

# Newsletter



## SE APRUEBA LEY Y DECRETO REGLAMENTARIO QUE MODIFICA CRITERIO DE FUENTE DE RENTAS PASIVAS EN EL IRAE

El pasado 15 de noviembre de 2022 se aprobó la Ley N°20.095 por la cual se introdujeron cambios relevantes en materia de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (“IRAE”), con el objetivo de dar cumplimiento a los compromisos asumidos por Uruguay frente a la Unión Europea y su Grupo de Código de Conducta (“GCC”).

La nueva Ley tiene incidencia en un principio cardinal de la imposición a la renta empresarial en Uruguay, cual es el de la fuente territorial. Principio contemplado de larga data en nuestra legislación tributaria y que, no exento de cambios y algunas “perforaciones”, se ha mantenido hasta la fecha.

Las disposiciones de la Ley abordan cuatro cuestiones del IRAE entrelazadas entre sí para dar cumplimiento a los compromisos asumidos ante la Unión Europea: la extensión del criterio de fuente para ciertas rentas pasivas; la definición de ingresos y entidades “calificadas” para determinar si aplica o no la extensión de fuente; una cláusula anti-abuso específica y una definición de grupo multinacional a efectos de la aplicación de estas disposiciones.



A continuación, comentamos los aspectos más relevantes de la nueva Ley y de su Decreto Reglamentario N° 395/022, aprobado el pasado 14 de diciembre de 2022:

**(I) Alcance:** Las disposiciones de la nueva Ley no serán aplicables a la generalidad de los contribuyentes del IRAE sino exclusivamente a entidades que formen parte de “grupos multinacionales”. Conforme a la Ley, en línea con las disposiciones ya existentes en materia de precios de transferencia, se considera un grupo multinacional a un conjunto de dos o más entidades vinculadas, residentes en diferentes

jurisdicciones, incluyéndose también casa matriz y establecimientos permanentes.

La vinculación en el grupo quedará configurada cuando la entidad local esté incluida en los estados contables consolidados del grupo en la jurisdicción de la entidad controlante final o se encuentre excluida de ellos únicamente por razones de tamaño o relevancia. La Ley también aclara, que los establecimientos permanentes de la entidad controlante siempre serán considerados integrantes del grupo multinacional.

**(II) Rentas comprendidas:** El segundo aspecto trascendental de la nueva Ley refiere a las rentas que quedará jurisdicciones, incluyéndose n alcanzadas por la extensión de fuente.

Respecto a la fuente del IRAE, se incluye, por un lado, a las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual obtenidas por una entidad integrante de un grupo multinacional relativo a patentes y software registrados, enajenados o utilizados económicamente en el exterior, en la parte que no corresponda a “ingresos calificados”. Si tales rentas estuvieran exoneradas por otras disposiciones, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya.

Por otro lado, se prevé que queden alcanzados los rendimientos de capital inmobiliario; dividendos; intereses; regalías no incluidas en las previsiones de propiedad intelectual; otros rendimientos de capital mobiliario e incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de los activos que generan los rendimientos antes indicados, obtenidos en el exterior, siempre que quien los obtenga no sea una “entidad calificada”. También se incluye todo otro aumento de patrimonio derivado de los activos pasibles de generar los rendimientos antes mencionados. Como solución especial, las rentas derivadas de la enajenación o utilización económica fuera del territorio nacional de marcas, se considerarán de fuente uruguaya en todos los casos.

**(III) Extremos necesarios para estar gravado. La definición de ingresos y entidades calificadas y**

**no calificadas:** En el camino seguido por Uruguay, de atender con una solución específica al potencial carácter pernicioso del régimen de fuente en el IRAE para rentas pasivas, el concepto de “calificado” asume un rol protagónico. Ello, por cuanto solamente la parte de ingresos “no calificados” en materia de propiedad intelectual, así como las entidades “no calificadas” en materia de otras rentas pasivas, se encuentran alcanzadas.

En lo que respecta a rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual, quedan alcanzados solamente los ingresos “no calificados”, que se obtendrán por diferencia respecto de los ingresos que se definen como ingresos “calificados” y para los cuales se establece una fórmula de cálculo, consistente en tomar los ingresos provenientes de la explotación de derechos de propiedad intelectual y multiplicarlos por un cociente compuesto -por una parte- por los gastos y costos directos incurridos para desarrollar cada activo (sólo incurridos con partes no vinculadas - residentes o no residentes- o con partes vinculadas residentes) incrementado en un 30% y, en el denominador, los gastos y costos totales incurridos para desarrollar cada activo -sin considerar el incremento del 30%- y los gastos y costos correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual y los servicios contratados con partes vinculadas no residentes.

