

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL URUGUAY

Profª Nelly Valdes¹

INTRODUCCIÓN

El IVA fue establecido en el Uruguay originariamente por la ley 13.637 de 27 de diciembre de 1967 que lo denominó Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo reestructurado por la ley 14.100 de 29 de diciembre de 1972, la que con diversas modificaciones que no alteran su sustancia continúa vigente. Surge de lo expuesto que nuestro país ha sido uno de los primeros en implantar este tipo de imposición al consumo.

Simultáneamente con su establecimiento, se derogaron otros impuestos que gravaban la riqueza en ocasión de los cambios económicos relacionados con la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

Dentro de nuestro sistema tributario, predominan los impuestos indirectos, especialmente al consumo, sobre los directos a la renta y al patrimonio, siendo entre aquéllos el IVA el más significativo.

Según puede observarse en el cuadro adjunto referente a la recaudación de impuestos nacionales, el IVA representa más del 50% de los ingresos generales, seguido por el Impuesto Específico Interno (1) con un 24%, de donde surge la importancia que tiene el IVA en nuestra política fiscal.

Desde su establecimiento hasta el presente no se han efectuado cambios trascendentes en su estructura, siendo los más importantes los que se refieren al aumento de las alícuotas e incorporación de nuevos sujetos pasivos.

CARACTERES GENERALES

Se trata de un **impuesto indirecto al consumo**, cuya carga recae sobre el consumidor final. En virtud de ello nuestra ley admite que en los casos en que la contraprestación no se haga efectiva, ya sea por insolvencia de alguno de los operadores que intervienen en las etapas de circulación de bienes y servicios gravados, u otras causas indicadas por la ley que veremos infra N^o 7.3.1., se tiene derecho a deducción del impuesto facturado. Es decir que en estos casos el Fisco no percibe el tributo.

Es de carácter **plurifásico, no acumulativo, que grava el valor agregado en todas las etapas** del circuito económico y que se **liquida por el método de sustracción, sobre base financiera, haciéndose las deducciones por el sistema de impuesto contra impuesto.**

Es un impuesto **nacional**, cuya producido ingresa a Rentas Generales, no pudiendo constitucionalmente los Gobiernos Departamentales establecer un tributo de estas características. Ello sin perjuicio de que la ley nacional resuelva afectar de-

¹Professora agregada de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade da República, Montevideo, Uruguai.

terminado porcentaje de la recaudación a dichos entes territoriales, aspecto éste que actualmente se encuentra a estudio. Es la solución que rige con respecto al Banco de Previsión Social, al cual se le afecta la recaudación correspondiente a siete puntos de la tasa básica.

Como veremos infra, tiene una amplia base de imposición, siendo sus hechos generadores la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción definitiva de bienes al país.

ASPECTO MATERIAL U OBJETIVO.

Circulación interna de bienes -De acuerdo con el Texto Ordenado (en adelante T.O.) de 1991, Tít. 10, art. 2, lit. A), (2), “por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.”

A vía de ejemplo, la ley enumera las compraventas, las permutas, las cesiones de bienes, las expropiaciones, los arrendamientos de obra con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos actos.

Asimismo quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta.

Las principales características de este hecho generador son las siguientes:

1º: Ha sido definido atendiendo al sustrato económico (intencio facti) y no a los aspectos jurídicos (intencio juris), por lo cual debe categorizarse como un hecho generador de carácter económico o sustancial y no jurídico o formal.

El legislador ha querido gravar el consumo de bienes en general, lo cual implica la **entrega definitiva del bien, de tal forma que quien lo recibe pueda disponer de él como si fuera su propietario**. No interesa la forma jurídica que se adopte, ni las definiciones que otras ramas jurídicas, especialmente el derecho civil, atribuyan al derecho de propiedad.

Se consagra al respecto el principio de la realidad de tanta importancia en el derecho tributario y que en nuestro derecho en particular ha sido reconocido expresamente por el Código Tributario en su art. 6º referente a la interpretación del hecho generador, que establece:

“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.”

2º: Comprende la circulación de **bienes**, entendiendo por tales de acuerdo con nuestro C. Civil, art. 460, **todo lo que tiene una medida de valor y puede ser objeto de propiedad**.

Se acepta por nuestra ley un concepto amplio de bienes, ya que ella no distingue y por lo tanto deben considerarse comprendidos tanto los bienes **corporales como incorporales**.

3º: La circulación debe ser a **título oneroso**, lo cual significa de acuerdo con el art. 1249 de nuestro C. Civil, que el contrato tiene por objeto la utilidad,- es decir la ventaja o provecho,- de ambos contrayentes, gravándose cada uno en beneficio del otro, a diferencia de cuando es a título gratuito donde sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen, o sea la carga o el sacrificio.

Tanto la utilidad como el gravamen deben considerarse en términos de contenido patrimonial. La ley asimila las entregas a título oneroso, al denominado **autoconsumo externo**, es decir la afectación de los bienes de la empresa al uso privado de sus dueños o socios.

Se trata de una presunción absoluta que en consecuencia no admite prueba en contrario.

Dadas estas características esta norma debe interpretarse estrictamente y por lo tanto ella no se extiende a los accionistas de sociedades de capital ni al autoconsumo interno de la empresa. Por otra parte en este último caso gravar la operación sería irrelevante, ya que se generaría al mismo tiempo un crédito y un débito fiscal.

Prestación de servicios -El art. 2º, lit. B), define los servicios como “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.”

A vía de ejemplo, enumera a los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, comprendiendo entre éstas los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los bancos y los mandatarios en general.

Se observa que se trata de un hecho generador de carácter residual.

La ley comprende en esta hipótesis de incidencia, a todo negocio oneroso, que sin constituir circulación de bienes, reporte a los contratantes ventajas o provechos recíprocos.

Los servicios personales realizados en forma independiente están gravados, cuando se desarrolla o ejecuta una actividad a título oneroso, que es utilizada por otra persona que obtiene una ventaja o provecho que justifica la contraprestación.

