseño teórico del impuesto, también resulta una herramienta que asegura recaudación, facilitan el control y la administración del tributo. (Blanco, 2001)

Para las operaciones B2C, las Directrices recomiendan otras soluciones tales como la determinación de un régimen simplificado de registro y cumplimiento de deberes formales para los proveedores extranjeros por las dificultades que implica apelar al instrumento de inversión de sujeto pasivo. Observamos que esta recomendación sí es contemplada en la Ley N° 19.535, en tanto implementó para los servicios digitales a

través de plataforma un régimen simplificado de registro, declaración y pago en moneda extranjera (Decreto N° 144/018 y Resolución N° 1981/007).

6.4 Consideraciones finales

Habiendo analizado nuestra normativa a la luz de las recomendaciones podemos sostener que en nuestro ordenamiento jurídico las Directrices se encuentran parcialmente comprendidas, respondiendo de esta forma el primer problema planteado.

Respecto de los apartamientos detectados, nos resta responder si es conveniente o no que Uruguay adhiera a las recomendaciones.

Si bien existen autores que prefieren hacer foco en el ejercicio de la soberanía tributaria, con el pleno derecho de exigir impuestos nacionales sin tener que seguir los estándares mundiales, los cuales terminan siendo imposiciones disfrazadas de recomendaciones. Uruguay, ha sostenido una política sistemática de adherir a los lineamientos que la OCDE ha realizado en los últimos años.

La mayoría de la doctrina está de acuerdo en que el sistema tiene inequidades, y debe ser revisado, situación que fuimos indicando en el desarrollo del presente trabajo. Por lo tanto, entendemos que sí es recomendable adoptar las Directrices reseñadas.

7 DERECHO COMPARADO

El propósito de este capítulo es analizar, de manera breve, los cambios normativos que tanto Argentina y como Chile debieron introducir para regular el IVA en los servicios digitales

7.1 La experiencia de Argentina

Hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430, responsable de la Reforma Tributaria, Argentina solo gravaba algunos servicios digitales referente a operaciones B2B, y siempre que su utilización económica se produzca en el país. Sin embargo, la reforma incorporó al sistema tributario argentino, a instancias de la Acción 1 del Plan

BEPS, una definición amplia de “servicio digital” que estará sujeto a gravamen siempre que su consumo o utilización ocurra en territorio argentino, ampliando la gama de operaciones alcanzadas por el IVA:

ARTÍCULO 88.- Incorpórase como inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997 y sus modificaciones, el siguiente: “m) Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

Le sigue a este artículo un listado de 14 servicios digitales no taxativa:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
- Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
- Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.
- El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos, incluyendo los juegos de azar. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital, aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos –incluso a través de prestaciones satelitales–, weblogs y estadísticas de sitios web.

- La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
- El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
- La provisión de servicios de Internet.
- La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
- La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.
- La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

Al margen de lo expuesto, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) formuló un listado de empresas identificadas como oferentes de este tipo de servicios, y las percepciones en concepto de este impuesto se deben realizar cuando se detecta una operación que involucra a alguna de ellas.

A efectos de la determinación de si los servicios digitales son prestados desde el exterior para ser utilizados en territorio argentino, se hace una distinción, entre operaciones B2B y B2C (AFIP, s.f.):

- B2B: Ante una importación de servicios digitales, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes supuestos:

- De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.

- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se

considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

- B2C: En el supuesto que los prestatarios no sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presumirá que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre alguno de los siguientes datos:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim.
- La dirección de facturación del cliente.
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Asimismo, la norma prevé el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” designando contribuyente al que consume el servicio digital prestado desde el exterior.

Respecto de la administración del impuesto, para empresas B2C, la normativa establece que serán los intermediarios financieros los responsables de recaudar el IVA sobre las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles. El importe de la percepción deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, constituyendo comprobante justificativo de las percepciones. Por medio de esta solución se simplifica el trabajo de la AT y de las empresas del exterior, ya que no se les exige su inscripción en el registro de contribuyentes, optando por disponer la percepción del IVA en los medios de pago.

Para finalizar el análisis de la situación de Argentina, entendemos que corresponde traducir estos cambios normativos en números, para ello hacemos referencia al informe de la Cepal (Amar & Grondona, 2021) que indica que en el 2020 se recaudaron 110 millones de dólares por concepto de IVA aplicado a servicios digitales, asociados a

una base imponible estimada de 39.241 millones de pesos. Esto habla de un mercado de servicios digitales del exterior de más de 523 millones de dólares en el país ²¹. E implica que por este nuevo concepto la recaudación total del IVA fue del 0,4% en 2020, contra un 0,3% en el 2019, ratio que, aunque acotado, ha ido en ascenso. (Amar & Grondona, 2021)

7.2 La experiencia de Chile

En el 2020, comenzó a regir en Chile la Ley de Modernización Tributaria, también en consonancia con las directrices establecidas por la OCDE. Previo a la reforma, la ley de IVA ya consagraba el principio de país de destino, por lo que desde antes de estos cambios en Chile todo servicio prestado por un no residente y usado en ese territorio se encontraba gravado con IVA a la tasa del 19%, incluyendo los digitales. El problema radicaba en como la AT podía recaudar el impuesto cuando el cliente era un consumidor final, ya que la ley no había previsto mecanismos para efectivizarlo.

