

ÍNDICE

Prólogo del Dr. Juan Carlos Peirano Facio	5
Prólogo del autor	7
Primera Parte	
<i>Capítulo I. El hecho generador: cuestiones generales</i>	11
<i>Capítulo II. El aspecto material del hecho generador</i>	21
1. Los propósitos del impuesto. Su influencia en la determinación de las operaciones gravadas	21
1.1 Los propósitos y modelos teóricos del IVA	21
1.2 Influencia de los propósitos y los modelos teóricos en la delimitación del hecho generador del impuesto	23
1.3 Constitucionalidad global del IVA	26
2. La circulación de bienes	30
2.1 Introducción	30
2.2 Transferencia del derecho de propiedad o de la disponibilidad económica del bien	31
2.2.1 Planteo general	31
2.2.2 Análisis de algunas operaciones a la luz del criterio sustantivo de “transferencia de la disponibilidad económica” del bien	37
2.3 Bienes objeto de las operaciones	44
2.3.1 Generalidades	44
2.3.2 Alcance de la expresión “bienes” a efectos de la circulación de bienes en el IVA. Definición general	46
2.3.3 Definición de “bienes incorpóreos” a ser adoptada en el IVA.	52
2.3.4 Bienes incorpóreos: algunos casos de especial interés	58

2.3.5 El “valor llave”	62
2.3.6 Bienes fungibles. El caso del dinero, otros medios de pago y los derechos de crédito	67
2.3.7 El establecimiento comercial	70
2.4 El arrendamiento de obra con entrega de materiales	75
3. Las prestaciones de servicios	77
3.1 El concepto de prestación de servicios	77
3.2 Algunas prestaciones de servicios de particular interés	78
3.2.1 Prestaciones de servicios vinculadas a bienes	78
3.2.2 Operaciones financieras	81
3.2.3 Otras prestaciones de servicios mencionadas por la ley del impuesto	83
3.2.4 Cesión del derecho a recibir un servicio (“reventa de servicios”) y subcontratación de servicios	84
4. La onerosidad de la operación: elemento común a las circulaciones de bienes y las prestaciones de servicios. Otros conceptos vinculados a la onerosidad	85
4.1 La onerosidad y los propósitos del IVA: gravamen del consumo y concepto de “valor agregado”	85
4.2 Definición general del concepto de “onerosidad” en el hecho generador del impuesto	87
4.2.1 La onerosidad en Derecho Privado	87
4.2.2 Concepto general de onerosidad a ser acogido en el hecho generador del IVA: existencia de contraprestación y características de ésta	88
4.3 Operaciones sin contraprestación	95
4.3.1 Operaciones sin contraprestación por su propia naturaleza	95
4.3.2 Operaciones que devienen sin contraprestación	96
4.4 La causa de las operaciones gravadas	101
4.4.1 Función y concepto de la causa en general	101
4.4.2 La causa en el hecho generador del IVA	102
4.4.3 Ejemplos de la aplicación de la noción de causa en el hecho generador del IVA: préstamos y financiaciones, indemnizaciones, multas contractuales y prestaciones accesorias	105

4.4.4 El caso especial de los intereses devengados por el vencimiento del plazo contractual (intereses de mora) . . .	108
4.5 Pluralidad de partes en las operaciones	109
4.5.1 Planteo general	109
4.5.2 Operaciones entre sucursales y Casas Matrices y entre sociedades vinculadas	113
4.5.3 Partes de la operación y cuantía de la contraprestación. Especial referencia al problema de los “precios de transferencia” y al principio denominado “arm’s length”	115
4.5.4 Operaciones con accionistas, dueños y socios	117
4.6 Excepciones a la pluralidad de partes: autoconsumo de bienes y autoservicios	121
4.6.1 Planteo general del problema. Soluciones teóricas y de Derecho Comparado	121
4.6.2 La solución de la ley uruguaya: afectación de bienes al uso privado del dueño o socio	124
4.6.3 La solución de la ley uruguaya (continuación): autoservicios	128
4.7 La fuente de la relación entre las partes en las operaciones gravadas: ¿es necesario que ella consista en el acuerdo de voluntades?	128
5. Operaciones de intercambio de bienes y servicios: permutas y similares	130
6. Operaciones societarias	132
6.1 Planteo de la cuestión	132
6.2 Aportes de capital	134
6.3 Distribuciones de dividendos, reducciones de capital y disoluciones y liquidaciones	136
6.4 Transformación de sociedades	137
6.5 Fusiones y escisiones	137
7. La importación de bienes	141
7.1 Fundamentos de la inclusión de la importación como hipótesis del aspecto material del hecho generador. Evolución de las normas en Uruguay	141
7.2 La descripción legal de la importación como hecho gravado	143
7.3 El IVA en la importación y el art. 1° del Código Tributario	148

