

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 47
Setiembre 2022

Normativa Comentada

Beneficios tributarios para los Contratos CREMAF

A través del Decreto N° 261/022, del 23 de agosto pasado (“el Decreto”), el Poder Ejecutivo declaró promovidos al amparo de la Ley N° 16.069 (Ley de Promoción de Inversiones) la actividad de diseño, construcción, rehabilitación y mantenimiento de ciertos tramos de las Rutas N° 5 y 9, a ejecutarse a través de contratos denominados CREMAF.

El acrónimo CREMAF significa contrato de Construcción, Rehabilitación, Mantenimiento y Financiamiento. Los contratos CREMAF, o directamente “los CREMAF”, son una modalidad contractual que ha venido siendo impulsada por el actual gobierno para el desarrollo de proyectos de infraestructura, como es el caso de las obras de infraestructura vial. Al decir de los entendidos, se trata de una modalidad que ha venido a sustituir a los contratos de participación público-privada (“Contratos PPP”), por ser más “chica y sencilla”, generar menores costos para el Estado y menores costos de financiamiento para los contratistas.

En materia de obras viales, los CREMAF son suscritos por la Corporación Vial del Uruguay S.A., en su calidad de concesionaria del Ministerio de Transporte y Obras

Públicas (MTO) con las empresas contratistas a las que se hubiera adjudicado la licitación.

Los beneficios tributarios previstos por el Decreto son:

(i) exoneración de todo recargo, incluso el mínimo, del Impuesto Aduanero Único a la Importación, de la Tasa de Movilización de Bultos, de la Tasa Consular y, en general, de todo tributo de importación o aplicable en ocasión de la misma, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), a la importación de equipos, máquinas y materiales destinados a integrar el costo de la inversión promovida, importados directamente por la entidad que desarrolle el contratista, siempre que hayan sido declarados no competitivos con la industria nacional.

(ii) otorgamiento de un crédito por el IVA incluido en las adquisiciones de equipos, máquinas, materiales y servicios destinados a integrar el costo de la inversión promovida (entre los servicios quedan comprendidos los financieros, de garantías, de seguros, así como estudios necesarios para la determinación de la viabilidad del proyecto). Dicho crédito será

materializado mediante certificados de crédito en el régimen correspondiente a los exportadores, en las condiciones que determine la Dirección General Impositiva (DGI).

(iii) exoneración del Impuesto al Patrimonio, por los bienes intangibles y del activo fijo destinados a la actividad declarada promovida, durante el período de vigencia del contrato. Los bienes objeto de la exoneración se considerarán activos gravados a los efectos del cálculo del pasivo computable para la determinación del patrimonio gravado.

Conviene señalar que, sin perjuicio de los beneficios tributarios comentados, el Decreto N° 49/022 había consagrado ciertas particularidades en el tratamiento tributario de algunos

aspectos relativos a los CREMAF, como, por ejemplo, el momento de facturación de las obras ejecutadas o los servicios prestados, la devolución del IVA a los adquirentes mediante certificados de crédito, la forma de determinar las utilidades gravadas por IRAE, la amortización de intangibles, la transferencia de las acciones de las sociedades objeto exclusivo creadas para la ejecución del contrato sin generar resultados gravados en caso de que los beneficiarios finales del enajenante y adquirente sean los mismos, etc.

Beneficio tributario para agencias de viaje y empresas de excursiones turísticas

Mediante el Decreto N° 254/2022, el Poder Ejecutivo dispuso la exoneración de aportes jubilatorios patronales a la seguridad social en favor de: (i) las agencias de viaje, y (ii) las empresas dedicadas al transporte terrestre de grupos turísticos y excursiones. La exoneración aplicaría solo para el año 2022.

Según el Comunicado N° 19/2022 del Banco de Previsión Social (BPS), aquellas empresas cuya única actividad sea la de agencia de viajes, no tendrán que realizar ninguna gestión ante dicho organismo para beneficiarse de la exoneración. El crédito correspondiente a los aportes pagados en el período comprendido entre enero y julio de 2022, podrán utilizado inmediatamente para el pago de las obligaciones que venzan a partir de setiembre.

Entre tanto, aquellas empresas con giro de agencia de viajes que, además, desarrollen otras actividades, así como aquellas cuyo giro sea el de transporte

terrestre de turistas y excursiones, deberán solicitar la exoneración de aportes jubilatorios patronales ante el BPS. Cuando reciban la confirmación de que la exoneración ha sido otorgada, las mismas empresas deberán rectificar las nóminas presentadas por los meses transcurridos. Luego de validadas las rectificativas, deberán asimismo informarlo por correo electrónico, de manera de generar el crédito correspondiente.

En la medida que las empresas sean notificadas del otorgamiento de la exoneración y hasta el mes de diciembre de 2022, deberán declarar a los trabajadores afectados a la actividad beneficiada con el correspondiente código de exoneración.

