

## MEMORANDO

FECHA: 26 de Agosto de 2009

DE: Gerencia Jurídica, Administración y Gerencia de Asuntos  
Institucionales



---

REF.: ANÁLISIS DEVOLUCIÓN IVA TURISTAS

---

### **Análisis Jurídico:**

El decreto Nº 333/009, dio cumplimiento a lo dispuesto por el art. 32 en sede de IVA, de la ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, el cual faculta al "(...) Poder Ejecutivo, a partir de la promulgación de la presente ley, a establecer un régimen de devolución total o parcial del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones de bienes de origen nacional realizadas por turistas no residentes en el país siempre que tales bienes estén destinados a ser utilizados o consumidos en el exterior de la República".

A través de este decreto se persigue mejorar las condiciones de competencia del sector turístico, dándole un impulso a dicho sector de actividad a través de la devolución referida.

Ésta Cámara ha impulsado desde hace más de una década el dictado de una norma que consagre la devolución de IVA a turistas extranjeros como señalaremos a continuación.

Ingresando a su análisis, de acuerdo al art. 1 del decreto, los turistas no residentes en el país, podrán gozar de la devolución del IVA del 85.97% en la medida que utilicen o consuman los productos en el extranjero, y éstos encarten en los descriptos en el referido artículo, a saber productos típicamente nacionales. Cabe adicionar que la devolución será realizada una vez que los bienes hayan salido del país.

También debemos señalar que se comprende a las operaciones gravadas a la tasa básica, y para el caso de operar con tarjetas de crédito se debe cumplir con dos requisitos: 1) que el titular sea persona física, 2) que sea emitida en el exterior.

Ahora bien, la devolución sólo procede si las compras en el mismo comercio exceden de US 60 o su equivalente en moneda nacional.<sup>1</sup> Quiere decir que la ley dispuso al igual que en la Argentina un mínimo para que proceda la devolución del

---

<sup>1</sup> El decreto reglamentó lo dispuesto por la ley de Reforma Tributaria.

impuesto. Respecto a la moneda extranjera, será convertida de acuerdo al tipo de cambio interbancario comprador del último día del mes anterior a la operación.

En cuanto al ámbito subjetivo comprendido, debemos mencionar que es requisito indispensable que la salida del país del turista se produzca en los pasos de frontera del Aeropuerto Internacional de Carrasco, Aeropuerto de Laguna del Sauce, Puerto de Montevideo y Puerto de Colonia (previsto por el art. 32 de la ley 18.083 en sede de IVA y en el art. 1 del decreto N° 333/009). Por ende, se inferiría del art. 1 del decreto que si un turista sale del país por vía Salto, Paysandú, Rivera, Artigas, Yaguarón o Chuy no tendrá devolución de IVA.<sup>2</sup>

No obstante, esta Cámara propició un criterio más amplio, al sostener que “La devolución del Impuesto al Valor Agregado que regula este decreto sólo podrá hacerse efectiva en los aeropuertos Internacionales de Carrasco, Laguna del Sauce y Colonia, en los puertos de Montevideo, Colonia y Piriápolis, y en las aduanas existentes en los puentes internacionales sobre el Río Uruguay y en la ciudades de Chuy y Rivera”.<sup>3</sup>

En ese sentido, consideramos que sería de interés dar cumplimiento a lo dispuesto por el inciso 2º del art. 32 de la ley mencionada, el cual dispone: “La referida nómina podrá ser ampliada en función del movimiento turístico y de las disponibilidades logísticas de los restantes pasos de frontera”.

En otro orden, este decreto llevará a un a mayor formalización del sector, dado que deben exigirse los comprobantes de compra.

Continuando con el análisis del decreto, el art. 2 define que se entiende por bienes de producción nacional y el art. 3 se denomina turistas no residentes.

De acuerdo a ésta última definición, se infiere que si bien el decreto persigue estimular el sector turístico, su definición es más amplia, dado que comprende a todo sujeto que “(...) ingrese al país con fines de turismo, negocios o estudio.”

