

Sesión 8 – Técnica y Legislación:

Aspecto espacial en la imposición al consumo.
Incidencia del nuevo Código Aduanero

AGENDA

- Territorialidad en los impuestos al consumo.
- Introducción CAROU. Definiciones.
- Efecto en el IVA.
- Efecto en el IMESI.
- Zona Franca.
- Otros Regímenes.
- Comentarios adicionales.
- Preguntas y discusión

PANEL



Juan Tróccoli
ORT



Federico Camy
ORT



Ana Calleja
DGI



Andrea Riccardi
DGI



Pamela Lazo
UDELAR



Alejandro Vallejo
UDELAR

ASPECTO ESPACIAL EN LA IMPOSICION AL CONSUMO – SITUACION PREVIA AL CAROU

Universidad ORT

INDICE TEMATICO

- **IMPOSICION AL CONSUMO E IMPORTANCIA PARA URUGUAY**
- **ASPECTO ESPACIAL Y CRITERIOS TEORICOS DE IMPOSICION**
- **IVA – CIRCULACION DE BIENES E IMPORTACIONES**
- **IVA – SERVICIOS Y EXPORTACIONES**
- **IMESI**

IMPOSICION AL CONSUMO E IMPORTANCIA PARA URUGUAY

- **QUE SIGNIFICA LA IMPOSICION AL CONSUMO**

Impuestos que gravan a los consumidores a la hora de adquirir bienes y servicios, es decir que son estos los que soportan la carga económica directa del tributo.

- **IMPORTANCIA PARA URUGUAY Y PAISES DE AMERICA LATINA**

Sistemas fiscales sustentados principalmente en la imposición al consumo como motor de la recaudación.

ASPECTO ESPACIAL Y CRITERIOS TEORICOS DE IMPOSICION

- EL ASPECTO ESPACIAL:** Ubicación geográfica de la hipótesis que grava el impuesto.
- CRITERIO DE LA TERRITORIALIDAD PURA :** Se gravan operaciones realizadas dentro del territorio nacional, con prescindencia de ubicación de partes.
- CRITERIO DEL PAIS DE DESTINO:** Se gravan los bienes y servicios que ingresen al territorio o estado para ser consumidos en él.
- CRITERIO DEL PAIS DE ORIGEN:** Se gravan los bienes y servicios que salgan del territorio o estado para ser consumidos fuera.

IVA - CIRCULACION DE BIENES E IMPORTACIONES

- **Artículo 1º.- Caracteres generales.-** *El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.*
- **Artículo 5º.- 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.....*

IVA - CIRCULACION DE BIENES E IMPORTACIONES

- **CIRCULACION INTERNA DE BIENES:**

Circulación interna y territorio aduanero nacional definido por el artículo 5° del CAU (hoy derogado por CAROU)

- **IMPORTACIONES - Introducción de bienes al país:**

Se entenderá por importación la introducción definitiva de bienes al mercado interno.

IVA – SERVICIOS Y EXPORTACIONES

- **PRESTACIONES DE SERVICIOS:**

Tanto el artículo 1° como el artículo 5° del T10 se refieren a que estarán gravados los servicios prestados dentro del territorio nacional.

Territorio nacional como sinónimo de territorio geográfico o político de ROU.

- **EXPORTACIONES:**

No están gravadas las exportaciones de bienes y tampoco las exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.

IMESI

- **El IMESI, es un impuesto interno que grava la primera enajenación, a cualquier título de los bienes expresamente previstos.**
- **Ausencia de norma legal sobre territorialidad. Aplicación del artículo 9° del CT.**
- **Exoneración de exportaciones.**
- **Razonabilidad en cuanto la utilización del criterio de territorio aduanero al igual que el IVA en circulación interna de bienes. Consulta DGI N° 4.484 del 9/1/2008.**

Marco normativo - CAROU

Ley 19.276, vigencia 18 de marzo de 2015

Ley 19.322, prorroga vigencia de las normas procesales hasta el 1º de marzo de 2016.

Decreto 96/2015 – Personas vinculadas a la actividad aduanera

Decreto 97/2015 – Zonas Francas

Decreto 98/2015 – Regímenes aduaneros especiales sobre retorno de mercadería, envíos en consignación y sustitución de mercadería.

Marco normativo - CAROU

Decreto 99/2015 – Régimen de depósitos aduaneros

Decreto 104/2015 – Interpretación del término “territorio aduanero nacional” a los efectos de las normas tributarias.