Sin perjuicio de ello, los servicios de enseñanza y culturales que prestan las instituciones privadas, se encuentran fuera de imposición en virtud de que el art. 69 de nuestra Constitución exonera a dichas instituciones de todo impuesto nacional o departamental.

Asimismo, las retribuciones personales vinculadas con la salud de los seres humanos se encuentran expresamente exoneradas del IVA (T.O. 1991, Tít. 10, art. 17, Nal. 2) lit. F).

La ley, a diferencia de lo que ocurre en materia de autoconsumo externo, no contiene disposiciones que graven el autoservicio, por lo cual consideramos

que éste no se encuentra sujeto a imposición.

Sin perjuicio de ello, las normas reglamentarias, a nuestro juicio ilegalmente, establecen la gravabilidad de los servicios afectados al uso privado por los dueños o socios de la empresa contribuyente. (Dec. 39/90 de 31/1/90, art. 73, lit. b).

Introducción de bienes -De acuerdo con el art. 2º, lit. C), “por importación se entenderá la introducción definitiva de bienes al mercado interno.”

Al referirse la ley a “introducción definitiva”, no se encuentran gravados los bienes que ingresan en admisión temporaria.

Por “mercado interno” debe entenderse el traspaso de la frontera aduanera y no de la política, por lo cual no se encuentran gravados los bienes que ingresan en zonas francas, depósitos francos y recintos aduaneros.

En nuestro país actualmente se encuentran gravadas todas las importaciones, tanto las realizadas por contribuyentes del IVA, por los hechos generadores de circulación de bienes y prestación de servicios, como las realizadas por personas que no están comprendidas en estos hechos generadores, a las cuales la ley llama paradójicamente “no contribuyentes”, salvo que se tratara de bienes que éstos hubieran afectado a su uso personal con anterioridad a la importación, en cuyo caso no se encuentran gravados. Esta exoneración comprende solamente las cosas de uso de personas o familias, excluyéndose las que se utilicen en la industria, el comercio, la prestación de servicios, actividades agropecuarias o similares.

También se encuentran gravadas las importaciones hechas por terceros a nombre de éstos pero por cuenta ajena, sea el comitente contribuyente o no. (T.O. 1991, Tít. 10, art. 4).

El fundamento de gravar a todas las importaciones, es no perjudicar a la industria nacional.

La ley sigue el criterio de gravar en el país de destino y no en el de origen, lo cual tiene su contrapartida en la no gravabilidad de las exportaciones, las cuales con el fin de evitar los efectos perjudiciales de las exoneraciones en materia de deducción del IVA compras, se les consideran gravadas con la tasa cero (Vé. infra N° 7.3.2.).

ASPECTO SUBJETIVO

La naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA, es un tema que provoca grandes discrepancias en la doctrina nacional e internacional y que justamente será objeto de consideración en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que tendrán lugar en Cartagena, Colombia del 1º al 6 de octubre próximo.

Según expresa Valdés Costa (3), el núcleo del problema radica en si se trata de una responsabilidad por deuda propia o por deuda ajena, o sea si los obligados al pago del IVA revisten la calidad de contribuyentes o de simples obligados al pago, que en la terminología usual del derecho latinoamericano se les denomina con la expresión de **responsable**, no muy técnica por cierto, pues este concepto rige también para el contribuyente.

No es esta la oportunidad de extendernos sobre las distintas posiciones doctrinales y las consecuencias prácticas

que se derivan de ellas, especialmente en lo que se refiere a los diferentes regímenes jurídicos a los que están sometidos los contribuyentes y los responsables especialmente en materia de sanciones, notoriamente más graves tanto patrimonial como penalmente, en el caso de estos últimos.

Nos limitaremos en consecuencia a consignar las soluciones de nuestro derecho positivo, efectuando algunas aclaraciones previas sobre el concepto de sujeto pasivo, contribuyente y responsable de acuerdo a las definiciones de nuestro Código Tributario, dejando constancia que la legislación especial sobre el IVA es anterior a nuestro CT y la terminología utilizada por ella no siempre se ajusta a los conceptos técnicos.

El art. 16 del C.T., siguiendo al Modelo de Código Tributario para América Latina, define genéricamente al **sujeto pasivo** de la obligación tributaria, como “la persona obligada al cumplimiento de la prestación correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

El **contribuyente** es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, mientras que el **responsable** es aquél que, sin asumir la calidad de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que le corresponden al contribuyente, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición. (C.T. arts. 17 y 19).

La utilización del término “responsable” es convencional, ya que los contribuyentes también son responsables por deuda propia, habiéndose seguido esta terminología por ser la generalizada en el ámbito latinoamericano, especialmente el rioplatense, a diferencia de lo que ocurre en España e Italia cuyas legislaciones otorgan otros significados a estas expresiones.

Contribuyentes -De acuerdo con el T.O. 1991, Tít. 10, art. 6, serán contribuyentes:

A. Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio incluidos en el literal A) del art. 2° del Tít. 4 -Se trata de las empresas que realizan actividades lucrativas, entendiéndose por empresas toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.

Como se observa el concepto de empresas es muy amplio, comprendiendo a las sociedades con o sin personería jurídica, ya sean de carácter personal o por acciones y a las personas físicas titulares de empresas unipersonales.

Sin perjuicio de que la ley hace referencia a las actividades comprendidas en el literal A) del art. 2° del Tít. 4, es decir empresas que producen resultados económicos por la utilización conjunta de los factores capital y trabajo, se entiende mayoritariamente que también están comprendidos como contribuyentes del IVA, aunque no realicen tales actividades, los sujetos mencionados en el art. 7 de ese mismo título, que son las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y las personas jurídicas constituidas en el extranjero, que actúan

por intermedio de sucursal, agencia o establecimiento.