Convenio de doble imposición Uruguay -- Colombia

El pasado 3 de agosto el Poder Ejecutivo remitió al Parlamento el “Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Colombia para Eliminar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscales”, suscrito 19 de noviembre de 2021.

En relación con el objeto de dicho convenio, las partes intentan eliminar la doble imposición entre ambos países, pero “sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable -- treaty-shopping-- que persigue la obtención de los beneficios previstos en este convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)”.

Como es de estilo, el convenio establece tasas preferenciales en materia de dividendos, intereses,

regalías y honorarios por servicios técnicos. Para dividendos, la tasa del impuesto se reduce a 5%, asumiendo que el accionista sea una sociedad que, directa o indirectamente, posea como mínimo el 20% del capital de la entidad que distribuye dichos dividendos. En materia de intereses, el convenio prevé la exoneración de impuesto a la renta para el caso de que tanto la deudora como la acreedora sean entidades financieras. Entre tanto, la tasa aplicable a regalías y honorarios por servicios técnicos sería del 10%.

Otros aspectos a destacar tienen relación con la configuración del establecimiento permanente. El plazo para configurar un establecimiento permanente de construcción se reduce sustancialmente, siendo suficiente con 90 días de actividad. El convenio también reduce el plazo para configurar un establecimiento permanente de servicios, siendo suficiente con 120 días de actividad.

Jurisprudencia Comentada

La culpa es de los dos: el contador se apropió de dinero de la empresa, pero ésta no había facturado el total de sus ventas

El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6º Turno (mediante Sentencia N° 6/2022) se pronunció ante un caso en el que una empresa demandó a su “contador” el pago de una indemnización por daños y perjuicios relacionada con la realización de una inspección de la Dirección General Impositiva (DGI). De dicha inspección, había resultado que el supuesto contador se había apropiado de ciertas sumas de dinero entregadas por la empresa para el pago de sus impuestos. El juez de primera instancia falló en favor de la empresa, pero el Tribunal finalmente redujo el monto de la indemnización.

En marzo de 2016, la DGI inició una serie de inspecciones en el sector de pubs y boliches. Entre los locales inspeccionados, estaba una (la “Empresa”) contra la que el organismo determinó una deuda (de IVA y de IRAE) de (aproximadamente) UYU 4 millones. La Empresa decidió demandar a su “contador”. Según señaló la Empresa, la persona demandada (el “Asesor”) se habría hecho pasar por contador (para encargarse de la liquidación y pago de los correspondientes impuestos), apropiándose (para su uso personal) del dinero entregado por la misma Empresa.

En la demanda, la Empresa alegó responsabilidad contractual del Asesor por incumplimiento de sus obligaciones derivadas del arrendamiento de servicios. Además, el socio administrador de la misma Empresa (el "Dueño") también reclamó contra el Asesor el pago de una indemnización por daño moral.

A la vista de los mencionados antecedentes, el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 14º Turno falló a favor de la Empresa, condenando al Asesor a pagar (aproximadamente) UYU 1,5 millones.

El Tribunal de Apelaciones confirmó la sentencia apelada.

Sin embargo, redujo el monto de la indemnización a pagar a la Empresa a (aproximadamente) UYU 600 mil. En opinión del Tribunal, la apropiación indebida en la que incurrió el Asesor contribuyó a causar los daños y perjuicios padecidos por la Empresa, pero solo parcialmente. Resulta que, según surge de la Sentencia, "...los importes de compras informados por proveedores... eran superiores a las ventas declaradas por la empresa... Es decir, no se liquidaba el impuesto en

base a las ventas reales ya que muchas de ellas carecían de facturación. A vía de ejemplo pueden señalarse: entradas al boliche y consumición, ropería, compras de bebidas alcohólicas, etc." En otras palabras, la Empresa no facturaba todas sus ventas, y dicha omisión no era atribuible al Asesor.

También surge de la sentencia del Tribunal que el Asesor, después de constatado el delito de apropiación indebida, realizó pagos de impuestos a DGI (fuera de plazo, por supuesto) por el monto de (aproximadamente) UYU 1.830.355. En consecuencia, los daños y perjuicios ocasionados se reducirían a la diferencia entre la deuda determinada por el organismo recaudador (UY 3.837.125) y el monto de impuestos pagados por el Asesor, que redundaba en la cifra de UYU 2.006.770.

De la sentencia (de primera instancia) apelada, surgía que la actuación del Asesor contable había contribuido a generar el 70% del monto adeudado por la Empresa a la DGI. Sin embargo, el Tribunal de Apelaciones redujo dicha participación a un 30%. En consecuencia, el Asesor fue condenado a pagar una indemnización de (aproximadamente) UYU 600 mil, más reajuste e intereses.