<i>Capítulo III. El aspecto temporal del hecho generador</i>	151
1. Cuestiones generales	151
1.1 Concepto y efectos del aspecto temporal del hecho generador tributario. Particularidades en el caso del IVA e incidencia en la definición del hecho generador del impuesto ...	151
1.2 Clasificación de los hechos generadores en función de su aspecto temporal	155
1.3 Criterios teóricos para el aspecto temporal del hecho generador del IVA en materia de circulaciones de bienes y prestaciones de servicios, y soluciones de Derecho Comparado	156
2. El aspecto temporal del hecho generador en las circulaciones de bienes	158
2.1 Criterio adoptado por la ley uruguaya	158
2.2 El concepto de “entrega del bien”	160
3. El aspecto temporal del hecho generador en las prestaciones de servicios	165
3.1 Criterio recogido por la ley uruguaya	165
3.2 Análisis de la solución legal. Concepto de “ejecución de la prestación”	166
3.3 Momento de configuración del hecho gravado en las prestaciones de servicios	167
3.3.1 Solución general. Clasificación de las prestaciones de servicios dentro de los diferentes tipos de hechos generadores según su aspecto temporal	167
3.3.2 Prestaciones de servicios clasificables como hechos generadores periódicos	169
3.3.3 Momento de configuración del hecho generador (continuación): postura de la Administración y jurisprudencia .	174
3.4 El caso especial de las prestaciones de servicios de tracto sucesivo	176
3.4.1 El concepto de “prestaciones de tracto sucesivo”	177
3.4.2 Ejemplos de prestaciones de servicios de tracto sucesivo ..	181
3.4.3 El acaecimiento mensual del hecho generador	182
3.4.4 Los casos especiales	185
3.4.5 Los intereses de mora	186

4. Cuestiones comunes a la circulación de bienes y la prestación de servicios	188
4.1 La presunción de la fecha de la factura	188
4.2 Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria	190
4.3 Momento de emisión de la factura	193
5. El aspecto temporal del hecho generador en las importaciones	195
6. Anticipos del impuesto	199
6.1 Los anticipos tributarios en general	199
6.2 Los anticipos en el IVA uruguayo	200

Segunda Parte

<i>Capítulo IV. El aspecto espacial del hecho generador</i>	<i>207</i>
1. Aspectos generales	207
1.1 Los propósitos del impuesto. Su influencia en la determinación de los criterios de aplicación espacial del mismo	207
1.2 Planteo general de los criterios teóricos de imposición	208
2. El aspecto espacial del hecho generador del IVA en la circulación de bienes y la importación	212
2.1 Los criterios teóricos de imposición en las operaciones de intercambio de bienes	212
2.2 La solución de la ley uruguaya	217
2.2.1 Planteo general. Criterio adoptado	217
2.2.2 El aspecto espacial del hecho generador en las importaciones	219
2.2.3 El aspecto espacial del hecho generador en las circulaciones de bienes: concepto y localización de la “entrega del bien”	222
2.2.4 La noción de “territorio”	224
2.2.5 Entregas de bienes efectuadas en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas	228
2.2.6 El caso especial de los arrendamientos de obra con entrega de materiales	232
3. El aspecto espacial del hecho generador del IVA en las prestaciones de servicios. Cuestiones generales	234