B. Quienes perciban retribuciones por servicios personales no comprendidos en el literal anterior o por su actividad de profesionales universitarios, con excepción de las obtenidas en relación de dependencia -Quedan comprendidos en este literal, los titulares de los ingresos gravados, sean personas físicas

o sociedades con o sin personería jurídica.

Asimismo quedan comprendidas las retribuciones obtenidas por personas jurídicas del exterior que no actúen por intermedio de sucursal, agencia o establecimiento.

La subordinación es el criterio utilizado por el legislador para determinar si los prestadores de servicios personales son o no contribuyentes del IVA.

De acuerdo con las normas reglamentarias, la existencia o no de dependencia se relaciona con la afiliación de las personas a los organismos de previsión social, encontrándose gravadas las retribuciones percibidas por personas afiliadas a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, a la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones y los que deben afiliarse en calidad de patronos al Banco de Previsión Social.

C. Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integren el dominio industrial y comercial del Estado, facultando la ley al Poder Ejecutivo a fijar la fecha a partir de la cual quedarán gravados así como a determinar qué entidades tributarán el gravamen -Siguiendo la tendencia más generalizada en el derecho comparado, los organismos del Estado que realizan actividades comerciales o industriales se encuentran sujetos a imposición en la misma forma que las personas físicas o jurídicas de derecho privado, ya que no existe al respecto fundamento para que estos entes gocen de inmunidad tributaria.

Aún más; dada las especiales características del IVA en lo que se refiere a la posibilidad de los sujetos pasivos de deducir el impuesto pagado por sus insumos, conviene económicamente a estos entes que se les declare contribuyentes del impuesto, ya que en caso contrario no opera la aludida deducción sino que por el contrario, el IVA compras aumenta el costo de los bienes o servicios.

La crítica que merece la previsión legal, es la facultad que se confiere por la ley al Poder Ejecutivo, para designar qué entes tributarán el gravamen y desde qué fecha. El otorgamiento de tal facultad configura una delegación de competencias de los órganos legislativos en el Poder Ejecutivo, que de acuerdo con nuestro régimen constitucional, basado en una rígida separación de poderes y de funciones, no se encuentra permitida, por lo cual la disposición adolece vicios de inconstitucionalidad.

D. Los que introduzcan bienes gravados al país y no se encuentren comprendidos en los apartados anteriores -Se trata de las importaciones realizadas por los llamados “no contribuyentes” a que hemos hecho referencia supra N° 3.3.

E. Las Intendencias Municipales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada, salvo la circulación de bienes y prestación de servicios realizados directamente

al consumo, que tengan por objeto la reducción de precios de artículos y servicios de primera necesidad. El Poder Ejecutivo determinará en la reglamentación las actividades y las fechas a partir de la cual quedarán gravadas -Nuestro Estado tiene una estructura unitaria, sin perjuicio de lo cual existe cierto grado de descentralización legislativa en materia tributaria, teniendo las Intendencias Municipales o Gobiernos Departamentales amplias potestades en lo que respecta a tasas y contribuciones de mejoras, y una competencia limitada en lo que se refiere a impuestos enumerados taxativamente por la Constitución.

La existencia de potestades concurrentes en materia nacional y departamental, crea problemas de integración entre ambas potestades. A diferencia de Brasil cuya Constitución en su art. 150 - VI establece la inmunidad del Estado y de los diferentes entes territoriales en materia de imposición al patrimonio, renta y servicios, en nuestra Constitución no existen normas al respecto, existiendo un vacío acerca de si el Estado Central puede imponer tributos a los Gobiernos Departamentales y la recíproca, es decir si éstos pueden gravar al Estado Central.

Este vacío constitucional, ha sido superado por una práctica relativamente pacífica de los distintos titulares de la potestad tributaria, de aceptar la inmunidad de los entes del Estado y de los Gobiernos Departamentales que no tienen capacidad contributiva, estando sujetos a imposición los bienes y actividades del Estado y de los Gobiernos Departamentales por sus actividades industriales y comerciales.

Esta práctica ha tenido consagración con la ley 16.226 de 29/10/91, cuyo art. 463 establece: “Declárase que el Estado, los organismos comprendidos en el art. 220 de la Constitución, y los Gobiernos Departamentales gozan de inmunidad impositiva, tanto nacional como departamental, por sus bienes o actividades no comerciales ni industriales.”. Aclaramos que los organismos comprendidos en el art. 220 de la Constitución son el Poder Judicial, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la Corte Electoral, el Tribunal de Cuentas y los entes no industriales o comerciales del Estado, tales como los culturales y de enseñanza, es decir los organismos que no tienen capacidad contributiva propia.

De lo expuesto surge que nuestro derecho positivo sigue la posición dominante en derecho comparado de que el Estado y los entes territoriales no deben estar sujetos a imposición, salvo en lo que se refiere a su actividad comercial e industrial y a los bienes afectados a ella.

Consecuente con esta posición las Intendencias Municipales solamente están gravadas por el IVA por las actividades de circulación de bienes y prestación de servicios que desarrollen en competencia con la actividad privada.

Por último destacamos que la disposición que estamos analizando, merece la misma crítica que la señalada en el literal C) precedente, respecto a la inconstitucionalidad en nuestro derecho de la delegación de competencias que realiza el Poder Legislativo en el Ejecutivo, en cuanto a determinar las actividades y las fechas en las cuáles quedarán gravadas las Intendencias.

F. Las asociaciones y fundaciones por sus actividades gravadas -Las asociaciones y fundaciones de carácter cultural y docente, se encuentran fuera de toda imposición nacional o departamental por disposición expresa de la Constitución (5), principio recogido ampliamente por la legislación nacional que exonera genéricamente a estas instituciones de todo tributo, aporte y/o contribución. (6).

Sin perjuicio de ello, la ley establece que no se considerarán comprendidas dentro de esta exoneración, los gravámenes aplicables a bienes, servicios o negocios jurídicos que no estén directamente relacionados con los fines específicos de las entidades que han motivado su inclusión en el régimen de exenciones.