Conforme al Decreto reglamentario, a efectos del cómputo de los ingresos calificados los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada en la cual se detallen los elementos que determinan el cociente, el número de registro del activo correspondiente y el porcentaje de exoneración determinado de acuerdo a lo allí previsto. Asimismo, deberán demostrar fehacientemente la pertinencia de los gastos y costos incurridos para el desarrollo de los referidos activos, lo cual se regulará por la Dirección General Impositiva.

Con relación a las restantes rentas pasivas de fuente extranjera, éstas estarán gravadas solamente si quien las obtiene es una entidad “no calificada”. Siguiendo la misma técnica que para el

punto anterior, la ley define a las entidades calificadas, que serán las que podrán seguir considerando no gravadas tales rentas. Para ser considerada como entidad calificada, se exige que la entidad emplee en territorio nacional recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para administrar los activos de inversión, contando a su vez con instalaciones adecuadas; que tome las decisiones estratégicas necesarias y soporte sus riesgos en territorio nacional y, por último, que incurra en los gastos y costos adecuados con relación a la adquisición, tenencia o enajenación de los activos.

Sobre estas rentas, cabe señalar dos soluciones que prevé la Ley. La primera, que para las entidades cuyo objeto principal sea la tenencia de participaciones patrimoniales de otras entidades (entidades holding) o tenencia de bienes inmuebles, solamente aplicarán los requisitos de recursos humanos e infraestructura adecuada; no así los de decisiones estratégicas, riesgos e incursión en costos y gastos adecuados. Se exigirá para ello que dichas entidades no tengan ninguna actividad comercial o de inversión sustancial. La segunda precisión es que se admite que la sustancia adecuada pueda reunirse aun cuando la actividad sea desarrollada por terceros contratados a tales efectos en territorio nacional y bajo adecuada supervisión de la entidad. Es decir, no en forma directa.

El Decreto Reglamentario dispone que las entidades deberán acreditar la adecuada sustancia económica ante la Dirección General Impositiva. En el caso de las entidades cuya actividad principal sea adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades o bienes inmuebles se presumirá, salvo prueba en contrario, que se verifica la sustancia, en lo que a la condición de recursos humanos refiere, si poseen al menos un director residente en territorio nacional con las calificaciones adecuadas para desempeñar dicho cargo, o la mayoría de los recursos humanos empleados son residentes uruguayos y se encuentran calificados para llevar adelante las actividades que generan las rentas correspondientes.

En cuanto a las sociedades holding y tenedoras de Inmuebles, el Decreto dispone que se considerará que una entidad posee como actividad principal adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades o bienes inmuebles cuando los activos directamente asociados a dichas actividades representen al menos el 75% de los activos totales de la entidad.

**(IV) Doble imposición:** Los contribuyentes que hayan sido objeto de imposición en el exterior, podrán acreditar el impuesto a la renta análogo pagado en el exterior contra el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

Se incluyen como análogos, los que se encuentren comprendidos en los tratados para evitar la doble imposición internacional suscritos por Uruguay. Las reliquidaciones por los impuestos a la renta análogos en el exterior, se computarán en el año fiscal en que se paguen o se pongan los créditos a disposición, respectivamente. Del mismo modo, cuando los referidos impuestos puedan ser recuperados total o parcialmente en el exterior, la reducción del crédito operará en el año fiscal en que la misma se efectivice.

La acreditación del pago del impuesto en el exterior se realizará frente a la Dirección General Impositiva.

**(V) La cláusula anti-abuso:** Otra novedad de suma relevancia es la incorporación de una cláusula anti-abuso específica. El carácter de "específica" viene dado por el hecho que tiene como exclusivo ámbito de aplicación las rentas objeto de la nueva Ley.

En concreto, la disposición faculta a la Dirección General Impositiva a desconocer las formas, mecanismo o serie de mecanismos que se hubieren adoptado con la finalidad principal (o como una de las finalidades principales) de obtener una ventaja tributaria que desvirtúe el

objeto o finalidad perseguida por estas normas, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes de cada caso.