Decreto 145/2015 – Consulta Vinculante

Antecedentes del CAROU

- . Código Aduanero del Mercosur (CAM) – 8 agosto 2010, Decisión número 27/10 del Consejo Mercado Común.**
- . Programa modernización Dirección Nacional de Aduanas.**

Objetivos del CAROU

- **Consolidar en un único cuerpo normativo, de manera ordenada y condensada la legislación aduanera.**
- **Actualizar la normativa aduanera a las disposiciones de carácter internacional y multilateral.**
- **Ampliar y redefinir el conjunto de agentes relacionados con la Administración Aduanera.**
- **Incorporar institutos jurídicos aduanero no previstos en la legislación nacional y existentes en la normativa internacional.**

Objetivos del CAROU

- **Incorporar el instituto de la consulta vinculante.**
- **Nuevo régimen infraccional aduanero.**
- **Nueva definición del ambito de aplicación de la normativa aduanera y del territorio aduanero acorde a las normas internacionales.**
- **Incorporar el CAM y adelantarse a su entrada en vigencia.**

Ámbito de aplicación del CAROU

- Artículo 1 CAROU:

“El presente Código y demás disposiciones que integran la legislación aduanera **se aplicarán en todo el territorio de la República Oriental del Uruguay** y en los enclaves concedidos a su favor.

Por territorio aduanero se entiende el ámbito geográfico dentro del cual es aplicable la legislación aduanera.

No integran el territorio aduanero los exclaves concedidos a favor de otros países o bloques de países.”

Ámbito de aplicación del CAROU

T. aduanero = T. político + enclaves – **exclaves**

Exclave CAROU = territorio de la República Oriental del Uruguay en cuyo ámbito geográfico se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado.

Exclave en el Código derogado = la parte del territorio del país, en cuyo ámbito geográfico las disposiciones aduaneras no son aplicables y también la parte del territorio del país, en cuyo ámbito geográfico se permite la aplicación de las disposiciones aduaneras de otro país.

Ámbito de aplicación del CAROU

Zona primaria aduanera: *“es el área terrestre o acuática, continua o discontinua, ocupada por los puertos, aeropuertos, puntos de fronteras, sus áreas adyacentes y otras áreas del territorio aduanero, delimitadas por la ley o por el Poder Ejecutivo y habilitadas por la Dirección Nacional de Aduanas, donde se efectúa el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas.*

Los puertos y aeropuertos en los que, a la fecha de entrada en vigencia del presente Código, se aplican los regímenes previstos en la Ley N° 16.246, de 8 de abril de 1992, y en los artículos 163 de la Ley N° 16.320, de 1° de noviembre de 1992, y 23 y 24 de la Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002, se considerarán zonas primarias aduaneras y se les continuará aplicando lo establecido por dichas disposiciones, sin perjuicio de lo previsto en este Código en referencia a dichos puertos y aeropuertos.

Ámbito de aplicación del CAROU

Zona secundaria aduanera: *“es el área del territorio aduanero no comprendida en la zona primaria aduanera.”*

Zona de vigilancia aduanera especial: *“es el área dentro de la zona secundaria aduanera especialmente delimitada por el Poder Ejecutivo, para asegurar un mejor control aduanero y en el cual la circulación de mercaderías se encuentra sometida a disposiciones especiales de control en virtud de su proximidad a la frontera, los puertos o los aeropuertos internacionales.”*

Nuevas definiciones aduaneras previstas en el CAROU.

Importación: se define como la entrada de mercadería al territorio aduanero.

La mercadería ingresada al territorio aduanero deberá recibir uno de los siguientes destinos aduaneros:

A) Inclusión en un régimen aduanero de importación:

- i. Importación definitiva
- ii. Admisión temporaria para reexportación en el mismo estado
- iii. Admisión temporaria para reexportación en el mismo estado
- iv. Depósito aduanero
- v. Tránsito aduanero

B) Reembarque. C) Abandono. D) Destrucción.

Nuevas definiciones aduaneras previstas en el CAROU.

Exportación se define como la salida de mercadería del territorio aduanero.

La mercadería que egresa del territorio aduanero deberá recibir como destino aduanero su inclusión en alguno de los siguientes regímenes aduanero de exportación:

- i. Exportación definitiva
- ii. Exportación temporaria para reimportación en el mismo estado
- iii. Exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo
- iv. Tránsito aduanero

VIII

Jornadas
Tributarias

DGI | DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

Aspecto espacial en la imposición al consumo.