La Ley N° 21.210 vino a resolver, entre otras cosas, estos problemas e incorporó la denominada “Solución IVA”. Siguiendo el principio de país de destino, se aplica el IVA a los servicios prestados por personas no domiciliadas ni residentes en Chile a los consumidores y usuarios de estos servicios que se encuentren situados en ese país. Quedando en igualdad de condiciones los prestadores extranjeros y nacionales respecto al impuesto bajo estudio. La ley introduce como hecho gravado los siguientes servicios remotos realizados por prestadores sin domicilio ni residencia en Chile:

- Intermediación de servicios prestados en el país – independiente de su naturaleza–, o de ventas realizadas en Chile, o en el extranjero, y que den origen a una importación.
- Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital tales como videos, música, juegos u otros, a partir de descargas, streaming u otras tecnologías. En esta categoría también se incluyen textos, revistas, diarios y libros.

²¹ Con un tipo de cambio que llegó a 89 pesos por dólar al cierre del año, habiendo promediado los 73,90 pesos por dólar a lo largo de 2020.

- Puesta a disposición de software, plataformas de almacenamiento de información o infraestructura informática.
 - La publicidad, independiente del soporte o medio a través del cual se entregue.
- Los prestadores de estos servicios estarán sujetos a un Régimen de Tributación Simplificada a través del cual podrán declarar y pagar el IVA que grava tales servicios.

Se presume que el servicio es utilizado en territorio chileno si, al tiempo de contratarlo o realizar su pago, ocurre alguna de las siguientes situaciones: a) Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o b) Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile. Al ser una presunción simple, la norma introduce la posibilidad de que el prestador del exterior o el usuario de Chile puedan acreditar que no les correspondió pagar IVA por ese pago que hicieron. Así como también en los casos de pago por error, en donde se logra demostrar que el factor de conexión de territorialidad del impuesto no se cumple, pudiendo devolverse el impuesto a quien lo soportó. (Altamirano Santibañez)

Para hacer efectiva la recaudación en las operaciones entre la empresa no residente y el consumidor final (B2C), la ley traspassa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa. Para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes. A través de este sistema las plataformas se pueden inscribir, declarar y pagar el IVA de manera remota desde el país donde prestan el servicio digital.

La reforma obliga a los bancos a facilitar información trimestral a la AT sobre los pagos realizados a proveedores no residentes mediante tarjetas de crédito, tarjetas de débito u otros medios de pago semejantes. A través de este mecanismo el SII (Sistema de Impuestos Internos) comenzó a obtener la información de los pagos que benefician a prestadores extranjeros. De esta forma se puede identificar cuáles son las empresas que

no cumplen con el nuevo sistema, y de esta forma habilitar la aplicación de la retención por parte de los administradores de las tarjetas de crédito

En septiembre del 2020 había 102 plataformas registradas en base al cumplimiento del régimen simplificado. Estas representan un 90% del total de transacciones individuales y cerca del 80% del importe total de los pagos hechos al extranjero mediante tarjeta de crédito o débito a través del sistema bancario chileno.

Desde la SII, se informa que la recaudación por concepto de servicios digitales ascendió en mayo del 2023 a más de USD 775 millones, los que han sido declarados y pagados por 374 proveedores de plataformas de servicios digitales sin domicilio ni residencia en Chile inscritos para declarar y pagar el impuesto en el país.²²

8 PROPUESTA NORMATIVA

Como establecimos en las consideraciones finales del capítulo 6, entendemos que sería conveniente realizar una revisión de nuestro ordenamiento jurídico. Por ello hemos realizado una propuesta normativa que es contemplativa de las premisas planteadas. Especialmente, en lo que atañe a la adopción del país de destino para algunas operaciones, priorizando modificar lo menos posible la estructura actual del impuesto, y de esta forma minimizar su impacto.

8.1 Propuesta de norma legal

Antes de comenzar, cabe señalar que, si bien el objetivo al inicio del estudio estaba enfocado a los negocios internacionales que se comercializan a través del comercio digital, consideramos que la solución más conveniente es introducir cambios a nivel general de la prestación de servicios internacionales y no solamente a los servicios digitales. Esta postura resulta una alternativa más adecuada desde el punto de vista de la neutralidad.

²² <https://www.sii.cl/noticias/2023/110723noti01rp.htm>

En primer lugar, planteamos agregar en el artículo 1 del Título 10 la hipótesis de “prestación de servicios realizado en el exterior y aprovechados económicamente en el país”. De esta forma se consagra dentro del aspecto material el concepto de importación de servicios en un sentido amplio.