En concordancia con esta disposición, el lit. F) del art. 6, designa como contribuyentes del IVA a las asociaciones y fundaciones por las actividades que realicen extrañas al giro por el cual han sido exoneradas.

G. Quienes sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias -La designación de estos contribuyentes fue motivada por el cambio operado en nuestra legislación sobre la aplicación del IVA a los productos agropecuarios.

Con anterioridad al año 1986, los productores agropecuarios no eran contribuyentes del IVA, encontrándose exoneradas las enajenaciones de productos agropecuarios y frutos del país en su estado natural.

En consecuencia el IVA incluido en las compras de insumos de los productores, no podía ser deducido como IVA compras, incrementando en consecuencia el costo de los bienes producidos por ellos.

A partir de la ley 15.851 de 24/12/86, el régimen cambió, incluyéndose como contribuyentes del IVA, a los productores agropecuarios que fueran contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias, reduciéndose al mínimo las exoneraciones y gravándose las enajenaciones de productos agropecuarios y frutos del país en su estado natural con el denominado IVA en suspenso. Adelantamos que se trata de un procedimiento que tiene por objeto evitar el efecto perjudicial de las exoneraciones en el IVA, similar al de la tasa cero utilizado en materia de exportaciones.

H. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito -Su designación como contribuyentes del IVA es reciente (Ley

16.697 de 25/4/95) y ha tenido por objeto equiparar la situación de estas cooperativas con la de los bancos y casas financieras, eliminando las exoneraciones tributarias que aquéllas gozaban respecto al IVA sobre intereses de préstamos.

Responsables -El régimen general de los responsables, está previsto en el Código Tributario, aplicable a todos los tributos, salvo aduaneros y departamentales, debiendo agregarse a este régimen algunas normas especiales que rigen en materia de IVA.

A. Responsabilidad de los representantes -C.T. Art. 21: “Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.”

B. Responsabilidad de los sucesores -C.T. Art. 22: “Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia.”

El régimen del C.T. ha sufrido modificaciones por la legislación posterior. (Dec. Ley 14.433 de 30/9/75, actual T.O. 1991, Tít. 1, art. 41).

C. Responsabilidad por sucesión -C.T. Art. 18: “Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por los sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario.”

D. Responsabilidad de los Agentes de retención y de percepción -C.T. Art. 23: “Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado frente al sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

De acuerdo con lo establecido en el inc. 1º de este artículo, la ley 16.134 de 27/9/90 (T.O. 1991, Tít. 1, art. 52), faculta al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva.

Por su parte el Poder Ejecutivo ha autorizado a la Dirección General Impositiva, en los casos en que exista facultad legal, a designar agentes de retención y de percepción para los tributos que administra.

Estas delegaciones de competencias de las facultades legales y reglamentarias, han sido criticadas por parte de nuestra doctrina por considerar que no son jurídicamente procedentes.

Sin perjuicio de estas críticas, de conformidad con lo establecido en las normas precedentemente citadas, el Poder Ejecutivo y la Dirección General Impositiva han designado diversos agentes de retención y de percepción en el IVA.

Como dijimos supra, a estos agentes les son aplicables en lo pertinente, las disposiciones del C.T. sobre el régimen general de responsabilidad, a las que deben agregarse otras normas específicas para los impuestos que recauda la Dirección General Impositiva,- entre los cuales se encuentra el IVA,- que señalamos a continuación:

1º: La multa por la infracción de mora, es del 100% del impuesto retenido o percibido y no vertido, en lugar del 20% establecido en el art. 94 del C.T con carácter general. (Dec. Ley 15.646 de 11/10/84, art. 30).

2º: Los agentes de retención y de percepción que no viertan el impuesto retenido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrir en el delito

de apropiación indebida. (Dec. Ley 15.294 de 23/6/82).

Con respecto a los agentes de percepción en el IVA, es de destacar que el art. 8, lit A), inc. 2º, del Tít. 10 del T.O. 1991, dispone que cuando se trate de bienes cuya distribución en la etapa minorista presente características que no permitan el adecuado control del impuesto, la reglamentación podrá disponer que éste se liquide en alguna de las etapas precedentes sobre el precio de venta al público.

En función de esta norma el Poder Ejecutivo ha designado agentes de percepción en ciertas actividades, tales como la comercialización de la carne fresca, debiéndose proceder a la liquidación del IVA que le corresponde al comerciante minorista en la etapa anterior.

Estas normas plantean problemas que preocupan a la doctrina, pero cuyo análisis excede el objeto de este informe, por lo cual nos limitamos a señalarlos:

En primer lugar el relativo a su posible antijuridicidad, manifestada en la obligación de abonar un impuesto cuyo hecho generador todavía no ha ocurrido.

En segundo lugar, si técnicamente estamos en estos casos ante la figura del agente de percepción,- como la denominan las normas reglamentarias,- o ante un responsable sustituto, lo cual trae consecuencias prácticas relativas a la diferente responsabilidad que tienen unos y otros.

D. Responsabilidad de la parte interviniente.

El Dec. 388/92 de 17/8/92, establece la obligatoriedad de la parte interviniente en la operación de exigir la documentación relativa a ella, disponiendo que tanto ella como el contribuyente serán igualmente responsables por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación.

Esta norma, de dudosa legalidad en nuestro derecho ya que a nuestro juicio tal responsabilidad solamente puede ser establecida por ley y no por decreto, no ha tenido aplicación práctica.

ASPECTO ESPACIAL.

Principio de la territorialidad -Nuestra ley consagra este principio en el art. 5 del Tít. 10 del T.O. 1991, que establece que “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 donde 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 y servicios.

El Poder Ejecutivo determinará cuáles son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios.”

Si bien este artículo no delimita el concepto de territorio nacional, se interpreta que este territorio está delimitado por la frontera aduanera y no por la política.

Esta interpretación es admitida por las normas reglamentarias que establecen que quedan excluidas de la aplicación del impuesto, la circulación de bienes y la prestación de servicios realizadas en recintos aduaneros, zonas francas y depósitos francos. (Dec. 39/90, art. 11).

