



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO – PLAN 1990

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL IVA



NATALIA FRADL

LOURDES LOACES

ANALÍA TAIS

TUTOR: CR. GONZALO AGUIAR

Montevideo

URUGUAY

2012

AGRADECIMIENTOS

A nuestras familias por el apoyo incondicional que nos han brindado a lo largo de esta carrera.

A nuestros amigos por acompañarnos en este proceso.

A la Universidad de la República por darnos la posibilidad de acceder a una formación universitaria.

A todos los que nos apoyaron directa o indirectamente en la realización de este trabajo.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación monográfica tiene como objetivo realizar un análisis de la exportación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado, que se encuentra regulado en el artículo 34 del Decreto 220/98, seleccionando cuatro de los servicios incluidos en el mismo, con el fin de poner en tela de juicio la eficiencia de la normativa actual.

Para la realización de nuestro trabajo se consultó y analizó la evolución de la legislación, la bibliografía especializada, los actos administrativos, como respuestas dadas por la Dirección General Impositiva a consultas realizadas por contribuyentes y sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y se entrevistó a profesionales expertos en la materia.

DESCRIPTORES

Exportación. Servicios. Exportación de servicios. Actos Administrativos. Recursos Administrativos. Recintos Aduaneros. Depósitos Aduaneros. Recintos Aduaneros Portuarios. Zonas Francas. Personas del exterior. Asesoramiento. Asistencia Técnica. Soportes Lógicos. Comisionista. Contenidos digitales.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

CUTI	Cámara Uruguaya de Tecnología de la Información
DGI	Dirección General Impositiva
DNA	Dirección Nacional de Aduanas
DUA	Documento Único Aduanero
IUET	Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LZF	Ley de Zonas Francas
TCA	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
TI	Tecnología de la Información
T.O.	Texto Ordenado

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	8
1. Objetivos de estudio y su justificación.....	8
2. Metodología.....	8
3. Estructura de trabajo.....	9
PRIMERA PARTE: MARCO TEÓRICO	11
CAPÍTULO 1: ACERCAMIENTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	12
CAPÍTULO 2: EVOLUCIÓN HISTÓRICA	18
2.1. Primera etapa: Artículo 82 de la Ley 14.100 de 1972.....	18
2.2. Segunda etapa: Artículo 626 de la Ley 15.809 de 1986.....	22
2.3. Tercera etapa: Artículo 16 de la Ley 18.083 de 2006.....	28
CAPÍTULO 3: DEFINICIONES	31
3.1. Servicios.....	31
3.2. Exportación de bienes.....	32
3.3. Exportación de servicios.....	32
CAPÍTULO 4: CONSULTAS, RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y ACCIÓN DE NULIDAD	36
4.1. Consultas.....	36
4.2. Recursos Administrativos y Acción de nulidad.....	38
SEGUNDA PARTE: TRABAJO DE CAMPO	40
CAPÍTULO 5: ANÁLISIS DE LOS NUMERALES 7, 11, 15 Y 21	41
5.1. Numeral 7 – Artículo 34.....	44
5.1.1. Historia.....	45
5.1.2. Conceptos.....	50
5.1.2.1. Recintos Aduaneros.....	50

5.1.2.2. Depósitos Aduaneros.....	51
5.1.2.3. Recintos Aduaneros Portuarios.....	51
5.1.2.4. Zonas Francas.....	51
5.1.3. Análisis de consultas.....	52
5.2. Numeral 11 – Artículo 34.....	60
5.2.1. Historia.....	61
5.2.2. Conceptos.....	63
5.2.2.1. Personas del exterior.....	63
5.2.2.2. Servicios del asesoramiento.....	63
5.2.2.3. Actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República.....	64
5.2.2.4. Asistencia técnica.....	64
5.2.2.5. Aprovechamiento exclusivo en el exterior.....	64
5.2.2.6. Soporte lógico.....	65
5.2.3. Análisis de consultas y sentencias.....	65
5.2.3.1. Consultas.....	65
5.2.3.2. Sentencias.....	71
5.3. Numeral 15 – Artículo 34.....	76
5.3.1. Historia.....	76
5.3.2. Conceptos.....	77
5.3.2.1. Control de calidad.....	77
5.3.2.2. Asesoramiento.....	77
5.3.2.3. Comisionista.....	77
5.3.3. Análisis de consultas.....	78
5.4. Numeral 21 – Artículo 34.....	79
5.4.1. Historia.....	79
5.4.2. Conceptos.....	80
5.4.2.1. Contenidos digitales.....	80
5.4.3. Análisis de consultas.....	80
CAPÍTULO 6: ENTREVISTAS	84
6.1. Dr. Andrés Blanco.....	84
6.2. Dr. José Carlos Bordolli.....	91
6.3. Dr. José Gómez Leiza.....	96
6.4. Dr. César Pérez Novaro.....	101

6.5. Dr. Jonás Bergstein.....	107
6.6. Cr. Raúl D´Alessandro.....	113
6.7. Cr. David Eibe.....	116
<u>TERCERA PARTE: CONCLUSIONES</u>	<u>120</u>
<u>CAPÍTULO 7: CONCLUSIONES</u>	<u>121</u>
<u>ANEXOS</u>	<u>123</u>
ANEXO I: Artículo 34 Decreto 220/98.....	124
ANEXO II: Evolución de la normativa legal del IVA en materia de territorialidad.....	136
ANEXO III: Esquema de la evolución histórica de la normativa de zona franca relativa a la exportación de servicios.....	137
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>138</u>

INTRODUCCIÓN

1. Objetivos de estudio y su justificación

El objetivo de este trabajo es estudiar la exportación de servicios a los efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se encuentra regulado en el artículo 34 del Decreto 220/998 del 12 de agosto de 1998, con el fin de poner en tela de juicio la eficiencia de la normativa actual.

La elección del tema fue motivada por lo controversial que éste ha sido a lo largo del tiempo, generando discrepancias entre la Administración, los contribuyentes y la doctrina, además del creciente desarrollo que han tenido las exportaciones de servicios en nuestro país en los últimos tiempos y la importancia que conlleva para nuestra economía.

2. Metodología

La metodología de trabajo utilizada consistió en el análisis de cuatro numerales, elegidos en base al crecimiento económico de las actividades en el país, la declaración de interés nacional de la prestación de los servicios, y la complejidad que se genera en los contribuyentes al momento de su interpretación, llegando así a la elección de los numerales 7, 11, 15 y 21.

Estos numerales fueron estudiados mediante el análisis de las respuestas que la Dirección General Impositiva (DGI) efectúa a las consultas realizadas por los

contribuyentes, desde un enfoque subjetivo y crítico, logrando así una compilación original sobre el tema. Cabe aclarar que no es posible acceder a la consulta original realizada por el contribuyente, ya que la Administración y los funcionarios que de ella dependen están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales, tal como lo establece el artículo 47 del Código Tributario en su inciso primero.

Finalizamos el estudio con la realización de entrevistas a expertos en el área, con el objetivo de obtener información inédita sobre sus opiniones, creando así un trabajo con valor agregado.

3. Estructura del trabajo

El trabajo se estructura de la siguiente forma:

Capítulo 1:

Se definen los aspectos sustanciales del IVA para así introducir al lector en el impuesto y facilitarle la comprensión del tema.

Capítulo 2:

Se expone la evolución histórica que ha sufrido el impuesto y su normativa a lo largo del tiempo.

Capítulo 3:

Se introduce a la definición de exportación de servicios.

Capítulo 4:

Se explican nociones básicas sobre consultas y recursos administrativos.

Capítulo 5:

Se estudian los numerales elegidos ilustrando su historia, definiendo los términos claves, exponiendo y analizando las consultas asociadas a cada uno de ellos.

Capítulo 6:

Se transcriben entrevistas realizadas a distintos profesionales expertos en la materia.

Capítulo 7:

Se arriba a las conclusiones del trabajo.

PRIMERA PARTE: MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 – ACERCAMIENTO AL IMPUESTO AL VALOR

AGREGADO

El objetivo de este capítulo es darle al lector los conocimientos necesarios para la obtención de un mejor aprovechamiento del trabajo.

El Impuesto al Valor Agregado fue creado en la Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972, hoy recogido en el Título 10 del Texto Ordenado (T.O.) 1996, el cual enuncia: “Artículo 1º.- 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 y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.”

Se caracteriza por ser un impuesto al consumo, ya que no grava ni el capital ni la renta; es indirecto, porque se puede trasladar la carga tributaria a un tercero; es general, debido a que alcanza a todos los bienes y servicios excepto los que la normativa expresamente exonera; es plurifásico, porque el impuesto aplica en todas las etapas de comercialización del bien; es no acumulativo, ya que grava solamente el valor agregado en cada etapa del circuito económico; es sobre base financiera, porque su liquidación se efectúa considerando las compras de bienes y servicios independientemente si fueron o no vendidos; y por último es de tasas múltiples con exoneraciones.

Al igual que para todo impuesto, la obligación tributaria surge con el acaecimiento del hecho generador, y este se configura al cumplir sus cuatro aspectos: material, espacial, temporal y subjetivo.

El aspecto material describe el hecho gravado que se encuentra establecido en el artículo 1 del Título 10 del T.O. 96, y además contiene los elementos necesarios para determinar la cuantía y la base de cálculo, los cuales se establecen en su artículo 16 y son la tasa básica de 22% y la tasa mínima de 10%. Por regla general, toda circulación de bienes y servicios está gravada a tasa básica, excepto aquellos expresamente establecidos en la lista taxativa del artículo 18 del mismo Título.

El aspecto espacial está determinado en el artículo 5 del Título 10 del T.O. 96, que indica: “Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.”

El aspecto temporal es instantáneo ya que el Título 10 del T.O. 96 enuncia: “Artículo 3º.- Configuración del hecho gravado.- El hecho gravado se considera

configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de los servicios.”

El aspecto subjetivo se verifica cuando el contribuyente se encuentra entre los enumerados en la lista del artículo 6 del Título 10 del T.O. 96.

A efectos de nuestro trabajo, se analizará con mayor énfasis el aspecto espacial dado que el mismo adquiere mayor relevancia a la hora del análisis efectuado.

Como vimos anteriormente, en el artículo 5 del Título 10 del T.O. 96 se determina el aspecto espacial como el territorio nacional, entendiéndose por éste, a efectos de la prestación de bienes, como el territorio aduanero nacional; en cuanto a la prestación de servicios, debe entenderse como el territorio político del Estado uruguayo, tal como lo establece el Decreto 566/994 del 29 de diciembre de 1994.

Se define territorio aduanero nacional como el ámbito geográfico dentro del cual las disposiciones aduaneras de la República son aplicables. No integran el mismo las zonas francas, puertos francos y otros exclaves aduaneros establecidos o a establecerse en el territorio nacional.¹

Por su parte el territorio político nacional o territorio de la República, comprende el espacio ubicado dentro de las fronteras políticas del Estado.

¹ Artículo 5, Código Aduanero, Ley 15.691 del 7 de diciembre de 1984.

Según el Dr. Andrés Blanco: “Conceptualmente pueden plantearse tres criterios generales para la delimitación del aspecto espacial del hecho generador del IVA:

- Criterio de la territorialidad pura, según el cual quedarán alcanzadas por el impuesto las operaciones realizadas dentro del territorio nacional, con prescindencia de la ubicación de las partes del negocio.
- Criterio del país de destino, según el cual quedarán alcanzadas por el impuesto los bienes o servicios que ingresen al territorio del Estado con el propósito de ser consumidos en él.
- Criterio del país de origen, según el cual quedarán alcanzadas por el impuesto los bienes o servicios que salgan del territorio del Estado con el propósito de ser consumidos fuera de él.”²

En su opinión no tiene sentido “aplicar con carácter absoluto ni el criterio del origen ni el criterio del destino, sino que todo dependerá de las circunstancias concretas de la demanda de cada bien y cada servicio en un momento dado.”³

La exportación de servicios puede verse afectada por la doble tributación cuando los países involucrados adoptan diferentes criterios de gravabilidad. Esta se considera una de las principales barreras para la internacionalización de las empresas de servicios, afectando fuertemente la rentabilidad y competitividad a

² Andrés Blanco, *El Impuesto al Valor Agregado*, 2001, Pág. 208.

³ Andrés Blanco, “Nuevo análisis de los criterios de aplicación internacional de los impuestos indirectos”, *Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. V*, 2008, Pág. 1015.

nivel mundial. Para evitar esta situación, los países tienden a adoptar medidas de carácter unilateral.

El criterio adoptado por Uruguay en materia del IVA sobre los servicios es el de territorialidad pura, desechando en forma expresa todos los criterios de localización de los servicios diversos del mismo. Se prescinde del domicilio del prestador así como del destino de los servicios o el domicilio de su beneficiario, y no tiene importancia que el prestador tenga o no un lugar de negocios o su residencia en el territorio del país.

En el criterio de territorialidad pura, dada la gran variedad de servicios existentes, podemos prescindir de toda categorización y llevar adelante una fórmula genérica que incluya a todos los servicios ejecutados en territorio nacional, o establecer sub categorías de prestaciones de servicios y aplicar a cada una de ellas un criterio específico de territorialidad.

La ley expresa que estarán gravadas por IVA las “prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional”, por lo que el criterio de localización empleado por la norma es el de “lugar de realización de la prestación”, entendiéndose por tal, el lugar de ejecución material de la misma.⁴

⁴ Artículo 5, Título 10 del T.O. 96.

Un inconveniente que surge del criterio adoptado por Uruguay, es la existencia de servicios que se prestan en parte en territorio nacional, y en parte en territorio extranjero, quedando parcialmente incluidos en el aspecto espacial del hecho generador, resolviéndose con una división de la operación en forma cuantitativa o cualitativa.

Finalizamos agregando que “aparte de ser la principal fuente de recursos fiscales (...), el principal objetivo económico del IVA es gravar el consumo doméstico de bienes y servicios sin introducir distorsiones en las relaciones comerciales. Se intenta que el IVA no sea un impuesto discriminatorio, tanto desde el punto de vista de las importaciones en relación con la producción interna como desde el punto de vista del número de empresas que toman parte en el proceso económico y su grado de integración vertical u horizontal en el mismo.”⁵

⁵ www.estudiorda.com, Estudio Dr. Raúl Doldán Amarelli, “Impuesto al Valor Agregado”.

CAPÍTULO 2 – EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Una larga discusión sobre el alcance de la “exportación de servicios” en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado ha sido protagonista a lo largo de la historia, la cual no ha finalizado con una solución que conforme a las distintas partes involucradas.

El inconveniente principal que ha surgido, junto con el propio impuesto, es la discrepancia que la doctrina mayoritaria ha tenido con la forma en que el Poder Ejecutivo ha reglamentado la exportación de servicios. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) en un principio se mostró afín con la posición del Poder Ejecutivo. Sin embargo a posteriori ha fallado en concordancia con la posición adoptada por la doctrina.

A efectos de estudiar la evolución histórica del tema que hemos planteado, dividiremos el análisis en tres etapas, la primera comienza cuando se crea el impuesto en la Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972, la segunda etapa con el artículo 626 de la Ley 15.809 del 8 de abril de 1986 y la tercera etapa comienza con la Ley 18.083 del 27 de diciembre de 2006, Ley de Reforma Tributaria.

2.1. Primera etapa: Artículo 82 de la Ley 14.100 de 1972

La primera etapa comienza el 19 de enero de 1973 con la Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972 que además de crear el Impuesto a las Rentas de la Industria y

Comercio, modificar el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto al Patrimonio, crea el Impuesto al Valor Agregado en sustitución del Impuesto a las Ventas y Servicios vigente desde 1967. Culminando esta etapa el 20 de abril de 1986 con la entrada en vigencia de la Ley 15.809.

Con el objetivo de no exportar impuestos, la ley que implantó el IVA en Uruguay propuso el principio de la no gravabilidad de las exportaciones:

“(Territorialidad). - Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional (...) y no lo estarán las exportaciones de bienes y servicios aunque las operaciones tengan comienzo de ejecución en el territorio nacional.

La exportación de los servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso.”⁶

En esta ley, se estableció en forma general, la desgravación de las exportaciones de servicios y además se estableció igual tratamiento a los exportadores de servicios que a los de bienes, haciendo una precisión, que la exportación de servicios debía ser justificada de la forma que lo estableciera el Poder Ejecutivo, lo que significaba que éste podía determinar condiciones para acreditar la figura.

Para las exportaciones de servicios no existen definiciones legales que provengan de otras ramas del Derecho, ni tampoco existe acuerdo general respecto al alcance

⁶ Artículo 82, Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972.

del término. Por esto, la ley incluyó un inciso que pretendió solucionar posibles dificultades interpretativas. Desde un primer momento, el Poder Ejecutivo optó por definir el concepto de exportación de servicios por “extensión” mientras que la doctrina lo hizo por “comprensión”.

Como explica el Dr. José Luis Shaw “(...) puede caracterizarse la exportación de servicios como el desarrollo de una actividad dentro del territorio nacional, en beneficio de una persona que se encuentra en el exterior y que utiliza el resultado de esa actividad o lo aprovecha económicamente en el exterior.”⁷

La postura del Poder Ejecutivo ha sido siempre, listar en forma taxativa, las operaciones que caen dentro del concepto de “exportación de servicios”, ampliando este listado cada vez más, siendo discutible si satisface el dinamismo de la realidad. Como consecuencia, los contribuyentes realizan operaciones que si bien entran en el concepto desarrollado por la doctrina, no pueden ser consideradas como exportación de servicios por no estar específicamente mencionadas en el listado establecido por el Poder Ejecutivo.

La determinación de los aspectos sustanciales de la regulación del tributo queda reservada a la ley, según el principio de legalidad en materia tributaria como lo establece la Constitución, mientras que el Poder Ejecutivo no puede hacerlo mediante la reglamentación.

⁷ José Luis Shaw, Impuesto al Valor Agregado – Hecho generador, 1978, Pág. 129 y ss.

Esta delegación de la ley en el Poder Ejecutivo es considerada por la doctrina mayoritaria como inconstitucional, ya que deja en manos del administrador, aspectos del hecho generador del tributo, sin fijar pautas orientadoras. No obstante ello, en forma taxativa se determinaron las primeras operaciones consideradas exportaciones de servicios, lo cual desde muy temprano fue considerado por la doctrina y los contribuyentes como ilegal, ya que se limitaba el concepto por la vía reglamentaria, mientras que el artículo 82 de la Ley 14.100 decía: “La exportación de los servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso”. Se reglamentó a través del artículo 13 del Decreto 39/973 del 16 de enero de 1973, del artículo 13 del Decreto 999/975 del 29 de diciembre de 1975, y del artículo 10 del Decreto 666/979 (con las modificaciones introducidas por el Decreto 807/985 del 19 de diciembre de 1985).

Esta limitación no se correspondía con “justificar la forma” sino que “determinaba”, en forma taxativa, la figura de exportación de servicios según la doctrina mayoritaria.

El Cr. Jorge Rossetto expresa que la reglamentación “(...) es objetable desde diversos puntos de vista. En todo caso, es evidente que restringe en forma arbitraria el precepto legal que reglamenta (...).”⁸

⁸ Jorge Rossetto, “Nota a los casos de la comisión de consultas relativos a la exportación de servicios frente al IVA”, Revista Tributaria N° 3, bimestre noviembre-diciembre 1974, Pág. 51, IUET.

Según el Dr. Shaw “Lo único que la norma comete al Poder Administrador es la determinación de la forma en que deberá justificarse o probarse la exportación de los servicios; sus facultades se limitan al establecimiento de requisitos de prueba.

El Poder Ejecutivo no ha cumplido con el mandato legal sino que, por el contrario, excediéndose en sus competencias, ha reglamentado la exportación de servicios restringiendo las hipótesis que la configuran a unas pocas preceptivamente enumeradas. (...)

Esta disposición del decreto es claramente ilegal en cuanto limita injustificada y arbitrariamente el concepto de exportación de servicios.”⁹

2.2. Segunda etapa: Artículo 626 de la Ley 15.809 de 1986

Con el objetivo de superar estas controversias se aprobó el artículo 626 de la Ley 15.809 del 8 de abril de 1986, buscando legalizar el listado establecido por el Poder Ejecutivo. Esta etapa comienza el 21 de abril de 1986 culminando el 30 de junio de 2007 con la Ley de Reforma Tributaria.

