

Normativa Comentada

Pequeñas empresas de la frontera: exoneración de impuestos y aportes a la seguridad social

La Ley N° 20.104 (del 22 de diciembre de 2022) extendió las exoneraciones (de impuestos y aportes a la seguridad social) que la Ley N° 19.993 prevé en favor de las pequeñas empresas cuyos locales principales están ubicados a una distancia no mayor a 60 kilómetros contados desde la frontera (terrestre) de Uruguay.

Concretamente, la nueva Ley dispuso que las exoneraciones:

(i) Aplicarán a las empresas cuya actividad principal sea el comercio minorista (con excepción de los vehículos automotores y motocicletas). Antes, las exoneraciones estaban

acotadas a los supermercados y almacenes.

(ii) Aplicarán a las empresas cuyos ingresos brutos anuales no hayan superado los UI 10.000.000. Antes, estaban acotadas a las empresas cuyos ingresos no hubiesen excedido los UI 4.000.000.

(iii) Regirán hasta el 30 de abril de 2023 (estableciendo incluso la facultad del Poder Ejecutivo de prorrogar dicho plazo). Originariamente, estaba previsto que las exoneraciones caducaran el 31 de octubre de 2022.

Producción de maquinarias y equipos: beneficios tributarios

El Decreto N° 394/2022 (del 14 de diciembre de 2022) extendió hasta el 31 de diciembre de 2027 la exoneración (parcial) de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) dispuesta por el Decreto N° 346/2009 en favor de aquellas empresas dedicadas a la fabricación de determinadas maquinarias y equipos destinados al sector primario de la economía.

Originalmente, estaba previsto que la exoneración rigiera únicamente hasta el 31 de diciembre de 2022.

La posibilidad de ampararse en dicha extensión estará acotada a que las empresas interesadas presenten ante la Comisión de Aplicación (COMAP) del Ministerio de Economía y Finanzas, la siguiente documentación (dentro de los 4 meses siguientes al cierre de cada ejercicio económico):

- (i) Declaración jurada de impuestos.
- (ii) Estados contables con informe de profesional habilitado.
- (iii) Certificado de contador público sobre el porcentaje de ingresos

derivados de la referida actividad (de fabricación de maquinarias y equipos) respecto del total de ingresos de la empresa.

Jurisprudencia Comentada

Instituciones educativas: exoneración del Artículo 69 de la Constitución

En opinión del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el producido resultante de la venta de ganado a gran escala no estaría incluido en dicha exoneración y, en consecuencia, sí estaría gravado por Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Una institución educativa y religiosa, inscrita ante el Ministerio de Educación y Cultura, administra una escuela agrícola (la "Escuela") en la que imparte clases relacionadas con tareas agropecuarias a jóvenes, en régimen de pupilaje, de escasos recursos que viven en el medio rural. En el marco de dicha actividad de enseñanza, cuenta con ganado que termina vendiendo a frigoríficos. La Escuela viene desarrollando dicha actividad durante los últimos 150 años, aproximadamente. Ahora la Dirección General Impositiva (DGI) pretende cobrarle IRAE por el producido de las ventas de ganado (las "Ventas"). Según la DGI, dichas Ventas no estarían incluidas en la exoneración del Artículo 69 de la Constitución, por no estar directamente relacionadas con la actividad educativa desarrollada por la Escuela. Una interpretación diferente generaría, siempre en opinión de la DGI, cierta competencia desleal en perjuicio de los productores agropecuarios.

La Escuela cuestionó dicha opinión, diciendo que: (i) durante todos los años de existencia y funcionamiento de la Escuela, la DGI nunca había puesto en duda que las Ventas estaban incluidas en la exoneración, y (ii) el dinero

recibido a cambio de dichas Ventas persigue como única finalidad la de financiar la actividad de enseñanza de la Escuela, siendo que el monto de dicho dinero nunca supera los gastos de ésta (en otras palabras, no recibiría ninguna ganancia).

Sin embargo, el TCA (mediante Sentencia N° 793/2022) no compartió estos argumentos, sino que confirmó la opinión de la DGI. En palabras del Tribunal, "el núcleo de la disputa... consiste en determinar si la venta de los productos de la actividad agropecuaria llevada a cabo por los pupilos... puede considerarse actividad directamente relacionada con la actividad educativa y cultural que el instituto desarrolla.