Los comercios podrán operar en este sistema si obtienen la autorización para operar y cumplan con las condiciones y garantías dispuestas por la Dirección General Impositiva.

Ahora bien, el Dr. Whitelaw considerando el valor de la acción gremial a través de esta Cámara, indicaba “Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que deseen incorporarse al sistema deberán adherir previamente a una de las entidades gremiales empresariales habilitadas al efecto por el Poder Ejecutivo, y luego registrarse

---

<sup>2</sup>“El Observador. Suplemento “Análisis tributario. Ferrere”, 11 de agosto de 2009. En el mismo sentido se pronuncia la Cámara Maldonado, véase <http://camaramaldonado.com>.

<sup>3</sup> Whitelaw, James A., “Informe de 12 de diciembre de 1997”.

especialmente como tales en la Dirección General Impositiva, poniendo un distintivo en lugar destacado de sus escaparates y vidrieras”.<sup>4</sup>

En lo atinente a los organismos que intervienen en el procedimiento, regulado en el art. 5 del decreto, encontramos, la Dirección General Impositiva como señalamos precedentemente, la Dirección Nacional de Aduanas y el Operador Turístico de Reintegro.

El art. 6 establece que dicho operador será responsable de la devolución del impuesto, una vez realizados los controles previstos, y el art. 7 dispone su obligación de informar.

Consideramos que si bien la reglamentación ha sido minuciosa, el gran problema de instaurar un mecanismo de devolución de IVA es que la complejidad del sistema conlleva a la burocratización del sistema y su inutilización. La efectividad de una medida en este sentido “(...) dependerá en gran medida de la agilidad con que sea implementada. La necesidad del Estado de establecer mecanismos de control para evitar abusos puede provocar una complejidad que termine en la inutilización del régimen”.<sup>5</sup>

Es así que en Argentina, “Para solucionar este problema y hacer que el beneficio sea efectivo se centralizó la devolución en una empresa privada que se encarga de la gestión del reintegro del IVA a los turista extranjeros. De esta forma, el turista recibe el dinero de la empresa privada, que luego se encarga de tramitar con más tiempo la devolución. Como contraprestación por sus servicios cobra un descuento en el IVA a devolver al turista”.<sup>6</sup>

En ese sentido, en informe de 30 de setiembre de 1997, respecto a la selección de la empresa administradora del sistema el Dr. Whitelaw, señalaba que “deberá efectuarse por licitación pública”.<sup>7</sup> Las normas de contabilidad y administración financiera del Estado exigen que éste observe determinados procedimientos para contratar, estándole vedado contratar directamente, salvo que ciertos montos y casos determinados”.<sup>8</sup>

Por otro lado, analizó “(...) si existe dificultad de orden legal para que una entidad privada tenga a su cargo el sistema, por cuanto el artículo 15 del Título I del

---

<sup>4</sup> Whitelaw, James A., “Informe de 12 de diciembre de 1997”.

<sup>5</sup> Ferrere, “Análisis tributario”, “El Observador”, Agosto de 2009.

<sup>6</sup> CPA Ferrere, “Análisis tributario”, Septiembre de 2005.

<sup>7</sup> Whitelaw, James, A., Informe de 30 de setiembre de 1997.

<sup>8</sup> Whitelaw, James, A., Informe de 12 de julio de 1999.

Texto Ordenado 1996 sólo faculta a la Dirección General Impositiva para realizar convenios con otros organismos para recaudar los impuestos de su competencia”.<sup>9</sup>

Respecto al rango de la norma por el cual se debería implementar este sistema, el Dr. Whitelaw indicó “Se estima que el régimen podría aprobarse por decreto, ya que la operación que contempla puede considerarse una exportación (hipótesis no gravada por el IVA), fundamento que ha utilizado el Poder Ejecutivo para autorizar el establecimiento de los denominados “free shops” en las ciudades de Chuy y Rivera”.<sup>10</sup>

Ahora bien, si la adhesión del comerciante al sistema es preceptiva y no facultativa, debería dictarse una ley.