La Ley de Presupuesto 15.809 estableció en la Sección VII Capítulo I Recursos, en su artículo 626: “Sustituyese el inciso 2º del artículo 5º, del Título 6, del Texto Ordenado 1982, por el siguiente: “El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios”.”

⁹ José Luis Shaw, Impuesto al Valor Agregado – Hecho generador, 1978, Pág. 133.

A partir de ese momento, comenzaron a existir diferentes posiciones en la doctrina. Por un lado, algunos autores consideraban que esta modificación pasaba a legitimar el criterio utilizado por el Poder Ejecutivo y por otro lado, el resto de la doctrina consideraba que esta modificación no producía cambios en la materia y por lo tanto seguía siendo ilegal.

Como referentes de esta última posición se encuentran el Dr. José Carlos Bordolli y el Cr. Sergio Franco, quienes siendo expositores en las III Jornadas Tributarias del Mercosur en 1999, expresaron: “(...) si se interpretara que la delegación al Poder Ejecutivo tuvo por finalidad que este restringiera la figura a un elenco taxativo de operaciones, cabría considerar la disposición delegatoria como inconstitucional como unánimemente lo sostiene nuestra doctrina.”¹⁰

Por su parte, el Dr. Andrés Blanco expresó: “En efecto, en vista de la evidente ilegalidad de los decretos 999/975 y 666/979 en relación a la ley N° 14.100, el Poder Ejecutivo optó, en la confección del proyecto de ley que se transformaría en la ley N° 15.809, por una completa delegación a la Administración en cuanto a la fijación del alcance de la exportación de servicios. Vale decir, se optó por “legalizar” la reglamentación (...).”¹¹ Años más tarde, agrega: “(...) también contribuyen a esta interpretación los antecedentes en la materia. Vista la evolución de las normas (sobre todo de las normas reglamentarias), y vistas también las

¹⁰ Sergio Franco y Dr. José Carlos Bordolli, III Jornadas Tributarias del MERCOSUR, Tema 1: “Armonización de la imposición sobre el consumo en los países del MERCOSUR”, Revista Tributaria N° 150, bimestre mayo-junio 1999, Pág. 314 y 315, IUET.

¹¹ Andrés Blanco, “La exportación de servicios en el IVA”, Revista Tributaria N° 129, bimestre noviembre-diciembre 1995, Pág. 546, IUET.

objeciones doctrinarias que se habían hecho a la limitación por vía puramente reglamentaria, sin ningún tipo de apoyo legal, a las operaciones que quedaban comprendidas en la figura, se trasunta en esta modificación su propósito de “legalizar” las soluciones que antes carecían totalmente de apoyo en la ley.” Más adelante, continúa expresando que si bien el objetivo de la Ley es el comentado anteriormente, esta nueva normativa es inconstitucional, “(...) en la medida en que se estaría delegando en la reglamentación del Poder Ejecutivo aspectos que son, efectivamente, estructurales del tributo y que por lo tanto quedarían comprendidos en la reserva absoluta de la ley de acuerdo a los artículos 10 y 85 numeral 4) de nuestra Constitución. (...) nuestra Constitución no admite ni la regulación autónoma por vía de actos administrativos de cualquiera de estos aspectos estructurales del tributo, ni tampoco la delegación por parte de la ley en el Poder Ejecutivo (o en actos administrativos en general) de la regulación de estos aspectos.” En este texto, el Dr. Andrés Blanco concluye que la solución legal vigente en ese momento es inadecuada, empezando por el vicio de inconstitucionalidad que tiene la disposición legal.¹²

En la misma revista, expresa el Cr. Félix Abadi: “Personalmente pienso que el camino está equivocado, desde un comienzo porque creo que no debía haberse establecido una nómina, no debía haberse definido un conjunto por extensión sino por comprensión, es decir dar las notas características que debía tener la operación para calificar como exportación de servicios.”

¹² Andrés Blanco y Félix Abadi, “Mesa Redonda sobre La exportación de servicios en el IVA”, Revista Tributaria N° 163, bimestre julio-agosto 2001, Pág. 493, IUET.

Por su parte, el Dr. Jonás Bergstein sostiene: “Sin perjuicio de la inconstitucionalidad de la disposición – en cuanto supone dejar librado a la discrecionalidad del administrador la determinación de aspectos que hacen al hecho generador del tributo, sin fijar ninguna pauta orientadora a esos efectos – lo cierto es que, por la vía de sucesivos decretos, el Poder Ejecutivo ha establecido una nómina de las operaciones consideradas exportaciones de servicios, actualmente recogida en el Art. 34 del Decreto No. 220/998 del 12 de Agosto de 1998. Ese listado ha sido invariablemente reprochado por los especialistas, en parte por su carácter harto limitativo – en cuanto restringe a un núcleo reducido las prestaciones calificadas como “exportación de servicios” –, en parte por apartarse de los lineamientos conceptuales que inspiran la mentada noción, y en parte por incluir en la referida nómina actividades que se asemejan mucho más a la circulación de bienes que a la prestación de servicios (...)”.¹³

Respecto a la otra posición, nótese que el Ministro de Economía en la comisión respectiva del Senado expresó: “La actual redacción a que se acaba de dar lectura establece que la exportación de servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso. No obstante, la norma reglamentaria del Decreto N° 666 de 1979, en su artículo 10 estableció taxativamente cuales eran los servicios comprendidos como exportación de servicios. Ante la dudosa legalidad de esa norma reglamentaria y debido a todas las dificultades de control

¹³ Jonás Bergstein, “La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento”, Revista Tributaria N° 164, bimestre setiembre-octubre 2001, Pág. 609, IUET.

que crea la norma legal con su actual redacción, se propone esta norma sustitutiva.”¹⁴

Apoyando esta postura, el Cr. Walter Campo comentaba cuando este artículo era simplemente proyecto: “(...) Los contribuyentes entendieron ilegal la limitación que establecía de hecho ese listado, ya que habría excedido la delegación legal que se reducía a “justificar la forma” y no a comprimir el alcance de la exención, reduciéndola a unos pocos casos concretos.

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

También en este caso, de aprobarse la propuesta, se eliminaría la causa de controversia entre Administración y Contribuyente”.¹⁵

El Cr. Jorge Rossetto expresó: “El inciso segundo, a su vez, fue establecido por el artículo 626 de la Ley 15.809 del 8.4.1986, que sustituyó el texto originario (...) el Poder Ejecutivo había reglamentado el texto legal originario estableciendo una lista taxativa y restrictiva (y por ende tachable de ilegal) de las operaciones que se consideraban exportaciones de servicios, de manera que la sustitución del inciso

¹⁴ Consulta DGI N° 4561, 21 de agosto de 2007.

¹⁵ Walter Campo, “Proyecto de Ley de Presupuesto 1985-89. Normas tributarias”, Revista Tributaria N° 72, bimestre mayo-junio 1986, Pág. 178, IUET.

segundo de ese texto legal por el actualmente vigente, permitió subsanar aquella tacha.»¹⁶

Los decretos reglamentarios correspondientes a esta segunda etapa son: Decreto 241/986 del 30 de abril de 1986 artículo 5, Decreto 39/990 del 31 de enero de 1990 artículo 13, Decreto 733/991 del 30 de diciembre de 1991 artículo 9, Decreto 332/992 del 16 de julio de 1992 y Decreto 50/996 del 14 de febrero de 1996. Actualmente, la reglamentación del IVA se encuentra recogida en el Decreto 220/998 del 12 de agosto de 1998, donde se detalla una lista taxativa de las operaciones que califican como exportación de servicios, decreto que ha incorporado las diferentes reglamentaciones al impuesto.

Analizando la jurisprudencia del TCA, detectamos que ha dictado tres sentencias al respecto, la primera de ellas es la sentencia 533/94 en la cual se induce, por el contenido del fallo, que se vuelca a la postura sostenida por el Poder Ejecutivo, mientras que en las otras dos, sentencias 154/04 y 164/04, sus fallos recogen la solución opuesta, sosteniendo la ilegalidad de la reglamentación. Estas sentencias dictadas por el TCA tienen efectos solamente para los casos concretos planteados en ellas.

¹⁶ Jorge Rossetto, Boletín de informaciones y comentarios útiles a la empresa N° 28, julio 1989, Pág. 18.

2.3. Tercera etapa: Artículo 16 de la Ley 18.083 de 2006

La última etapa de esta evolución histórica comienza con la Ley 18.083, Ley de Reforma Tributaria, que entró en vigencia el 1° de julio de 2007, la cual establece en su artículo 16: “Sustituyese el artículo 5° del Título 10 del Texto Ordenado 1996, por el siguiente:

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

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

Según el Cr. Félix Abadi la tesitura del Poder Ejecutivo no ha cambiado con la Ley de Reforma Tributaria, que ha sido siempre establecer un híbrido listado taxativo de operaciones que califican como “exportaciones de servicios”.¹⁷

¹⁷ Félix Abadi, “La exportación de servicios en el IVA: un tema de nunca acabar”, Revista Tributaria N° 222, bimestre mayo-junio 2011, Pág. 371, IUET.

En el Decreto 207/007 del 18 de junio de 2007 se sistematizaron en un nuevo texto las diferentes hipótesis de exportación de servicios que se habían consagrado hasta el momento y luego, se agregaron varias hipótesis con igual criterio de taxatividad, en los Decretos 496/007, 306/008, 780/008, 125/009 y 313/010.

En cuanto a la modificación introducida al texto legal por la Ley 18.083 hay dos posiciones, en la primera de ellas se entiende que se “legalizó” la postura del Poder Ejecutivo al reglamentar la exportación de servicios, mientras que en la segunda se sostiene que el criterio sigue siendo ilegal, no introduciendo cambios sustanciales.

El Dr. César Pérez Novaro adherido a la segunda posición, sostiene: “(...) no veo eficacia práctica en la modificación de la ley 18.083. Para que dicha modificación tuviera eficacia práctica el legislador debió alterar, limitar o modificar el aspecto espacial del hecho generador del impuesto (...).”

Asimismo, el Cr. Félix Abadi también adherido a esta segunda posición, sostiene: “(...) si criticablemente la ley quisiera dotar al Poder Ejecutivo de capacidad para apartarse de criterios técnicos debería decirlo claramente pero, en línea con la postura del TCA, su silencio al respecto no puede interpretarse en el sentido de estar otorgando tal facultad.”¹⁸

¹⁸ Félix Abadi, “La exportación de servicios en el IVA: un tema de nunca acabar”, Revista Tributaria N° 222, bimestre mayo-junio 2011, Pág. 374 y 375, IUET.

Actualmente sigue vigente la redacción dada por la Ley 18.083 del Artículo 5 del T.O. 96.

CAPÍTULO 3 - DEFINICIONES

3.1. Servicios

Según el Título 10 del T.O. 96, artículo 2 Literal B), “Por servicios 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.”

El Dr. Shaw por su parte, entiende por prestación de servicios “(...) toda actividad o relación jurídica o económica entre dos sujetos, de cualquier tipo, que proporcione a uno de ellos una ventaja o provecho que genere el pago de una contraprestación, constituyendo la causa jurídica de esta.”¹⁹

Por último, el Dr. Blanco expresa “(...) serán servicios a los efectos del IVA todas las operaciones que, sin tener como elemento central el traspaso de la disponibilidad económica de un bien, ocasionen un beneficio a un sujeto y revistan carácter oneroso. (...)

Ello significa que ciertos negocios que en el ámbito del Derecho Privado nada tienen que ver con los contratos de servicios, deban considerarse como “servicios” a efectos del hecho generador del IVA.”²⁰

¹⁹ José Luis Shaw, Impuesto al Valor Agregado – Hecho Generador, 1978, Pág. 64 y 65.

²⁰ Andrés Blanco, “La exportación de servicios en el impuesto al valor agregado”, Revista Tributaria N° 129, bimestre noviembre-diciembre 1995, Pág. 531, IUET.

3.2. Exportación de bienes

El Código Aduanero en el artículo 52 define: “La exportación consiste en la salida de plaza, para ser consumida en el exterior del territorio aduanero nacional, de mercaderías nacionales o nacionalizadas, sujetas al pago de tributos o al amparo de las franquicias correspondientes.”

El Dr. Blanco define la exportación de bienes como “la salida de un bien del territorio aduanero nacional, cuyo destino sea la entrega fuera de dicho territorio, teniendo dicha entrega carácter de definitiva en cuanto significa colocar en manos del destinatario la disponibilidad económica del bien. (...)”

En consecuencia, no basta, para configurar un negocio de exportación, con la salida del país del objeto de tal negocio, sino que el traspaso al exterior del bien debe tener un adjetivo de “definitividad”, el cual está dado porque el bien tenga por destino último el ser aprovechado económicamente en el exterior de Uruguay”.²¹

3.3. Exportación de servicios

Según el Cr. Rossetto debe distinguirse la “exportación de servicios” de los “servicios prestados fuera del país”.²²

²¹ Andrés Blanco, “La exportación de servicios en el impuesto al valor agregado”, Revista Tributaria N° 129, bimestre noviembre-diciembre 1995, Pág. 531 y 532, IUET.

²² Jorge Rossetto, “Nota a los casos de la comisión de consultas relativos a la exportación de servicios frente al IVA”, Revista Tributaria N° 3, bimestre noviembre-diciembre 1974, Pág. 50, IUET.

Expresa el Dr. Shaw “Cuando el servicio es prestado fuera del territorio nacional no nos encontramos ante una exportación sino ante una simple hipótesis de extraterritorialidad. (...)

La exportación de servicios supone, en consecuencia, la prestación de los mismos dentro del territorio nacional. Pero esos servicios deben obviamente presentar alguna particularidad para que pueda considerarse que son objeto de exportación.

Dicha particularidad debe buscarse, ante la ausencia de una definición propia, en el concepto de exportación de bienes con el cual se ha identificado tradicionalmente el concepto mismo de exportación, para adaptarla luego por vía analógica a la exportación de servicios.

La exportación de bienes puede definirse como la salida del país de un bien enajenado a un adquirente del exterior, que paga por él una contraprestación. El meollo del concepto de exportación, que resulta plenamente aplicable a la exportación de servicios, consiste en que el destinatario o beneficiario de la operación, que paga la contraprestación, se encuentra en el exterior y utiliza el bien entregado (o el servicio prestado) en el exterior.

(...) Con mayor exactitud y adaptando estos conceptos a la definición de la operación de prestación de servicios que efectúa la ley (art. 2 lit. B, título 9, T.O. 1976) cabe definir a la exportación de servicios como el desarrollo de una actividad dentro del territorio nacional, que proporciona una ventaja o provecho en el exterior a alguien que allí se encuentra, quien paga por ello una

contraprestación cuya causa jurídica radica en la consideración de esa ventaja o provecho que obtiene fuera del país.”²³

El Dr. Blanco arriba a una similar definición de exportación de servicios, a partir de la combinación de los conceptos de “servicios” y “exportación”, aclarando que “(...) para que exista exportación de servicios no podrán coincidir los lugares de localización del servicio y de su aprovechamiento. (...)

Por tanto, y en vía de clasificación de las prestaciones de servicios a efectos del IVA en función de su relación con el aspecto espacial del hecho generador del impuesto, es posible delimitar las siguientes categorías:

- a) Servicios correspondientes a actividades desarrolladas por sujetos pasivos del impuesto dentro del territorio del país, y cuyo beneficio correlativo se aprovecha dentro del mismo, los que se encuentran plenamente alcanzados por el impuesto.
- b) Servicios correspondientes a actividades desarrolladas por sujetos pasivos del impuesto fuera del territorio del país (con prescindencia de la localización del beneficiario), los que constituyen servicios extraterritoriales naturalmente excluidos en el aspecto espacial del hecho generador.
- c) Servicios en los que, por su naturaleza, coinciden su lugar de localización y el lugar de su aprovechamiento, y que por ende solo pueden ser considerados como territoriales (alcanzados por el IVA) si se aprovechan dentro del país o extraterritoriales (no alcanzados por el IVA) si se aprovechan fuera del mismo, no

²³ José Luis Shaw, Impuesto al Valor Agregado – Hecho Generador, 1978, Pág. 129 y ss.

pudiendo en ningún caso verificar a su respecto la figura de la exportación de servicios.

d) Servicios correspondientes a actividades desarrolladas por sujetos pasivos del impuesto dentro del territorio del país o con un soporte físico en este último y cuyo beneficio correlativo se aprovecha fuera del mismo, los cuales constituyen conceptualmente exportaciones de servicios.”²⁴

²⁴ Andrés Blanco, “La exportación de servicios en el impuesto al valor agregado”, Revista Tributaria N° 129, bimestre noviembre-diciembre 1995, Pág. 534 y 535, IUET.

CAPÍTULO 4 – CONSULTAS, RECURSOS ADMINISTRATIVOS y ACCIÓN DE NULIDAD

4.1. Consultas

Una consulta es un pedido que hace un sujeto al órgano recaudador respecto de una situación de hecho particular, a efectos de que la Administración ponga de manifiesto su opinión acerca de cómo se aplica el derecho tributario respecto a esa situación de hecho. Debe ser formulada por lo menos con 90 días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

Existen dos clases de consultas, una de carácter vinculante y otra de carácter no vinculante. Para que una consulta sea vinculante, debe cumplir con los requisitos del artículo 71 del Código Tributario que expresa “Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada.” En este caso, la Administración tiene la obligación de pronunciarse ya que si no lo hace estará incumpliendo la ley, ya que el Código Tributario en su artículo 73 establece “La oficina se expedirá dentro del término de noventa días”. Las restantes consultas planteadas en forma personal, verbal o telefónica, que no cumplan con los requisitos del artículo 71 son de carácter no vinculante, y la

Administración tiene la libertad de contestarlas o no, el hecho de contestarlas no le otorga a esa respuesta efecto vinculante.

Cabe aclarar que no es correcto hablar de consulta vinculante sino de respuesta vinculante, ya que la Administración queda vinculada al criterio dado en la respuesta a la consulta. El ente recaudador queda ligado al caso concreto y no puede cambiar de criterio sin comunicárselo con anterioridad al contribuyente, y dicha modificación surtirá efectos para hechos posteriores a la notificación.

En las consultas vinculantes, el pronunciamiento o silencio de la administración tiene efectos jurídicos. En caso de que la administración se pronuncie, puede hacerlo de acuerdo al criterio del contribuyente o no, en este último caso puede introducirle modificaciones, teniendo el contribuyente derecho a interponer recursos administrativos como frente a todos los actos de determinación. En caso de silencio administrativo, las consecuencias varían según el planteamiento realizado por el interesado. Si la consulta es con opinión fundada, transcurridos noventa días, el contribuyente puede aplicar el criterio sostenido en la consulta, y en caso de que luego la DGI se expida en forma diferente, sólo adeudará intereses. Si la consulta es con petición, al cumplirse ciento cincuenta días operará la denegatoria ficta y se abre la posibilidad de impugnación administrativa y jurisdiccional.

Cuando una consulta es sin petición y transcurren los ciento cincuenta días, cabe la duda si opera la denegatoria ficta, ya que aunque no hubo petición, implícitamente se solicita la conformidad de la Administración sobre el criterio que se aplicará.

Por su parte, cuando la consulta es con opinión fundada y con petición, al operar la denegatoria ficta, no desaparece el efecto desplegado a los noventa días, o sea, la aplicación del criterio dado por el contribuyente en la consulta, porque ésta no es una verdadera resolución conteniendo el criterio técnico de la Administración, sino que es una ficción destinada a habilitar el ejercicio de los medios de defensa.

4.2. Recursos administrativos y acción de nulidad

Un recurso administrativo es una petición mediante la cual se solicita que se revoque, modifique o sustituya un acto administrativo que ha lesionado al peticionante.

Existen dos tipos de recursos, de revocación y jerárquico, el primero se interpone ante el órgano del cual emanó el acto de determinación y el segundo ante el superior de dicho órgano. Frente a una resolución de la DGI, se debe interponer el recurso de revocación ante la propia DGI y el recurso jerárquico ante el Poder Ejecutivo. Una vez notificado el contribuyente del acto de determinación, tiene diez días corridos, contados a partir del siguiente a la notificación para interponer los recursos. Interpuestos ambos recursos, la DGI tiene ciento cincuenta días para

responder, si esto no ocurre, se reputa denegatoria ficta, entonces comienza a correr un plazo de cincuenta días para que el órgano jerarca se pronuncie, en este caso el Poder Ejecutivo, si no se pronuncia confirma la denegatoria, agotándose la vía administrativa. Una vez agotada la vía administrativa, se dispone de un plazo de sesenta días para interponer la acción de nulidad frente al TCA. La sentencia que dicta el TCA es la aplicación definitiva de la ley, lo que va a tener autoridad de cosa juzgada.