Asimismo la ley de Zonas Francas N° 15.921, en sus arts. 19 y 21 establece

amplias exoneraciones tributarias,-entre las cuales debe considerarse incluido el IVA,- para las actividades que se desarrollan en las mismas y los bienes, servicios, mercaderías y materias primas que ingresan a ellas.

Localización de los servicios -Nuestra ley no precisa el lugar donde deben considerarse prestados los servicios.

Consideramos que al respecto nuestro país sigue el principio de la fuente o de la territorialidad y no el criterio de la utilización, aprovechamiento o explotación de los servicios, utilizado por los países de la CEE de acuerdo con lo dispuesto por la 6a. Directiva.

Ello en virtud de que nuestra ley prevé la exportación de servicios como figura específica y diferenciada de la extraterritorialidad, lo cual está de acuerdo con el principio de la fuente defendido por nuestro país.

El criterio aplicable surge además por integración analógica con las disposiciones que regulan nuestro Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, que de acuerdo con lo establecido en el art. 3 del Tít. 4 del T.O. 1991, considera de fuente uruguaya “las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.”

Por lo tanto, cuando el servicio implique el arrendamiento o la cesión de uso de un derecho, debe considerarse prestado donde el bien esté situado o donde el derecho sea utilizado económicamente. Pero cuando el servicio implique el desarrollo de una actividad hacia o en relación con el beneficiario, debe considerarse prestado en el lugar donde la misma se desarrolle.

En cuanto a bienes o actividades de discutible localización, tales como intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica, se sigue el principio de la fuente por integración analógica con las normas del Impuesto a la Renta, criterio que coincide con las Resoluciones adoptadas en las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Caracas en 1975.

Es así que se consideran localizados:

Intereses: en el lugar donde el prestamista coloca su capital.

Regalías por cesión de uso de marcas, patentes y similares, y sus accesorios: en el lugar donde se utilizan o explotan.

Honorarios por asistencia técnica: en el lugar donde el asesor desarrolla su actividad.

Exportación de bienes -Nuestra ley sigue el criterio admitido internacionalmente de gravar los bienes en el país de destino.

En virtud de ello considera que las exportaciones se encuentran excluidas del hecho generador, estableciendo que las mismas no se encuentran gravadas, solución ésta aceptada en el derecho comparado, aunque no por exclusión del hecho generador, sino a través del establecimiento de exoneraciones.

Sin perjuicio de ello y a efectos de evitar los efectos distorsionante que causaría esta no gravabilidad con respecto a la deducción de los IVA Compras, el art. 9 de la ley consagra el

régimen de tasa cero para las exportaciones, admitiendo que en ellas podrá deducirse el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo del producto exportado.

Exportación de servicios -La no gravabilidad de la exportación de servicios por exclusión del hecho generador, es una solución original de nuestro derecho.

En el derecho comparado, se logran similares resultados, pero por aplicación del criterio de la extraterritorialidad, ya que al seguir el criterio de localizar los servicios por el lugar de utilización, aprovechamiento o explotación de los mismos, estos casos son considerados como servicios prestados en el exterior.

Nuestra ley no define la exportación de servicios, debiendo entenderse por tal el desarrollo de una actividad dentro del territorio nacional que proporciona una ventaja o provecho a una persona situada en el exterior, que utiliza el resultado de esa actividad o la aprovecha económicamente en el extranjero, y paga por ello una contraprestación cuya causa jurídica radica en la consideración que esa ventaja o provecho le proporciona.

Los servicios que se caracterizan por el arrendamiento o cesión de uso de un bien o derecho, no configuran casos de exportación de servicios sino de extraterritorialidad, ya que ellos deben considerarse prestados en el lugar en que esos bienes o derechos están situados o son utilizados.

Por último con respecto a este tema, debe tenerse presente que si bien el art. 5 que hemos transcrito precedentemente establece la no gravabilidad de la exportación de servicios, en su inciso final faculta al Poder Ejecutivo a determinar cuáles son las operaciones que están comprendidas en este concepto.

Esta delegación de competencias nos merece la misma crítica que señalamos supra N°4.1.C), ya que ella no es permitida por nuestro ordenamiento constitucional.

La reglamentación ha interpretado restrictivamente el concepto de exportación de servicios, incluyendo además operaciones que no configuran prestación de servicios sino circulación de bienes.

ASPECTO TEMPORAL

El principio general está establecido en el art. 3 del Tít. 10 del T.O. 1991, que dispone que “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.”

Analizaremos a continuación cuando se configura el hecho gravado en los distintos hechos generadores del IVA.

A. Circulación de bienes -Es un hecho generador de carácter instantáneo, que de acuerdo con la ley se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega de los bienes.

La entrega o tradición es la transferencia que hace una persona a otra, de la posesión de una cosa, con facultad y ánimo de transferirle el dominio de ella. (C. Civil art. 758).

Dicha entrega puede ser real, cuando se verifica por la aprehensión corporal de la cosa, hecha por el adquirente u otro

en su nombre, o ficta cuando no se entrega realmente la cosa, sino algún objeto representativo de ella, y que hace posible la toma de posesión de la cosa. (C. Civil arts. 760 y 763).

B. Prestación de servicios - El principio legal debe entenderse en el sentido de que el hecho gravado se configura cuando el servicio se ha prestado íntegramente.

Este concepto es de fácil aplicación en el caso de los servicios que entran en el grupo de los hechos generadores instantáneos. Es distinta la situación cuando la prestación del servicio implica una serie de actos que requieren necesariamente de un lapso más o menos prolongado, situación ésta que se da generalmente en materia de prestación de servicios personales. (**Nota sobre el IVA y los servicios personales.**)

Estos servicios de prestación sucesiva, a su vez pueden subdividirse entre los que tienen un plazo previsto de terminación y los que no lo tienen.