3.1 Aplicación a las prestaciones de servicios de los criterios generales de imposición y soluciones de Derecho Comparado	234
3.1.1 El criterio de la territorialidad pura	234
3.1.2 El criterio del destino	237
3.1.3 El criterio del origen	239
3.2 La solución de la ley uruguaya	241
3.2.1 Criterio recogido por la ley	241
3.2.2 Alcance de la expresión “prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional”	243
3.2.3 Servicios parcialmente incluidos y parcialmente excluidos del hecho generador por ser ejecutados en parte en el territorio nacional y en parte fuera del mismo	251
3.2.4 Alcance de la expresión “territorio nacional”	253
4. Localización de las prestaciones de servicios. Los casos más relevantes	253
4.1 Prestaciones que implican una actividad	254
4.2 Prestaciones vinculadas a bienes que no implican una actividad	258
4.3 Prestaciones típicas de no hacer	259
4.4 Las financiaciones	260
4.5 Fianzas y garantías	266
4.6 Prestaciones vinculadas a tarjetas de crédito	267
4.7 Seguros	271
5. Localización de las prestaciones de servicios. Los casos más relevantes (continuación)	272
5.1 Programas de computación	272
5.2 Servicios de telecomunicaciones	274
5.3 Transporte de bienes hacia el país	281
6. Exportaciones de bienes y servicios	283
6.1 Exportaciones de bienes	283
6.2 Exportaciones de servicios	288
6.2.1 Marco conceptual y régimen legal	288
6.2.2 Transporte de bienes hacia el exterior del territorio aduanero nacional y de bienes en tránsito	294

6.2.3 Actividades de construcción, reparación, conservación y conversión de naves	298
6.2.4 Limpieza, mantenimiento y aprovisionamiento de naves ..	299
6.2.5 Arrendamiento de servicios industriales realizados sobre bienes ingresados en admisión temporaria	300
6.2.6 Servicios prestados por concesionarios de obra pública	301
6.2.7 Seguros y reaseguros sobre naves y aeronaves, mercaderías y riesgos operativos de la Comisión Técnico Mixta de Salto Grande	302
6.2.8 Servicios prestados en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y Zonas Francas	303
6.2.9 Servicios hacia Zonas Francas	304
6.2.10 Arrendamiento de salas de convenciones por hoteles	306
6.2.11 Asesoramiento brindado en relación con actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en el exterior	307
6.2.12 Prestaciones vinculadas con soportes lógicos de computación	308
6.2.13 Centros internacionales de llamadas	309
6.2.14 Producción de material televisivo	310

Capítulo V. Aspecto subjetivo del hecho generador

<i>y contribuyentes del impuesto</i>	311
1. Cuestiones generales	311
1.1 Distinción entre el aspecto subjetivo del hecho generador y los contribuyentes del impuesto	311
1.1.1 Planteo conceptual	311
1.1.2 El aspecto subjetivo del hecho generador y los contribuyentes del impuesto en la ley del IVA	315
1.2 Posibilidad de que la calidad de contribuyente recaiga en entidades carentes de personería jurídica desde el punto de vista de otras ramas del Derecho	316
1.2.1 Posturas que afirman la posibilidad irrestricta de que el Derecho Tributario cree sujetos de Derecho plenos ..	317

