

LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS Y EL IVA. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

Últimamente se reiteran numerosas consultas a la Cámara, desde el exterior y del país, acerca del tratamiento tributario de las exportaciones de servicios, particularmente respecto del IVA. Este artículo describe el estado actual de la cuestión de modo de dar respuesta a las interrogantes planteadas.

La Dirección General Impositiva (DGI) se expidió el pasado 28 de diciembre acerca de una consulta vinculante ¹ (Nº 4702) formulada por una sociedad anónima uruguaya referente al tratamiento tributario frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a las actividades que desarrolla.

Las actividades desplegadas por la sociedad consisten básicamente en la prestación de servicios de traducción, orientados a clientes radicados y con actividades en el exterior. Para realizar la tarea cuenta con traductores uruguayos con título habilitante y la tecnología adecuada, denominando la modalidad de la actividad como de "teletrabajo".

Los servicios de traducción se prestan a través de diferentes modalidades, como servicios de traducción, corrección y revisión de textos traducidos, cotejo y corrección de pruebas de imprenta, localización de sitios web, localización de software, ingeniería de sistemas, creación y adaptación de gráficos y autoedición de diagramación de textos, coordinación y gestión de proyectos e interpretación.

La consultante expresó que, a su juicio, se trata de una exportación de servicios y, consecuentemente, no alcanzada por el IVA.

La DGI se pronunció, como en anteriores oportunidades, en el sentido que *"sólo pueden ser consideradas como exportación de servicios aquellas actividades determinadas como tales por el Poder Ejecutivo..."*.

¹ Consulta vinculante es aquella que puede plantear el titular de un interés directo, personal y legítimo y, que, si observa determinados requisitos exigidos por el Código Tributario, hace que el criterio contenido en la respuesta brindada por la Administración Tributaria debe ser respetado por ésta respecto del consultante. La respuesta de la DGI a la consulta puede ser impugnada mediante los recursos administrativos y procesada, luego, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA).

En la medida que los servicios de traducción y sus derivados no están comprendidos en ninguna de las normas reglamentarias donde el Poder Ejecutivo determinó las operaciones consideradas como exportación de servicios, las actividades en consulta quedan, por tanto, y a juicio de la DGI, gravadas con el IVA a la tasa básica (22%).

La posición de la DGI se funda en el texto legal relativo al IVA que establece:

"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".

Vale decir que, a diferencia de la exportación de bienes, que resulta inincluída en el impuesto por imperio de la propia ley, la exportación de servicios que no estará alcanzada por el IVA debe ser determinada por el Poder Ejecutivo ².

Este Poder, a través de varios decretos, ha ido determinando operaciones que considera exportaciones de servicios.

Según la Administración Tributaria, el legislador no definió qué se entiende por exportación de servicios, y lo que hizo el Poder Ejecutivo fue, con ajuste a la ley, "determinar" cuáles son estas operaciones, listando una serie taxativa y restrictiva de actividades como las únicas que se consideran circunscriptas dentro del concepto.

La DGI estima que la ley otorgó discrecionalidad al Poder Ejecutivo para determinar las exportaciones de servicios.

También sostiene que, de los antecedentes parlamentarios del texto actual de la ley, surge que se procuró "legalizar" el listado de operaciones dispuesto por el Poder Ejecutivo.

Luego de citar opiniones doctrinarias acordes con su posición, concluye que sólo podrán ser consideradas como exportación

² Se trata de una delegación de función legislativa, inadmisibles en el derecho positivo uruguayo según la doctrina ampliamente mayoritaria.

aquellas actividades determinadas como tales por el Poder Ejecutivo.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA)³, por el contrario, sostiene una posición diferente. En efecto, en su última jurisprudencia en la materia (sentencia N° 154, de 12 de abril de 2004⁴), entiende que lo delegado al Poder Ejecutivo por la ley no es discrecional sino acotado a especificar el concepto legal de "exportación de servicios", *"por lo que, se deben reputar ilegales los citados decretos reglamentarios del IVA, en tanto limitan el concepto de exportación a sólo determinadas operaciones y, deja fuera situaciones como la del acto en causa en tanto desconoce el acaecimiento de dicha figura en la especie"*.

Al respecto, el TCA recuerda la diferencia entre la exportación de servicios y la prestación de servicios fuera del territorio nacional.

Esta última es un mero caso de extraterritorialidad, en dónde no se configura el aspecto espacial del hecho generador del IVA, en que rige el principio de territorialidad.

La exportación de servicios, por el contrario, supone un servicio prestado en el país.

Para el TCA la exportación de servicios se caracteriza por ser una actividad que:

- a) se presta en el territorio nacional;
- b) se dirige o beneficia a una persona situada en el exterior;
- c) se aprovecha o utiliza fuera del territorio; es decir, que el provecho o ventaja que se obtiene por la prestación de ese servicio, el lugar dónde se logra la mejora patrimonial (potencial o actual) como consecuencia de ese servicio, es en el exterior.

³ El TCA tiene jurisdicción privativa en materia de anulación de actos administrativos. No tiene plena jurisdicción, sino que solo puede confirmar o anular el acto administrativo y solo por razones de legalidad. No puede modificar el acto administrativo. Las sentencias del TCA son inapelables ante ningún otro órgano.

⁴ Ver: "Servicios prestados al exterior y el IVA. Una importante sentencia", en www.cnscs.com.uy, 29 de julio de 2004.

Con respecto, al caso planteado en la consulta (prestación de servicios de traducción en Uruguay orientados a clientes radicados y con actividades en el exterior), cabe concluir que, para la posición del TCA en la sentencia indicada y contrariamente a lo sostenido por la DGI, esas actividades no están alcanzadas por el IVA.

En Uruguay, como en general acontece en el derecho continental, el pronunciamiento del TCA, como de cualquier otro órgano jurisdiccional, no constituye un precedente que deba ser recogido en fallos posteriores. Vale decir, que la posición del TCA puede variar, como varió con la sentencia N° 154/2004 respecto de la jurisprudencia anterior en la materia.

Para aventar toda duda acerca del alcance de la ley respecto a las operaciones que deben considerarse exportación de servicios y, consiguientemente, proveer la seguridad y estabilidad necesarias que debe proporcionar el derecho, resulta conveniente que la misma ley defina y caracterice esas exportaciones en los términos que lo ha hecho el TCA en sentencia N° 154/2004, que coincide con las opiniones doctrinarias más autorizadas; en lugar de dejar librada su determinación al Poder Ejecutivo, creando las dificultades interpretativas vistas.

Ello significaría también un mejoramiento del sistema normativo al eliminar una disposición inconstitucional de delegación de función legislativa.

Ahora bien, en tal caso y para ser consistentes y simétricos, será necesario, entonces, que se impongan con el IVA local los servicios prestados desde el exterior y que son aprovechados en el Uruguay.

* * * * *

Autor: Dr. James A. Whitelaw

8 de febrero de 2008



CAMARA NACIONAL
DE COMERCIO Y
SERVICIOS DEL
URUGUAY