En el primer caso, deben considerarse configurados a su finalización, mientras que en el segundo a la finalización del período de desarrollo del servicio (mensual, anual, etc).

Cuando se trata de contratos de arrendamiento de obra determinada, la solución de principio es que la prestación gravada con el impuesto se configura cuando la obra está totalmente ejecutada y entregada o puesta a disposición de quién la encargó. (C. Civil art. 1853).

Debe tenerse presente que tanto en el caso de circulación de bienes como en el de prestación de servicios, la ley presume que ellas son realizadas en la fecha de la factura respectiva, presunción ésta de carácter simple, ya que la Administración está facultada para fijar la misma, cuando existiera omisión, anticipación o retardo en la facturación. (Art. 3, inc. 2°).

C. Introducción definitiva de bienes -En el caso de importaciones regulares, la introducción se considera efectuada en la fecha del despacho aduanero.

Si se trata de bienes introducidos al país irregularmente como en el caso del contrabando, el hecho generador se considera configurado en la fecha de la denuncia o de la detención de las mercaderías.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Según expusimos supra N° 2, el IVA en el Uruguay se liquida por el sistema de sustracción, sobre base financiera, haciéndose las deducciones por el procedimiento de impuesto contra impuesto.

Materia imponible -Está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado, incluyéndose en todos los casos el monto de otros gravámenes que afecten la operación. (T.O. 1991, Tít. 10, art. 7).

En los casos de **entregas de bienes o de prestaciones de servicios**, las tasas respectivas se aplicarán sobre el importe total neto contratado o facturado, debiéndose incluir el importe resultante en forma separada en la factura, salvo que la Administración autorice expresamente su incorporación al precio. (T.O. 1991, Tít. 10, art. 8, lit. A).

En las **importaciones** las tasas se aplicarán sobre el valor normal de Adu-

anas más el arancel. Si la importación se efectuara a nombre propio y por cuenta ajena o por no contribuyentes, la referida suma será incrementada en un 50% a los efectos de la liquidación del tributo. (Ley 16.697 de 25/4/95).

Con anterioridad a esta ley el valor que se tenía en cuenta era el resultante del costo CIF, más los recargos a la importación. La modificación introducida por la ley 16.697 tiene por objeto adecuar la base imponible a los parámetros que surgen del MERCOSUR. (Valoración de acuerdo al art. VII del GATT).

Alícuotas -Originariamente la ley 13.637 fijó una alícuota única del 10%. En el año 1972, la ley 14.100 fijó una alícuota básica y otra mínima, que han sufrido diversas modificaciones por la legislación posterior, estando fijadas actualmente la básica en el 23% y la mínima en el 14%. (Ley 16.697 de 25/4/95, art. 9).

Procedimiento de liquidación.

Régimen general -El impuesto a pagar se liquida de la siguiente forma:

1º: Se parte del total de los impuestos facturados de acuerdo a las disposiciones que rigen sobre la materia imponible, (Vé. supra N° 7.1). (T.O. 1991, Tít. 10, art. 9 inc. 1º).

2º: Se descuentan los impuestos incluidos en las facturas cuando la contraprestación no se ha hecho efectiva total o parcialmente por insolvencia del deudor, prescripción, mandato judicial, rescisión del contrato, devolución de mercaderías, bonificación, descuentos, o ajuste posterior del precio o por cualquier otra causa ajena a la voluntad del contribuyente. (T.O. 1991, Tít. 10, arts. 3 y 9, inc. 1º).

3º: A la cifra así obtenida.- débito fiscal o IVA ventas,- se deduce el crédito fiscal o IVA compras:

A) El impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo.

B) El impuesto pagado por el importador o el comitente en su caso.

En los casos previstos en los apartados precedentes, se requerirá que dichos impuestos provengan de bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas.

Cuando se realicen a la vez operaciones gravadas y exentas, la deducción del impuesto a los bienes y servicios no destinados exclusivamente a unas u a otras, se efectuará en la proporción correspondiente al monto de las operaciones gravadas.

4º: En los casos que al cierre de cada mes, o del ejercicio -según corresponda- el impuesto facturado por proveedores y el pago por operaciones de importación resultara superior al gravamen devengado por operaciones gravadas, el saldo emergente no dará derecho a devolución. Dicho saldo será agregado al monto del impuesto facturado por compras, en la declaración jurada inmediata. Ello no rige en las operaciones de exportación.

5º: La parte de los saldos acreedores al cierre del ejercicio que provengan exclusivamente de diferencias de tasas, integrarán el costo de ventas y no serán tenidos en cuenta en las próximas declaraciones juradas.

6º: El impuesto se liquida por declaración jurada, pudiendo el Poder Ejecutivo requerir en el curso del año fiscal pagos a cuenta del mismo, calculados en función de los ingresos gravados del ejercicio, del impuesto que hubiere correspondido tributar por el ejercicio anterior o de cualquier otro índice representativo de la materia imponible. (T.O. 1991, Tít. 10, art. 79 y Ley 16.697 de 25/4/95).

Regímenes especiales.

A. Exportaciones -Como hemos expuesto en este informe, las exportaciones se encuentran excluidas del IVA, sin perjuicio de lo cual y a efectos de que los bienes y servicios lleguen al país de destino sin carga impositiva, se aplica con respecto a ellas el régimen de tasa cero, permitiéndose deducir el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo del producto exportado.

El crédito que resulte por este concepto será devuelto o imputado al pago de otros impuestos en la forma que determine el Poder Ejecutivo.

B. IVA Agropecuario -Como dijimos supra 4.1.G., a partir de la ley 15.851 de 24/12/86, la circulación de productos agropecuarios en su estado natural quedó gravada con el IVA por un régimen similar al de la tasa cero, que se denomina IVA en suspenso.

El IVA agropecuario no debe ser incluido en la factura o documento equivalente, permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta que se realice la venta de los productos por contribuyentes del impuesto que transformen los productos mencionados o alteren su naturaleza. En esta oportunidad los enajenantes deben incluir el impuesto que resulte de aplicar la tasa que corresponde sobre el importe total neto contratado o facturado y no tienen derecho a crédito fiscal por el IVA en suspenso.