Se reputa como “impropios” aquellos mecanismos que, para su adopción o realización, no cuenten con razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. La reglamentación aclaró que las razones financieras forman parte también de las razones comerciales válidas para la adopción de una decisión.

La consecuencia de la aplicación de esta cláusula anti-abuso es la posibilidad de recalificar el ingreso o a la entidad como “no calificados” y, de

tal manera, determinar la obligación tributaria en base a ello.

**(VI) Vigencia:** Finalmente, la Ley aplicará respecto de ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2023. Esto implica que aquellas entidades con ejercicios en curso a dicho momento, aguarden a su cierre para comenzar a aplicar estas nuevas disposiciones recién a partir del ejercicio inmediato siguiente.

**Norma:** Ley N°20.095 / Decreto N° 395/022

**Publicación:** 7 de diciembre de 2022

Ver más

[Ley N°20.095](#) / [Decreto N° 395/022](#)

## SE APROBÓ LEY DE RENDICIÓN DE CUENTAS DEL EJERCICIO 2021

El pasado 3 de noviembre de 2022 fue publicada la Ley N° 20.075 de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al ejercicio 2021.

Como es habitual, la Ley de Rendición de Cuentas contiene diversas disposiciones que no son estrictamente presupuestales, comentando alguna de las más relevantes a continuación:

**1. Ley de Medios:** Se modifica la Ley N° 19.307, que regula sobre la prestación de servicios de radio, televisión y otros servicios de comunicación audiovisual. En tal sentido, se propuso una nueva redacción del artículo 56 de dicha ley, estableciendo que las empresas que brindan servicios de televisión por cable tendrán derecho a solicitar licencias para prestar servicios de banda ancha y acceso a internet en igual área de cobertura a la de su respectiva licencia.

Recordamos que dicho artículo en su redacción anterior prohibía a las personas que prestaran



servicios de comunicación audiovisual, a prestar a su vez, servicios de telecomunicaciones de telefonía o de transmisión de datos y que dicha norma había sido impugnada como inconstitucional ante la Suprema Corte de Justicia (SCJ) quien falló a favor de las empresas que habían promovido el recurso.

Asimismo, también recordamos que, en el proyecto de ley de presupuesto presentado originalmente por el Ejecutivo, se proponía derogar en su totalidad la Ley N° 19.307 y aplicar, temporalmente - hasta

tanto se lograra aprobar una nueva ley que regulara los medios de comunicación- las normas anteriores que fueron modificadas o derogadas por la Ley N° 19.307. Esta disposición no se aprobó finalmente y solo se modificó el mencionado artículo 56.

**2. Nuevas facultades para la URSEC:** La nueva Ley faculta a la Unidad Reguladora de Servicios de Comunicaciones (URSEC) a solicitar la inhabilitación en tiempo real del acceso a contenidos ilegales de eventos deportivos en directo en línea (páginas que transmiten sin contar con los correspondientes derechos).

A tales efectos, los titulares de los derechos o representantes con facultades suficientes cuyos derechos sobre eventos deportivos puedan ser vulnerados, deberán presentar ante la URSEC solicitud fundada con carácter de declaración jurada, bajo su exclusiva responsabilidad.

Asimismo, dichos titulares, deberán inscribirse previamente en la URSEC, a efectos de acreditar su legitimación activa con la documentación que acredite la titularidad de los derechos de transmisión objeto de protección. Recibida la solicitud, la URSEC podrá dictar medidas cautelares para proteger los derechos, disponiendo que se inhabilite el acceso a las transmisiones ilegales de eventos deportivos en directo en línea, durante la duración del evento en cuestión.

En caso de identificar una transmisión ilícita los titulares de los derechos o representante con facultades suficientes, podrán denunciarlo directamente a los proveedores de acceso a internet (ISP), por los medios que se establezcan, para que, dentro de sus posibilidades técnicas, inhabiliten el acceso o retiren las transmisiones ilegales de eventos deportivos en directo en línea, dentro de los treinta minutos a partir de la recepción de la notificación. Asimismo, deberán informar a la URSEC en un plazo máximo de cinco días hábiles. Se encomienda al Poder Ejecutivo la reglamentación de la norma.

**3. Delitos de Lavado de Activos:** se dispone la creación de una nueva Fiscalía Especializada en Delitos de Lavado de Activos, con competencia nacional para investigar los delitos previstos en la Ley Integral Contra el Lavado de Activos N° 19.574, así como para los delitos de Terrorismo y su Financiación previstos en las Leyes N° 17.835 y 19.749.

