

Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 8 de 2 de febrero de 2010.- Se confirma acto administrativo de la Dirección General Impositiva por la cual se entendió que la consultante es contribuyente de los tributos IVA e IRIC, por los servicios brindados a personas en el exterior, entre los que se encuentran el alojamiento web, espacio en disco, base de datos y colocación de banners de publicidad.

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: AA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad” (Ficha No. 89/07).

RESULTANDO:

I- De conformidad a lo establecido en el art. 60 del DL 15.524, la demanda anulatoria incoada se entenderá dirigida contra la Resolución dictada el 1º de junio de 2005 por el Director General de Rentas, que comparte el dictamen de la Comisión de Consultas, en cuanto expresó su criterio técnico respecto a la consulta vinculante formulada por la actora.

Manifiesta que la resolución impugnada le agravia, pues entiende que mal puede gravársela con los tributos IVA e IRIC por servicios contratados, aprovechados y prestados en el exterior, ya que son servicios extraterritoriales carentes del elemento de especialidad, requerido por el código tributario para la configuración del hecho generador.

III- Que, conferido el correspondiente traslado de la demanda, ésta fue contestada a fs. 27-33 por el representante de la demandada, quien brega por la confirmación del acto resistido.

Luego de detallar sucintamente los antecedentes del acto y transcribir el dictamen de la Comisión de Consultas, concluye que la misma entendió por unanimidad, que la consultante es contribuyente por conjugar el presupuesto de hecho de los impuestos IVA e IRIC.

Expresa que la actora, en oportunidad de solicitar que la Administración evacue la consulta, nunca sostuvo, como ahora lo hace, que los servicios explicitados eran para sujetos del exterior. La premisa de la que parte carece de sustento lógico, puesto que circunscribir el servicio que presta solamente a los prestatarios del exterior es irreal.

Señala que ante un supuesto realmente posible de que un usuario en Uruguay ejecute la prestación que brinda, cabe incluirla como contribuyente del IVA.

Indica que respecto al IRIC es pasible en doctrina que para incluir a un sujeto como contribuyente del mismo, debe darse la siguiente trilateralidad práctica: a- actividad lucrativa, b- combinación de capital y trabajo; y c- intermediación en la circulación de bienes o trabajo ajeno. No cabe duda que se está ante una empresa que lleva adelante una actividad lucrativa, desde Uruguay y con usuarios que en la realidad pueden estar en el territorio nacional, combina capital y trabajo y presta un servicio que se ejecuta o sirve en la República.

En razón de ello sostiene que la actora se encuentra inmersa dentro de las disposiciones como sujeto pasivo del IRIC.

IV- Que abierto el juicio a prueba la parte demandada produjo la que luce certificada a fs. 41, no habiendo producido prueba alguna la parte actora.

V- Que alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 43-45 vta. y 48-50, respectivamente).

VI- Que, conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (Dictamen N° 683/2008 de fs. 53-55 vta.), se citó a las partes para sentencia (fs. 57), la que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I- Que, desde el punto de vista formal, se ha cumplido correctamente con los presupuestos respectivos, para que pueda ingresarse al análisis del fondo del asunto (arts. 4 y 9 Ley 15.869).

II) Se procesa en autos, la Resolución del Director General de Rentas de fecha 1/6/05, que compartió el dictamen de la Comisión de Consultas de 21/4/05, en cuanto dio respuesta a la Consulta No. 4446 planteada por la accionante (fs. 16 de los A.A.).

Por la referida consulta, AA solicitó se le informara el tratamiento tributario que le correspondía, por los servicios brindados a personas en el exterior:

- Alojamiento web, espacio en disco y ancho de banda para el servidor.
- Servidor de pagos con tarjetas de crédito internacionales.
- Servidor de e-mail, ftp y base de datos.
- Colocación de banners de publicidad (fs. 7 de los A.A.).

La Comisión de Consultas, basándose en lo dispuesto en los arts. 5 del Título 10 del TO 1996 y art. 3° del Título 4° del TO 1996, evacuó la consulta, considerando que los servicios incluidos se encontraban gravados con IVA e IRIC.

III) Agravios de la demandante.

Considera la parte actora que el servicio prestado es extraterritorial, no cumpliendo, por ende, con el elemento esencial que, para su actividad resulte gravada con IVA ni con IRIC (elemento de especialidad) aclarando que el servicio se contrata en el exterior, siendo la persona física o jurídica que lo contrata, extranjera (ver escrito de recursos de fs. 20 y sigs. de los A.A.).

IV) Posición de la parte demandada.

El órgano estatal, centra sus defensas en lo intrascendente de que el servicio se preste a personas localizadas en el exterior; y ello porque los servicios se realizan en el territorio nacional.