Por ello, sugerimos que el artículo 1 quede redactado de la siguiente manera:

*Artículo 1°. Caracteres generales.- El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país, **la prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país** y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.*

Además, incluir la nueva hipótesis dentro de las definiciones en el artículo 2 del Título 10 de la siguiente manera:

Artículo 2°. Definiciones:

E) Por prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país se entenderá a la prestación de servicios que es realizada por un sujeto localizado en otro Estado y cuyo beneficiario se encuentra ubicado en el país y es aprovechado económicamente en el mismo.

Con estas dos modificaciones colocamos en igualdad de condiciones, como sucede con los bienes, a los servicios prestados internamente y a los servicios que provienen del exterior y son aprovechados en el país. Situación cada vez más habitual dado el contexto de globalización y revolución tecnológica.

En segundo lugar, es necesario reafirmar el criterio de país de destino en el aspecto espacial del hecho generador, tanto para los servicios prestados desde el exterior y aprovechados en Uruguay, como en la prestación de servicios realizados en el país y

aprovechados extraterritorialmente. Por tanto, proponemos la siguiente modificación del primer inciso del artículo 5 del Título:

*Artículo 5°. Territorialidad.- Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, la introducción efectiva de bienes y **la prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país**, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes **ni las exportaciones de servicios que fueran prestados en el territorio nacional a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior**. Se considera exportación de servicios aquellos servicios prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas. Facúltese al Poder Ejecutivo establecer los requisitos formales que se deberán cumplir y la forma de justificación para que se configure la exportación de servicio.*

En cuanto a las importaciones, la redacción propuesta incluye dentro de territorialidad la hipótesis incorporada en el aspecto material. De esta manera, tal como sucede con los bienes, los servicios realizados en el exterior y aprovechados en el país verifican el aspecto especial mediante el principio de destino.

En el caso de las exportaciones, siendo diagnosticadas las asimetrías e inconvenientes en el tratamiento reglamentario de las exportaciones de servicios, es oportuno asumir el principio de destino a nivel legal y para el conjunto de servicios prestados en el país y aprovechados en el exterior. Además, dado que podría resultar complejo demostrar, por ejemplo, el aprovechamiento extraterritorial en comparación con la exportación de bienes, consideramos adecuado dotar al Poder Ejecutivo de la facultad de establecer los mecanismos de justificación y comprobación. En otro orden,

también es necesario añadir la siguiente facultad a través de la incorporación como segundo inciso del artículo 5:

Facúltese al Poder Ejecutivo a agregar otras operaciones al elenco de las operaciones calificadas como exportación de servicios.

El propósito de esta facultad es evitar inconvenientes derivados de la eliminación explícita del artículo 34 del Decreto N° 220/998, en el entendido que el artículo define como exportaciones de servicios operaciones que no verifican la premisa legal. A modo de ejemplo, podemos mencionar el numeral 5 que establece que las concesiones de obra pública califican como exportación de servicios con el objeto de otorgar a tales negocios los beneficios de los exportadores.

Al respecto, si bien entendemos los dichos del Dr. Shaw en la Mesa Redonda organizada por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (Blanco & Félix, 2000) cuando expone que si se quiere beneficiar alguna actividad no debería ser este el camino para hacerlo y la solución debería venir por el lado de gravar a tasa cero esa actividad. Adherimos lo establecido por el Cr. Abadi, que dice que a efectos de evitar que las operaciones contenidas en el artículo 34 se vean afectadas por su no inclusión en el concepto de exportación de servicios, se debe mantener el artículo para que de esta manera estos servicios continúen teniendo el beneficio que por diversos motivos les fuere concedido.

Retomando el aspecto espacial, para el caso de las importaciones de servicio pensamos oportuno incorporar la definición legal de servicios digitales junto con una regla de identificación del lugar de consumo. Asimismo, y en atención a que con las nuevas tecnologías resulta complejo diferenciar aquellos bienes intangibles de índole digital de los servicios, es que proponemos que sean tratados de forma igualitaria. Proponemos incorporar como inciso 6 y 7 del artículo 5 lo siguiente:

La prestación de servicios digitales, entendiéndose por tales a aquellos prestados a través de cualquier dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se considerarán realizados íntegramente dentro del mismo. Igual tratamiento se le confiere a los bienes intangibles que son suministrados a través de estos medios.

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

En lo que refiere al aspecto subjetivo, los sujetos pasivos enumerados en el artículo 6 que verifiquen la hipótesis contemplada en el Literal E serán contribuyentes del impuesto. A título de ejemplo, se convertirán en contribuyentes los no residentes que obtengan rentas por servicios de carácter técnico en los cuales opera la extensión de la fuente, así como los servicios de publicidad por el literal D) del artículo 6 del Título 10.

Sin embargo, la nueva inclusión del aspecto material podría ser verificada por entidades no contribuyentes de IVA. Observemos, por ejemplo, la prestación de cualquier tipo de servicios de índole digital, distintos a los establecidos en la Ley N° 19.535, realizados por entidades no residentes que son aprovechados o consumidos en el país por personas físicas o jurídicas no contribuyentes de IVA. Para estos casos estimamos conveniente consagrar la inversión del sujeto pasivo y gravar a los beneficiarios de dicho servicio. Adicionando un nuevo literal en el Artículo 6.