Tribunal de Apelaciones revierte fallo de primera instancia y funcionarios judiciales cobrarán una compensación por la retención de aportes a FONASA

Varios funcionarios judiciales demandaron el cobro de una compensación relacionada con el incumplimiento del artículo 9 de la Ley N° 18.131, que prevé que la incorporación de dichos funcionarios al régimen de aportación a FONASA no debía afectar su salario líquido. En primera instancia, el magistrado actuante declaró la caducidad del crédito reclamado. Sin embargo, en segunda instancia el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 7º Turno (mediante Sentencia N° 66/2022) revocó dicho fallo.

La declaración de caducidad, dispuesta por el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 11º Turno, estuvo fundada en el artículo 39 de la Ley N° 11.925. Dicha disposición establece que "todos los créditos y reclamaciones contra el Estado, de cualquier naturaleza u origen, caducarán a los cuatro años, contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles" y que "esta caducidad se operará por períodos mensuales".

Según surge de la sentencia (de primera instancia) apelada, "el crédito cuyo reintegro y/o pago se reclama, bien

pudo ser exigible a partir del mes siguiente al que se advirtió la merma salarial por el contribuyente, en el año 2008... En ese momento no requería cálculos complejos advertir la supuesta reducción del salario líquido en contravención a lo edictado por el artículo 9 de la Ley N° 18.131.”

En cambio, el Tribunal de Apelaciones no compartió dichos comentarios. En opinión del Tribunal, la caducidad prevista en el artículo 39 de la Ley N° 11.925 no sería aplicable, sino que sería aplicable la prescripción del artículo 106 del Decreto-ley N° 15.167: “Los créditos por concepto de remuneraciones personales de los funcionarios públicos que se generen a partir de la vigencia de la presente ley, prescribirán a los cuatro años, contados de la fecha en que pudieron ser exigibles”. En palabras del Tribunal, “...estamos ante un reclamo de cobro de pesos por haberes salariales mal retenidos. Es un reclamo por concepto de remuneraciones personales, por lo que opera la prescripción y no la caducidad”. El reclamo planteado por los funcionarios obedecía a rubros salariales adeudados por el Poder Judicial (resultantes de haber afectado su salario y, en consecuencia, incumplido el antes mencionado artículo 9 de la Ley N° 18.131), siendo que dichas diferencias salariales continúan en el tiempo.

Habiendo entonces descartado la caducidad del reclamo, el Tribunal procedió a analizar el fondo del asunto. Recordemos que los funcionarios del Poder Judicial originalmente detentaban un régimen propio de cobertura médica, previsto en el artículo 15 de la Ley N° 17.707. Dicha cobertura era abonada por el Banco de Previsión Social a las instituciones médicas. El inciso 1 del artículo 9 de la Ley N° 18.131 introdujo la potestad del Poder Ejecutivo de incluir a los funcionarios del Poder Judicial en el régimen de FONASA. Sin embargo, la misma disposición establecía que dicha aportación “...no podrá significar reducción del salario líquido”. El Poder Ejecutivo decidió incorporar a los

funcionarios judiciales al FONASA, a través del inciso 1 del artículo 68 de la Ley N° 18.211, haciéndose efectiva dicha incorporación a partir del 1° de enero de 2008.

El Tribunal concluyó que “...los salarios líquidos de febrero de 2008 (sin FONASA) y de marzo de 2008 (con FONASA) vieron una reducción del salario líquido por la retención del FONASA, violándose el artículo 9 de la Ley N° 18.131 que disponía que eso no podía suceder. Acá el tema pasa por ver si los funcionarios reclamantes sufrieron o no una disminución salarial del ingreso líquido en relación directa con el aporte del FONASA. ...Es evidente que la retención sobre los aportes del FONASA implicó una reducción salarial que no fue nunca compensada. En conclusión, la procedencia de la reclamación resulta, pues, indiscutible, respecto a los actores que ya eran funcionarios judiciales al primero de enero de 2008; ello porque estos funcionarios tuvieron el beneficio de la cuota mutual de acuerdo a las previsiones del artículo 5 de la Ley N° 17.707 y artículo 14 de la Ley N° 18.131, y a partir del 1° de marzo de 2008 sufrieron una disminución efectiva en sus ingresos salariales, al descontársele mensualmente los aportes al FONASA.”

El mismo Tribunal también analizó la situación de aquellos funcionarios que reclamaban el cobro de la misma compensación, pero no pertenecían al Poder Judicial al 1° de enero de 2008, sino que ingresaron con posterioridad a dicha fecha. Respecto de dichos funcionarios, el Tribunal rechazó el reclamo “...debido a que estos no sufrieron disminución alguna en sus ingresos líquidos, ya que desde su mismo ingreso, el beneficio referido no estaba vigente”.