El régimen del IVA en suspenso, solamente es aplicable a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias. (IRA).

Ello permite que el IVA incluido en las adquisiciones de servicios, insumos y bienes del activo fijo que integren el costo de los bienes producidos por dichos contribuyentes, pueda ser deducido.

El crédito que pueda resultar a favor del contribuyente, es imputado a otros tributos que recaude la Dirección General Impositiva o a aportes de la seguridad social.

El período de liquidación del IVA agropecuario es anual y el ejercicio fiscal coincide con el del IRA (1º de julio a 30 de junio).

C. Chatarra, residuos de papel y vidrio -La ley 15.927 de 22/12/87, art. 5 (T.O. 1991, Tít. 10, art. 73), faculta al Poder Ejecutivo a establecer que el IVA correspondiente a la circulación de chatarra y residuos de papel, vidrio y bienes similares que constituyan insumos para otras actividades gravadas con el IVA, no sean incluidas en la factura o documento equivalente, permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios. El IVA en suspenso no dará lugar a crédito fiscal al adquirente.

El Poder Ejecutivo hizo uso de esa facultad, estableciendo el régimen del IVA en suspenso para la circulación de estos bienes. (Dec. 39/90 de 31/1/90, art. 95 y siguientes).

D. Material educativo, diarios, periódicos, revistas, libros y folletos de cualquier naturaleza con excepción de los pornográficos -Estos bienes se encuentran exonerados (T.O. 1991, Tít. 10, art. 17, Nal 1, lit. K) sin perjuicio de lo cual el art. 22 establece un régimen de devolución del IVA incluido en las compras en plaza e importaciones de papeles, cartones, tintas grabados y películas para offset destinados a la impresión de los mismos. La devolución se efectuará de acuerdo con el procedimiento aplicable a los exportadores.

Es decir que se trata de un régimen parcial de aplicación de la tasa cero, que permite deducir el impuesto pagado en las adquisiciones de ciertos bienes que integran el costo directo del producto.

Exoneraciones -El IVA, en su forma más pura, excluye las exoneraciones por las distorsiones que provocan, pero la experiencia pone de manifiesto que es prácticamente imposible prescindir de ellas.

En ocasión de celebrarse en nuestro país en el año 1984 las X Jornadas Luso - Hispano - Americanas (7) a las cuales asistieron calificados representantes de la doctrina latinoamericana, española y portuguesa, hubo consenso en que el IVA, por su naturaleza, debe ser un impuesto eminentemente neutral, lo cual se consigue mediante la aplicación generalizada y uniforme del impuesto en todas las etapas del ciclo económico.

En función de ello en las Resoluciones adoptadas se recomendó evitar el empleo generalizado de exenciones o de exclusiones del hecho generador del IVA como instrumento de política fiscal; se recomendó asimismo considerar la posibilidad de sustituir las exenciones o exclusiones por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada tasa cero, con el objeto de permitir la recuperación del impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones tales como la regla del tope. (El texto completo de las Recomendaciones puede verse en el Anexo que acompaña a este informe).

Nuestro país no ha seguido estos principios en materia de limitación de exoneraciones, sino que por el contrario ellas son amplias y la tendencia ha sido el aumento de las mismas.

El T.O. 1991, Tít. 10, art. 17 prevé diversas exoneraciones en materia de circulación de bienes y prestación de servicios, inspiradas fundamentalmente en razones de política fiscal y en el establecimiento de tratamientos especiales para productos de primera necesidad y manifestaciones culturales.

En materia de importaciones se prevé la exoneración de los bienes cuya enajenación se encuentra exonerada por el mencionado art. 17.

La ley 14.100 de 29/12/72, art. 88, (T.O. 1991, Tít. 10, art. 18) deroga para el IVA las exoneraciones genéricas de impuestos establecidas a favor de determinadas personas o actividades, salvo determinadas excepciones. Sin perjuicio de ello, la legislación posterior ha establecido nuevas exoneraciones genéricas de impuestos o específicas para el IVA, las que se encuentran reguladas en los arts. 19 y siguientes del T.O.

Sanciones

En esta materia es de aplicación el régimen general establecido por el C.T. y

otras disposiciones legales específicas del IVA o establecidas por la legislación posterior.

Régimen del C.T. -Trata en capítulos diferentes las sanciones por infracciones tributarias y los delitos tributarios.

Dentro de las **infracciones tributarias** se encuentran:

A. La mora. (Art. 94) -Se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el sólo vencimiento del término establecido.

Se sanciona con una multa equivalente al 20% del importe del tributo no abonado en tiempo y con un recargo mensual a calcularse día a día, que es fijado anualmente por el Poder Ejecutivo dentro de ciertos parámetros establecidos por la ley.

B. La contravención. (Art. 95) -Es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes que establecen deberes formales, configurándose también por la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.

Se sanciona con una multa que actualiza anualmente el Poder Ejecutivo.

C. La defraudación. (Art. 96) - Es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

Se sanciona con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

D. Omisión de pago. (Art. 97) -Es una infracción de escasa aplicación práctica, de carácter residual, que se caracteriza por la realización de actos o hechos no comprendidos en los ilícitos precedentemente tipificados, que en definitiva significa que una disminución de los créditos por tributos o de la recausación respectiva.

Se sanciona con una multa de una a cinco veces el valor del tributo omitido.

E. Instigación pública a no pagar tributos. (Art. 98) -Como expresa su denominación se configura por la instigación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos al margen de los recursos regulados por el Código.

Se sanciona con una multa que actualiza anualmente el Poder Ejecutivo.

Como **delitos tributarios** nuestro C.T. prevé:

A. La defraudación tributaria. (Art. 110).

Se configura cuando el que directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos.