1.2.2 Posturas que afirman que la calidad de sujetos pasivos sólo puede recaer en quienes sean reconocidos como personas jurídicas por el Derecho Privado	317
1.2.3 Nuestra posición	318
2. Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA: contribuyentes o responsables	322
2.1 Exposición de las tesis que niegan el carácter de contribuyentes a los enajenantes de bienes y prestadores de servicios	323
2.2 Nuestra posición: los enajenantes de bienes y prestadores de servicios ostentan la calidad de contribuyentes del IVA	325
2.2.1 Análisis conceptual de la tesis que niega el carácter de contribuyentes a los enajenantes de bienes y prestadores de servicios. Fundamentación conceptual de nuestra tesis	325
2.2.2 Análisis de la tesis que niega el carácter de contribuyentes a los enajenantes de bienes y prestadores de servicios, y fundamentación de nuestra tesis, a la luz del Derecho positivo	330
2.3 La jurisprudencia sobre el tema en Uruguay	335
3. Criterios generales para la delimitación del aspecto subjetivo del hecho generador del IVA en las circulaciones de bienes y las prestaciones de servicios	336
3.1 Criterios teóricos y soluciones de Derecho Comparado	336
3.2 Criterios generales recogidos por la ley uruguaya del IVA	338
4. Categorías del aspecto subjetivo del hecho generador y de contribuyentes previstas en la ley para la circulación de bienes y la prestación de servicios	341
4.1 Sujetos que realicen los actos gravados en el ejercicio de actividades comprendidas en el IRIC	341
4.1.1 Enunciación de la hipótesis legal y evolución de la misma .	341
4.1.2 Alcance de la remisión al IRIC: aspecto material o hecho generador en su totalidad	342
4.1.3 Alcance de la remisión al IRIC (continuación): breve síntesis de los aspectos del hecho generador de dicho impuesto. Sentido de la expresión “actos gravados en el ejercicio de actividades comprendidas” en el IRIC. Especial referencia a las enajenaciones de establecimiento comercial	347
4.1.4 Los sujetos del artículo 7° del Título 4	351

4.1.5 La “actividad lucrativa” como elemento del aspecto material del hecho generador del IRIC y su incidencia en la configuración del aspecto subjetivo del hecho generador del IVA. Especial referencia a las ventas forzadas y a las disoluciones y liquidaciones de sociedades	353
4.2 Prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia	355
4.2.1 Alcance general de la hipótesis	355
4.2.2 Forma jurídica adoptada para el desarrollo de la actividad	357
4.2.3 Exclusión de los trabajadores dependientes	358
4.2.4 Operaciones comprendidas en la hipótesis	358
4.3 Asociaciones y fundaciones	360
4.4 Contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA)	363
4.4.1 Evolución del IVA sobre el sector agropecuario	363
4.4.2 Alcance de la categoría subjetiva legal	364
4.4.3 Incidencia en el aspecto subjetivo del IVA de las relaciones del IRA con el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)	367
4.5 Cooperativas de Ahorro y Crédito del artículo 28 del decreto-ley N° 15.322	368
4.6 Fondos de Inversión Cerrados de Crédito	369
5. Formas asociativas especiales: consorcios, Grupos de Interés Económico y similares	371
5.1 Planteo general del problema y sus soluciones	371
5.2 Consorcios	374
5.3 Grupos de Interés Económico	376
6. El Estado y otras personas de Derecho Público frente al hecho generador del IVA	378
6.1 Delimitación del problema	378
6.2 Soluciones del Derecho europeo	378
6.3 Cuestiones generales a la luz del Derecho uruguayo y los principios generales del IVA	380
6.4 Entidades públicas incluidas por la ley del IVA dentro del aspecto subjetivo del hecho generador y como contribuyentes del impuesto	386

6.4.1 Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del dominio comercial e industrial del Estado	386
6.4.2 Intendencias Municipales	388
6.4.3 Situación de las personas públicas no estatales	389
7. El aspecto subjetivo del hecho generador y los contribuyentes en las importaciones	390
<i>Capítulo VI. El "comercio electrónico" en el hecho generador del IVA ...</i>	395
1. Planteo de los problemas del comercio electrónico frente al IVA ...	395
2. Clasificación de las operaciones como circulaciones de bienes o como prestaciones de servicios. Problemas específicos de la ley uruguaya derivados del aspecto subjetivo del hecho generador	396
3. El aspecto espacial del hecho generador del IVA en las operaciones clasificables como circulaciones de bienes	399
4. El aspecto espacial del hecho generador del IVA en las operaciones clasificables como prestaciones de servicios	399
5. El caso especial de la publicidad por medios electrónicos o en Internet	402
6. Análisis crítico y posibles soluciones	403
<i>Bibliografía</i>	409