Finalmente, en cuanto al régimen sancionatorio, debemos mencionar que fue dispuesto por la ley 18.083 y reglamentado por el decreto.

El art. 32 de la ley, en su inciso final señala: “En caso de solicitarse la devolución respecto a bienes que no cumplan dicha condición, el solicitante será pasible de una multa de hasta cien veces el monto del crédito indebidamente solicitado.”

No obstante, el art. 13 del decreto reglamentario, parecería excederse de lo dispuesto por la norma legal, e incluso lesionar el principio de legalidad consagrado en el art. 10 de la Constitución y art. 2 del Código Tributario, ya que establece sanciones e infracciones que de acuerdo al Código Tributario y nuestra Carta Magna, sólo la ley puede tipificar.

### **Análisis Económico:**

El ingreso de divisas por el turismo receptivo, el movimiento que genera el turismo interno, los niveles de inversión nacional y extranjera asociados, los puestos de trabajo directos e indirectos que se generan, conforman al Turismo como una actividad muy importante que estimula el crecimiento firme y sostenido de la economía uruguaya.

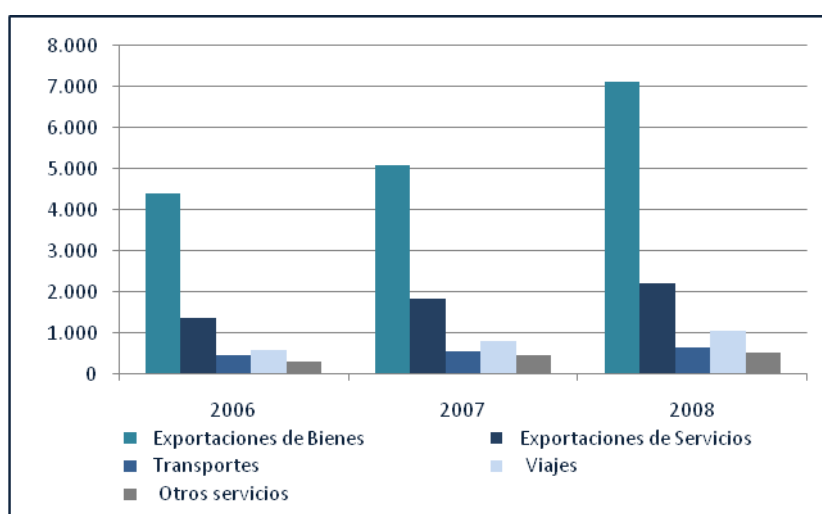
Analizando la balanza de pagos de nuestro país para los últimos años, se observa la importancia del sector Turismo (Viajes) en lo que respecta al ingreso de divisas que obtiene el país por medio de estas exportaciones. Para el año 2008 ingresaron 1.053 millones de dólares por concepto de divisas asociado a las exportaciones de Turismo a nuestro país.

---

<sup>9</sup> Whitelaw, James A., Informe de 30 de setiembre de 1997.

<sup>10</sup> Whitelaw, James A. “Informe de 12 de diciembre de 1997”.

### **Balanza de Pagos (Exportaciones – datos en millones de dólares):**



Fuente: BCU

El sector privado es el factor clave de la cadena de valor del turismo ya que, si bien los gobiernos establecen el marco regulador y propiciatorio, es el sector privado en gran parte el que da forma a la calidad, la competitividad y la sostenibilidad del producto turístico.

En lo que respecta al **turismo receptivo**, según los últimos datos recabados por el Ministerio de Turismo, entre los segundos trimestres de los años 2008 y 2009, el número de visitantes a Uruguay pasó de 317.096 a 379.392, lo que representa un aumento de 62.296 personas, un crecimiento aproximado del 20%.