SEGUNDA PARTE: TRABAJO DE CAMPO

CAPÍTULO 5 - ANÁLISIS DE LOS NUMERALES 7, 11, 15 Y 21

La exportación de servicios en el IVA está regulada en el artículo 34 del Decreto 220/98, decreto reglamentario de la ley de IVA, donde el legislador delegó en el Poder Ejecutivo la posibilidad de enumerar en una lista taxativa aquellos servicios que se consideran exportación a los efectos del impuesto, logrando una menor carga impositiva y así una mayor competitividad de nuestros servicios en el exterior. A través del tiempo, esta lista se ha ido incrementando hasta alcanzar en la actualidad veintiocho numerales.

En este trabajo hemos elegido los numerales 7, 11, 15 y 21 para su análisis, basándonos en la importancia que estas áreas han tenido en los últimos tiempos para nuestro país.

El Estado se ha ocupado de declarar de interés nacional diversas actividades, entre ellas la promoción y desarrollo de zonas francas y la producción de software, motivo que tomamos en consideración a la hora de la elección de los numerales 7 y 11 (lit. b, c y d).

La ley 15.921 publicada el 26 de enero de 1988, Ley de Zonas Francas (LZF), declaró en su artículo 1º de Interés Nacional la promoción y desarrollo de las zonas francas, con el objeto de “promover inversiones, expandir las exportaciones, incrementar la utilización de mano de obra nacional e incentivar la integración económica internacional”.

Cabe agregar que además de lo anterior, nos impulsó a analizar el numeral 7, la gran cantidad de consultas realizadas por los contribuyentes a la Administración en relación a este tema.

Por otra parte, el Decreto 84 del 24 de marzo de 1999, declaró de Interés Nacional la actividad del sector del software en condiciones de competencia internacional, basándose en que dicho sector posee una potencialidad de desarrollo no aprovechada íntegramente hasta ese momento. La Ley 14.178 del 28 de marzo de 1974 en su artículo 5 establece que “El Interés Nacional se traducirá en la aplicación de diversas medidas de asistencia crediticia directa y franquicias fiscales, a través de los organismos de financiamiento o de recaudación, de acuerdo a los mecanismos que fije la reglamentación (...)”. Como consecuencia de esto y haciendo uso de sus facultades, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 387/000 exonerando del Impuesto a la Renta a la actividad de producción de soportes lógicos por un período determinado, el cual ya culminó.

Adicionalmente, nos motivó a la elección de los numerales 11 y 21, el gran desarrollo que ha tenido el sector del software y todo lo que tiene relación con él en nuestro país. El auge comenzó en el año 2002, expandiéndose por diferentes mercados, llegando en la actualidad a exportar a cincuenta y dos países.

La Cámara Uruguaya de Tecnología de la Información (CUTI) que integra una vasta red de organizaciones del medio local vinculadas a la Tecnología de la

Información (TI), es un factor de dinamización y articulación, encargada de promover el desarrollo de la industria de la TI en el país, y nuclea doscientas cincuenta empresas desarrolladoras de software, ochenta dedicadas al servicio de internet y trescientas sesenta firmas comercializadoras de hardware y software. Se estima que en el año 2013 se triplicarán las exportaciones con respecto a las de 2010, cuando se exportaron U\$S 225 millones, siendo estas las últimas cifras disponibles en la CUTI. Entre los principales países de destino se destacan, en primer lugar, Estados Unidos, siguiendo con Argentina, Brasil y Chile. El desarrollo industrial fue tal que derivó en la escasez de recursos humanos para cubrir la demanda laboral existente. Una de las características de las empresas de software uruguayo es la alta calidad de los profesionales y técnicos que las integran, su capacidad innovadora y de dar respuesta a las necesidades de mercado altamente competitivo, lo que ha dado un constante crecimiento en la industria uruguaya de software.²⁵ El crecimiento del sector determinó que en América Latina, Uruguay esté ubicado como el primer exportador de software per cápita y el tercer exportador de software en términos absolutos.²⁶ Este contexto explica la importancia que ha tenido el avance del sector para nuestro país, siendo este el motivo que incentivó nuestra elección.

En cuanto al numeral 11 literal a, el motivo por el cual nos inclinamos a su análisis se debe a la mayor importancia que los servicios prestados al exterior han

²⁵ www.espectadornegocios.com, Ivanna Vázquez, “Uruguay como productor de software”, 2011.

²⁶ www.uruguaysustentable.com.uy, “Industria uruguaya del software prevé exportar U\$S 675.000.000 en 2013”, 2012.

ganado en los últimos años, en especial los servicios empresariales de consultoría y *outsourcing*.²⁷

En lo personal, nos interesó el análisis de este punto ya que se vincula directamente con los servicios prestados al exterior en el ejercicio de nuestra profesión. Por otra parte, nos resultó interesante el análisis, ya que los términos utilizados en el numeral no son lo suficientemente claros, lo cual lleva a que se consulte a la Administración reiteradamente.

Agregamos a nuestro estudio el análisis del numeral 15, ya que consiste en la contracara del literal a del numeral 11.

5.1. Numeral 7 – Artículo 34

“Los servicios prestados exclusivamente en:

- a) Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7° y 95° del Código Aduanero, respectivamente.
- b) Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8° del Decreto N° 412/992 de 1° de setiembre de 1992 y 1° del Decreto N° 455/994 de 6 de octubre de 1994.
- c) Zonas Francas definidas por el artículo 1° de la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987.

²⁷ www.bvrie.gub.uy, Carolina Chapuis y Helena Rodríguez, BCU, “Análisis de la estructura exportadora del Uruguay”, Octubre 2011.

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

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

5.1.1. Historia

A lo largo del tiempo, la prestación de servicios a zona franca ha estado regida por dos normativas diferentes, la Ley de Zona Franca y la Ley de IVA, con sus respectivas reglamentaciones.

Según el inciso segundo del artículo 21 de la Ley N° 15.921 del 17 de diciembre de 1987, “Los bienes, servicios, mercaderías y materias primas que procedan de territorio nacional no franco y sean introducidos a las Zonas Francas, lo serán de acuerdo a todas las normas vigentes para la exportación en ese momento.”

La norma vigente en ese momento a los efectos del IVA era la Ley N° 15.809 del 8 de abril de 1986 y sus decretos reglamentarios, la que delegaba en el Poder Ejecutivo (sin perjuicio de que ello sea inconstitucional) la enumeración de las prestaciones de servicios que constituían exportación, no habiendo incluido, hasta el momento, ningún numeral sobre los servicios prestados desde el territorio nacional no franco hacia zona franca.

Por lo tanto, mientras no exista una disposición que lo establezca, la venta de servicios hacia zona franca estará gravada por IVA.

Posteriormente, en el año 1988, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 454/988 reglamentario de la LZF, actualmente derogado, que establecía en su artículo 44: “La circulación de bienes de territorio nacional no franco a zonas francas así como la prestación de servicios en o desde territorio nacional no franco a usuarios de zonas francas serán consideradas exportaciones a los efectos de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado. La Dirección General Impositiva establecerá los requisitos y formalidades que entienda conveniente a los efectos de un efectivo contralor.” A partir de este momento, los servicios prestados, en o desde territorio no franco a usuarios de zona franca, serán exportación de servicios y estarán gravados por IVA a “tasa 0”, con la consecuente posibilidad de recupero del IVA compras asociado. Este decreto no limita las actividades que pueden ser consideradas como exportación de servicios, si no que expresa que todos los servicios lo serán. Cabe resaltar la distinción no prevista en el texto legal, que hace el decreto reglamentario, excediéndose de sus facultades, respecto a la calidad de usuario de zona franca que debe revestir el beneficiario del servicio. Con ello se sigue la línea de la LZF de favorecer las actividades realizadas por los usuarios.

Otro aspecto a destacar es la aparición por primera vez de la desigualdad entre la exportación de servicios a zona franca y a terceros países. En el primer caso, se

entenderá que todos los servicios prestados constituirán exportación, en tanto que en el segundo caso, sólo se considerarán como exportación aquellos servicios enumerados en el decreto reglamentario del IVA. Esta situación viola el principio de igualdad, consagrado en el artículo 8 de la Constitución el cual significa una igual protección de la ley a quienes se hallan en situaciones de igualdad.²⁸

En aras de eliminar esta desigualdad, se aprueba el Decreto 733/991 que deroga el artículo 44 del Decreto 454/988, que establecía criterios diferentes para iguales situaciones de prestación de servicios. Este nuevo decreto establece en su artículo 23 “Las operaciones a que refiere el inciso segundo del artículo 21 de la Ley N° 15921 de 17 de diciembre de 1987 en cuanto refiere al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Especifico Interno, tendrán el tratamiento previsto por las exportaciones por las normas legales y reglamentarias de dichos impuestos.”, unificando de esta manera el criterio aplicable a los servicios prestados desde territorio no franco a zona franca y a terceros países. Desde ese momento, esta situación pasa de estar regulada por la LZF y su reglamentación, a estar regida por la Ley de IVA y su reglamentación. En consecuencia, los servicios prestados de territorio no franco a zona franca no serán exportación de servicios, y estarán gravados a tasa básica; esto sucederá mientras no exista un numeral al respecto en la lista taxativa enunciada en el decreto reglamentario de la ley de IVA, lista donde se establecen aquellas situaciones que constituyen exportación de servicios.

²⁸ Ramón Valdez Costa, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2004, Pág. 408.

Por su parte, los servicios prestados en zona franca no estarán incluidos en el aspecto espacial del hecho generador del impuesto, ya que el Decreto 39/990 consideraba excluidos del aspecto espacial a los recintos aduaneros, depósitos francos y zonas francas, coincidiendo el aspecto espacial con el territorio aduanero nacional tanto para la circulación de bienes como para la prestación de servicios realizadas en dichas áreas.

El aspecto espacial del hecho generador del impuesto referente a la prestación de servicios cambia con el Decreto 566/994 del 29 de diciembre de 1994, pasando de ser el territorio aduanero nacional al territorio político. Esta modificación fue imprescindible para cumplir con el objetivo del decreto, que era incluir en la lista taxativa un numeral relativo a servicios prestados a zona franca. El mismo, fue creado con el fin de incorporar una nueva situación a la figura de exportación de servicios, agregando el siguiente numeral: “Los servicios no incluidos en los numerales anteriores, prestados exclusivamente en:

- a) Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7° y 95° del Código Aduanero, respectivamente.
- b) Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8° del Decreto N° 412/992 de 1° de setiembre de 1992 y 1° del Decreto N° 455/994 de 6 de octubre de 1994.
- c) Zonas Francas definidas por el artículo 2° de la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987.

Será condición necesaria para que los citados servicios sean considerados exportación, que los mismos deban prestarse necesariamente en dichas áreas.” Este numeral carecería de sentido si el aspecto espacial no hubiese sido modificado porque de lo contrario, las exportaciones a zona franca serían no incluidas en el aspecto espacial. En esta situación, el prestador del servicio y el beneficiario se encuentran dentro del territorio político uruguayo, por lo que se está creando una “ficción jurídica” al considerar a la prestación como una exportación ya que el beneficio no se aprovecha fuera de dicho territorio.

Deben cumplirse dos condiciones para que el servicio quede comprendido dentro del numeral, la “exclusividad” y “necesariedad” de que el mismo sea desarrollado dentro del exclave.

La “exclusividad” según el Cr. Raúl D’Alessandro significa que todo el servicio unitariamente considerado tiene que estar prestado dentro del exclave.²⁹ Por lo tanto, no caen dentro del concepto de “exclusividad” aquellos servicios prestados parcialmente dentro y parcialmente fuera del exclave, ya que constituirían prestaciones parcialmente comprendidas.

La “necesariedad” ha sido descrita en la doctrina por varios autores, dándole, cada uno de ellos, un grado de exigencia diferente al concepto. En opinión del Dr. Andrés Blanco la misma implica que la prestación sea inherente a dicha área, o

²⁹ Andrés Blanco y Felix Abadi, “La exportación de servicios en el IVA: Marco conceptual y legal”, Revista Tributaria N° 163, bimestre julio-agosto 2001, Pág. 506 y 507, IUET.

bien necesaria para una actividad cumplida dentro de la misma, evaluándose racionalmente de acuerdo al tipo y naturaleza de la prestación.³⁰ El Cr. D'Alessandro por su parte, opina que indispensablemente debe ser prestada dentro del exclave, lo cual la Administración comparte. Por lo apreciado en el análisis de las últimas consultas, la Administración ha estado restringiendo al máximo la posibilidad de que un servicio prestado en zona franca pueda ser considerado una exportación, excediendo la limitación establecida por el Poder Ejecutivo, dejando fuera de dicho concepto (y por tanto gravando con IVA), una cantidad de servicios que conceptualmente deberían ser considerados como exportaciones.³¹

5.1.2. Conceptos

5.1.2.1. Recintos aduaneros

Los recintos aduaneros están definidos por el Código Aduanero en su artículo 7, como “la parte del territorio aduanero nacional, donde están ubicados los locales y predios destinados al servicio de las oficinas de aduana y sus dependencias (muelles, depósitos, campos de aterrizaje, etc.) dentro de cuyos límites se realizan las operaciones aduaneras.”

³⁰ Andrés Blanco, “El Impuesto al Valor Agregado”, Pág. 303.

³¹ www.ifacr.org, Sylvia Díaz y Víctor Meerovich, “Régimen tributario de las Zonas Francas en el Uruguay”.

5.1.2.2. Depósitos Aduaneros

Los depósitos aduaneros están definidos por el Código Aduanero en su artículo 95, como “espacios cercados, cerrados o abiertos (ramblas), lanchas y pontones (depósitos flotantes) y tanques, donde las mercaderías son almacenadas con autorización de la Aduana. Las mercaderías de procedencia extranjera se consideraran en tránsito por el territorio aduanero nacional y podrán desembarcarse y reembarcarse en cualquier momento, libres de tributos de importación o exportación de cualquier impuesto interno.”

5.1.2.3. Recintos Aduaneros Portuarios

Los recintos aduaneros portuarios están definidos en el artículo 8 del Decreto 412/992, como el “conjunto de espacios bajo la jurisdicción de la Administración portuaria que, dotados de las condiciones físicas y organizativas necesarias a juicio de la DNA, quedan habilitados para la libre circulación de productos y mercaderías, en régimen de exclave aduanero.”

5.1.2.4. Zonas Francas

Las zonas francas están definidas en la Ley 15.921 en su artículo 2 como “áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada, cercadas y aisladas eficientemente, las que serán determinadas por el Poder Ejecutivo previo asesoramiento de la Comisión Honoraria Asesora de Zonas Francas, con el fin de que se desarrollen en ellas con las exenciones tributarias y demás beneficios que

se detallan en esta ley, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios (...).”

Las zonas francas, al igual que los depósitos aduaneros y los recintos aduaneros portuarios, son exclaves aduaneros. El exclave aduanero es una parte del territorio nacional en la que se encuentran vigentes condiciones diferentes de las que se aplican en el resto del territorio.

5.1.3. Análisis de Consultas

A efectos de realizar el análisis, nos basamos en las resoluciones de consultas emitidas por la DGI, dividiéndolas en dos grupos, por un lado, las referentes a servicios que la DGI considera exportación de servicios, a las que llamaremos “incluidas”, y por otro lado, las que en su opinión no lo son, a las que llamaremos “no incluidas”.

Comenzamos por el primer grupo, en donde encontramos las consultas N° 4302, 4442, 4718, 4734, 5354, 5484 y 5486.

Consulta N° 4302 del 9 de agosto de 2007 – Asistencia en tierra a compañías de transporte aéreo y prestación de servicios en el Aeropuerto Internacional de Carrasco y Laguna del Sauce.

La DGI opina, basándose en el decreto reglamentario, que aquellos servicios que necesaria y exclusivamente sean realizados dentro del exclave, constituirán una exportación de servicios, quedando gravados por IVA los servicios que no cumplan con estas características. La Administración enuncia que los servicios de atención en los mostradores a los pasajeros que van a embarcar, venta y reserva de pasajes en oficinas del hall del aeropuerto, facturación y otros trámites en las oficinas de las compañías aéreas están gravados por IVA.

En nuestra opinión, estos servicios enumerados anteriormente están gravados por el impuesto por ser desarrollados fuera del exclave, configurando el aspecto espacial del hecho generador del impuesto.

Esta consulta se refiere a un servicio con una actividad principal y actividades accesorias, a las cuales la DGI les ha otorgado un tratamiento diferente, lo que implica un cambio con respecto al criterio tomado en las consultas N° 2585 del 6 de diciembre de 1985 y N° 3678 del 16 de abril de 1997.

La consulta N° 2585 trata sobre servicios prestados por despachantes de aduana en operaciones de tránsito internacional, tanto en la modalidad de transbordo como de reembarque, donde las operaciones de llenados de permisos, presentación en la aduana, etc., son prestadas fuera de la zona aduanera y constituyen las actividades accesorias. Frente a esta consulta, la Administración determinó que tanto la

actividad sustancial como las accesorias, llevan el mismo tratamiento con respecto al IVA, es decir, son exportación de servicios.

Por su parte, cuando se da respuesta a la consulta N° 3678, referida al mismo servicio que en la consulta N° 2585, si bien ya existía el Decreto 566/994 que requiere que el servicio se preste exclusivamente en zona, la DGI mantuvo el criterio tomado en la consulta anterior, ya que en su opinión, no existían razones objetivas para modificarlo. Consideramos que la Administración fue benevolente en la aplicación de la normativa vigente, pues el servicio podría haber sido dividido aplicándose el impuesto a la parte correspondiente.

En la consulta N° 3619 del 24 de mayo de 1996, se cuestiona sobre tareas administrativas realizadas fuera de zona sin mencionar en forma explícita, cuál es la actividad principal, por lo que entendemos que la DGI la consideró en forma aislada, sin tener en cuenta que es accesoria, dictaminando que no pueden considerarse “exportación de servicios”, mientras que al año siguiente, en la consulta N° 3678, determinó que la actividad accesoria sigue a la principal, tomando a ambas como exportaciones.

Luego de este análisis, notamos que las respuestas dadas a similares consultas son contradictorias, lo que nos hace pensar que no se lleva a cabo una buena administración.

Consulta N° 4442 del 26 de enero de 2007 – Servicio “carga terminal”, que consta de varias acciones agrupadas en dos categorías, por un lado, las actividades medulares, desarrolladas exclusivamente en recinto aduanero, como la supervisión de la descarga, la protección de la mercadería y su custodia, la verificación física y la emisión de constancias de anomalías, y por otro, las actividades accesorias que pueden desarrollarse, tanto fuera como dentro del recinto aduanero, como el suministro de datos a la aduana y el aviso de la llegada de la carga y la entrega del conocimiento al consignatario.

La DGI, en este caso, sigue la misma línea de opinión que en el caso anterior, exigiendo las características de necesidad y exclusividad en la prestación de los servicios, en forma estricta. Si bien las actividades medulares cumplen con dichas características, las actividades accesorias pueden ser realizadas fuera del exclave, no respetando el servicio en su conjunto la característica de exclusividad, por lo tanto, las actividades incluidas en el primer grupo estarán gravadas a “tasa 0” mientras que las del segundo lo estarán a tasa básica.

Consulta N° 4718 del 20 de noviembre de 2007 – Explotador de Zona Franca vende servicios a usuarios de la misma.

Se trata de servicios que deben ser prestados en forma necesaria y en su totalidad dentro del exclave, por lo que la DGI los considera exportación de servicios y por ende, gravados a “tasa 0”. Es necesario además, para ampararse a este beneficio,

cumplir con el artículo 158 del Decreto N° 220/998 que exige que dos vías de las facturas del explotador sean intervenidas por la delegación de la Dirección Nacional de Zonas Francas.

Consulta N° 4734 del 17 de setiembre de 2007 – Consultoría y asesoramiento portuario “in situ”, tanto dentro del puerto de Montevideo como en puertos del resto del mundo. Estos servicios son brindados en territorios considerados exclaves aduaneros.