Asimismo, y considerando las reglas de prescripción antes mencionadas, el Tribunal concluyó que correspondía declarar la prescripción de la diferencia salarial generada antes de febrero de 2016. Ello en la medida que “...el emplazamiento de la demanda, como

acto interruptivo de la prescripción, ...tuvo lugar... en fecha 13 de febrero de 2020...”

Consultas de la DGI

Las empresas emisoras de vales alimentación seguirán tributando el Impuesto al Patrimonio a la tasa del 1,5%

Eso fue lo que concluyó la Dirección General Impositiva (DGI) ante una reciente consulta (identificada con el N° 6507) que le formulara una empresa de ese rubro.

Como es sabido, a partir de la Ley de Inclusión Financiera, los llamados “tickets alimentación” dejaron de emitirse en órdenes de pago nominadas en soporte papel para pasar a emitirse en instrumentos de dinero electrónico, esto es, en una tarjeta propiedad del trabajador.

Con posterioridad a ello, el artículo 689 de la Ley N° 19.924 incluyó a las entidades emisoras de dinero electrónico en el artículo 16 del Título 14 del T.O. 1996, junto con los bancos, casas financieras y administradoras de créditos.

Las entidades comprendidas en dicho artículo tributan el IP a la tasa del 2,8%, y no a la tasa del 1,5% como lo hacen el resto de las empresas.

En virtud de ello, a la empresa consultante le asaltó la duda de si debía abandonar la tasa del 1,5% y empezar a tributar el IP a la tasa del 2,8%.

La DGI entendió que no. A su juicio, la consultante no se encuentra incluida en mencionado artículo 16. Ello por cuanto las prestaciones de alimentación solo se podrán pagar mediante instrumentos de dinero electrónico, pero dichos instrumentos destinados a la alimentación tienen un destino exclusivo de alimentación, no pudiendo ser utilizados para otros fines, lo cual los distingue de los restantes instrumentos de dinero electrónico.

La Comisión de Consultas de la DGI consideró que el hecho de que se haya dejado de emitir órdenes de pago nominadas en papel, pasando a cargar mensualmente una tarjeta propiedad del trabajador, no debe afectar la liquidación del impuesto al patrimonio.

Por lo tanto, concluyó que en la medida que la empresa consultante emitiera dinero electrónico exclusivamente para el pago de prestaciones de alimentación (y no además instrumentos de dinero electrónico para otros fines), no se encontraba incluida en el artículo 16 del Título 14 y, en consecuencia, debía continuar liquidando el impuesto como lo venía haciendo.

Impuesto al Patrimonio: saldos con socios no computan, pero solo cuando derivan de operaciones financieras

Según un reciente dictamen de la Dirección General Impositiva (DGI), en respuesta a la Consulta N° 6280, los saldos con socios sí computan a los efectos del Impuesto al Patrimonio (IPAT) cuando derivan de operaciones comerciales.

Una sociedad de responsabilidad limitada (esto es: una sociedad personal) consultaba acerca del tratamiento tributario que deberían recibir los saldos con sus socios. Recordemos que el artículo 21 del Decreto N° 30/015 establece que “no se

computarán en el activo los saldos deudores de socios en sociedades personales contribuyentes de este impuesto... Del mismo modo no se considerarán en el pasivo los saldos acreedores de socios en sociedades personales contribuyentes de este impuesto...”

Según la opinión de la empresa consultante, dicha disposición aplicaría solo a los saldos financieros, y no a los saldos comerciales (esto es: aquellos derivados de la compraventa de bienes y servicios). Resulta que los socios de dicha empresa son otras compañías del mismo grupo. En consecuencia, estos saldos deberían incluirse en el activo o pasivo de la sociedad contribuyente, según correspondiese.

La DGI estuvo de acuerdo: “La finalidad anti-elusiva de la no consideración de

los saldos activos y pasivos con socios de sociedades personales, por ser “cuentas de capital”, es aplicable solo a los de naturaleza financiera, pero no a los que deriven de operaciones comerciales entre la sociedad y sus socios. Es decir que, cuando el artículo 21 del Decreto N° 30/2015 dispone que no se computarán en el activo los saldos deudores de socios en sociedades personales contribuyentes de este impuesto y que no se considerarán en el pasivo los saldos acreedores de socios de sociedades personales contribuyentes de este impuesto, está reiterando una solución tendiente a evitar la generación de pasivos que terminen disminuyendo el impuesto a la renta a pagar, fundamento éste que no se da en el caso de saldos emanados de operaciones comerciales entre sujetos vinculados.”

Este Reporte es una elaboración en conjunto de los Departamentos Tributario y Contable de nuestra firma.

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein
Domingo Pereira
Guzmán Ramírez
Ignacio Torres Negreira
Rodrigo Felló

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Verónica Dos Santos
Valeria Castro
Victoria Alfonso

Editor responsable: Domingo Pereira

BERGSTEIN
ABOGADOS