Incidencia del nuevo Código Aduanero

Ana Laura Calleja – Andrea Riccardi

26 de noviembre, 2015

HOJA DE RUTA

- Consideraciones previas
- CAROU - Incidencias en el aspecto espacial del IVA
- CAROU - Incidencias en el aspecto espacial del IMESI
- Reflexiones finales

CONSIDERACIONES PREVIAS

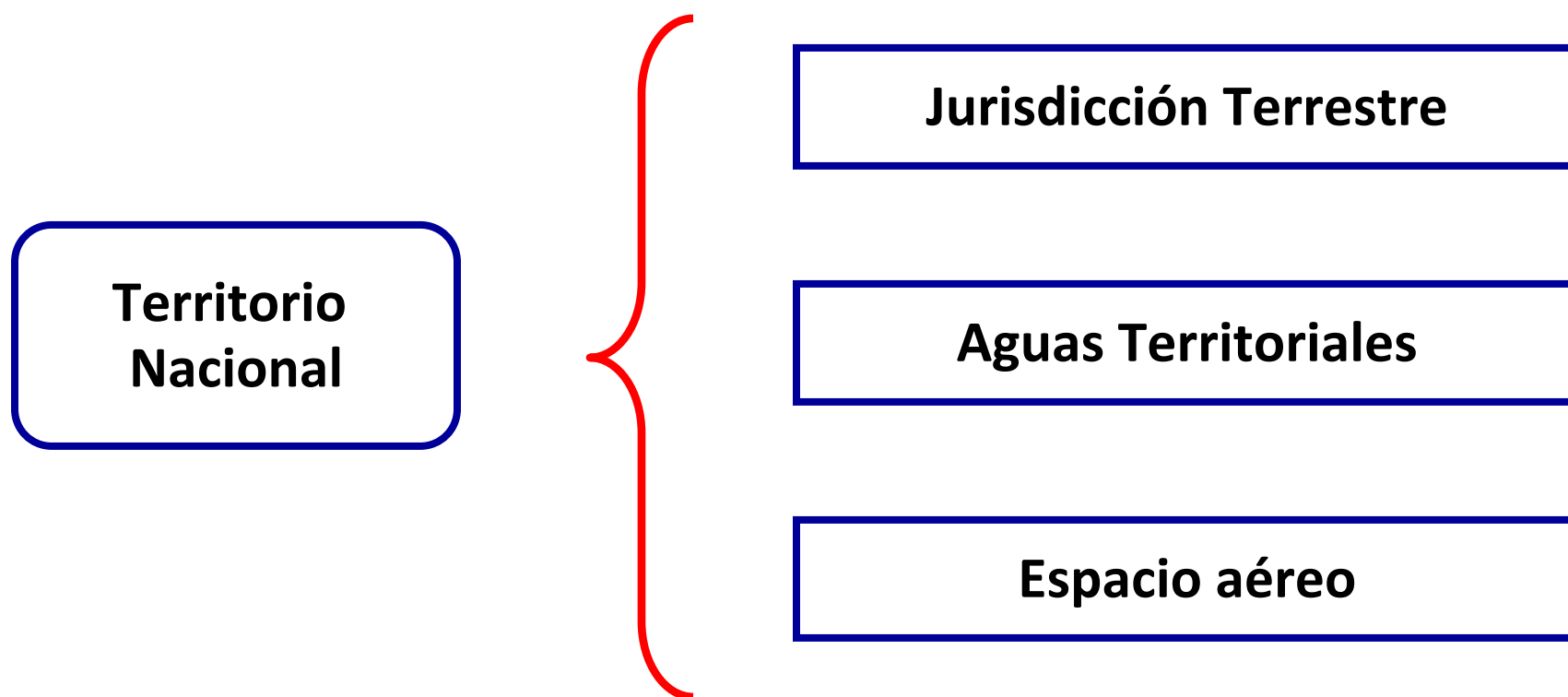
Decreto Nº 104/015 de 07/04/2015

- “necesario correlacionar el sentido de las referencias establecidas en las normas tributarias con las aduaneras” (**CONSIDERANDO**)
- “**Artículo 1º.-** Las referencias realizadas a territorio aduanero nacional, por las normas que regulan los tributos administrados por la Dirección General Impositiva, establecidas con anterioridad a la entrada en vigencia del presente decreto, se considerarán efectuadas al territorio aduanero definido por el artículo 1º de la Ley Nº 19.276 de 19 de setiembre de 2014, excluidos los recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas.” (subrayado nuestro)

Aspecto espacial

Código Tributario

Artículo 9º.- (La ley tributaria en orden al espacio).- Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.