En esta consulta, al no especificarse la naturaleza de las actividades realizadas, se entiende que aquellos servicios prestados en el territorio político uruguayo que cumplan con las características exigidas por el decreto serán exportación de servicios, mientras que de lo contrario, no lo serán. Diferente es el caso de aquellos servicios prestados en los puertos del resto del mundo, ya que no cumplen con el aspecto espacial y por tanto, no están incluidos en el hecho generador del impuesto.

Consulta 5354 del 16 de junio de 2010 – Higienización de Zona Franca.

El servicio comprende la recolección de todos los residuos del predio de zona franca, y la limpieza y mantenimiento de todas las áreas comunes de la zona, cumpliendo con la condición de ser prestado necesariamente dentro de zona franca, y por tanto, constituyendo exportación de servicios.

Consulta N° 5484 y 5486 del 27 de julio de 2012 – Empresa concesionaria de la explotación de un Depósito Fiscal Único, ubicado en la ciudad de Rivera, presta sus servicios de depósito.

En este caso, estamos frente a un servicio prestado necesaria y exclusivamente en un Depósito Fiscal Único, este es un depósito aduanero y por tanto, al estar incluido dentro del numeral 7 del artículo 34 del Decreto 220/998, se trata de una exportación de servicios.

En el segundo grupo que llamamos “no incluidas”, encontramos las consultas N° 4509, 4695, 4865 y 4935.

Consulta N° 4509 del 9 de enero de 2008, Consulta N° 4865 del 18 de febrero de 2008 y Consulta N° 4935 del 12 de junio de 2008 – Consultoría y asesoramiento contable y fiscal brindados por Contadores Públicos a empresas usuarias de zona franca.

Tal como lo vimos anteriormente, un servicio será considerado por la DGI como exportación, si cumple con las dos condiciones exigidas, “necesariedad” y “exclusividad”.

En algunas consultas realizadas a la Administración, el consultante confunde el concepto de exclusividad exigido por el decreto, o sea, desarrollar la totalidad del

servicio dentro de zona franca, con el concepto de contrato de exclusividad, el cual implica que el profesional se comprometa a no prestar sus servicios para otra empresa. Esta errónea interpretación lleva al contador a entender que sus servicios constituyen una exportación cuando en realidad no lo son.

La DGI opina que los servicios realizados por estos profesionales, relativos a “liquidación de sueldos, contabilidad, impuestos, llevar libros de comercio, entre otras” no son exportación de servicios, ya que no tienen por qué ser prestados en forma exclusiva y necesaria dentro de zona franca. Como consecuencia, se desprende que dichas actividades estarán alcanzadas por el impuesto.

La respuesta a la consulta N° 4935 fue impugnada ante el TCA con una acción de nulidad una vez agotada la vía administrativa, expresando la parte actora que la resolución es contraria a una regla de derecho y que le ha causado un grave perjuicio, señalando que la necesidad de la prestación dentro de zona franca, simplemente trata de evitar abusos, sin excluir servicios que justificada y razonablemente se ejecutan en territorio franco. Con fecha 16 de agosto de 2011, fue dictada la sentencia N° 589 en la que el TCA entendió que el arrendamiento de servicios no constituye una exportación, puesto que sus tareas no deben ser necesariamente realizadas dentro de zona franca. Se acota en la sentencia que quien invoca la exoneración debe probar la condición de necesidad, lo cual no se logró.

Posteriormente, con fecha 6 de octubre de 2011, fue dictada la Sentencia N° 839 en la cual se impugnaba la respuesta a la consulta N° 4865, desestimándose la demanda de la parte actora al igual que en la sentencia anterior. Los fundamentos nuevamente, se basan en que el arrendamiento del servicio no supone que se presten necesariamente y exclusivamente en la zona franca.

Existen otras actividades desarrolladas por un Contador Público además de las consultadas, que merecen atención. Entre ellas, encontramos los arqueos de caja, recuentos físicos, inspecciones oculares del activo fijo, evaluaciones de desempeño del personal, inspección de procesos, y demás. Entendemos que las mismas serán exportación de servicios sólo cuando el contador sea contratado para hacer precisamente ese trabajo, de esta manera se verificará la exclusividad del servicio, ya que la totalidad de la prestación se realizará dentro de zona.

Consultados al respecto, los contadores de la DGI sólo se limitaron a repetir el concepto de necesidad y exclusividad, sin verter una opinión clara al respecto.

Consulta N° 4695 del 31 de mayo de 2007 – Servicios referidos a operaciones de tránsito internacional prestados por un despachante de aduana.

En esta instancia, cuando la DGI emitió su respuesta, lo hizo de acuerdo a la normativa vigente a ese momento, expresando que dicha actividad debe prestarse necesariamente dentro del recinto aduanero, pero no exclusivamente, ya que se

requieren trámites administrativos como ser la confección del Documento Único Aduanero (DUA) y el posterior envío a la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) para su numeración y validación, que deben realizarse fuera del mismo. Por lo tanto, no constituye exportación y está gravada por IVA.

Posteriormente, y como consecuencia de esta consulta, se incluyó en este numeral un nuevo inciso acogido por el Decreto 207/007 del 18 de junio del 2007, “Los servicios prestados por despachantes de aduana en relación a mercaderías que circulan en régimen de tránsito internacional se consideran comprendidos en este numeral.” A partir de este momento, el servicio en su totalidad pasa a constituir una exportación y por lo tanto gravado a “tasa 0”.

5.2. Numeral 11 – Artículo 34

“Los siguientes servicios prestados a personas del exterior:

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

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

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

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

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

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

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

5.2.1. Historia

Este numeral surge con el Decreto 386/000 del 28 de diciembre de 2000, que amplía la nómina de servicios comprendidos en el artículo 34 el cual se expresaba: “Artículo 1º: A efectos del Impuesto al Valor Agregado inclúyense en la nómina de exportaciones a los siguientes servicios prestados a personas del exterior:

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

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

- c) La licencia del uso de soportes lógicos por un período o a perpetuidad.
- d) La cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos.

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

En el Decreto 412/001 del 23 de octubre de 2001, se agregó el último inciso del numeral que enuncia “Asimismo, se consideran exportaciones los servicios referidos en los literales b), c) y d) del presente numeral, cuando sean prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas.” Hasta la sanción de este decreto, los servicios del literal “b” prestados a personas instaladas en zona franca estaban gravados por IVA, los servicios del literal “c” estaban exentos porque está exonerada la circulación de bienes y la prestación de servicios en zona franca, y los servicios del literal “d” tipificaban una exportación de bienes.

Posteriormente, el Decreto 780/008 dictado el 22 de diciembre de 2008 amplía el concepto de servicios de asesoramiento mencionado, agregando al literal “a”:
“Quedan comprendidos en este literal los servicios de carácter técnico, prestados en el ámbito de la gestión, administración, técnica o asesoramiento de todo tipo, y los servicios de consultoría, traducción, proyectos de ingeniería, diseño, arquitectura, asistencia técnica, capacitación y auditoría.”

5.2.2. Conceptos

5.2.2.1. Personas del Exterior

Personas del exterior son aquellas personas físicas o jurídicas que tienen su domicilio en el exterior, o sea, que tienen en el exterior su “centro vital o su centro principal de intereses”.

5.2.2.2. Servicios de Asesoramiento

El diccionario de la Real Academia Española define “asesorar” como “dar consejo o dictamen”, quedando excluidos aquellos servicios que implican la ejecución de tareas materiales, conexas o no.

Por su parte, Jonás Bergstein infiere que a los efectos del literal “a” de este numeral, la expresión “servicios de asesoramiento” debe entenderse como sinónimo o equivalente de “servicios personales”, es decir, servicios en los cuales prevalece el factor trabajo sobre el factor capital.³²

Entendemos que el concepto de asesoramiento está ligado a un concepto de trabajo intelectual y no de trabajo físico.

³² Jonás Bergstein, “La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento”, Revista Tributaria N° 164, bimestre setiembre-octubre 2001, Pág. 617 y 618, IUET.

5.2.2.3. Actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República

Esta expresión que aplica el criterio de la fuente, implica que el objeto respecto del cual se brinde el asesoramiento debe ubicarse en el exterior al ejecutarse el servicio.

5.2.2.4. Asistencia Técnica

La asistencia técnica es una forma de asesoramiento que, además de excluir la ejecución directa de la obra o tarea, tiene un contenido tecnológico, es decir, se vincula a actividades relativas a la producción de bienes o a la prestación de servicios de tipo industrial o mecánico.

5.2.2.5. Aprovechamiento exclusivo en el exterior

La determinación del lugar de aprovechamiento del beneficio debe tener en cuenta el lugar donde se verifica la mejora patrimonial del beneficiario como consecuencia de la prestación del servicio. Por lo tanto, se excluye del ámbito de la exportación de servicios a aquellos asesoramientos prestados, aún parcialmente, en el país.

5.2.2.6. Soporte lógico

Los soportes lógicos engloban además del programa de computador propiamente dicho, la descripción detallada del programa y todos los tipos de material de soporte creados para que contribuyan a la comprensión o aplicación de un programa de computador, tales como las instrucciones para el usuario.

5.2.3. Análisis de consultas y sentencias

5.2.3.1. Consultas

Estudiaremos las consultas relacionadas con el numeral 11, separándolas en dos grupos, por un lado las consultas vinculadas al literal “a” y por otro lado, las vinculadas a los restantes literales.

Comenzando por el literal “a”, las consultas N° 4606, 4702, 5238, 5401, 5498 y 5570 las definimos como “incluidas”, en tanto que la consulta N° 4735 como “no incluida”.

Consulta N° 4606 del 27 de diciembre de 2006 – Asesoramiento técnico informático vía internet, que comprende resolución de conflictos, errores o mejoras en lo que refiere a programación, reparación de daños ocasionados a soportes lógicos y redes de usuarios, mejoras efectuadas a soportes lógicos, resolución de inconveniente de funcionamiento y conexión de alarmas de hogares-centralitas de comunicaciones telefónicas.

Al momento de realizada la consulta, la Administración entendió que la actividad no constituía una exportación de servicios por no considerarse la misma como asesoramiento, ni diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos tal como lo determina el Decreto 386/00.

Entendemos que analizada la misma situación, luego de la entrada en vigencia del Decreto 780/008, la posición de la DGI debería cambiar y considerar este servicio como exportación dado que constituye una asistencia técnica.

Consulta 4702 del 29 de diciembre de 2007 – Servicios de traducción.

Nuevamente al momento de efectuada la consulta, dichos servicios no se encontraban comprendidos en ningún numeral del artículo 34, por lo que la Administración concluyó que no constituían una exportación de servicios.

Posteriormente, fue realizada la consulta N° 5220, también referente al servicio de traducción, cuando el mismo ya se encontraba incluido en la nómina por lo introducido por el Decreto 780/008.

Como todos los servicios incluidos en el numeral 11, deben cumplir con ser aprovechados exclusivamente en el exterior y en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República.

Un caso mencionado en esta consulta, que no cumple con estos requisitos, es el de traducción de copia de títulos de propiedad de un bien inmueble situado en Uruguay, propiedad de una entidad extranjera, con destino al exterior. Como dictaminó la DGI, no se refiere a bienes situados fuera de la República y por lo tanto, ese servicio estará gravado por IVA.

Consulta 5238 del 26 de enero de 2010 – Soporte administrativo y contabilidad prestados a banco del exterior.

El consultante adelanta opinión, la cual la DGI comparte, expresando que los servicios tanto administrativos como contables están comprendidos dentro del numeral 11 literal “a”, y agrega que los servicios de contabilidad también quedan comprendidos por el numeral 16, el cual enuncia “Procesamiento de datos, en tanto tales datos correspondan a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el exterior de la República, y siempre que el producto de dicho procesamiento sea aprovechado exclusivamente en dicho ámbito espacial”.

Consulta 5401 del 22 de diciembre de 2010 – Servicios prestados por sucursal de fondo de inversión del exterior.

Los servicios que la sucursal presta al fondo de inversión consisten en la toma y ejecución de decisiones de inversión del fondo, el armado de su portafolio de

inversiones y la administración del mismo en base a su experiencia. Dichos servicios se vinculan con bienes situados fuera del territorio uruguayo.

La Comisión de Consultas considera que los servicios en cuestión se encuentran comprendidos dentro de este numeral, por lo que corresponde su tratamiento respecto del IVA como exportación.

Consulta 5498 del 27 de mayo de 2011 – Servicios prestados a los armadores y operadores de buques de bandera extranjera y a entidades extranjeras que cubran diversos riesgos sobre buques de ultramar de bandera extranjera.

Los casos enumerados en la consulta que podrían verificar la figura de exportación de servicios, siempre y cuando cumplan con las condiciones necesarias antes mencionadas, son los siguientes:

- Asesoramiento respecto de normas legales y demás disposiciones vigentes en nuestro país.
- Asesoramiento a armadores extranjeros en materia de contratación de seguro de casco y máquina y seguros de responsabilidad civil, cubriendo buques extranjeros y con aseguradoras que no están domiciliadas y que operan en el país.
- Asesorar a las empresas armadoras extranjeras respecto de las indemnizaciones que las mismas deben abonar a aseguradoras de las cargas.

Por otro lado, los casos que no verifican las condiciones son:

- Asesoramiento respecto de las operativas que pueden cumplir en el Uruguay los buques extranjeros y los requisitos establecidos en nuestra legislación al respecto, ya que los servicios se vinculan a actividades desarrolladas en el país.
- Por ser servicios que no se aprovechan exclusivamente en el exterior, estarán gravados por IVA la asistencia a los armadores de buques extranjeros que arriban a los puertos uruguayos con polizones a bordo, incluyendo la repatriación de estos cuando corresponde; organizar la asistencia médica que se debe prestar a tripulantes de buques de otras banderas; organizar la repatriación de tripulantes de nacionalidad extranjera, que navegaban en buques de otras banderas; organizar la repatriación de los restos de tripulantes extranjeros fallecidos; acordar y abonar a los interesados o sus causahabientes, las indemnizaciones que se abonan a tripulantes uruguayos embarcados en buques de otras banderas que fueren víctimas, en aguas extranjeras, de accidentes de trabajo.

Consulta 5570 del 16 de marzo de 2012 – Asesoramiento a empresas del exterior en materia de selección de personal, que consiste en la selección y reclutamiento de consultores.

En esta consulta, la DGI consideró al servicio como una exportación, quedando por tanto gravado a “tasa 0”. No sucedió lo mismo en la consulta N° 4792 de enero de 2008, ya que aún no había entrado en vigencia el Decreto 780/008, por lo que la DGI tomaba un concepto estricto de asesoramiento, entendiendo que era

“dar consejo o dictamen, por extensión tomar consejo una persona de otra, o ilustrarse con su parecer”.

La consulta N° 4792 se refiere a una empresa que se encarga de la selección de personal, controlar su documentación habilitante y ofrecerlo a los armadores del extranjero.

Consulta 4735 del 3 de agosto de 2007 – Registro de marca en el país por cuenta de un no residente.

Analizaremos sólo este caso dentro de los cuatro planteados por el consultante, ya que los restantes no corresponden al tema por ser servicios prestados en el país o por ser extraterritoriales.

A opinión de la DGI, este servicio no cumple con la definición de asesoramiento sino que consiste en el cumplimiento de un mandato para realizar una gestión determinada, discrepando con el consultante, quien consideró que sí se trataba de un servicio de asesoramiento. Por lo tanto, dicha actividad no constituye una exportación de servicios y quedará alcanzada por el impuesto.

Siguiendo con el análisis del numeral 11, en cuanto a los literales “b”, “c” y “d”, las consultas que definimos como “incluidas” son las N° 4578 y 5419.

Consulta 4578 del 21 de marzo de 2006 – Enajenación en plaza, importación y exportación de programas de ordenador empaquetados, cerrados y licenciados para su uso.

La DGI ha establecido que cuando se entrega un “soporte” que contiene una copia a fin de facilitar su uso podríamos estar ante un servicio (cesión de uso), por estar incluida en el literal “d” del numeral 11 y entonces catalogarse como exportación de servicios, mientras que si se enajena definitivamente ese soporte con su contenido, estamos frente a una enajenación de un bien.

Consulta 5419 del 14 de febrero de 2011 – Producción de software exclusivamente para el exterior.

Esta empresa no deberá realizar el pago de IVA ya que el servicio que presta está incluido en la nómina del artículo 34, específicamente en el literal “b” del numeral 11, constituyendo por tanto exportación de servicios.

5.2.3.2. Sentencias

Existen tres sentencias dictadas por el TCA con relación a los servicios de asesoramiento. Las mismas tratan sobre la actividad desarrollada por un representante comercial de una empresa del exterior que exporta diversos bienes hacia Uruguay.

La DGI expresó, frente a las consultas realizadas sobre esta situación, que la actividad desarrollada no constituía una exportación de servicios por no encontrarse comprendida, a esa fecha, en ningún numeral del artículo 34. Dadas estas respuestas, los consultantes promovieron la acción de nulidad, dictando el TCA las Sentencias 533/94, 154/04 y 164/04.

En la Sentencia 533/94 el TCA desestima la demanda y por lo tanto no declara la nulidad del acto administrativo, el cual deviene válido a todos los efectos.

El TCA sostuvo en dicha sentencia que los numerales incluidos en el artículo 34 por el Poder Ejecutivo se basan en razones de interés general, por lo que no considera pertinente la inclusión de este tipo de servicios. Discrepamos en este punto, ya que las limitaciones por razones de interés general deben ser establecidas por ley según el artículo 7 de la Constitución y no mediante un decreto como sucede en este caso.

Por otro lado, entiende este tribunal que la exportación de servicios debe favorecer la mano de obra nacional y desgravar aquellos servicios que estén vinculados con la exportación de bienes. Discrepamos en esta aseveración, ya que estas condiciones no son requeridas por la ley de IVA.

Lo último a destacar es la apreciación del TCA frente al lugar de aprovechamiento de los servicios, entendiendo que el mismo se efectivizaba en Uruguay, ya que se

exportaban bienes desde el exterior hacia nuestro país. Discrepamos en este punto, considerando que el aprovechamiento se realizaba en el exterior, ya que el incremento patrimonial que derivaba del servicio prestado por el representante comercial se aprovechaba en el país del exportador.

Posteriormente, con la Sentencia 154/04 y 164/04 se da un cambio de rumbo jurisprudencial, en donde se declara la ilegalidad de los decretos reglamentarios y por tanto, la actividad del representante comercial en este caso es considerada exportación de servicios.

En la Sentencia 154/04 el TCA expresa que no existe en la ley una definición del concepto de exportación de servicios, y por tanto, se remite a la definición del Dr. José Luis Shaw, según la cual el caso en estudio queda comprendido en la misma, por tratarse de un servicio prestado en territorio nacional, contratado por una persona extranjera, y donde el aprovechamiento económico del servicio se produce en el extranjero. Esta última característica es la principal discrepancia con la Administración, ya que la DGI entendió que el aprovechamiento del servicio se daba en Uruguay, postura que se aparta de la que se obtuvo en la Sentencia 533/94.

También el TCA sostuvo la ilegalidad de los decretos reglamentarios del IVA haciendo referencia a la limitación del concepto de exportación sólo a

determinadas operaciones, dejando de lado ciertas situaciones que cumplen con la definición dada por la doctrina.

Para dictar la sentencia, el TCA tomó en consideración un decreto emitido con posterioridad al desarrollo efectivo de la actividad. El Decreto 386/000 agregó a la nómina del artículo 34 los servicios de asesoramiento prestados a personas del exterior dentro del cual queda comprendida la actividad del representante comercial.

Por las razones expuestas con anterioridad, se declara la nulidad del acto administrativo dictado por la demandada, declarando el servicio prestado como “exportación”.

La sentencia 164/04 se remite a los conceptos desarrollados en la sentencia estudiada anteriormente, y considerando que son las mismas partes las que litigan, acoge la demanda declarando nulo el acto administrativo impugnado.

Debemos mencionar, dado que en la Sentencia 154/04 el TCA declaró ilegales los decretos que reglamentan la exportación de servicios, que con la Ley de Reforma Tributaria cambió la redacción del artículo 5 del Título 10 del T.O. 96 con la intención de legalizar los decretos reglamentarios, por lo que hoy día podrían esperarse fallos distintos del TCA ante similares planteos, en función de la postura que adopten frente a este cambio, es decir, podrán entender que se “legalizó” la

postura del Poder Ejecutivo al reglamentar la exportación de servicios, o sostener que el criterio sigue siendo “ilegal”.