Artículo 6°. Sujetos pasivos.- Serán contribuyentes:

N) Todos los que sean prestatarios del servicio a que refiere el literal E) del artículo 2° de este Título y no estén comprendido en los literales anteriores.

Cabe señalar, que nos planteamos la posibilidad de implantar la misma solución establecida para los servicios de la Ley N° 19.535. Esto es: solicitar a los no residentes a cumplir con las obligaciones formales de inscripción. Sin embargo, entendemos que el espectro de servicios alcanzados con esta modificación es más amplio que los contemplados en la norma mencionada, y por consiguiente serán más los sujetos obligados. Esta circunstancia podría conllevar dificultades en el control y recaudación del impuesto para la Administración Tributaria.

8.2 Propuesta de norma reglamentaria

A efectos de hacer efectivo el cobro del impuesto de los sujetos comprendidos en el Literal N del Artículo 6 del Título 10, entendemos necesaria la designación como agentes de percepción y liquidación, en virtud de la potestad conferida por el Artículo 84 del Título 10, a los intermediarios o entidades que faciliten o administren los pagos que se realizan para abonar estas prestaciones. Por tal motivo sugerimos incorporar al artículo 23 BIS del Decreto N° 220/998, el siguiente artículo:

23 BIS AGENTES DE PERCEPCIÓN: Las empresas administradoras de medios de pago y las entidades de cobranza que administren instrumentos tales como: tarjetas de crédito, de débito, de compra y de instrumentos de dinero electrónico, instrumentos análogo o similar, que mediante dichos instrumentos intervengan en prestaciones de servicios digitales a que refiere el inciso 6 de Artículo 5 del Título que se reglamenta, realizados por aquellos proveedores de servicios contenidos en el listado efectuado por la Dirección General Impositiva, deberán actuar como agentes de percepción y liquidación.

En lo que refiere al listado, esta propuesta se basa en prácticas observadas en Administraciones Tributarias de otros países. Argentina, por ejemplo, semestralmente confecciona y pone a disposición a través de su web un listado con aquellas empresas extranjeras que son prestadoras de servicios digitales y que no se han inscripto en el registro simplificado que la Administración Tributaria constituyó a estos efectos, con el fin de informar a las entidades administradoras de medios de pago cuáles son los prestadores de los servicios de los cuales deberán percibir el impuesto.

Sin embargo, en virtud de este artículo podría suceder que las entidades intermediarias incluyan en su percepción operaciones en donde intervienen bienes materiales. Por lo tanto, proponemos establecer la posibilidad de admitir prueba en contrario para los casos de percepciones realizadas incorrectamente, agregando como inciso 2 al artículo 23 BIS lo siguiente:

La percepción y liquidación realizada por la entidad intermediaria admitirá prueba en contrario por parte del sujeto referido en el Artículo 6 literal N respecto de aquellos bienes materiales con intervención aduanera, cometiéndose a la Dirección General Impositiva los mecanismos para poder realizar este procedimiento.

Por último, consideramos necesario incorporar en el decreto reglamentario facultades a la Administración a efectos de poder implementar el registro de entidades. Así como las acciones y los controles que considere necesario. En tal sentido proponemos los siguientes artículos a incorporar en el Decreto N° 220/998:

Artículo 23 TER: Registro de Entidades.- Facúltase a la Dirección General Impositiva a establecer un registro de las entidades no residentes prestadoras de servicios digitales a que refiere el inciso 6 del Artículo 5 del Título que se reglamenta.

Artículo 23 QUATER: Obligación de informar a la Dirección General Impositiva.- Las entidades referidas en el artículo 23 bis deberán suministrar a la

Dirección General Impositiva la información relativa a las operaciones incluidas en el régimen, en las condiciones y formas que esta disponga.

8.3 Propuesta de Resolución

A nivel de Resolución y en función de las facultades que fuimos otorgando entendemos conveniente agregar, a través de la Resolución N° 667/023, la obligación de informar las operaciones incluidas en el Artículo 23 bis del Decreto.

Actualmente, dicha Resolución tiene como sujetos obligados a las mismas entidades designadas por este régimen por lo que, incluir nuevas operaciones, probablemente no revista complejidad a los informantes.

Respecto a la forma de pago de la percepción, se recomienda utilizar también los mismos mecanismos definidos y previstos en otros regímenes similares.

8.4 Consideraciones finales

En el Anexo A se expone de forma consolidada la propuesta normativa desarrollada en el presente capítulo, y en el Anexo B realizamos un análisis del tratamiento fiscal de diferentes escenarios prácticos en virtud de la propuesta realizada.

9 CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

El crecimiento de la economía digital pone de manifiesto la necesidad de adaptar la legislación vigente a los nuevos modelos de negocios que toman relevancia en la actualidad.