INCIDENCIAS EN EL ASPECTO ESPACIAL DEL IVA

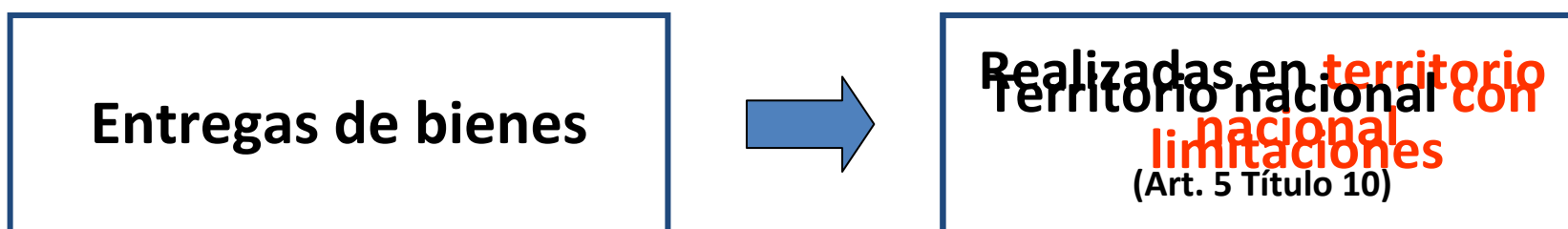
Aspecto espacial en el IVA

“ARTICULO 5º.- 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.” (subrayado nuestro)

Art. 5º, Título 10

Aspecto espacial en el IVA

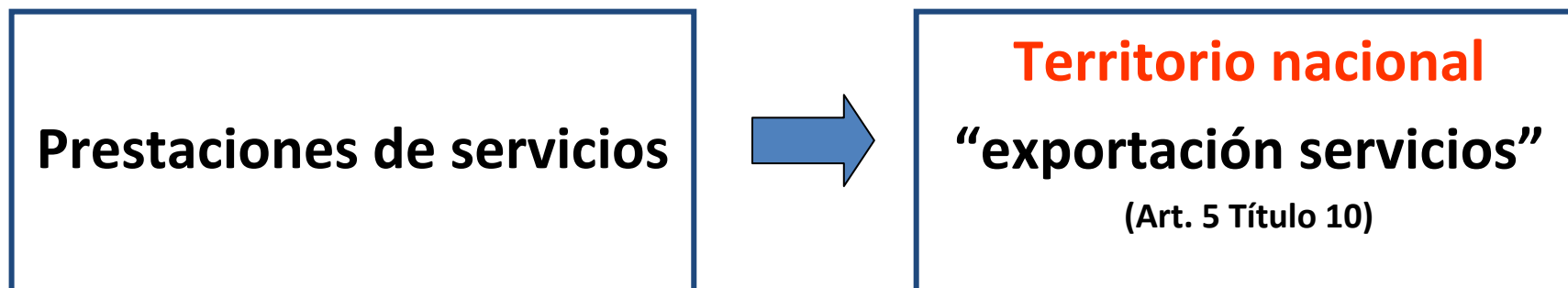
CIRCULACIÓN DE BIENES



- Art. 26 del Dto. 220/998.- **Exclaves**.- Quedan excluidas de la aplicación del impuesto, la circulación de bienes realizada en **recintos aduaneros, recintos aduanero portuarios y depósitos aduaneros**;
- Art 28 del Dto. 220/998.- **Zonas Francas**.- La circulación de bienes en Zonas Francas está exonerada del IVA

Aspecto espacial en el IVA

PRESTACIONES DE SERVICIOS



Art. 34, Dto. 220/998

- **Numeral 1.** Transporte de bienes al exterior de la República
- **Numeral 4.** Arrendamiento de servicios industriales realizados sobre bienes ingresados en AT
- **Numeral 6.** Servicios de seguros y reaseguros
- **Numeral 13.** Servicios de telefonía fija
- **Numeral 19.** Servicios vinculados a la exportación de energía eléctrica

Aspecto espacial en el IVA

PRESTACIONES DE SERVICIOS

Numeral 7. Servicios prestados necesaria y exclusivamente en:

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

Aspecto espacial en el IVA

Introducción de bienes

- Importación: introducción definitiva del bien al mercado interno (Art. 2º Título 10)
- Introducción efectiva de bienes (Art. 5º Título 10)
- Distinción entre “importación” e “importación definitiva”.