Al respecto, se comparte el criterio sustentado por la DGI... En el año 2017, la accionante poseía 1.767 vacunos, 2.174 ovinos, 47 equinos y 8 porcinos, ascendiendo a un total de 3.996 cabezas de ganado... Según lo declarado por la actora, la institución contaba con sesenta alumnos.

A criterio del Tribunal, las cifras evidencian una producción de una escala considerable (casi 4.000 animales en pie), que por su entidad no surge como directamente relacionada con la actividad formativa. ...Esto último podría entenderse si los números reflejasen ser el excedente derivado del proceso de aprendizaje de los sesenta pupilos, pero no de un proceso de producción a gran escala...

Las ganancias o pérdidas generadas a raíz de la venta de los frutos de la actividad agropecuaria en nada influyen a la hora de establecer si dichas enajenaciones están directamente relacionadas con el objeto educativo de la institución y, por tanto, si gozan o no de la exoneración impositiva.

Otro tanto cabe argumentar respecto al destino de los ingresos que se obtienen a raíz de la actividad: el hecho de que se vuelquen a posibilitar la realización de la misma actividad o incluso que se dirijan a financiar la realización de los cometidos principales, no hace al carácter directo o indirecto de la relación entre ambas actividades.

...No cualquier enajenación que realiza una institución educativa o cultural se encuentra amparada por la exención en cuestión, incluso aunque con los ingresos que obtenga a raíz de ella financie la actividad principal.

...En el casus, no se considera directo el nexo entre las actividades educativa y de enajenación de productos agrarios, en virtud que la escala de producción no guarda relación con el número de alumnos de la institución. Ello impide considerar las ventas realizadas un sub-producto o una consecuencia de la actividad principal, estrechamente vinculadas a ella...”

Empresas de software: exoneración de aportes a la seguridad social

Según una reciente sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), los socios/directores de una empresa dedicada a la producción de software pueden beneficiarse de la exoneración de aportes a la seguridad social, incluso cuando no sean profesionales del área informática.

Recordemos que aquellos pueden estar exentos de la obligación de pagar dichos aportes. Pero dicha posibilidad está condicionada a dos requisitos: (i) que la totalidad de socios y directores de la empresa sean profesionales universitarios, y (ii) que efectivamente presten servicios en dicha empresa.

En 2018, una empresa dedicada a la producción de software y prestación de servicios vinculados (la “Empresa”) presentó una consulta vinculante ante el Banco de Previsión Social (BPS). Concretamente, consultaba acerca de la posibilidad de ampararse en la mencionada exoneración, considerando que sus directores (los “Directores”) no tenían ningún título universitario en el área informática, pero sí habían egresado como contadores públicos.

El BPS respondió negativamente. En opinión del organismo previsional, la exoneración estaría acotada a aquellas empresas cuyos directores sean profesionales universitarios del área informática. Mediante Dictamen N° 5/2018, la Comisión de Consultas del BPS concluyó: “...la empresa consultante no queda comprendida dentro de las previsiones del Artículo 139 del Decreto N° 150/2007, entendiendo que aun cuando los socios cumplen con la condición de ser profesionales universitarios y prestan efectivo servicio en la sociedad, no son profesionales del giro informático.”

La Empresa cuestionó la decisión del BPS y presentó una acción de nulidad ante el TCA (el “Tribunal”). El Tribunal falló a favor de la Empresa, reconociendo el derecho a beneficiarse de la exoneración de aportes. Según surge de la Sentencia N° 773/2022, no existía ninguna discrepancia respecto de que los Directores de la Empresa efectivamente prestaban servicios en ella. La controversia, sin embargo, versaba respecto de la posibilidad (o no) de ampararse en la exoneración siendo que dichos Directores tenían título universitario, pero de contadores públicos. El TCA concluyó que la

normativa en cuestión no establece ninguna exigencia de que estos sean profesionales universitarios del área informática.