En este contexto, en el año 2021 la OCDE formuló una serie de recomendaciones a través de las “Directrices Internacionales sobre IVA” con el fin de brindar criterios deseables en materia de servicios y bienes intangibles que se negocian internacionalmente.

La investigación llevada a cabo sobre el relevamiento de la normativa uruguaya en relación con las Directrices nos proporcionó una visión detallada de la situación actual

de nuestro ordenamiento jurídico. A partir de este análisis exhaustivo, pudimos identificar tanto coincidencias como apartamientos de nuestra legislación en relación con las recomendaciones estudiadas.

Más allá del cotejo elaborado, el trabajo nos dejó en evidencia las asimetrías existentes en el tratamiento fiscal interno de las operaciones internacionales de servicios y bienes intangibles respecto a los bienes materiales; desigualdades que se ven profundizadas en la actual era digital.

Consideramos que resulta conveniente para Uruguay adherir a las Directrices. Por lo tanto, los cambios normativos propuestos tienen como objetivo atender los apartamientos detectados en este relevamiento.

En primer lugar, buscamos equiparar el tratamiento de bienes intangibles de índole digital con el tratamiento que se le da a la prestación de servicios. No solo porque es una controversia detectada en nuestra normativa, sino que las recomendaciones parten de la premisa de que deban ser tratadas de forma análoga.

En segundo lugar, los cambios propuestos pretenden consagrar legalmente, de manera generalizada y uniformizada, el principio de país de destino para las operaciones de servicios internacionales. Asumiendo de esta forma, el mismo principio que rige para los bienes materiales. En consecuencia, gravar todas las importaciones de bienes y servicios que recibe Uruguay con la misma tasa con la que se grava la producción nacional y declarar exentas las exportaciones.

En tercer lugar, y a efectos de dotar al impuesto de una estructura coherente y facilitar la labor de recaudación y fiscalización proponemos adoptar la figura de la “inversión del sujeto pasivo”. Es una figura que surge como complementaria de la importación de servicios y que estrechamente ligada con el principio de destino.

En cuarto lugar, se plantean disposiciones y facultades para que la Administración Tributaria pueda garantizar el control de la manera más efectiva posible. Las características de los cambios propuestos pueden resultar complejos y requerir de una reformulación de los métodos ya existentes junto con la utilización de nuevos instrumentos. Por lo que resulta de suma importancia que la Administración posea las facultades para afrontar estos nuevos desafíos.

Entendemos que los cambios en el sistema tributario no deberían afectar los sistemas económicos y productivos, ni desincentivar la competitividad. Excede el objeto del trabajo analizar el impacto en la recaudación de la propuesta normativa. Sin embargo, son circunstancias para tomar en cuenta por parte del diseñador del sistema tributario.

10 ACRÓNIMOS

AFIP - Administración Federal de Ingresos Públicos

AT - Administración Tributaria

B2B - Negocio a negocio o business to business

B2C - Entre empresa y consumidor o business to consumers

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

BID - Banco Interamericano de Desarrollo

C2C - Entre clientes o costumer to costumer

CAF - Comité de Asuntos Fiscales

CDI - Convenio de doble imposición

CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

DGI - Dirección General Impositiva

G20 - Foro de cooperación y consultas entre países en temas relacionados con el sistema financiero internacional.

GEFED - Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE

HG - Hecho Generador

IRAE - Impuesto a la Renta las Actividades Económicas

IRIC - Impuesto a la Renta de Industria y Comercio

IRNR - Impuesto a la Renta de los No Residentes

IRPF - Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

IVA - Impuesto al Valor Agregado

MOCDE - Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

MONU - Modelo de la Organización de las Naciones Unidas

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OMC - Organización Mundial del Comercio

ONU - Organización de las Naciones Unidas

SII - Sistema de Impuestos Internos

SP – Sujeto Pasivo

TIC - Tecnologías de la información y comunicación

TO - Texto ordenado

WWW - World Wide Web (La Web)