Este tema siguió siendo objeto de consulta a posteriori del fallo de las sentencias en distintas consultas realizadas por contribuyentes. Podemos destacar las Consultas N° 4465 y N° 4485 donde se solicita respuesta sobre una situación similar a la planteada en las sentencias, donde incluso en la segunda de ellas, el contribuyente basa su posición en la sentencia 154/04. En la respuesta a estas consultas, la Administración expresa que no tiene facultades para desconocer un decreto dictado por su jerarca aunque compartiera el criterio del consultante, por lo que mientras no esté el servicio incluido en la nómina, no será considerado exportación de servicios. Cabe aclarar que la DGI no encuentra comprendida esta actividad dentro del numeral 11 “a”, como sí lo hizo el TCA, por utilizar una definición estricta del concepto de asesoramiento.

Similar situación se da en la Consulta N° 4831 y N° 4861 donde se consulta por la actividad consistente en obtener clientes para una empresa del exterior. En la segunda de ellas, se especifica que se trata de un banco extranjero mientras que en la primera no se detalla la actividad. La respuesta dada por la DGI coincide con la emitida en las consultas anteriores.

5.3. Numeral 15 – Artículo 34

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

5.3.1. Historia

Este numeral fue incorporado a la lista taxativa del artículo 34 mediante el Decreto 167/03 del 3 de abril de 2003, considerando el Poder Ejecutivo que su inclusión favorece la competitividad de nuestras exportaciones. En su artículo 1º expresa: “A efectos del Impuesto al Valor Agregado, incluyese en la nómina de exportaciones de servicios, a los servicios de control de calidad, asesoramiento y a los derivados de la actividad de comisionistas, prestados exclusivamente a personas del exterior en relación a exportaciones de bienes y servicios realizadas desde la República a los referidos sujetos del exterior”.

Cabe destacar que los tres servicios mencionados deben ser prestados en relación a exportaciones de bienes y servicios realizados desde la República al exterior.

Otro aspecto a mencionar es que este decreto es la contracara del literal “a” del artículo 1º del Decreto 386/000, mientras que en este último se exige que el asesoramiento se vincule a bienes situados fuera de la República, en el Decreto

167/03 se exige lo contrario, o sea que el asesoramiento se vincule a bienes y servicios exportados del país al exterior.

5.3.2. Conceptos

6.3.2.1. Control de calidad

Se entiende por control de calidad aquellas “tareas de verificación o cotejo - en función de ciertos padrones o estándares que sirven de referencia - que normalmente concluyen o se traducen en la expedición de un certificado.”³³

6.3.2.2. Asesoramiento

El concepto de asesoramiento fue expuesto anteriormente al analizar el numeral 11, siendo ese caso la contracara del concepto a analizar en este punto. El asesoramiento al que se refiere el Decreto 386/000 se vincula a “bienes situados fuera de la República”, mientras que el Decreto 167/003 se vincula a bienes y servicios exportados del país al exterior.

6.3.2.3. Comisionista

La actividad de comisionista es según el Código de Comercio, la que emerge de un contrato de comisión, esto es una actuación a nombre propio pero por encargo ajeno con miras a la conclusión de ciertos negocios.

³³ Jonás Bergstein, “El nombre no hace a la cosa”, Revista Tributaria N° 176, bimestre setiembre-octubre 2003, Pág. 549, IUET.

5.3.3. Análisis de Consultas

En el análisis del numeral 15 encontramos las consultas N° 4390, 4561 y 4860, las cuales se encuentran dentro del grupo que denominamos “incluidas” y estudiaremos a continuación.

Consulta 4390 del 30 de noviembre de 2004 – Comisiones ganadas por un agente marítimo que representa a armadores (persona jurídica del exterior) en calidad de mandatario. Su principal actividad es la celebración de negocios de transporte por cuenta y orden de su mandante.

Esta actividad constituye una exportación de servicios según la DGI, por tratarse de un servicio derivado de la actividad de comisionista, cumpliendo con las características establecidas en el Decreto 167/03 de ser prestado a una persona del exterior y en relación a exportaciones de bienes realizados desde la República al exterior.

Consulta 4561 del 21 de agosto de 2007 – Representación de firmas nacionales y extranjeras para concertar negocios internacionales de exportación e importación.

Los servicios relacionados con la importación fueron tratados anteriormente junto con el análisis de las Sentencias 154/04 y 164/04.

En cuanto a los servicios relacionados a los negocios de exportación prestados a personas del exterior por concepto de comisiones, se consideran como exportación de servicios de acuerdo al Decreto 167/03.

Consulta 4860 del 18 de febrero de 2008 – Comisiones cobradas por los representantes de las empresas transportistas del exterior.

La Comisión de Consultas de la DGI entendió que en tanto la comisión esté vinculada a fletes que calificaron dentro del concepto de exportación de servicios, y siempre que el servicio se preste a personas del exterior, gozará del mismo tratamiento de una exportación de servicios.

5.4. Numeral 21 - Artículo 34

“Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales (entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario) y la licencia de uso de contenidos digitales por un período o a perpetuidad, siempre que sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior.”

5.4.1. Historia

Siguiendo el mismo tratamiento dado por la Administración hasta el momento de fomentar las exportaciones, el Decreto 81/007 del 5 de marzo de 2007, incorpora

este numeral a la lista del artículo 34 del Decreto 220/998, enunciado en su artículo 1º, a efectos de situar los servicios de diseño de contenidos digitales en condiciones de competencia internacional.

5.4.2. Conceptos

5.4.2.1. Contenidos Digitales

Un contenido digital es cualquier forma de datos o información en forma digital (audio, video, datos), es decir, lo que conocemos como un archivo electrónico (a diferencia de un archivo físico). Existen cantidad de ejemplos para determinar que estamos ante un contenido digital: bases de datos, documentos, diseños, música, video, etc.³⁴

5.4.3. Análisis de consultas

Referidas a este numeral, encontramos las consultas N° 4734, 4823 y 5319 que han quedado en el grupo “incluidas” según opinión de la DGI, en tanto que las N° 4446 y 5425 contienen una parte “incluida” y una parte que no lo está.

Consulta 4446 del 1º de junio de 2005 – Servicio de alojamiento web, espacio en disco y ancho de banda para el servidor – servidor de pagos con tarjetas de crédito internacionales – servidor de e-mail, ftp y base de datos – colocación de banners de publicidad.

³⁴ www.diariojuridico.com

La DGI, en ese momento, entendió que dichos servicios no constituían una exportación por no encontrarse incluidos en ningún numeral del artículo 34.

Con posterioridad a esta consulta, se agregó al artículo, el numeral que estamos analizando, y por tanto entendemos que hoy en día, quedaría comprendido dentro del concepto de contenido digital la colocación de banners de publicidad estando gravada a “tasa 0”.

Consulta 4734 del 17 de setiembre de 2007 – Desarrollo y administración de sitio web registrado en el exterior.

Según la DGI, el desarrollo de contenido de página web está comprendido en el concepto de desarrollo de contenidos digitales, en tanto que el acceso a la información presente en el sitio web está incluido en el concepto de licencia de uso de contenidos digitales, por lo tanto, las actividades son exportación de servicios.

Consulta 4823 del 9 de enero de 2009 – Desarrollo de sitios web dinámicos.

Considera la DGI que el desarrollo de sitios web dinámicos se encuentra incluido en el concepto de desarrollo de contenidos digitales. Por tanto, si se verifican las condiciones, en cuanto a que sean prestados a personas del exterior y

aprovechados en el exterior, tales actividades calificarán como exportación de servicios en el IVA.

Consulta 5319 del 28 de enero de 2010 – Producción de animaciones digitales.

La actividad consiste en la generación y programación de un sistema informático y en la producción de infografías y animación digital en tres dimensiones.

Entiende la DGI que, por tratarse de contenidos digitales, siempre que cumplan con ser prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior, quedarán comprendidos dentro de este numeral, y por tanto gravados a “tasa 0”.

Consulta 5425 del 22 de febrero de 2012 – Creación, diseño, producción y comercialización de productos editoriales cuyos clientes son diarios del Uruguay y de la región, que a su vez realizan la comercialización al público en forma de coleccionables que se venden junto al diario.

Analizaremos únicamente el caso de venta del material a diarios del exterior, ya que cuando la venta se realiza a diarios locales no existe exportación.

La empresa realiza la venta del material de dos formas, el contenido del material es enviado vía internet a una imprenta del exterior, quien una vez realizada la impresión, lo envía directamente al país de destino, o el contenido del material es

enviado vía internet directamente al país de destino siendo el propio diario el encargado de realizar la impresión.

En el primer caso, el servicio de impresión es realizado por una imprenta del exterior, por lo que la consultante está vendiendo un bien ya impreso a un diario del exterior, concediendo además el derecho correspondiente para que dicho bien sea comercializado. La venta del coleccionable no constituye exportación ya que su impresión se produce en el exterior, fuera del aspecto especial del hecho generador del IVA. En cuanto a la concesión de los derechos de comercialización, la misma constituye una prestación de servicios de acuerdo a la definición establecida en el literal B) del artículo 2º del Título 10 del Texto Ordenado 1996, dado que se trata de la concesión de uso de un bien inmaterial en el exterior, siendo esta prestación no alcanzada por el impuesto, por ser extraterritorial.

En el segundo caso, el material es enviado vía internet y es el mismo cliente el que lo imprime, por lo que se trata de una venta de bienes inmateriales (contenidos digitales) y por tanto, es una exportación de servicios. El numeral 21 abarca la creación del contenido digital además de la concesión de los derechos de comercialización.

CAPÍTULO 6 – ENTREVISTAS

6.1. Dr. Andrés Blanco

Abogado, Docente en la UDELAR, actual Director y ex-Vicepresidente del IUET.

Pregunta: ¿Considera eficiente la reglamentación actual del Artículo 34 del Decreto 220/98 en relación a la exportación de servicios para el país, hoy en día?

Respuesta: Parecería ser que, con la amplitud con la cual se ha manejado la figura de la exportación de servicios en el decreto reglamentario, buena parte de las críticas que se habían hecho, en su momento, a la limitación taxativa que implicaba la ley, por lo menos se han aminorado bastante, porque una cosa es criticar esa limitación cuando habían tres hipótesis previstas como a mediados de la década del 80, como ahora, 30 años después, cuando ya son un montón de numerales y hay un montón de hipótesis más. Con el paso del tiempo, he ido cambiando mi punto de vista acerca de la exportación de servicios, sigo pensando que la solución legal no está bien porque la atribución de facultades discrecionales al Poder Ejecutivo me sigue pareciendo poco recomendable.

Ahora bien, en lo que he cambiado mi punto de vista es en los efectos que tiene el IVA o la no aplicación del IVA en las operaciones internacionales. Cuando escribí los artículos sobre exportación de servicios y el libro en el cual trato el tema, estaba bastante alineado con la postura tradicional que se afilia rigurosamente al

criterio del destino, mejor dicho, que defiende rigurosamente el criterio del destino, como objetivo en un impuesto como el IVA. Hoy, no pienso de esa manera, hoy lo que pienso es que en definitiva la aplicación de un impuesto o no, a las operaciones de intercambio internacional y sobre todo a las operaciones de exportación, sea de bienes o de servicios, lo bueno o malo que resulte para la economía del país, depende básicamente de un tema de la elasticidad de la demanda, de la demanda exterior, entonces si un impuesto a un bien exportado o a un servicio exportado no afecta el volumen exportado, por ejemplo, porque es una demanda internacional bastante inelástica, creo que no hay que tenerle miedo a aplicar un impuesto a las exportaciones. Y por otro lado, no es el caso de los servicios pero sí el de ciertos bienes, por ejemplo los cereales o la carne, en que se dan procesos de alza significativa de los precios con ensanchamiento bastante rápido y bastante significativo del margen de ganancia de los productores y fundamentalmente de los empresarios, o sea de los frigoríficos, en cuyo caso podría producirse una traslación hacia atrás o una absorción por la propia empresa del impuesto, en el caso de que no haya elasticidad de precios en la demanda exterior, tampoco preocupa demasiado, puedo estar en un sector de actividad en el cual su ganancia neta se va expandiendo, digamos reducir un poco la velocidad a la cual crece la tasa de ganancia, no creo que sea algo tan dramático sino todo lo contrario.

Sí queda de los comentarios que yo hacía en aquella época y creo pertinente, que no me parece adecuado desde el punto de vista político, el otorgamiento de

facultades discrecionales al Poder Ejecutivo para resolver un punto como este, fundamentalmente por el principio de legalidad. Estamos de acuerdo que hoy por hoy, con el estado actual de la jurisprudencia uruguaya, el principio de legalidad en materia tributaria es totalmente inoperante, porque la Suprema Corte de Justicia en Uruguay no lo acepta, entonces, todo lo que ha escrito la dogmática acerca del tema no vale nada, porque uno puede escribir todo lo que quiera pero si el que tiene que resolverlo resuelve otra cosa, todo lo demás, no digo que sea en vano, pero importa poco al lado de lo que es la postura ya consolidada de la Suprema Corte. En el fondo del principio de legalidad está el parlamentarismo, o la idea de la supremacía del Parlamento o del colectivo legislativo por sobre el Poder Ejecutivo, me parece que sí es una idea compartible pero ya de corte político.

Pregunta: ¿Qué servicios considera que deberían incorporarse a la lista taxativa del Artículo 34?

Respuesta: Se podría ampliar el espectro de servicios vinculados con bienes incorporeales prestados hacia el exterior, y servicios de tipo técnico, no circunscribirlos a los servicios de asesoramiento si no ampliarlo un poco más a otro tipo de servicios en general, de tipo técnico prestados a sujetos del exterior.

Pregunta: ¿Considera que la DGI restringe demasiado los conceptos establecidos en la norma?

Respuesta: Siempre me pareció que el criterio de la necesidad que manejó la DGI es un criterio equivocado en cuanto a los servicios prestados en zona franca y en recintos aduaneros. Conceptualmente me parece que es un criterio equivocado porque eso de que sea inconcebible si no es prestado necesariamente dentro de la zona franca, me parece que no es razonable. Lo mismo con el concepto de asesoramiento, parecería que dado el texto del decreto correspondía dar un alcance más amplio que el que ha manejado la DGI en sus pronunciamientos históricamente, lo cual es un punto de vista con el que yo no concuerdo.

Pregunta: ¿Considera adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa o la cambiaría?

Respuesta: Hay un trasfondo que no se dice con toda claridad pero que siempre está presente allí, que es el gran temor de la Administración a que, a caballo de un beneficio fiscal, se cuelen situaciones que no son tales, o sea que se aproveche un beneficio fiscal, una figura beneficiosa, para que situaciones que no encajan en ninguna descripción, ni legal ni reglamentaria de lo que es una exportación de servicios, ficticiamente o a través de una maniobra se metan por ahí. Entonces, gran parte de los temores de la Administración o de las políticas restrictivas que tiene la DGI en la materia, pienso que vienen por ese lado. Dejando de lado el hecho de que no comparta la delegación de la ley en el Poder Ejecutivo, no me parece del todo mal que el Poder Ejecutivo seleccione dónde quiere focalizar el beneficio y dónde no, es decir, lo de la solución general no está mal, pero tampoco

me parece mal que ellos decidan en dónde hacerlo y en dónde no. Lo que sí me parece razonable es que si se decide, a este sector vamos a otorgarle el beneficio, bueno vamos a otorgárselo. Por ejemplo, el caso de las zonas francas, si el Poder Ejecutivo considera, cosa que yo podría llegar a compartir, de que no es necesario darle un beneficio adicional a los usuarios de zona franca, y por lo tanto no hay que darles el beneficio de que no tengan un costo de IVA, eliminen la solución reglamentaria e incluso legal, porque ahí hay una disposición en la Ley de Zona Franca que dice que los servicios dirigidos a zona franca tienen que ser tratados como exportación, y así los usuarios de zona franca pasan a asumir el costo de IVA que le facturan sus prestadores de servicios como cualquier persona y si no lo pueden deducir, se acabó, pero que se haga explícitamente y no mediante estas vueltas de si es necesario o no es necesario.

Pregunta: Comentarios generales sobre la normativa

Respuesta: La desgravación general de las exportaciones de servicios es una solución acorde con el criterio del destino en materia de imposición indirecta, criterio con el que hoy estoy bastante menos de acuerdo de lo que estaba hace 10 u 8 años atrás cuando escribí sobre el tema, y lo que sí me parece que amerita más que una revisión específica de la norma reglamentaria, es un replanteo específico de la aplicación del criterio del destino por el IVA en general. Parece un poco raro, un poco impensable, por lo menos en el futuro inmediato proponerse una reestructura general del impuesto, por ejemplo, no adoptando el criterio de destino

en materia de exportación de bienes. Creo que la discusión sobre exportación de servicios es interesante en la medida en que sea el punto de partida para una discusión global, de repente, no a corto plazo, pero sí pensando en un futuro más largo, acerca del papel de los impuestos indirectos en general en los intercambios internacionales de bienes y servicios, y me parece que ese es el punto bien interesante porque en los últimos 50 años, de la década de los 60 hasta ahora, o sea, desde que empezó esta movida en la ex comunidad europea, allá por el año 63, se dieron por buenos una cantidad de supuestos y una cantidad de concepciones que yo quiero ver hasta dónde están bien, porque los efectos económicos que han tenido no se han producido en la dirección que se esperaba, hay que dar una discusión a fondo sobre ese tema, discusión no solamente uruguaya, es una discusión teórica, global a esta altura porque el IVA es un impuesto mundial.

Pregunta: El hecho de que en la Unión Europea no se haya dado el crecimiento económico esperado como consecuencia de la aplicación del criterio del destino, ¿fue lo que lo hizo cambiar de opinión con respecto a la utilización de este criterio?

Respuesta: Y acá tampoco, en ninguna parte. El criterio de destino está basado en la suposición de que no debe haber distorsiones impositivas en los intercambios internacionales. Si uno quiere ver el origen, el origen es una prolongación de la vieja concepción de Ricardo de 1817, de la teoría de costos comparativos, si

eliminamos los costos fiscales a las operaciones de intercambio internacional, se va a producir una división internacional natural del trabajo en el cual cada uno, cada país, va a empezar a producir lo que produce a menores costos. Eso empíricamente es correcto, si uno elimina los costos fiscales a las operaciones de intercambio internacional se da esa división natural, que cada uno empiece a producir lo que hace con menores costos, lo que está demostrado que eso no trae mayor prosperidad, eso no trae mayores beneficios a la gente, al revés, cuando se desmontó todo el aparato keynesiano en la década del 30, 40, 50 y se fue a un sistema de imposición de bajos impuestos a la importación, no gravar las exportaciones, intercambio libre, criterio de destino en el IVA, ¿a qué llegamos? Si vemos los indicadores, las tasas de desempleo en el mundo, estructural, no coyuntural, que había en la década de los 40, 50 y 60, con el que había de los 90 para acá, en todos lados, la tasa de desempleo estructural está 2, 3, 4 puntos por arriba de lo que estaba en aquella época. Ricardo, en 1817, cuando planteó su teoría de costos comparativos, que es lo que empuja la OMC³⁵, OCDE³⁶, dijo: va a traer una gran desocupación y grandes masas de gente van a quedar en la pobreza, la expectativa es que esa gente o se recicle, se dedique a otras cosas o que literalmente se muera de hambre, o sea la gente va a ir muriendo, va a haber hambruna o se van a producir movimientos migratorios, pero a la larga se va acomodar. La teoría de Ricardo era bastante sombría, bastante pesimista por esto y porque además Ricardo decía: se va a dar un reacomodo mundial de la producción, pero cuando se llegue a ese nivel va a quedar todo estancado. La

³⁵ Organización Mundial de Comercio.

³⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

producción va a llegar a un punto de equilibrio, que es un punto de estancamiento el punto de equilibrio, entonces si la población sigue creciendo va a haber cada vez más gente que se muera de hambre.

