

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxxxxx

RUC: xxxxxxxx

La Gerencia General de Impuestos Internos se dirige a Usted en el marco del **Proceso N.º xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx** gestionado en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, en el cual manifestó: *“Debo prestar servicios de desarrollo de programas informáticos a una empresa que se encuentra en España. No voy a exportar bienes o mercaderías. La persona responsable me indica que le comparta constancia de que estoy dado de alta en el registro de exportadores de la SET”* (sic), en tal sentido, solicita con carácter vinculante aclaración con respecto a si corresponde su inscripción en el Registro de Exportadores y sobre si existe un Registro de Exportadores específicamente de Servicios.

Verificadas las documentaciones de respaldo, se adjunta al proceso virtual la copia escaneada de la cédula de identidad del consultante y de la Resolución General N° 13/2014, por la cual se implementa el Registro de Exportadores establecido por el artículo 29 del decreto N° 1029/2013.

A continuación, se analiza y responde lo expuesto por la consultante:

En principio, corresponde distinguir la naturaleza de la actividad que el consultante alude realizar, consistente en la prestación de servicios para desarrollo de programas informáticos a una empresa ubicada en el exterior (España), al respecto, el artículo 81 de la Ley N° 6380/2019 (en adelante la Ley) establece que se entenderá por servicio a toda prestación a título oneroso o gratuito que, sin configurar enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho, a la vez que expone que se considerará que existen servicios, entre otros, en el caso de *“...f) El ejercicio de profesiones, artes u oficios”*, empero, si bien la prestación de servicios es una actividad gravada por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) conforme al numeral 2) del Art. 80 de la Ley, corresponde resaltar que la legislación nacional adopta el criterio de territorialidad para determinar si dicha actividad se encuentra o no sujeta a imposición en el mismo, en consecuencia, el Estado somete a tributación las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, a tales efectos el artículo 84 de la Ley señala *“Se entenderá que 1. La asistencia técnica y los demás servicios realizados en el exterior se considerarán desarrollados en el territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados en el país...”*, extremo que no fue precisado en la consulta realizada.

Lo referido es expuesto únicamente con el fin de destacar que la actividad descrita por el consultante se enmarca a la connotación dada a “servicios” según la legislación tributaria vigente, debido a que su incidencia impositiva, está dada por el lugar donde los servicios son efectivamente aprovechados, para el caso el Estado de recepción de los bienes o

CONSULTA VINCULANTE

servicios (España), por ende, no se encuentra gravado por el IVA, conforme al artículo 84 Num. 1) de la Ley.

En ese contexto, corresponde hacer hincapié en el hecho de que la legislación tributaria nacional sitúa a las operaciones de exportación dentro de lo comprendido como enajenación, y no como un servicio personal o profesional, como se explica en el presente caso. Igualmente, el artículo 100 de la Ley indica que las operaciones de exportación, entre otras, estarán exoneradas del IVA, estableciendo condiciones y formalidades en lo que respecta a la documentación de respaldo, así como seguidamente los artículos 101, 102 y 103 de la Ley disponen las condiciones y procedimiento para la devolución del IVA Crédito generado por la adquisición de bienes y servicios relacionados a la exportación de bienes.

Nótese que cuando de exportación se refiere, la Ley la circunscribe a la exportación de bienes y de servicios relacionados a la misma, no abarcando a los servicios personales o profesionales.

Por su parte, el Decreto N° 1029/2013 por el cual se reglamenta aspectos relativos a la devolución de impuestos y repetición de pago indebido, en su artículo 29 determina que la Administración Tributaria implementará un registro de exportadores, con el fin de llevar un mejor control y facilitar a los mismos sus trámites, el mencionado Decreto fue reglamentado por la RG N° 13/2014, la cual en su Art. 1° dispone: ***“Registro de Exportadores. Créase el Registro de Exportadores previsto en el Art. 29 del Decreto N° 1029/2013. En el mismo deberán registrarse los contribuyentes que realicen operaciones de exportación u otras actividades que, conforme a las disposiciones tributarias pertinentes, se equiparen a las mismas, tales como la provisión de bienes y servicios a la Entidad Binacional Yacypretá y la prestación del servicio de flete internacional de exportación.*”**

La inscripción en el Registro de Exportadores permitirá acceder al Anexo del Exportador y a la Hoja de Cálculo al momento de elaborar la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado.”

Ahora bien, aun cuando el Decreto N° 3108/2019 «*Por el cual se reglamenta la devolución del IVA Crédito establecida en la Ley N° 6380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”*», Art. 2° determina que a partir de su vigencia quedará derogado el Decreto N° 1029/2013 y sus modificaciones, así como todas las disposiciones que resulten contrarias a lo establecido en el, corresponde hacer hincapié en el Art. 4° el cual indica que “Hasta tanto la Administración Tributaria dicte las disposiciones reglamentarias para la aplicación del presente Decreto, quedarán vigentes las resoluciones que regulan la Devolución del IVA Crédito Exportador”.

CONSULTA VINCULANTE

En tal sentido, y en ausencia de nueva reglamentación en cuanto al Registro de Exportadores se mantiene vigente la última emitida al respecto, siendo la RG N° 13/2014 la aplicable al caso.

Por lo expuesto, la inscripción en el Registro de Exportadores procede en los casos de exportación de bienes u otras equiparables, referidas a servicios vinculados a la exportación, como ser el de flete internacional, y no con respecto a servicios personales, que se reitera es a lo se refiere a la actividad realizada por el consultante.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas precedentemente, la Administración Tributaria, ante la consulta planteada, concluye que:

- 1. No procede su inscripción al Registro de Exportadores, debido a que la actividad desarrollada se trata de prestación de servicios personales aprovechados en el extranjero, lo cual no se encuentra gravado por el IVA, y tampoco configura una exportación de bienes o servicios vinculados a ella conforme el artículo 1° de la RG N° 13/2019.**
- 2. La legislación tributaria vigente no contempla la inscripción en registro alguno dado el caso de prestación de servicios personales aprovechados en el exterior.**

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N° 125/1991, sin antes aclarar que el mismo fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior del hecho que lo motivó.

Respetuosamente,

**ELIANA ALCARAZ BENÍTEZ,
DICTAMINANTE**

**DPTO. DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS
TRIBUTARIAS**

**ANTULIO BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y
TÉCNICA TRIBUTARIA**

**EVA BENÍTEZ, ENCARGADA DE
DESPACHO**

**DPTO. DE ELABORACIÓN E
INTERPRETACIÓN DE NORMAS
TRIBUTARIAS S/ RES. DPTT N°
01/2023**

**EVER OTAZÚ, GERENTE GENERAL
GERENCIA GENERAL DE
IMPUESTOS INTERNOS**