11 BIBLIOGRAFÍA

- Abadi, F. (2005). Exportación de servicios en el IVA: cambio de rumbo jurisprudencial. *Revista Tributaria* N° 186 Mayo - Junio.
- Abadi, F. (2011). La exportación de servicios en el IVA: un tema de nunca acabar. *Revista Tributaria* N° 222 Mayo - Junio.
- AFIP. (s.f.). <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/obligados.asp>.
- Altamirano Santibañez, J. (2021 enero - julio). El IVA y los servicios digitales: la experiencia chilena. *REvista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 17-45.
- Amar, A., & Grondona, V. (2021). *Economía digital y tributación. El caso argentino en el marco de la experiencia internacional*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Arcia, S. (2007). Aspectos impositivos del comercio electrónico. *Revista Tributaria* N°197 Marzo - Abril.
- Bergstein, J. (2001). La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento. Notas a propósito del literal "A" del art 1° del Decreto 386/000. *Revista Tributaria* N°164 Setiembre - Octubre.
- Bergstein, J. (2003). "El nombre no hace a la cosa" Los recientes decretos sobre exportación de servicios. *Revista Tributaria* N° 176 Setiembre - Octubre.
- Blanco, A. (1995). La exportación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado. *Revista Tributaria* N° 129 Noviembre - Diciembre.
- Blanco, A. (2001). *El Impuesto al Valor Agregado* (Vol. I). Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Blanco, A. (2004). *El Impuesto al Valor Agregado* (Vol II). Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Blanco, A. (2005). Tributación del comercio electrónico en el Uruguay. *Revista Tributaria* N° 187 Julio - Agosto.
- Blanco, A. (2016). Soberanía fiscal y el Plan "BEPS" (Base erosion and shifting) de OCDE: Un problema de legitimidad. *Revista Tributaria* N° 253 Julio - Agosto.
- Blanco, A., & Félix, A. (2000). Mesa Redonda. La exportación de servicios en el IVA: marco conceptual y legal. *Revista Tributaria* N° 163 Julio - Agosto.
- Burone, M., & Sartori, E. (2023). Tributación de la Economía Digital. *Revista Tributaria* N° 292 Enero - Febrero.
- Callejas, A., & Karem, P. (2023). El concepto de "bienes" en el IVA. *Revista Tributaria* N°295 Julio - Agosto .
- Cosciani, C. (1969). *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Depalma.
- D'Alessandro, R. (1995). El IVA en los negocios internacionales. *Revista Tributaria* N° 128 Setiembre - Octubre.
- García Novoa, C. (2023). *Tributación de la economía digital*. *Revista Tributaria* N° 296 Septiembre - Octubre.
- Gutierrez, G. (2001). Análisis tributario del comercio electrónico. *Revista Tributaria* N° 161 Marzo - Abril.
- Jiménez, J., & Podestá, A. (2022). *Finanzas subnacionales y economía digital: La tributación indirecta en los gobiernos subnacionales*. Panamá: CIAT.
- Jorrat, M. (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital*. BID Alberto Barreix - Carlos Garcimartin.
- Mazz, A. (1999). La evolución de los conceptos de país de destino y país de origen en la Unión Europea. *Revista Tributaria* N° 150 Mayo - Junio.
- Mirrlees, J. (2013). Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees. *Editorial Universitaria Ramón Areces*.

- Montoro Inchausti, M. (2023). La localización de los usuarios como criterio de fuente para los servicios digitales en Uruguay. *Revista Tributaria* N° 298.
- Nopitché, A., & Ordoqui, J. A. (2012). Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas, venta de intangibles y prestación de servicios internacionales. *Revista Tributaria* N° 231 Noviembre - Diciembre .
- OCDE. (2011). *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda*, OECD Publishing, París.
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos scales de la Economía Digital*.
- OCDE. (2021). *Directrices Interancionales sobre IVA*. Obtenido de <https://www.oecd.org>
- OCDE/GBM/CIAT/BID. (2021). *Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe*. Paris: OCDE.
- Pérez Pérez, J. A. (1998). Tratamiento fiscal del soporte lógico del ordenador (software). *Revista Tributaria* N° 84 Mayo - Junio.
- Pérez Pérez, J. A. (2004). Los efectos del IVA en la economía. *Revista Tributaria* N° 183 Noviembre - Diciembre.
- Pérez Pérez, J. A. (2013). El Tratamiento Tributario de los Intangibles. *Revista Tributaria* N° 232 Enero - Febrero.
- Pérez Pérez, J. A. (2023). La fuente territorial de las rentas: nacimiento, auge, madurez y agonía. *Revista Tributaria* N° 295.
- Ramírez, G. (2016). Los impuestos indirectos en el comercio electrónico. Antecedentes, actualidad y tendencia. *Revista Tributaria* N° 252 Mayo - Junio.
- Ramírez, G., & Vilensky, N. (2015). Tributación en Transacciones Virtuales. *Revista Tributaria* N° 248 Setiembre - Octubre.
- Segura, J. V. (2004). Política y Técnica Tributarias. *Instituto de Estudios Fiscales Escuela de la Hacienda Pública*.
- Sentencia, 164 (Tribunal de lo Contencioso Administrativo 2004).
- Sentencia, 154 (Tribuanl de lo Contencioso Administrativo 2004).
- Shaw, J. (1978). *Impuesto al Valor Agregado*. Montevideo: Acali Editorial.
- Viana Bordaberry, H. (2020). Imposición a los Servicios Digitales en Uruguay. *Revista Tributaria* N° 279 Noviembre - Diciembre.

ANEXOS

Anexo A. Consolidación de propuesta normativa

En este Anexo se expone de forma consolidada la propuesta normativa desarrollada en el Capítulo 5, mostrándose por un lado la norma de rango legal, y por otra la de rango reglamentario.

A1. Título 10 T.O. 1996

Artículo 1°. Caracteres generales.- *El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país, **la prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país** y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.*

Artículo 2°. Definiciones:

A) Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. En tal caso se encuentran entre otros, las compraventas, las permutas, las cesiones de bienes, las expropiaciones, los arrendamientos de obra con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos actos. Quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños, socios o accionistas de una empresa, de los bienes de esta.