Este delito es castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

Se observa que su tipificación es muy similar a la de la infracción de defraudación, por lo cual la norma es pasible de críticas por contrariar el principio de “non bis in idem”.

B. Instigación pública a no pagar tributos. (Art. 111) -Tiene una configuración similar a la de la infracción del mismo nombre. Se castiga con seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.

Régimen de la legislación especial sobre el IVA -La ley 14.100 de 29/12/72, con las modificaciones introducidas por la ley 14.252 de 22 de agosto de 1974, establece diversos requisitos formales en materia de documentación del IVA, disponiendo que las operaciones gravadas deberán documentarse mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del contribuyente, los bienes entregados o servicios prestados, la fecha, importe de la operación y monto del impuesto correspondiente. Asimismo autoriza al Poder Ejecutivo a disponer otras formalidades y condiciones que deban reunir las facturas o boletas.

La ley establece que el incumplimiento de sus disposiciones, configurará defraudación salvo prueba en contrario.

Consideramos que esta disposición ha sido derogada por la sanción posterior del C.T., ocurrida el 29 de noviembre de 1974, sin perjuicio de lo cual la Dirección General Impositiva la considera vigente y así la ha incorporado en el T.O. 1991, Tít. 10, art. 75.

Comentarios similares merecen las normas de la ley 14.100 relativas a la identificación de bienes, cuya infracción es sancionada con una multa equivalente a dos veces el impuesto defraudado, la que consideramos derogada, pese a su inclusión en el T.O. en el art. 78.

Por su parte la ley 16.170 de 28 de diciembre de 1990, (T.O. 1991, Tít. 1, art. 50), faculta a la Dirección General Impositiva, a promover, ante los órganos jurisdiccionales competentes, la clausura hasta por un lapso de seis días hábiles, de los establecimientos o empresas de los sujetos pasivos respecto de los cuales se comprobare que realizaron ventas o prestaron servicios sin emitir factura o documento equivalente, cuando corresponda o emitieron facturas por un importe menor al real o transgredan el régimen general de documentación.

Con respecto a las severas exigencias que rigen en materia de documentación de las operaciones gravadas por el IVA, debe agregarse la,- a nuestro juicio ilegal,- previsión del Dec. N° 597/88, cuyo art. 53 responsabiliza tanto al contribuyente como a la otra parte interviniente, por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación. (Vé. supra N° 4.2.D).

Régimen de la legislación posterior al C.T. - Como analizamos supra N° 4.2.D), los Dec. leyes 15.294 de 23/6/82 y 15.646 de 11/10/84, agravaron la situación de los agentes de retención y de percepción de tributos que recauda la Dirección General Impositiva,- entre los cuales se encuentra el IVA, en materia de multa por mora y configuración del delito de apropiación indebida.

Conclusiones:

1°: Los impuestos indirectos al consumo, tienen en nuestro sistema tributario una gravitante importancia, siendo el IVA, tanto desde el punto de vista jurídico como económico y político, el más representativo en este tipo de imposición.

2°: Implantado originariamente en el año 1967 y reestructurado en 1972, se tiene una larga experiencia que ha permitido superar los problemas de aplicación del

tributo y al mismo tiempo concentrar en este impuesto la imposición al consumo, sin perjuicio de la co-existencia con otros tributos de análoga naturaleza pero de mucho menor relevancia.

3º: Presenta una amplia base imponible, estando comprendidos todos los casos de circulación de bienes, prestación de servicios e importaciones, sin perjuicio de las exoneraciones que rigen al respecto.

4º: Los efectos distorsionantes de las exoneraciones, se han tratado de solucionar mediante los mecanismos de tasa cero o IVA en suspenso, que son utilizados en actividades de fundamental importancia tales como las exportaciones y la circulación de productos agropecuarios en su estado natural.

5º: La existencia de dos tasas, la básica y la mínima, es un buen mecanismo de política fiscal que permitiría reducir las exoneraciones, aspecto que sin embargo no se ha producido.

6º: Las tasas fijadas (23% y 14%), son de las más altas en el derecho comparado, lo que aumenta la regresividad de nuestro sistema tributario basado fundamentalmente en la imposición indirecta.(8).

7º: Al ser un impuesto de carácter nacional y no tener los Gobiernos Departamentales potestades tributarias para establecer este tipo de imposición, no se dan en nuestro país los problemas que se han planteado en otros países tales como Brasil y Argentina, referentes a la circulación de bienes y servicios en el territorio nacional.

8º: Los problemas de más difícil solución se plantearán con la implementación plena del Mercosur, en lo que respecta a la supresión de controles fronterizos o barreras aduaneras, condición indispensable para que pueda hablarse de la existencia de un mercado común.

La experiencia de la CEE sobre estos aspectos, será de fundamental importancia.

Notas

(1) El Impuesto Específico Interno (IMESI), es un impuesto indirecto, selectivo, monofásico que grava la primera enajenación a cualquier título de determinados bienes señalados por la ley seleccionados por su naturaleza de suntuarios o de prescindibles o por razones de interés general. Fue creado por la ley 14.416 de 28/8/75, que sustituyó la legislación anterior, encontrándose actualmente incorporado al T.O. 1991, Tít. 11.

(2) El Texto Ordenado es una recopilación actualizada de las leyes referentes a tributos de competencia de la Dirección General Impositiva, formulada periódicamente por este organismo.

(3) Valdés Costa, Ramón; "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA"; Comunicación presentada a las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Vé. en Rev. Trib. T. XXII, 1995, N° 127, pág. 355.

(4) Constitución art. 69: "Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios."

(6) T.O. 1991, Tít 3, art. 1.

(7) X Jornadas Luso - Hispano - Americanas de Estudios Tributarios,

Memoria, Vol II, Tema II: “Efectos económicos y sociales del Impuesto al Valor Agregado”, Mont. Uruguay, 1984.

(8) En los países de la CEE, la tasa básica está situada entre un 15 y un 19%, salvo el caso de Dinamarca (25%) e Irlanda (21%).