Sin embargo si se considera el período acumulado de seis meses, el incremento es de alrededor de 55 mil personas, aumento de aproximadamente del 5%.

### **Personas ingresadas al país:**

	2008	2009	Variación en %
I. Trimestre	733.440	726.441	-0,95%
II. Trimestre	317.096	379.392	19,65%
I. Semestre	1.050.536	1.105.833	5,26%

También se puede analizar el ingreso de divisas correspondiente al turismo receptivo, en miles de dólares corrientes. El ingreso de divisas aumentó un 65% entre el segundo trimestre de 2009 y el mismo período del año anterior. Si se analiza el primer semestre de 2009 respecto al primer semestre de 2008, se observa un crecimiento en el ingreso de divisas al país por los turistas del 36%.

### **Ingresos por turismo en miles de dólares:**

	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Variación. %</b>
<b>I. Trimestre</b>	434.695.348	558.566.080	123.870.732	28,50
<b>II. Trimestre</b>	112.983.569	186.962.171	73.978,602	65,48
<b>I. Semestre</b>	547.678.917	745.528.251	197.849.334	36,13

Analizando ambos datos se desprende que durante el último período se ha producido un aumento de turismo receptivo en nuestro país. Sin embargo es importante tener en cuenta que estas corrientes de turistas son muy volátiles, ya que la mayoría de los turistas que ingresan a nuestro país son provenientes de la región, principalmente argentinos y brasileños. Con lo cual su elección de nuestro país como destino turístico dependerá mucho no sólo de la situación económica de su país sino también de la relación entre el valor de sus monedas y el peso uruguayo.

Por lo tanto es fundamental para nuestro país generar medidas específicas de política y acciones que promuevan las capacidades competitivas locales en este tipo de servicios, como forma de estimularlos y que ante modificaciones de otras variables, las corrientes de turistas no disminuyan o por lo menos se mantengan estables.

Es importante la aplicación de un sistema de devolución de impuestos como el que se analiza en el presente informe, ya que en primer lugar las ventas al turista deben ser consideradas como una exportación más y por lo tanto deben tener el mismo tratamiento fiscal que éstas. En segundo lugar, como los países vecinos aplican un sistema como este, no tenerlo implica que nuestras empresas de servicios y comerciales relacionadas con el turista tendrían una desventaja comparativa.

A su vez un sistema de devolución del IVA es un mecanismo que genera mayores controles fiscales a los comercios, desalentando la evasión impositiva, ya que cualquier sistema que incentive el uso de la boleta de compra incentiva la formalidad. Con lo cual si el sistema es correctamente diseñado, el mismo garantiza el pago de los impuestos correspondientes a las ventas realizadas a través de este.

Más allá del incentivo a la formalidad que este sistema genera, el incremento de ventas derivado del mismo generará ingresos fiscales adicionales para el gobierno por concepto de otros impuestos. En el caso que sea una empresa privada la encargada de realizar este cobro (ejemplo de Argentina), la misma actuaría como un coadyuvante importante de la DGI en el combate a la evasión fiscal en base a los requisitos de afiliación.

Por lo tanto, el sistema de devolución de IVA es una poderosa herramienta de ventas que permite a los comercios participantes incrementar sus ventas a extranjeros, así como también aumentar el valor promedio de cada operación. A través de este mecanismo el turista recupera una gran porción del IVA incluido en sus compras, lo que se traduce en un menor precio final y, consecuentemente, estimula un mayor gasto del turista en bienes exportables

Muchos países en la región y en el mundo han comprendido la importancia de esta herramienta de promoción turística y han hecho de ella una forma de aumentar su competitividad como destino turístico frente a la gran y competitiva oferta internacional.

La Cámara Nacional de Comercio y Servicios se congratula de que su planteo que se reitera gobierno tras gobierno desde hace más de una década, haya tenido por fin eco en las autoridades y expresa su deseo de que la implementación de esta nueva normativa resulte ágil y permita aplicar la medida en todo su potencial.