En palabras del propio Tribunal, “no es un hecho controvertido que los socios de la empresa en cuestión --que brinda servicios en el rubro Informática, más precisamente orientada a la producción de soportes lógicos y servicios vinculados a los mismos-- son profesionales universitarios (contadores públicos) y prestan servicios efectivos en la misma.

...Así, en el caso le asiste plena razón a la actora cuando argumenta que la... norma no exige que los profesionales universitarios deban serlo respecto del área informática. Al respecto, se comparte íntegramente el análisis contenido en el dictamen de la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo, a saber: “En definitiva, el tema objeto de la presente controversia se limita a interpretar lo dispuesto por el Artículo 139 del Decreto N° 150/2007 a efectos de determinar si los socios de la empresa actora se encuentran o no incluidos en lo dispuesto en dicha norma.

En tal sentido, ...dicha norma no realiza distinción alguna en cuanto a que los socios deban ser profesionales universitarios del giro informático; no correspondiendo al intérprete establecer distinciones cuando la norma no lo hace.”

...Entiende el Tribunal que los... socios fundadores y directores en actividad... cumplen con la doble condición exigida por la normativa referenciada: ser profesionales universitarios y prestar servicios efectivos en la empresa, de lo que se deriva que no están obligados a aportar al organismo previsional.

En consecuencia, la interpretación restrictiva que realizó el BPS, que limita las previsiones del Artículo 139 del Decreto N° 150/2007 exclusivamente a los profesionales del giro informático, claramente exorbitó el tenor literal de la disposición, introduciendo una distinción que la norma no estableció...

En efecto, dado que la sociedad accionante se encontraba comprendida en el ámbito de aplicación de la norma, la negativa a reconocerlo por parte de la demandada hace a la ilegitimidad de lo actuado y acarrea la nulidad del acto...”

Consultas de la DGI

Empresas de software con trabajadores en el exterior: porcentaje de renta gravada en Uruguay

Según un reciente dictamen de la Dirección General Impositiva (DGI), las empresas relacionadas con el desarrollo de software que no puedan beneficiarse de la exoneración de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), tendrán sus rentas 100% gravadas en Uruguay, incluso cuando contraten trabajadores radicados en el exterior.

Hasta ahora, la empresa consultante (la “Empresa”) venía beneficiándose de la exoneración que prevé el Numeral 2 del

Literal S del Artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI. Sin embargo, consideró probable que perdiese dicho beneficio en función de que estaría contratando los servicios de más y más desarrolladores (no-dependientes) del exterior. Recordemos que la exoneración está condicionada a que los gastos/costos directos incurridos en Uruguay superen el 50% de los gastos/costos directos totales de la empresa.

Teniendo en cuenta dicho panorama, la Empresa entendió que correspondía realizar una separación entre aquellas rentas que sean el resultado de la actividad de desarrolladores radicados en Uruguay y aquellas que sean el resultado de la actividad de desarrolladores radicados en el exterior. Las primeras sí estarían gravadas por IRAE, pero las segundas no.

Sin embargo, la DGI no estuvo de acuerdo con dicho criterio (planteado en la Consulta N° 6523), "...debido a que la consultante desarrolla su actividad totalmente en nuestro país y por lo tanto está comprendida 100% en el impuesto, sin perjuicio de que para generar la misma se valga de insumos contratados con personal radicado en el exterior".

Noticias Breves

Convenio para Eliminar la Doble Imposición con Chile

A partir del 1º de enero de 2023, cambió la alícuota máxima aplicable a los intereses. Antes, dicha alícuota alcanzaba el 15%. Ahora, los intereses que reciba un residente uruguayo y que

procedan de Chile, podrán seguir estando sujetos a impuesto en Chile, pero la alícuota de dicho impuesto no superará el 10%.

Impuesto corporativo sobre las rentas pasivas del exterior

Como consecuencia de la nueva aplicación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) sobre las rentas pasivas del exterior (generadas por empresas locales que integren grupos multinacionales y que

carezcan de sustancia en Uruguay), la Unión Europea anunció --el pasado 14 de febrero-- la inclusión de Uruguay en la categoría de "jurisdicción cooperante sin compromisos asumidos".

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

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Natalia Cuello
Valeria Castro
Victoria Alfonso

Editor responsable: Domingo Pereira

BERGSTEIN
ABOGADOS