La experiencia actual, la experiencia de la puesta en práctica de esas políticas fiscales, ha demostrado que no han traído más prosperidad, algunos sectores se han beneficiado notoriamente, pero no han traído menor desempleo, no han traído mayor tasa de inversión, por ejemplo. Aunque parezca mentira, la tasa de inversión en sentido estricto, inversión bruta de capital fijo, en la década del 40, 50, 60 es significativamente menor de la que se observa en la década del 80, 90 y 2000. En aquella época se invertía más en capital fijo de lo que se invierte ahora, de los 90 para acá. En los países centrales, Estados Unidos y Francia, en la gráfica la caída es grosera, y yo digo ¿para qué fue todo esto? Esa es mi reflexión.

6.2. Dr. José Carlos Bordoli

Abogado, Ex-Director General de Rentas, actual Director y ex-Presidente del IUET.

Pregunta: ¿Considera adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa o la cambiaría?

Respuesta: Yo creo que la ley original está bien, la prueba es que la cuestionaron doctrinariamente pero nadie la procesó de inconstitucional. ¿Por qué digo que está

bien? Porque en materia de servicios justamente la evolución lo demuestra, veamos todo lo del software, hardware, que en aquel momento en que salió el primitivo impuesto a las ventas y servicios en el año 67, que después se transformó en el Impuesto al Valor Agregado en el 73, esas cosas no digo que eran inimaginables pero no se manejaban. Si lo reserva a la ley va a tener que promulgar una ley, sancionar primero, promulgarla después, una norma legal con toda la pesadez que tiene para incluir determinados servicios. Por lo tanto creo que, haciendo la salvedad, que el Poder Ejecutivo arbitrariamente no puede negar la inclusión de un servicio, toda vez que se le demuestre que ese servicio realmente tiene todas las características de una exportación de servicios, si lo niega hay que ir por el camino de agotar la vía administrativa e ir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo. El tribunal ha demostrado bastante carácter para abocarse a considerar si un servicio realmente ha sido exportado y así lo ha resuelto.

Pregunta: ¿Considera que se está violando el principio de legalidad en materia tributaria?

Respuesta: Una cosa es el principio de legalidad y otra cosa es reserva de la ley, la segunda contiene al primero, pero el primero no contiene a la segunda, o sea, se cumple con el principio de legalidad en un sistema si la ley delega en el Poder Ejecutivo determinada cosa, así que insisto en que violación de legalidad no hay. Ahora lo que ocurre en nuestro sistema constitucional, es que el principio es el de

reserva de la ley, y reserva de la ley es que la ley no puede delegar, le dicen a los representantes, a los senadores y a los diputados: no pueden delegar lo que les ha sido delegado, y ahí eventualmente podría entrar en crisis la cosa. Pero como decían los romanos que había dolo bueno y dolo malo, de repente hay inconstitucionalidades buenas e inconstitucionalidades malas, y en la medida en que esto guarde la debida atención, como decía Kelsen, que la gente no proteste, no haya un pronunciamiento de la Corte, en materia de inconstitucionalidad, porque ni siquiera se lo plantea, tal vez hay que dejarla quieta, pero en estricta abstracción podría llegar a discutirse. Pero también podría decirles que en la medida en que se interprete la ley, y eso fue lo que dijimos en la época en que defendíamos al fisco, que la ley está fijando al Poder Ejecutivo, le está obligando a que toda vez que le demuestren que un servicio es exportable lo agregue, entonces ya entramos, no en el concepto de delegación, sino en el concepto de la aplicación de conceptos indeterminados, por ejemplo cuando la ley le dice al Poder Ejecutivo que ajuste el mínimo no imponible del Impuesto al Patrimonio de acuerdo con el IPC³⁷, ahí no hay delegación, ahí le está diciendo que todos los años en función de una cuestión objetiva, de un parámetro objetivo como es el IPC, aumente o disminuya, pero generalmente es aumento, porque el IPC aumenta, es aumento del mínimo no imponible. Creo que esto puede resistir el test de no ser una delegación propiamente dicha, sino que puede ser una comisión que se le hace al Poder Ejecutivo, y así lo sostuvimos, pero les reconozco que es un aspecto que puede ser discutible. El Poder Ejecutivo, según mi criterio, está

³⁷ Índice de Precios al Consumo.

obligado por mandato legal, la ley le dijo: toda vez que a vos te comprueben que hay un servicio que es exportable, lo tenés que poner ahí, con las características y las condiciones que sean necesarias, pero no puede negarse.

Pregunta: ¿Considera eficiente la reglamentación actual del Artículo 34 del Decreto 220/98 en relación a la exportación de servicios?

Respuesta: Yo creo que sí, porque le han ido agregando numerales, creo que es dinámica por lo menos, no sé si es eficiente totalmente, pero a veces la culpa la tiene la gente que no promueve esas peticiones que deben promover porque tienen miedo que los inspeccionen.

Pregunta: ¿Qué servicios considera que deberían incorporarse a la lista taxativa del Artículo 34?

Respuesta: Los que aspiren a ser incorporar un numeral, que así lo digan.

Pregunta: ¿Considera que la DGI restringe demasiado los conceptos establecidos en la norma? Por ejemplo el caso de los conceptos de necesidad y exclusividad del numeral 7.

Repuesta: No es la DGI, el que lo restringe es el reglamento, y me parece razonable porque para que un servicio esté comprendido en dicho numeral tiene

que ser un servicio inherente, que no se puede concebir su prestación afuera de la zona franca.

Pregunta: Comentarios generales sobre la reglamentación.

Respuesta: Creo que está bien así, con las precisiones que les comenté. En materia de imposición al consumo es justamente donde hay más armonización espontánea por el mecanismo de gravar en destino y no en origen, y ahí creo que con una disposición de esa naturaleza se logra que determinados servicios que van a ser utilizados o consumidos en el exterior salgan sin el Impuesto al Valor Agregado, no sólo por no estar gravados sino además por tener la devolución de todo el impuesto incluido en sus costos, esa es la manera de no pecar ni por exceso ni por defecto. A medida que se vayan demostrando que hay servicios que tienen los requisitos para ser incluidos en el concepto de exportación, que los vayan incluyendo. Cada vez soy más partidario de la armonización espontánea o por competencia, porque los tratados siempre ofrecen flancos para la interpretación. Los Estados ajustan su tributación por la vía justamente del análisis de la competitividad, pienso que deben reducir la burocracia y demás. Por ejemplo con los impuestos directos, incluso hay países desarrollados, como Estados Unidos, que no son muy proclives a firmar tratados o firman tratados con unas cláusulas totalmente fuera de lo que aconseja la OCDE³⁸, porque la vía de evitar la doble imposición también viene eventualmente por la renuncia a imponer, por la

³⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

vía del *tax credit*, etc. Pero en los impuestos al consumo, eso es materia del país exportador, para el país que es exportador y está gravando en origen, es un problema del exportador de ese país que logre que no lo graven más, pero en destino hay que gravarlo, porque si no fomenta evasión, y además porque si nosotros seguimos un criterio de que los servicios que se prestan desde el Uruguay pero son consumidos en el exterior sean considerados exportación, tenemos que aplicar el espejo, los que se prestan en el exterior y sean consumidos en el Uruguay tienen que configurar el hecho generador del impuesto.

6.3. Dr. José Gómez Leiza

Abogado, Asistente Técnico Abogado del TCA, Docente en UDELAR.

Pregunta: ¿Qué opina acerca del Artículo 34 del Decreto 220/998?

Respuesta: La ley le delega al Poder Ejecutivo la facultad de listar el elenco de servicios exportables (los numerales del artículo 34 del Decreto). Se trata de una delegación inconstitucional, groseramente inconstitucional. Parecería que desde el punto de vista de la solidez del Estado de Derecho no es la mejor, las disposiciones concernientes al hecho generador deben estar consagradas en una disposición legal, esto es, tenemos una visión de respeto al principio de legalidad, de respeto en su formulación tradicional del principio de legalidad. Todos los elementos de la obligación tributaria tienen que estar definidos en la ley y este tipo de soluciones en manos del Poder Ejecutivo no parecen ser la mejor, al

menos desde mi punto de vista. También uno entiende que en estas cosas tiene que haber cierta flexibilidad por razones de interés económico, y que los tiempos del Parlamento, algunas veces no se compadecen con ciertas urgencias, pero hay cuestiones que tienen que pasar por el Parlamento. En mi opinión el argumento de la flexibilidad pesa menos que el argumento del respeto al principio de legalidad, que existe para asegurar ciertos contralores. Reitero, hay en la ley una delegación inconstitucional de competencias del Parlamento en el Poder Ejecutivo. La Constitución permite delegar algunas atribuciones a ciertos órganos, por ejemplo al Poder Ejecutivo se le permite delegar atribuciones a los Ministros, a los Intendentes se les permite delegar atribuciones que le son propias en sus Directores, pero en el caso del Poder Legislativo, no se prevé que pueda delegar competencias y nada menos que en materia de tributos, entonces aquí se está delegando competencia en el Poder Ejecutivo. No es nuevo esto, hace mucho tiempo que estamos acostumbrados a ese tipos de cosas. No es algo que rebele a la gente, a la prueba está que constantemente se hacen delegaciones que parecen inconstitucionales, la Corte no las ha declarado inconstitucionales, y es más, la propia gente afectada a este tipo de situaciones no las ha llevado a la Corte, no ha planteado ante la Corte acciones. Uno tiende a pensar que hay una suerte de consenso de no hacer olas sobre este tema, pero ello no quiere decir que se ciña a lo que se dice en la Constitución y a lo que se ha entendido tradicionalmente, como se ha interpretado tradicionalmente la Constitución por las opiniones más actualizadas. Aún cuando definir el elenco de los servicios beneficiados por el régimen de exportación de servicios sea una facultad reglada y no tan

discrecional, al final del día, la última palabra la tiene el Poder Ejecutivo. Esa no es una buena solución desde el mi punto de vista en un Estado de Derecho.

Pregunta: ¿Cual sería una posible solución frente a esta situación?

Respuesta: A mi juicio, una ley bien redactada. En materia tributaria constantemente nos hemos habituado a aplicar disposiciones infravalentes a la ley, y aún con soluciones donde la ley suministra todas las posibilidades, a aguardar la reglamentación para poder aplicar la ley. Parecería que la ley siempre es hiposuficiente, y en realidad parecería que no es así, no siempre se requiere reglamentación, el problema es que los operadores tributarios, en general, están habituados a disposiciones que prevén el hecho generador del tributo, entonces sí, a veces sorprende este tipo de leyes. La reglamentación es necesaria para poder cuantificar la obligación, sin reglamentación es imposible y a veces ni siquiera con la reglamentación del decreto, sino con la reglamentación infravalente, reglamentación interna de DGI o la reglamentación de BPS³⁹. Pero muchas veces, hay leyes que bien redactadas podrían hacer innecesaria la reglamentación, con buena técnica legislativa, esa inflación normativa sería innecesaria, basta con una buena ley.

Pregunta: ¿Considera adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa o la cambiaría?

³⁹ Banco de Previsión Social.

Respuesta: Es la técnica que se emplea en materia tributaria en cantidad de cosas, por ejemplo, en materia de excepciones a la regla cuando también se emplea la misma técnica normativa, se agregan literales, se agregan excepciones. No es que lo vea bien o mal, parece que es la solución que se ha encontrado.

Pregunta: ¿Considera viable eliminar la lista taxativa y hacerlo en forma general?

Respuesta: Terminaríamos en una andanada de consultas de casos o en una discrecionalidad tremenda, primero al Fisco y después a la jurisprudencia, para resolver las controversias, ya hay ejemplos de dar este margen de libertad y de discrecionalidad. Todas las normas dejan algún grado de discrecionalidad, una norma que deja un ancho grado de discrecionalidad puede generar más conflictos, capaz que la manera de listar no sea tan mala en la medida en que resuelve algunos temas, se achica el campo de eventuales problemas. Como técnica parece no ser mala, ahora el problema más grave, en el fondo, siempre es el mismo, en la técnica normativa. Un ejemplo de buena técnica normativa es el Código Tributario que ha regido por treinta años, casi sin modificaciones.

Pregunta: ¿Considera que la DGI restringe demasiado los conceptos establecidos en la norma?

Respuesta: Parecería que no es algo nuevo, el Derecho tiene conceptos de los que los Teóricos del Derecho denominan de textura abierta, hay un centro o núcleo de

certeza de todas las disposiciones normativas que están muy claras, por ejemplo el caso de un arquitecto que tiene que hacer la obra dentro de zona franca, está claro que el servicio que presta ahí claramente constituye exportación de servicios, está dentro del núcleo de certeza porque, como dice la disposición del decreto, necesariamente debe prestarse en zona. Pero después hay una suerte de zona de penumbra, en las disposiciones, zonas grises, que no están tan claras, la contadora, en el mismo ejemplo de exportación de servicios personales, por ejemplo puede ser o puede no ser, depende de la tarea que desempeñe (en los casos que dieron lugar a las sentencias últimas del TCA se entendió que no eran). Es un problema interpretativo que no es distinto de los que se presentan en otros campos del Derecho.

Me interesa resaltar que cuando se habla de las Consultas de los organismos recaudadores, no hay que perder de vista que son la opinión de una de las partes, que es el acreedor, no son la verdad revelada ni tampoco son normas generales y abstractas. No son disposiciones normativas con fuerza de ley ni con fuerza de decreto, son actos administrativos, son la opinión de una de las partes interesadas. Es algo evidente que el acreedor va a tender a tutelar su crédito e interpretar las disposiciones en el sentido más favorable de sus intereses. A fin de cuentas lo que hay en juego es un tema de defensa de intereses sociales. El Derecho es en definitiva, muchas veces, la arena donde se dilucidan intereses sociales en conflicto por medios, en principio, no violentos.

6.4. Dr. César Pérez Novaro

Abogado, Docente en UDELAR, UDE, y CLAEH.

Pregunta: ¿Qué opina acerca del Artículo 34 del Decreto 220/998?

Respuesta: El enfoque que puedo hacer desde el punto de vista jurídico es que el régimen es ilegal e inconveniente, mirado no desde el punto de vista jurídico, sino desde el punto de vista económico. Digo que es ilegal, más, diría es inconstitucional, ¿por qué? Porque el artículo 5 de la ley del Texto Ordenado establece una delegación a la reglamentación, esa delegación carece de justificación porque en última instancia la exportación de servicios, es un límite del IVA y además eso requiere imprescindiblemente su disposición en la ley. También carece, en absoluto, de justificación que la ley no pueda establecer o definir lo que es la exportación de servicios en una forma genérica, la doctrina lo ha hecho, José Luis Shaw, Andrés Blanco, establecen claramente cuál es el concepto doctrinario de exportación de servicios, alcanza con definirla en ley y luego todo aquello, no tiene que estar esperando que el reglamentador se acuerde de ponerlo, ¿por qué digo que además de inconstitucional es inconveniente? Porque la experiencia demuestra que el Decreto 220/98, incluso los anteriores, no se acompañaron a la evolución de la producción; por ejemplo, los servicios de consultoría creo que recién fueron agregados en el año 2000, asesoramiento por ejemplo, ¿cuánto paso desde que fue aprobada la disposición legal en los años 80?

Estamos hablando de la Ley 15.809 de 1986 en donde naturalmente, esta situación revela que lo único que realiza esta demora, es obstaculizar el régimen y es muy importante el tema de la exportación de servicios porque como ustedes saben, el país estuvo organizado como un gran exportador de servicios, y se ha manejado en forma permanente eso, entonces tener un obstáculo a la exportación de servicios como para tenerlo controlado, y además sin definirlo, lo único que hace es entorpecer el desarrollo de las actividades productivas, cosa que viola un principio que es la indiferencia fiscal, y esto es un concepto económico y no jurídico, que toda norma tributaria tiene que ser indiferente, o sea, no tiene que estar obstaculizando el funcionamiento productivo, más aún cuando esto llevó a que en materia de desarrollo de software, llevó a que muchas empresas de software que no podían bajar los costos de los servicios, se fueran a zona franca. ¿Cuánta plata se perdió el Estado con eso? Porque obviamente había empresas de software que podrían haber no solo exportado, sino hecho el servicio aquí y no en zona franca. Se fueron a zona franca, capaz que no fue la única razón porque probablemente en materia de comunicaciones la velocidad que tiene Antel es mucho menor a la velocidad que hay en la Zona Franca de Montevideo, etc., ahí tenemos otra explicación. Pero hay otra clase importantísima de servicios que están en la búsqueda de nuevos regímenes de competitividad, que se beneficiarían enormemente, como la profesión de ustedes, por ejemplo, la prestación de servicios contables desde el Uruguay, lo cual haría que la gente se quedara en el Uruguay, que ganara afuera y gastara acá, lo cual sería la panacea.

Pero lamentablemente siempre tenemos esa tranca, y la última reforma con la Ley 18.083 estableció una nueva vuelta de tuerca, que sólo tiene su explicación en el famoso caso FOCOEX^{40 41}. Es un mamarracho que por una sentencia, la 154/04 se modifique una ley y nada menos que con la Ley de Reforma Tributaria, la más importante reforma tributaria que hubo en nuestro país por lo menos desde 1974, cuando se eliminaron 90 impuestos. En la ley anterior, se le encomendaba al Poder Ejecutivo la determinación del concepto de exportación de servicios, ¿qué es eso?, lo que se le había encomendado, delegado, era definir el concepto de exportación de servicios, no establecer qué es exportación de servicios diciendo lo que está y lo que no está, o haciendo un listado. La función de la ley no es servir de apoyo a los argumentos que ya tiene la administración. Con la ley, en lugar de modificar el aspecto espacial del hecho generador establecido en el artículo 5, lo único que hicieron fue modificar lo que Sainz de Bujanda, que es un tributarista español, sostiene que a veces por razones de influencia, el legislador establece lo que él llama cláusulas didácticas, quiere decir que muchas veces indican hipótesis de no gravabilidad, en este caso dice: “Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios (...)”, aquí la ley no está definiendo las exportaciones de servicios, entonces esta viene a ser una cláusula didáctica, y el propio Sainz de Bujanda dice que esas cláusulas didácticas no integran el hecho generador, son meros instrumentos de aclaración, de certeza, quiere decir que lo que modificaron para mí, estaría dentro de esa cláusula didáctica.

⁴⁰ Fomento de Comercio Exterior.

⁴¹ Caso de la Sentencia 154/04.

Todo aquello que implique un aspecto esencial, y nada menos que aquello vinculado con el aspecto espacial y con el régimen de los exportadores, es materia de ley y debería ser establecido por la ley. Cuando eso se le compete a la Administración, lo único que hace el legislador es decir, esto yo lo delego porque así me saco el problema de encima de tener que definirlo. Como muchas veces ese proyecto tributario nació en el Poder Ejecutivo, carece de sentido porque si lo va a hacer, pues póngalo en la ley. Las delegaciones no sirven, no solo porque violan la Constitución sino porque agreden la seguridad jurídica, la seguridad jurídica la da la ley no la reglamentación, porque es muy sencillo, ¿cuántas personas se necesitan para cambiar una reglamentación?, se necesitan 2, el Presidente y el Ministro, ¿cuántas personas se necesitan para cambiar una ley?, muchas más. Entonces, las disposiciones legales son mucho más estables en materia tributaria, la estabilidad es esencial. Además, le pueden calcular cuánto se va a ganar pero no le pueden calcular cuánto se perdió, eso es imposible, no hay encuesta, no hay estudio, no hay nada que diga cuánto perdió el país por mantener este régimen durante tantos años. Es muy fácil decir se exportó tanto, lo difícil es saber cuánto perdimos, cuántas inversiones podían haber venido, cuánto trabajo, cuánto impuesto, en fin, perdimos, ¿por qué?, porque muchas veces esa gente viene a determinados estudios que son estudios corporativos y piden seguridad, pero seguridad no van a tener, porque me cambian el decreto, me cambian otra cosa.

Es un tema jurídico, es un tema de inconstitucionalidad, pero también es un tema de estabilidad, de seguridad jurídica que en la economía es muy importante, sobre todo en los países como el nuestro, en donde no tenemos un mercado muy grande,

o sea ¿cuánto trabajo uruguayo se perdió en esto? No lo sé, pero se debe haber perdido y no sabemos cuánto, entonces ese es otro elemento que encontramos.

Pregunta: ¿Considera adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa o la cambiaría?