B) Por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación. En tal caso se encuentran entre otros, los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes

inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general. El servicio de financiaciones a que se refiere este literal, comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado.

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

D) Por agregación de valor en la construcción sobre inmuebles se entenderá la realización de obras bajo la modalidad de administración, cuando tales inmuebles no se hallen afectados a la realización de actividades que generen ingresos gravados por el Impuesto al Valor Agregado ni rentas computables para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por parte del titular de la obra.

E) Por prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país se entenderá a la prestación realizada por un sujeto localizado en otro Estado y cuyo beneficiario se encuentra ubicado en el país y es aprovechado económicamente en el mismo.

Artículo 5°. Territorialidad.- Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, la introducción efectiva de bienes y **la prestación de servicios realizados en el exterior y aprovechados económicamente en el país**, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes **ni las exportaciones de servicios que fueran prestados en el territorio nacional a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior. Se considera exportación de servicios aquellos servicios**

prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas. Facúltese al Poder Ejecutivo establecer los requisitos formales que se deberán cumplir y la forma de justificación para que se configure la exportación de servicio.

Facúltese al Poder Ejecutivo a agregar otras operaciones al elenco de las operaciones calificadas como exportación de servicios.

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

Interprétase que los servicios de mediación o intermediación prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, con el objeto de intervenir directa o indirectamente en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal), cuando ambas partes se encuentren en el país, se consideran realizados íntegramente dentro del mismo.

La prestación de servicios realizados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se considerarán realizados íntegramente dentro del mismo.

La prestación de servicios digitales, entendiéndose por tales a aquellos prestados a través de cualquier dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se considerarán realizados íntegramente dentro del mismo.

Igual tratamiento se le confiere a los bienes intangibles que son suministrados a través de estos medios.

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

Artículo 6°. Sujetos pasivos.- Serán contribuyentes:

A) Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3° del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6° del mismo cuerpo.

B) Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5° del Título 4 de este Texto Ordenado.

C) Quienes perciban retribuciones por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, no comprendidos en los literales anteriores, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 34 del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.

D) Quienes realicen los actos gravados y sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, salvo cuando tales actos se vinculen a la obtención de las rentas a que refieren los literales C) y D) del artículo 2° del Título 8 de este Texto Ordenado.

E) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.

Facúltase al Poder Ejecutivo a fijar la fecha a partir de la cual quedarán gravados estos contribuyentes, así como a determinar las entidades que tributarán el gravamen.

F) Los que introduzcan bienes gravados al país y no se encuentren comprendidos en los apartados anteriores.

G) Los Gobiernos Departamentales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada, salvo la circulación de bienes y prestación de servicios realizados directamente al consumo, que tengan por objeto la reducción de precios de artículos y servicios de primera necesidad. El Poder Ejecutivo determinará en la reglamentación las actividades y la fecha a partir de la cual quedarán gravadas.

H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a que refiere el artículo 5° del Título 3 de este Texto Ordenado.

I) Las cooperativas de ahorro y crédito.

J) La Caja Notarial de Seguridad Social, la Caja de jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

K) Los fondos de inversión cerrados de crédito.

L) Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

M) Quienes realicen los actos gravados a que refiere el literal D) del artículo 2° de este Título.

N) Todos los que sean prestatarios del servicio a que refiere el literal E) del artículo 2° de este Título y no estén comprendido en los literales anteriores.

A2. Decreto N° 220/998

23 BIS AGENTES DE PERCEPCIÓN: *Las empresas administradoras de medios de pago y las entidades de cobranza que administren instrumentos tales como: tarjetas de crédito, de débito, de compra y de instrumentos de dinero electrónico,*

instrumentos análogo o similar, que mediante dichos instrumentos intervengan en prestaciones de servicios digitales a que refiere el inciso 6 de Artículo 5 del Título que se reglamenta, realizados por aquellos proveedores de servicios contenidos en el listado efectuado por la Dirección General Impositiva, deberán actuar como agentes de percepción y liquidación.

La percepción y liquidación realizada por la entidad intermediaria admitirá prueba en contrario por parte del sujeto referido en el Artículo 6 literal N respecto de aquellos bienes materiales con intervención aduanera, cometiéndose a la Dirección General Impositiva los mecanismos para poder realizar este procedimiento.

Artículo 23 TER: Registro de Entidades.- Facúltase a la Dirección General Impositiva a establecer un registro de las entidades no residentes prestadoras de servicios digitales a que refiere el inciso 6 del Artículo 5 del Título que se reglamenta.

Artículo 23 QUATER: Obligación de informar a la Dirección General Impositiva.- Las entidades referidas en el artículo 23 bis deberán suministrar a la Dirección General Impositiva la información relativa a las operaciones incluidas en el régimen, en las condiciones y formas que esta disponga.