Asimismo, respecto de quienes asisten al o a los agentes en las actividades delictivas precedentes del delito de lavado de activos, ya sea para asegurar el beneficio o el resultado de tal actividad, o para obstaculizar las acciones de la justicia o eludir las consecuencias jurídicas, se aumenta la pena mínima para algunos de los delitos previstos artículo 34 de la Ley N° 19.574. En tal sentido, la Ley N° 19.574 preveía una pena mínima de 12 meses de prisión, y la nueva ley de rendición aumenta dicha mínima a dos años para algunos de los delitos previstos artículo 34 de la Ley N° 19.574, manteniéndose el máximo de 6 años de penitenciaría.

**4. Fondo de Solidaridad:** La Ley de Rendición de Cuentas prevé reducir la contribución adicional al Fondo de Solidaridad, en un 25% (veinticinco por ciento) a partir del año 2024 y en un 25% (veinticinco por ciento) adicional a partir del año 2025.

Recordamos que este adicional del Fondo fue creado por el artículo 542 de la Ley N° 17.296 y se abona por los egresados de la UDELAR de carreras con duración de 5 años o más, cuyos ingresos mensuales sean superiores a 6 BPC (\$ 30.984 a valores 2022) a partir del quinto año del egreso.

A efectos de compensar la reducción de este ingreso, la ley reasigna recursos obtenidos de rentas generales a la Universidad de la República, para su programa "Plan de Obras y Mantenimiento del Patrimonio Edificio Universitario" y se prevé que, por la reducción del 50% restante del adicional, se considere en la Ley de Presupuesto Nacional 2025-2029 para los ejercicios 2026 y 2027, asignando con cargo a

Rentas Generales, los recursos equivalentes a la Universidad de la República.

**5. Energía:** Con el fin de poder diversificar el objeto e incorporar a futuro la producción y comercialización de nuevos tipos de energías de carácter renovable, la ley estipuló que la Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland (ANCAP), adicione como cometido propio a la producción, distribución, comercialización, importación y exportación de hidrógeno verde y derivados producidos a partir de éste (combustibles sintéticos, metanol, amoníaco, líquidos orgánicos portadores de hidrógeno, entre otros), en régimen de libre competencia.

Actualmente, los cometidos de ANCAP comprenden la importación y refinación de petróleo crudo y sus derivados, en régimen de monopolio; y la fabricación, importación y exportación de alcoholes y portland, en régimen de competencia con privados.

Por otra parte, en materia de combustibles, se exoneró la Tasa Consular a la importación en régimen de Admisión Temporal de los siguientes combustibles líquidos derivados del petróleo: Gasoil, Gasolina, Fueloil, Queroseno, JET A1, Gasolina Aviación 100/300. Cabe destacar que, hasta la aprobación de la comentada norma, solo se encontraba exonerado el petróleo crudo, pero no los combustibles derivados.

**6. IMESI en productos vinculados al tabaco:** Cabe destacar que no resultó aprobado el artículo contenido en el proyecto inicial presentado por el Poder Ejecutivo, que disponía extender la aplicación del Impuesto Específico Interno ("IMESI") -ya aplicado para tabaco, cigarros y cigarrillos- a los accesorios y dispositivos que se utilizan para el consumo de tabaco, tales como: hojillas, filtros, boquillas, pipas, pipas de agua, o dispositivos electrónicos para calentar tabaco.

**Norma:** Ley N° 20.075 de Rendición de Cuentas

**Publicación:** 3 de noviembre de 2022

Ver más

[Ley N° 20.075 de Rendición de Cuentas](#)

La información contenida en este newsletter y las eventuales opiniones que aquí pudieran verse se realizan con carácter general y sólo tienen por finalidad informar acerca de algunas novedades normativas. En ningún caso podrá entenderse que el presente constituye asesoramiento profesional o la emisión de una opinión legal sobre casos particulares, los cuales deberán ser objeto de un análisis especial. Olivera Abogados y sus profesionales no se responsabilizan por los actos o decisiones que pudieran adoptarse a partir del contenido de este *newsletter*. El presente no tiene intención de ser correo no deseado. Si en el futuro no desea recibir estos *newsletters*, por favor comuníquelo a [contacto@olivera.com.uy](mailto:contacto@olivera.com.uy).