Respuesta: La lista taxativa siempre va a quedar desactualizada, porque no es un procedimiento adecuado para poner un límite, porque si no lo estamos dando en cuotas. Partimos del concepto de que la exportación de servicios es una exoneración, primer concepto equivocado, porque no es una exoneración, es una no inclusión. Segundo, partimos del concepto equivocado de pensar que la exoneración es de interpretación estricta, no, se interpreta de la misma forma que se interpretan todas las normas tributarias, con las mismas posibilidades que tiene cualquier otra norma tributaria. Y tercero, partimos de la base de que esa es una pérdida para el Estado, y no es ninguna pérdida para el Estado, en realidad lo que importa es fomentar la exportación, ¿y cómo se fomenta la exportación? Se fomenta con el IVA, la razón de ser del IVA fue precisamente fomentar la exportación, porque los compradores de bienes no tienen ningún interés en pagar impuestos uruguayos, ellos quieren bienes o servicios. La virtud del IVA es que automáticamente le permite cuando el bien llega a la frontera, pedir el régimen de los exportadores que está en el Texto Ordenado. Ahora ¿qué diferencia hay entre el IVA a los servicios y el IVA a los bienes?, los bienes tienen que pasar por una frontera, los servicios no, pero está bien eso, de todas formas como verán, nada

impide que en los bienes también haya defraudación. Un colega de ustedes exportó a Colombia a una empresa que tenía, latas de pintura con agua adentro, eso se descubrió, ¿qué es lo que estaba buscando?, estaba buscando la devolución de impuestos obviamente, y las latas en Colombia las tirarían, o sea, posibilidades siempre hay de evadir y de que la Administración se entere y lo explicita. Otro exportó cueros podridos en un container y cuando llegó al puerto de Valencia lo dejaron ahí y nadie lo fue a retirar. Pasaron unos meses y los cueros que estaban en mal estado, empezaron a despedir olor, abrieron y vieron que eran cueros podridos. Obviamente nadie fue a retirarlos, capaz que era una empresa inexistente, es un “asado bajo el agua”, evidentemente. Ahora, “asados bajo el agua” pueden haber muchos, tanto sea en servicios como en bienes, y si no lo pueden controlar, ¿por qué no controlaron las latas de pintura o tantas otras que debe haber?

Estaría de acuerdo en no enumerar los servicios y establecer un concepto general que coincida con el concepto de exportación de servicios, que sería la forma adecuada de que la propia norma pueda tener una de las características que la doctrina requiere, por ejemplo, Cosciani dice que tenga la adaptabilidad, construir la adaptabilidad, construir la flexibilidad para que se adapte a los cambios que hay permanentemente, cambios tecnológicos, cambios de producción. Si la norma tiene la suficiente precisión para decir efectivamente qué es exportación de servicios, primero cumplimos con la Constitución, segundo le damos estabilidad, o sea si hoy quiero exportar un servicio pero que no está incluido en esa lista,

marché, no lo voy a hacer, porque no me sirve exportar con el IVA incluido, salvo que no tenga IVA incluido. Por eso, muchas veces, se pierden oportunidades, el país pierde oportunidades. Fíjense ¿qué puede hacer la persona?, presentar un derecho de petición, una consulta, entonces le demoran en responder, después le dicen que no, que no está en el decreto, le van a decir que se rigen por el decreto, entonces vamos al TCA y pasan 3 años discutiendo, hasta que el Tribunal anula la respuesta de DGI que ya lleva casi 4 años. Entonces, a los 4 años, ¿quién va a aguantar el capital que pueda ser utilizado esperando que todo esto se dilucide?

Pregunta: ¿Qué servicios considera que deberían incorporarse a la lista taxativa del Artículo 34?

Repuesta: No les podría decir si hay servicios que deberían incluirse, lo único que puedo hacer es mirar para atrás y decir bueno, cuando se incluyeron algunos servicios siempre fue tarde, ¿cuán tarde? Bueno, no lo sé, habría que estar muy empapado en la realidad. Por ejemplo, les puedo decir que hice una consulta de un servicio de traductorado y después que ya estábamos en el TCA, fue incluido en el decreto.

6.5. Dr. Jonás Bergstein

Abogado, Estudio Bergstein, Departamento Tributario.

Pregunta: ¿Considera eficiente la reglamentación actual del Artículo 34 del Decreto 220/98 en relación a la exportación de servicios?

Respuesta: El concepto de reglamentación eficiente o ineficiente no sé si es una terminología jurídica que es el encare que nosotros hacemos de los temas, la reglamentación lo que tiene que hacer es cumplir con la ley, entonces la pregunta es si la reglamentación, 1) es necesaria, si es necesario reglamentar el texto legal, y 2) es ajustada a derecho. En cuanto a si es eficiente o ineficiente es un concepto más bien práctico que técnicamente jurídico. Es una norma que al día de hoy ya lleva unas décadas de sedimentación reglamentaria, ¿cómo se va articulando el artículo 34?, es el resultado de distintos decretos que por aluvión se fueron sedimentando a través de más o menos 20 años, porque consideren que el Decreto 220/998 ya es un decreto reglamentario que articuló y le dio una nueva disposición orgánica al decreto anterior en materia de IVA, entonces cuando tenemos un decreto que ya de por si tiene 28 numerales, la cuestión de fondo es ver si hacemos bien en reglamentar caso a caso o si más bien no deberíamos establecer criterios, una pauta general. Obviamente, como personas dedicadas al derecho tributario, siempre apuntamos a reglas generales, básicas y simples, con todo respeto, no sé si el artículo 34 del Decreto 220/998 a esta altura lo cumple, cuando tenemos que hacer una consulta y revisar los más de 20 numerales para saber si estamos encartados o no en alguno de ellos, quizás ahí hay algo que puede ser mejorado. Pienso que hay algo positivo y algo negativo, lo positivo es que mal o bien, la lista se ha ido ampliando, y lo negativo es que se está reglamentando de

alguna forma en base a casos concretos, entonces podemos cuestionarnos ¿por qué un caso sí y otro no?, entonces corremos el riesgo de incurrir en violaciones al principio de igualdad, por eso, el reglamentador, lo que debe hacer es ceñirse a la norma legal que esa es su misión.

Pregunta: ¿Considera que no es adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa? ¿Piensa que es mejor hacerlo en forma general?

Respuesta: Y sí, pero hay que reconocer que de alguna forma, pensando en hacer el sistema tributario más copado de incentivos sobre todo para la inversión, se ha avanzado mucho, ya que la lista que tenemos hoy al debe es mucho más basta que la que tenía cuando fue sancionado el Decreto 220/998, es muchísimo más basta, estábamos hablando entonces de 8 o 9 numerales y hoy tenemos casi 30, se han ampliado. La técnica, creemos, que no es la indicada, es mejor reglamentar en base a criterios generales y no como la vigente, caso a caso. Uno siempre aspira a mejorar el sistema.

Pregunta: ¿Qué servicios considera que deberían incorporarse a la lista taxativa del Artículo 34?

Respuesta: El criterio debería ser que todo lo que es doctrinariamente exportación de servicios, o sea, servicios prestados en el país para personas del exterior, ahí le pondría punto a la reglamentación, eso debería ser exportación de

servicios, porque de alguna manera los países competimos por atraer inversiones, entonces, si nosotros no ofrecemos esos servicios, los van a ofrecer otros en esas condiciones, porque en otros países, por ejemplo Argentina tiene el concepto instaurado de exportación de servicios, incluso en algunos casos con más amplitud que nosotros, entonces nosotros, que somos un país chico, este tipo de rendijas tenemos que explotarlas, esa es la visión nuestra. Hay toda una discusión de si un país chico tiene que hacer incentivos tributarios o no hacerlos. Hay quienes dicen que la inversión no viene por los incentivos tributarios, viene porque hay un clima de negocios, un mercado que al hombre de negocios le resulta atractivo, entonces ¿a título de qué el Estado va a sacrificar recaudación?; otros entendemos que todo lo que podamos hacer, tenemos que hacerlo para cumplir nuestro deber y aún así nunca podemos estar completamente tranquilos de que hemos hecho todo lo que estaba a nuestro alcance en aras de dar al mismo tiempo un clima de fomento de inversión y de seguridad jurídica.

Pregunta: ¿Considera que la DGI restringe demasiado los conceptos establecidos en la norma? Por ejemplo en los numerales 7 y 11.

Respuesta: La primera pregunta es si ese acotamiento, de lo que tiene que ver con la disposición que se hizo de zona franca, aquello que reviste la nota de necesidad, es acorde a la ley o no. La Ley 15.921 prevé que todo tipo de bienes y servicios prestados desde territorio no franco a zona franca reciben el tratamiento propio de las exportaciones. Según el artículo 21 de la Ley de Zona

Franca, inciso segundo: “Los bienes, servicios, mercancías y materias primas que procedan de territorio nacional no franco y sean introducidos a las zonas francas, lo serán de acuerdo a todas las normas vigentes para la exportación en ese momento”, entonces ¿cuáles son las normas vigentes para exportación en ese momento? Se refiere a las normas legales de exportación de servicios.

Entonces, como solución de principio, los bienes y servicios que van desde territorio no franco a zona franca deben ser exportación de servicios, desde ese punto de vista, me parece que la reglamentación es ilegal, de hecho se entendió en la primera versión del Decreto 454/88, que es el decreto reglamentario de la Ley de Zona Franca, que todo tipo de servicios prestados desde territorio aduanero no franco a zona franca se trataban como exportación de servicios, fue recién el Decreto 733/91 que derogó esto, y si por ejemplo, nosotros, que somos abogados y contadores, prestamos servicios desde territorio no franco a zona franca, tenemos que facturar IVA y eso parece un costo, es algo que podría cuestionarse, la simetría de esa solución, buscar que las soluciones sean simétricas, guiadas por una suerte de igualdad de tratamiento en situaciones similares. Por eso, me parece que en lo que tiene que ver con zona franca, la solución es perfectible.

En cuanto a los servicios de asesoramiento es un poco confusa la redacción. “Los servicios de asesoramiento prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República.

Quedan comprendidos en este literal los servicios de carácter técnico, prestados en el ámbito de la gestión, administración, técnica o asesoramiento de todo tipo (...)"

¿Por qué dice asesoramiento de todo tipo si había dicho más arriba asesoramiento? Me parece que esta, como solución, fue una conquista, cuando salió esta norma en el año 2000, en su primera redacción, yo aplaudía, pero con esos aluviones que ha sufrido, incluso después hasta se amplió, al día de hoy, no sé si esté completamente claro. En el segundo inciso se quiso ampliar el concepto de asesoramiento, agregar algunos que no sean estrictamente asesoramiento, desde ese punto de vista uno no tiene ningún reparo. Quizás la redacción pudo no haber sido todo lo feliz que uno quisiera, el sistema es perfectible pero se ha avanzado mucho. Ha mejorado pero tiene todavía algunas cuestiones que podrían mejorar, se discute el caso de los comisionistas por ejemplo, ¿está encartado en algunos de estos conceptos?, ¿ingresa dentro de lo que es asesoramiento?, ¿ingresa dentro de lo que es la gestión?, ¿dónde ingresa? No sé, pero creo que se ha avanzado bastante.

Hace poco, me tocó ver la consulta 4861⁴² de una representación bancaria, ¿por qué eso no ingresa en la opinión de la DGI en el concepto de exportación de servicios?, no sé, nosotros tratamos de promover la plaza de Uruguay como una plataforma para prestar servicios, creo que eso es la raíz que está detrás de todo esto. Más allá de la solución concreta del artículo 34, vayamos a cuál es el fundamento de la norma, que es generar condiciones para que al menos no

⁴² Trata de un representante comercial que obtiene clientes para un banco del exterior.

disuadan al país como plataforma para realizar negocios y realizar inversiones, ¿cómo?, procurando que no se exporten impuestos. Si es así ¿por qué en la consulta se está diciendo que lo que hace una representación bancaria no es una exportación de servicios? No entiendo por qué eso no califica como exportación de servicios.

La función de la DGI es recaudar y eso tenemos que entenderlo, por eso cuando legislamos por la vía del caso concreto perdemos de vista los principios y los fundamentos para centrarnos en soluciones concretas, entonces, cuando nos centramos en soluciones concretas, ahí todo pasa a ser opinable y discutible. Si nos quedamos sólo con la solución general, creo que habría situaciones menos discutibles de lo que son hoy.

6.6. Cr. Raúl D'Alessandro

Pregunta: Opinión sobre el artículo 34 del Decreto 220/98.

Respuesta: Debe distinguirse entre bienes materiales y servicios. Los bienes materiales son físicamente transportables y como tal, traspasan fronteras. Tienen un control físico de Aduanas. Los servicios, en cambio, no son susceptibles de ser físicamente transportables y por lo tanto, su análisis debe hacerse en base a su resultado.

El servicio es una prestación que brinda a quien lo recibe un beneficio de uso que le permite utilizar y aprovechar el resultado de la prestación. Tiene como contrapartida una retribución traducible en dinero.

El común denominador de una exportación es, en su sentido económico, una transferencia de un producto desde una jurisdicción tributaria a otra. Desde un territorio aduanero a otro. El principio tributario general en esa materia es que, cada jurisdicción, tiene potestad de gravar de acuerdo con su ordenamiento tributario y normalmente debe obviarse cualquier “importación de impuestos”. Es por eso que las exportaciones tienen un tratamiento favorable buscando que el producto salga de la jurisdicción nacional con impuesto incluido “0”. (Principio de imposición en el país de destino). En el IVA esa situación se logra aplicando la técnica de tasa “0”. Esta técnica es relativamente fácil de aplicar en el caso de bienes y es más compleja en el caso de servicios.

No existe en nuestra legislación una definición de “exportación de servicios”. Se ha adoptado la técnica de incluir por agregación según vayan surgiendo nuevos tipos de servicios y la actividad privada ejerza una presión más o menos convincente.

En efecto, la ley establece que será el Poder Ejecutivo quien por decreto enumere taxativamente cuáles son, desde el punto de vista tributario, los servicios considerados exportación.

A pesar de no existir una definición legal, igualmente la doctrina nacional e internacional ha investigado mucho en ese punto. Se pueden abstraer algunos puntos que deben entenderse como condiciones necesarias para que pueda sostenerse razonablemente que nos encontramos ante una exportación de servicios:

- a) Que el servicio sea concebido e iniciado en el territorio nacional.
- b) Que sea aprovechado, por quien lo encargó, exclusivamente en el exterior.

A mi juicio, estos son los elementos que necesariamente debe cumplir un servicio para que pueda ser considerado como una exportación, en sentido estricto.

Sin embargo, nuestra legislación ha entendido, en varios casos, que también es condición necesaria que el contratante sea una persona del exterior.

Como consecuencia de esa “agregación” paulatina que viene siendo práctica en el Uruguay, las expresiones que contienen los numerales agregados al artículo 34 no siempre conservan la misma redacción.

También se puede aceptar que, aún apartándose de los principios básicos, sean igualmente considerados exportaciones de servicios aquéllos que se prestan a las personas que ingresan como turistas.

Cabe acotar sin embargo, que de la revisión y análisis de esos numerales, se puede observar que hay “excepciones” a los principios básicos. En efecto, hay servicios categorizados como exportaciones que son realizados en territorio nacional, para lo cual debe introducirse el análisis de los exclaves, para lograr comprender la lógica del procedimiento. Básicamente, un exclave es una porción del territorio nacional que goza de un estatuto jurídico legal que lo transforma en una parte territorial fuera del territorio uruguayo.

El artículo 34 del Decreto 220/998 es el que recoge las actividades decretadas por el Poder Ejecutivo como exportaciones de servicios, y dada la delegación que, sobre este tema realizó el legislador a favor del Poder Ejecutivo, cabe concluir:

- a) La definición de exportación de servicios resulta técnicamente compleja.
- b) La incorporación de exportación de servicios por decreto implica, necesariamente, un alto grado de discrecionalidad y como tal puede ser compatible o no técnicamente. Pero ciertamente, en general, resulta ser razonablemente justa.
- c) Es una técnica flexible, con base legal, y permite adaptarse rápidamente a los avances en materia de prestaciones de servicios internacionalizados.

6.7. Cr. David Eibe

Contador, Ex Director de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas.

Pregunta: ¿Considera eficiente la reglamentación actual del Artículo 34 del Decreto 220/98 en relación a la exportación de servicios?

Respuesta: La reglamentación del régimen de exportación de servicios a los efectos del IVA, que establece una lista taxativa de prestaciones que pueden ser consideradas como tales, equilibra el objetivo de no exportar impuestos con el debido control por parte del Poder Ejecutivo a efectos de evitar eventuales abusos. En tal sentido, el régimen de inclusión reglado y discrecional a nivel administrativo ha constituido un sistema eficiente, en tanto ha cumplido razonablemente con ambos objetivos.

Pregunta: ¿Qué servicios considera que deberían incorporarse a la lista taxativa del Artículo 34?

Respuesta: En principio, deberían incorporarse todos aquellos servicios prestados localmente y aprovechados económicamente en el exterior, en tanto puedan establecerse en forma clara y fehaciente dichas condiciones.

Pregunta: ¿Cuáles serían sus fundamentos para agregar esos numerales?

Respuesta: El fundamento esencial es que tales servicios son objeto de competencia internacional, y la desgravación del IVA en tales operaciones y la

devolución del impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a integrar su costo, favorecen la competitividad del país.

Pregunta: ¿Considera que la DGI restringe demasiado los conceptos establecidos en la norma?

Respuesta: La Dirección General Impositiva actúa en el ámbito de su competencia. Cualquier desvío sobre la interpretación de normas de mayor rango puede ser impugnado mediante la interposición del correspondiente recurso.

Pregunta: ¿Considera adecuada la forma de reglamentar en una lista taxativa o la cambiaría?

Respuesta: Por los motivos expuestos en la pregunta no. 1 entiendo que es adecuada.

Pregunta: ¿Qué concluye respecto del artículo 34 del Decreto 220/98?

Respuesta: Desde su formulación original, en los decretos reglamentarios del IVA desde su origen, la nómina de operaciones comprendidas en el concepto de exportación de servicios se ha ido ampliando sustancialmente, lo que demuestra una actitud receptiva por parte de las autoridades para incluir aquellas

prestaciones que, en virtud de las nuevas realidades tecnológicas o de distintas relaciones comerciales internacionales, así lo ameritan

TERCERA PARTE: CONCLUSIONES

CAPÍTULO 7 – CONCLUSIONES

Luego del análisis realizado en este trabajo, podemos concluir que la exportación de servicios en el IVA, sigue siendo un tema muy controversial a pesar de las sucesivas modificaciones realizadas a la normativa, ya que la doctrina no ha llegado a una posición unánime respecto del tema, hecho que constatamos durante la realización del mismo.

Desde el punto de vista jurídico, encontramos en la dogmática diferentes opiniones en cuanto a la ilegalidad e inconstitucionalidad de la normativa. Mientras algunos, entienden inconstitucional la delegación que realiza la ley en el Poder Ejecutivo por no respetar el principio de legalidad, otros entienden que no lo es. Por otro lado, parte de la doctrina sostiene que los decretos que reglamentan la exportación de servicios son ilegales, mientras que otra parte sostiene lo contrario, ya que consideran que el Poder Ejecutivo ha cumplido con lo encomendado por la ley.

Desde el punto de vista económico, parecería que enumerar los servicios en una lista taxativa podría llegar a acotar o limitar lo que quiso plasmar el legislador en la ley. Teniendo en cuenta que Uruguay es un país exportador de servicios, el espíritu del legislador ha sido, desde un comienzo, no exportar impuestos y así fomentar la exportación de servicios, aumentando la competitividad de nuestro país a nivel internacional. Cabe destacar que la normativa en un comienzo, cuando la lista solo tenía unos pocos numerales, era harto limitativa.

Hoy, después de varios años, se ha ampliado el abanico de servicios comprendidos en la figura de exportación de servicios, resultando difícil encontrar uno que no esté comprendido.

De todas formas, sigue siendo una limitante en el sentido de que, como resultado del dinamismo de la economía a nivel mundial podrían surgir nuevos servicios exportables, y para gozar de los beneficios de una exportación, sería necesario solicitar una petición al Poder Ejecutivo o agotar la vía administrativa, con la consecuente pérdida de tiempo y estancamiento del capital que implicaría, por lo que probablemente se renuncie al proyecto.

Por último, encontramos una veta positiva en esta forma de reglamentar, ya que facilita la fiscalización y el control por parte de la Administración, ayudando al Estado a cumplir con el objetivo de evitar la evasión.