Agregación de valor en la construcción sobre inmuebles

- Finalidad de contralor de la norma.
- El Art. 5, Título 10 (Territorialidad) no contempla la hipótesis de agregación de valor.

INCIDENCIAS EN EL ASPECTO ESPACIAL DEL IMESI

Aspecto espacial en el IMESI

- ¿Aspecto espacial?
- Las exportaciones se encuentran exoneradas (Art. 6, Título 11)
- Circulación de bienes en Zonas Francas – exento (Ley N° 15.921 y Dto. 454/988)
- Circulación de bienes en Recintos Aduaneros Portuarios – exento (Ley N° 16.246 y Dtos. 412/992 y 455/994)
- Circulación de bienes en Recintos Aduaneros y Depósitos Aduaneros – Consulta 4.484 (cambia criterio Consulta 2.636)



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

VIII JORNADAS TRIBUTARIAS - DGI

Aspecto Espacial en la Imposición al Consumo. Incidencia del Nuevo Código Aduanero.

Cra. Pamela Lazo

Cr. Alejandro Vallejo

Noviembre de 2015



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

Zonas Francas

☐ **Marco Normativo**

- ☐ Ley 15.921

☐ **Objetivo**

- ☐ Promover las inversiones.
- ☐ Expandir las exportaciones.
- ☐ Incrementar la utilización de mano de obra nacional
- ☐ Incentivar la integración económica nacional.



Zonas Francas

☐ Definición

- ☐ *“Las zonas francas son áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada, cercadas y aisladas eficientemente, las que serán determinadas por el Poder Ejecutivo previo asesoramiento de la Comisión Honoraria Asesora de Zonas Francas...”*

☐ Ingreso de Mercaderías

- ☐ Art. 21 de la ley de Zonas Francas

☐ Egreso de Mercaderías

- ☐ Art. 22 de la ley de Zonas Francas



Zonas Francas

❑ CAROU Art. 160

- ❑ *“1. Zona franca es una parte del territorio de la República Oriental del Uruguay en la cual las mercaderías introducidas serán consideradas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los tributos que gravan la importación, sin perjuicio de las exenciones y beneficios establecidos en la legislación respectiva.*

...

- 5. La entrada y la salida de mercaderías de la zona franca serán regidas por la legislación que regula la importación y la exportación, respectivamente.”*



Zonas Francas

❑ CAROU Art. 162 (Control)

- ❑ “1. La Dirección Nacional de Aduanas podrá efectuar controles selectivos sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas.
- 2. La Dirección Nacional de Aduanas podrá contar con instalaciones dentro de la zona franca para el ejercicio de las funciones de control que le competen.
- 3. La zona exterior contigua al perímetro de la zona franca hasta la extensión que sea establecida por las normas reglamentarias será considerada zona de vigilancia aduanera especial.”

❑ Decisión 33/15 Mercosur



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

Zonas Francas

☐ Nuevos Objetivos (PL ZEE)

- ☐ Incremento de las capacidades de la mano de obra nacional.
 - ☐ Desarrollo de actividades de alta tecnología e innovación.
 - ☐ Descentralización de las actividades económicas y el desarrollo regional
-
- ☐ Será de aplicación la legislación sobre fiscalización y control aduaneros establecidos en el nuevo Código Aduanero, en materia de control de entrada, permanencia y salida de mercadería.



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

Otros Regímenes

- ☐ **Recintos Aduaneros Portuarios**
- ☐ **Depósitos Aduaneros**

☐ **Régimen de Puerto Libre:** Art 2 y 3 Ley16.246 (Ley de Puertos)

☐ **Def. Puerto Libre** – art 1 D.455/994

Son recintos aduaneros portuarios en los que rigen los regímenes fiscales y aduaneros especiales consagrados en la Ley de Puertos y en los cuales es libre la circulación de mercaderías, sin exigencia de autorizaciones ni trámites formales.

☐ **Def. Recinto Aduanero Portuario** – art 8. D.412/992

Espacios bajo la jurisdicción de la Administración Portuaria que, dotados de las condiciones físicas y organizativas necesarias a juicio de la DNA, quedan habilitados para la libre circulación de productos y mercaderías, en régimen de exclave aduanero.