Anexo B. Casos prácticos

Importación de servicios

B1. Entidad NO residente que presta un servicio desde el exterior gravado por IRNR a un Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo:

Servicio de carácter técnico prestado (extensión de la fuente en renta)

Servicio de publicidad (extensión de la fuente en renta)

Rentas internacionales (Art. 48 T4 o Art. 13 T8). En estos artículos se incluyen las operaciones establecidas en la Ley N° 19.535 (los servicios realizados a través de Internet de carácter de audiovisual e intermediación o mediación por Internet).

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. D) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 primer inciso T10

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Es agente de retención el contribuyente que pague tales servicios Art. 4 Dto. N° 220/998.

B2. Entidad NO residente que presta un servicio desde el exterior gravado por IRNR a un residente que NO es Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo: Rentas internacionales (Art. 48 Título 4 o Art. 13 Título 8). En estos artículos se incluyen las operaciones establecidas en la Ley N° 19.535 (los servicios realizados a través de Internet de carácter de audiovisual e intermediación o mediación por Internet).

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. D) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 inciso 4 y 5 (agregado por la Ley N° 19.535)

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Los contribuyentes no residentes se deben inscribir, presentar Declaración Jurada y pagar el impuesto correspondiente.

B3. Entidad NO residente que presta un servicio desde el exterior NO gravado por IRNR a un Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo:

Servicios en donde no se configura extensión de la fuente de renta

Algún servicio no comprendido en la Ley N° 19.535 (servicios realizados a través de Internet de carácter de audiovisual e intermediación o mediación por Internet)

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. N T10

Aspecto Espacial: Art. 5 T10 inciso 6 (agregado por la nueva definición de servicio digital)

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Administradoras de medios de pagos electrónicos agente de percepción Art. 23 bis del Dto. N° 220/0998

B4. Entidad NO residente que presta un servicio desde el exterior NO gravado por IRNR a un residente NO Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo: Algún servicio no comprendido en la Ley N° 19.535 (servicios realizados a través de Internet de carácter de audiovisual e intermediación o mediación por Internet)

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. N (inversión del SP y grava a un SP de IVA)

Aspecto Espacial: Art. 5 T10 inciso 6 (agregado por la nueva definición de servicio digital)

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Administradoras de medios de pagos electrónicos agente de percepción Art. 23 bis del Dto. N° 220/0998

B5. Entidad NO residente que presta un servicio dentro del territorio gravado por IRNR a un Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo: Servicio de cualquier índole realizado en territorio nacional

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. B) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. D) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 T10 primer inciso

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Es agente de retención el contribuyente que pague tales servicios Art. 4 Dto. N° 220/998.

B6. Entidad NO residente que presta un servicio dentro del territorio gravado por IRNR a un residente NO Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo: Servicio de cualquier índole realizado en territorio nacional

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. B) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. D) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 T10 primer inciso

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Los contribuyentes no residentes se deben inscribir, presentar Declaración Jurada y pagar el impuesto correspondiente.

B7. Entidad residente que presta un servicio desde el exterior gravado por RENTA a un Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplos:

Servicio de carácter técnico prestado (extensión de la fuente en renta)

Servicio de publicidad (extensión de la fuente en renta)

Rentas internacionales (Art. 48 T4 o Art. 13 T8). En este artículo se incluyen la Ley N° 19.535 (solo intermediación o mediación por Internet, los audiovisuales verifican únicamente para no residentes)

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. A) o Art. 6 lit. B) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 primer inciso T10

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Los contribuyentes residentes

B8. Entidad residente que presta un servicio desde el exterior NO gravado por RENTA a un Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo:

Servicios en donde no se configura extensión de la fuente de renta

Algún servicio no comprendido en la Ley 19.535 (servicios realizados a través de Internet de carácter de audiovisual e intermediación o mediación por Internet)

Aspecto Material: Quedan gravados por Art 1 y Art 2 lit E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. A) o Art. 6 lit. B) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 primer inciso T10

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Los contribuyentes residentes

B9. Entidad residente que presta un servicio desde el exterior gravado por RENTA a un residente NO Sujeto Pasivo de IVA.

Ejemplo: Rentas internacionales (Art. 48 T4 o Art. 13 T8). En este artículo se incluyen la Ley 19.535 (solo intermediación o mediación por Internet, los audiovisuales son para no residentes)

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art 2 lit. E) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. A) o Art. 6 lit B) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 inciso 4 y 5 (agregado por la Ley N° 19.535)

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: Los contribuyentes residentes

Exportación de servicios

B10. Entidad residente que presta un servicio desde territorio franco hacia el exterior o hacia territorio no franco.

Ejemplo: Servicio de cualquier índole realizado en territorio franco

Aspecto Material: Quedan gravados por Art. 1 y Art. 2 lit. B) T10

Aspecto Subjetivo: Art. 6 lit. A) o Art 6 lit B) T10

Aspecto Espacial: Art. 5 T10 Exportación. No comprendido

Aspecto Temporal: Art. 3 T10

Pago: No paga IVA y posee el derecho a recuperar el IVA compras de las adquisiciones relacionadas al servicio