ANEXOS

ANEXO I: ARTÍCULO 34 DECRETO 220/998

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

1. Los fletes para el transporte de bienes al exterior de la República, incluido el servicio desarrollado en el exterior en tanto constituya una única prestación, y los fletes de bienes a los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, y zonas francas, y los servicios de transporte prestados en territorio aduanero nacional, en relación a mercaderías manifestadas en tránsito aduanero.

Se consideran comprendidos en el presente numeral los servicios de precintado electrónico a que refiere el Decreto N° 323/011, de 14 de setiembre de 2011, prestados por las empresas cuyos sistemas hayan sido homologados por la Dirección Nacional de Aduanas, en relación a mercaderías transportadas en las condiciones dispuestas en el inciso anterior. Dichos servicios comprenden la instalación y extracción de los citados precintos, así como el monitoreo de dichas mercaderías.

Nota: El 2° inciso de este numeral fue agregado por Dto. 83/012 de 14.03.012 (D. Of.: 26.03.012).

2. Los servicios prestados por las empresas de reparaciones o de construcciones navales y aéreas, correspondientes a su actividad de construcción, reparación, conservación y conversión de naves de desplazamiento superior a una tonelada, cualquiera sea su nacionalidad, incluyendo además, los materiales utilizados.

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

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

Nota: Este inciso fue agregado por Dto. 363/010 de 08.12.010, art. 1º. (D.Of. 17.12.010).

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

- a) Que dichos servicios se realicen sobre bienes consignados desde fuera del territorio aduanero nacional, en régimen de admisión temporaria, sin operaciones de cambio y manteniendo el consignador la propiedad de los mismos durante su permanencia en el territorio aduanero nacional.
- b) Que los referidos bienes sean introducidos en el marco del citado régimen directamente por el industrial prestador de los servicios de fação, quien deberá reexportarlos fuera de territorio aduanero nacional y será el único a quien se le reconocerá el carácter de exportador de servicios.

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

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

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

6. Los servicios de seguros y reaseguros que cubran riesgos sobre:

- a) Naves o aeronaves.
- b) Mercaderías que se transporten de territorio extranjero a territorio aduanero nacional o a los exclaves referidos en el artículo 26° de este decreto o a Zonas Francas.
- c) Mercaderías que se transporten de territorio aduanero nacional o desde los exclaves referidos en el artículo 26° de este decreto o desde Zonas Francas a territorio extranjero.
- d) Mercaderías que se transporten de territorio extranjero a territorio extranjero, transiten o no por el país.
- e) Los riesgos operativos de la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande.

7. Los servicios prestados exclusivamente en:

- a) Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7° y 95° del Código Aduanero, respectivamente.
- b) Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8° del Decreto N° 412/992 de 1° de setiembre de 1992 y 1° del Decreto N° 455/994 de 6 de octubre de 1994.
- c) Zonas Francas definidas por el artículo 1° de la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987.

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

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

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

- a) la sala arrendada tenga por objeto la realización de eventos internacionales, y se encuentre registrada ante el Ministerio de Turismo y Deporte en las condiciones que este determine;
- b) la contraprestación del servicio de arrendamiento esté claramente individualizada en relación al resto de los servicios prestados.
- c) se cuente con la declaratoria de Interés Turístico por parte del Ministerio de Turismo y Deporte.

Nota: Este numeral fue sustituido por Dto.550/009 de 07.12.009, art. 1°. (D.Of. 15.12.009).

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

Nota: Este numeral fue sustituido por Dto.391/007 de 22.10.007, art. 1°. (D.Of. 29.10.007).

Se consideran comprendidos en la presente disposición la edición, producción, traducción, compaginación y similares de señales de televisión compradas a entidades del exterior para su posterior venta al exterior, siempre que se verifique su utilización exclusiva fuera del país.

Nota: Este inciso fue agregado por Dto. 313/010 de 19.10.010, art. 1°. (D.Of. 27.10.010).

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

Asimismo quedan comprendidos los servicios referidos en el párrafo anterior, prestados a empresas nacionales o del exterior que intervengan en coproducciones

internacionales en las que participe la República Oriental del Uruguay. A tal efecto, el Instituto Nacional del Audiovisual dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, deberá expedir una constancia que certifique tal extremo.

11. Los siguientes servicios prestados a personas del exterior:

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

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

Nota: Este inciso fue agregado por Dto.780/008 de 22.12.008, art. 1°. (D.Of. 13.01.009).

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

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

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

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

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

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

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

14. Los servicios prestados por hoteles relacionados con el hospedaje a no residentes, tanto en alta como en baja temporada.

A tales efectos se entiende por:

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

Nota: Este numeral fue sustituido por Dto. 444/009 de 25.09.009, art. 1°. (D.Of. 08.10.009).

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

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

Cuando la documentación corresponda total o parcialmente a servicios prestados o a prestarse a personas físicas no residentes, pero se realice a nombre de quienes no tengan tal calidad, para ampararse al beneficio establecido en el presente numeral la entidad prestadora del servicio deberá:

1. Dejar constancia de tal hecho consignando en la factura o en un anexo el nombre, nacionalidad y documento de identidad de los prestatarios no residentes.
2. Conservar adjunto a la vía de la factura que quede en su poder, fotocopia del referido documento.

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

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

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

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

19. Los siguientes servicios:

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

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

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

a) Servicios de asesoramiento.

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

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

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

Tendrán el mismo tratamiento los servicios de asesoramiento, asistencia técnica, encuestas, procesamiento de datos y los contratos de obra con entrega de materiales, prestados al Grupo Mercado Común del Mercosur (GMC), en el marco de los Convenios de Financiación DCI-ALA 2009/19707, de 5 de diciembre de 2009, y DCI- ALA 2006/18558, de 20 de junio de 2008, suscritos entre la Unión Europea y el Mercosur.

Nota: Este inciso fue sustituido por Dto. 258/011 de 25.07.011, art. 1º. (D.Of 05.08.011).

Nota: Este numeral fue sustituido por Dto. 540/008 de 10.11.008, art. 1º. Vigencia: 21.08.008.

21. Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales (entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario) y la licencia de uso de contenidos digitales por un período o a perpetuidad, siempre que sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior.

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

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

Nota: Este numeral fue agregado por el Decreto N° 496/007 de 17.12.007, art. 11º. (D.Of. 26.12.007).

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

- a) la atención, despacho y control, de pasajeros, carga y equipaje,
- b) seguridad.

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

Nota: Este numeral fue agregado por el Decreto N° 306/008 de 23.06.008, art.1°. (D. Of.27.06.008)

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

Nota: Este numeral fue agregado por el Decreto N° 780/008 de 22.12.008, art.2°. (D. Of.13.01.009).

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

A tal fin se entenderá:

- a) Por arrendamiento temporario a aquel cuyo plazo no exceda los cuatro meses;
- b) Por inmuebles con fines turísticos, los destinados a la casa habitación de los arrendatarios, siempre que éstos tengan su residencia habitual en otro

departamento del país o en el exterior. A tales efectos, la entidad prestadora deberá adjuntar a la factura que quede en su poder una declaración jurada del arrendatario en la que se haga constar tal condición.

Nota: Este numeral fue agregado por el Decreto N° 780/008 de 22.12.008, art.2°. (D. Of.13.01.009).

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

Nota: Este numeral fue agregado por el Decreto N° 125/009 de 10.03.009, art.1°. (D. Of.16.03.009).

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

Nota: Este numeral fue agregado por Dto. 313/010 de 19.10.010, art. 2°. (D.Of. 27.10.010).

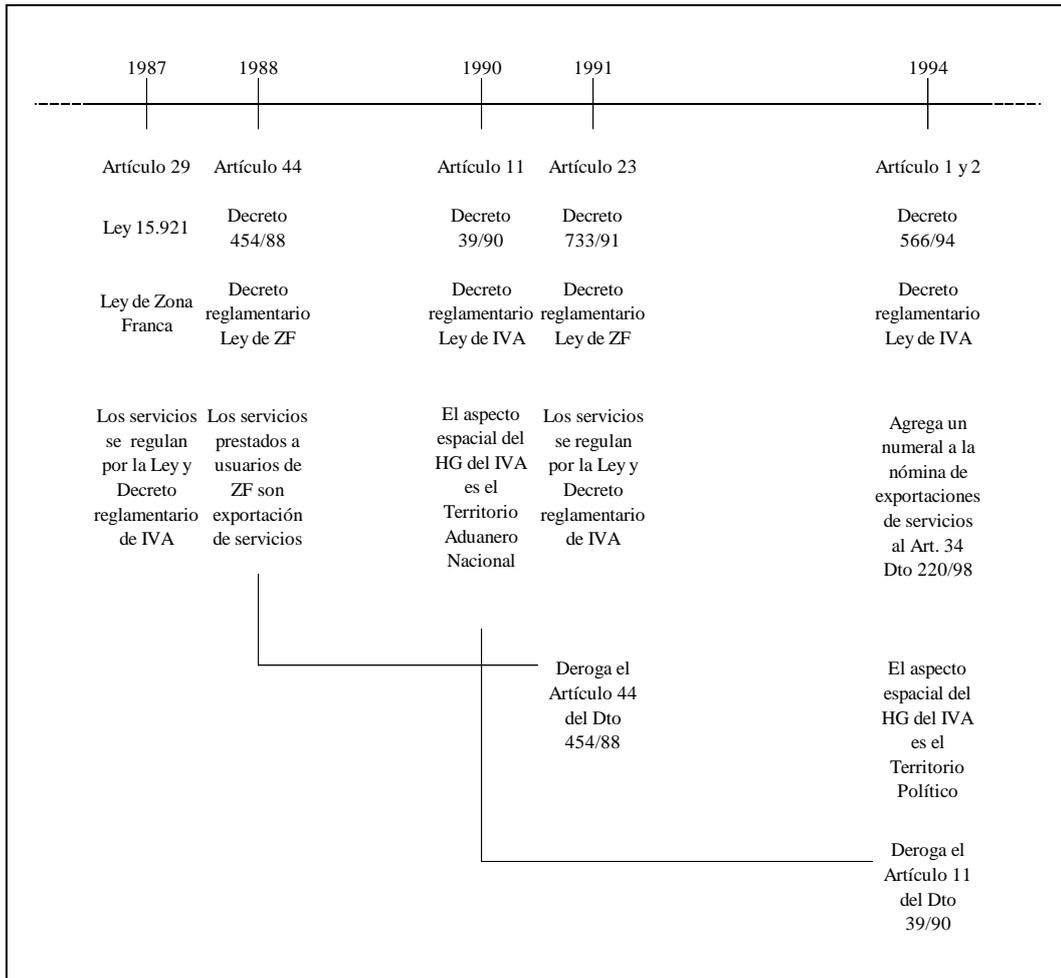
Nota: Este artículo fue sustituido por Dto.207/007 de 18.06.007, art. 4°. Vigencia: 01.07.007. (D.Of.26.06.007).

ANEXO II: EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA LEGAL DEL IVA EN**MATERIA DE TERRITORIALIDAD**

EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA LEGAL DEL IVA EN MATERIA DE TERRITORIALIDAD		
1a Etapa (19/1/73 - 20/4/86)	2a Etapa (21/4/86-30/6/07)	3a Etapa (1/7/07 a la fecha)
Art. 82 Ley 14.100	Art. 626 Ley 15.809	Art. 16 Ley 18.083
<p>"Territorialidad. - Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones ..."</p>		
<p>"... y no lo estarán las exportaciones de bienes y servicios aunque las operaciones tengan comienzo de ejecución en el territorio nacional.</p> <p>La exportación de los servicios deberá ser justificada en la forma que establezca el Poder Ejecutivo en cada caso."</p>	<p>"... y no lo estarán las exportaciones de bienes y servicios.</p> <p>El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios."</p>	<p>"... y no lo estarán las exportaciones de bienes.</p> <p>Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo."</p>

* Extraído de la Revista Tributaria 213, "El IVA en la Importación y exportación de servicios", Félix Abadi.

ANEXO III: ESQUEMA DE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA NORMATIVA DE ZONA FRANCA RELATIVA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS



BIBLIOGRAFÍA

Libros, revistas y textos

- Andrés Blanco y Felix Abadi, “La exportación de servicios en el IVA: Marco conceptual y legal”, Revista Tributaria N° 163, bimestre julio-agosto 2001, IUET.
- Andrés Blanco y Félix Abadi, “Mesa Redonda sobre La exportación de servicios en el IVA”, Revista Tributaria N° 163, bimestre julio-agosto 2001, IUET.
- Adrián Gutiérrez y Félix Abadi, “Sentencias del TCA que declaran la ilegalidad de los decretos relativos a la exportación de servicios en el IVA”, 2006.
- Andrés Blanco, “El Impuesto al Valor Agregado”, 2001.
- Andrés Blanco, “La exportación de servicios en el impuesto al valor agregado”, Revista Tributaria N° 129, bimestre noviembre-diciembre 1995, IUET.
- Andrés Blanco, “Nuevo análisis de los criterios de aplicación internacional de los impuestos indirectos”, Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. V, 2008.
- Carolina Chapuis – Helena Rodríguez, “Análisis de la estructura exportadora del Uruguay”, BCU, Octubre 2011.
- Estudio Dr. Raúl Doldán Amarelli, “Impuesto al Valor Agregado”.

- Félix Abadi, “La exportación de servicios en el IVA: un tema de nunca acabar”, Revista Tributaria N° 222, bimestre mayo-junio 2011, IUET.
- Félix Abadi, “Aspectos fundamentales de la imposición a los servicios en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, Revista Tributaria N° 213, bimestre noviembre-diciembre 2009, IUET.
- Félix Abadi, “Exportación de servicios en el IVA: cambio de rumbo jurisprudencial”, Revista Tributaria N° 186, bimestre mayo-junio 2005, IUET.
- Hugo Baierlein Hermida, “Estudio para el análisis del espacio de libre comercio de la ALADI desde la óptica empresarial, tomando en cuenta la visión de esa fuerza productora para la conformación del espacio de libre comercio”, ALADI, 2007.
- Ivanna Vázquez, “Uruguay como productor de software”, 2011.
- Jonás Bergstein, “El nombre no hace a la cosa”, Revista Tributaria N° 176, bimestre setiembre-octubre 2003, IUET.
- Jonás Bergstein, “La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento”, Revista Tributaria N° 164, bimestre setiembre-octubre 2001, IUET
- Jorge Rossetto, “Nota a los casos de la comisión de consultas relativos a la exportación de servicios frente al IVA”, Revista Tributaria N° 3, bimestre noviembre-diciembre 1974, IUET.
- Jorge Rossetto, Boletín de informaciones y comentarios útiles a la empresa N° 28, julio 1989.

- José Luis Shaw, “Impuesto al Valor Agregado – Hecho Generador”, 1978.
- Ma. Montserrat González, “Servicios profesionales prestados a usuarios de Zona Franca”, Boletín Técnico Digital, CCEA
- Ramón Valdez Costa, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2004.
- Sergio Franco y Dr. José Carlos Bordolli, III Jornadas Tributarias del MERCOSUR, Tema 1: “Armonización de la imposición sobre el consumo en los países del MERCOSUR”, Revista Tributaria N° 150, bimestre mayo-junio 1999, IUET.
- Sylvia Díaz y Víctor Meerovich, “Régimen tributario de las Zonas Francas en el Uruguay”.
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo, “Los servicios personales frente al IVA, su exportación y otros temas importantes” Sentencia 154/04 y “Los servicios personales frente al IVA” Sentencia 164/04, Revista Tributaria N° 181, bimestre julio-agosto 2004, IUET.
- Walter Campo, “Proyecto de Ley de Presupuesto 1985-89. Normas tributarias”, Revista Tributaria N° 72, bimestre mayo-junio 1986, IUET.

Normativa

- Constitución de la República Oriental del Uruguay
- Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972
- Ley 14.178 del 28 de marzo de 1974
- Ley 15.691 del 7 de diciembre de 1984, Código Aduanero

- Ley 15.809 del 8 de abril de 1986
- Ley 15.921 del 17 de diciembre de 1987, Ley de Zona Franca
- Título 10 Texto Ordenado 1996
- Ley 18.083 del 27 de diciembre de 2006, Ley de Reforma Tributaria
- Decreto 454/988 del 8 de julio de 1988
- Decreto 39/990 del 31 de enero de 1990
- Decreto 733/991 del 30 de diciembre de 1991
- Decreto 412/992 del 1º de setiembre de 1992
- Decreto 566/94 del 29 de diciembre de 1994
- Decreto 220/98 del 12 de agosto de 1998
- Decreto 84/999 del 24 de marzo de 1999
- Decreto 386/000 del 28 de diciembre de 2000
- Decreto 387/000 del 28 de diciembre de 2000
- Decreto 412/001 del 23 de octubre de 2001
- Decreto 167/003 del 3 de abril de 2003
- Decreto 207/007 del 18 de junio de 2007
- Decreto 81/007 del 5 de marzo de 2007
- Decreto 780/008 del 22 de diciembre de 2008
- Decreto Ley 14.306 del 29 de noviembre de 1974, Código Tributario
- Sentencia 533/94 de 1994
- Sentencia 154 del 12 de abril de 2004
- Sentencia 164 del 14 de abril de 2004
- Sentencia 589 del 16 de agosto de 2011

- Sentencia 839 del 6 de octubre de 2011

Consultas de DGI

- Consulta N° 2585 del 6 de diciembre de 1985
- Consulta N° 3619 del 24 de mayo de 1996
- Consulta N° 3678 del 16 de abril de 1997
- Consulta N° 4302 del 9 de agosto de 2007
- Consulta N° 4390 del 30 de noviembre de 2004
- Consulta N° 4442 del 26 de enero de 2007
- Consulta N° 4446 del 1° de junio de 2005
- Consulta N° 4465 del 26 de enero de 2007
- Consulta N° 4485 del 29 de marzo de 2005
- Consulta N° 4509 del 9 de enero de 2008
- Consulta N° 4561 del 21 de agosto de 2007
- Consulta N° 4578 del 21 de marzo de 2006
- Consulta N° 4606 del 27 de diciembre de 2006
- Consulta N° 4695 del 31 de mayo de 2007
- Consulta N° 4702 del 29 de diciembre de 2007
- Consulta N° 4718 del 20 de noviembre de 2007
- Consulta N° 4734 del 17 de setiembre de 2007
- Consulta N° 4735 del 3 de agosto de 2007
- Consulta N° 4792 del 31 de enero de 2008

- Consulta N° 4823 del 9 de enero de 2009
- Consulta N° 4831 del 31 de enero de 2008
- Consulta N° 4860 del 18 de febrero de 2008
- Consulta N° 4861 del 12 de mayo de 2008
- Consulta N° 4865 del 18 de febrero de 2008
- Consulta N° 4935 del 12 de junio de 2008
- Consulta N° 5220 del 27 de agosto de 2009
- Consulta N° 5238 del 26 de enero de 2010
- Consulta N° 5319 del 28 de enero de 2010
- Consulta N° 5354 del 16 de junio de 2010
- Consulta N° 5401 del 22 de diciembre de 2010
- Consulta N° 5419 del 14 de febrero de 2011
- Consulta N° 5425 del 22 de febrero de 2012
- Consulta N° 5484 del 27 de julio de 2012
- Consulta N° 5486 del 27 de julio de 2012
- Consulta N° 5498 del 27 de mayo de 2011
- Consulta N° 5570 del 16 de marzo de 2012

Páginas Web

- Asociación Latinoamericana de Integración: www.aladi.org
- Biblioteca Virtual de Recursos para la Investigación Económica:
www.bvrie.gub.uy

- Banco Central del Uruguay: www.bcu.gub.uy
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay:
www.ccea.com.uy
- Cámara Uruguaya de Tecnologías de la Información: www.cuti.org.uy
- Dirección General Impositiva: www.dgi.gub.uy
- Diario Jurídico: www.diariojuridico.com
- Espectador Negocios: www.espectadornegocios.com
- *International Fiscal Association*: www.ifacr.org
- Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios: www.iuet.org.uy
- Parlamento del Uruguay: www.parlamento.gub.uy
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo: www.tca.gub.uy
- Uruguay Sustentable: www.uruguaysustentable.com.uy
- Uruguay XXI: www.uruguayxxi.gub.uy