❑ Depósitos Aduaneros

❑ Art 95 CAU

Espacios cercados, cerrados o abiertos (ramblas), lanchas y pontones (depósitos flotantes) y tanques, donde las mercaderías son almacenadas con autorización de la Aduana. Las mercaderías de procedencia extranjera se considerarán en tránsito por el territorio aduanero nacional y podrán desembarcarse y reembarcarse en cualquier momento, libres de tributos de importación o exportación de cualquier impuesto interno.

❑ Art 92 CAROU

Régimen aduanero por el cual la mercadería importada ingresa y permanece en un depósito aduanero, sin el pago de tributos, con excepción de las tasas, para su posterior inclusión en otro régimen aduanero, su reembarque o reexportación.



❑ **Exclaves Aduaneros** – extraterritorialidad aduanera

Art 26 D.220/98, Exclaves: se excluye de la aplicación del IVA a la circulación de bienes realizada en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros. Los bienes introducidos desde el TAN para utilizarse en los exclaves reciben tratamiento de una exportación.

CAU: Excluye dichas áreas de la definición de TAN:

- ✓ No aplican en ellas las disposiciones aduaneras.

CAROU: No exceptúa dichas áreas de la definición de TAN:

- ✓ Aplican en ellas las disposiciones aduaneras.
- ✓ DNA ejercerá el control sobre ellas.



Otros Regímenes



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

TERRITORIO ADUANERO NACIONAL	CAU	CAROU
Recintos Aduaneros Portuarios	No Incluido	Incluido
Depósitos Aduaneros	No Incluido	Incluido

Otros Regímenes



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

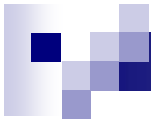
1. Ámbito espacial de aplicación de impuestos al consumo en circulación de bienes : TAN
2. **CAU:** TAN no incluye Exclaves aduaneros, por tanto no se aplican en ellos el IVA y el IMESI.
3. **CAROU:** TAN incluye Exclaves aduaneros, aplican en ellos IVA e IMESI?



❑ Decreto N° 104/015

Referencias realizadas al TAN por normas que regulan tributos administrados por la DGI –establecidas con anterioridad a la entrada en vigencia del CAROU-, se consideran efectuadas al TAN definido en CAROU, **excluidos:** recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y Zonas Francas.

- Correlacionar el sentido de referencias efectuadas en las normas tributarias con las aduaneras: subsanar posibles contradicciones.
- Modificación del régimen aduanero no impacte en impuestos internos.
- Es acorde una solución por vía reglamentaria?



Otros Regímenes



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

- ❑ Ley 16.246, D.412/92, D.455/94 **Régimen de Puerto Libre y Recinto Aduanero Portuario. SIN MODIF** – Sigue Vigente

CAROU (inc.2 art. 3): vigencia del régimen de Puerto Libre y Recintos Aduaneros Portuarios. Puertos y aeropuertos quedan incluidos dentro de la Zona Primaria Aduanera.

- ❑ Art 26 D.220/98 **Exclaves. SIN MODIF.**- recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros.
- ❑ Art 34 D.220/98 **Exportación de Servicios. SIN MODIF:**
 - a. Fletes de bienes, y servicios de telefonía fija, en Recintos Aduaneros y Recintos Aduaneros Portuarios.
 - b. Prestados exclusiva y necesariamente dentro de los Recintos Aduaneros (art.7 CAU), Depósitos Aduaneros (art. 95 CAU), Recintos Aduaneros Portuarios.
 - Actualizar las referencias para correlacionar el sentido con CAROU.



☐ Conclusión:

La entrada en vigencia del CAROU no altera el ámbito de aplicación de los impuestos al consumo recaudados por la DGI, en los recintos aduaneros portuarios y en los depósitos aduaneros.

COMENTARIOS ADICIONALES

A tener en cuenta...

- Los cambios en la normativa aduanera persiguieron objetivos no tributarios.
- Interrogantes sobre referencias normativas a disposiciones aduaneras derogadas o cuyo alcance fue modificado.
- Dto. 104/015
- Definir el elemento espacial del IMESI en coordinación con el IVA

A tener en cuenta...

- ¿Puede afirmarse que el IVA no sería de aplicación sobre la circulación de bienes en la zona primaria aduanera?
 - Recinto aduanero portuario: zona primaria
 - Depósito aduanero: zona primaria
 - Zona franca: zona primaria
 - Recinto aduanero: zona primaria
 - Tiendas libres: zona primaria
 - Tiendas de frontera: zona primaria

DISCUSIÓN Y PREGUNTAS