Califica a la actividad, como un servicio gravado con el IVA, en tanto es territorial, además de no estar alcanzado por las hipótesis descriptas por el art. 34 del Decreto 200/98. Por iguales fundamentos, considera que la renta generada es de fuente uruguaya y por tanto, alcanzada por el IRIC.

V) Por dictamen No. 683/2008, el Procurador del Estado aboga por la confirmación del acto administrativo impugnado (fs. 53 a fs. 55 vto., en la causa) y en su muy bien fundada pieza jurídica, se destaca particularmente:

“... De manera que lo trascendente en orden a medir el acaecimiento del aspecto espacial del hecho generador de ambos impuestos, radica en determinar el lugar de aprovechamiento de los servicios de marras.

Pues bien. Tratándose de servicios asociados a una página web identificada con BB, dirigidos a sus muchos simpatizantes, es forzoso concluir que los mismos se aprovecharán casi exclusivamente en el país. Desde allí que ingresarán los usuarios de la página, desde allí que se utilizará el servicio para su afiliación como socios, pago de cuotas mediante tarjeta de crédito,

publicidad, etc. Sin que ello implique, por supuesto, que no exista la posibilidad de un aprovechamiento marginal en el exterior, en tanto la página sea frecuentada o utilizada por no residentes.

La ampliación de este aprovechamiento externo pudiera derivar eventualmente, en la existencia de una parcial extraterritorialidad para ambos tributos. Pero obviamente será ésta una cuestión de prueba -de la existencia y cuantía de esa participación externa- ajena a los términos de la consulta planteada y de esta litis”.

VI) El Tribunal, por la unanimidad de sus miembros y compartiendo íntegramente el fundamentado dictamen del Procurador del Estado, desestimaré la demanda incoada; y ello, por las razones que serán explicitadas seguidamente:

A) Respecto al IVA, resulta de aplicación el art. 5º del Título 10 del TO de 1996, que consagra el principio de territorialidad, gravándose 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; por ende, se torna intrascendente el hecho de que los servicios sean prestados a clientes del exterior.

Lo trascendente -como lo dictamina el Procurador del Estado- consiste en primer término, en determinar si el servicio consiste en una actividad o si por el contrario, es un arrendamiento o cesión de un bien. Y en este último caso, deberá determinarse si el bien es material; o inmaterial (Cf. opinión del Procurador del Estado a fs. 54-55 en esta causa).

Pues bien, si se sigue el hilo conductor del referido dictamen y las expresiones de la demandada, que citan la opinión relevante de autores de doctrina vernácula -Andrés Blanco en “La exportación de Servicios en el Impuesto al Valor Agregado” (Cf. Revista Tributaria No. 129, pág. 533 y José Luis Shaw en “Impuesto al Valor Agregado. Hecho Generador”, Montevideo 1978, p. 124)-, la Corporación entiende que en el “casus” nos encontramos ante una cesión o arrendamiento de un bien inmaterial y ello por lo explicado por la División Informática de la D.G.I., que consta a fs. 12/14 de los A.A., resultando que los servicios que brinda la actora, si bien pueden ser prestados a clientes del exterior y desde un servidor extranjero, se realizan en nuestro país (de acuerdo a las expresiones de la actora, que define a AA como a una empresa de compra y venta de DVD, CD y venta de servicios en Internet.

Tampoco puede ser esta actividad calificada de “exportación” y por ello, incluida en la hipótesis prevista en el Decreto 220/98, art. 34.

B) En cuanto al Impuesto a la Renta de Industria y Comercio.

El art. 3º del Título IV del Texto Ordenado de 1996, dispone que se consideran 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 la celebración de los negocios jurídicos. De forma que, al igual que en el caso del IVA, no resulta trascendente la nacionalidad, domicilio o residencia de los prestatarios de los servicios, estando alcanzadas las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República. Y habiéndose acreditado que los servicios que brinda la actora, son prestados

desde el Uruguay, resulta que los detallados en las consultas, se encuentran gravados por el IRIC.

c) Por último y coincidiendo una vez más con el dictamen del Procurador del Estado, tratándose de servicios asociados a una página web identificada con BB emerge de la lógica y de la experiencia -principio de realidad- que los servicios se realizarán y se aprovecharán casi exclusivamente en la República Oriental del Uruguay, ámbito territorial en el cual reside la mayoría de hinchas y simpatizantes del mencionado club.

Por estos fundamentos y atento a lo preceptuado en el art. 309 de la Constitución Nacional y arts. 24-25 del Decreto-Ley 15.524, el Tribunal,

F A L L A:

Desestímase la demanda incoada: y en su mérito, confírmase al acto administrativo impugnado.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$ 17.000 (pesos uruguayos diecisiete mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Ministro redactor: Dr. Preza

Ministros firmantes: Dra. Sassón, Dr. Lombardi, Dr. Harriague, Dr. Monserrat..