



Monitor Semanal

Noticias tributarias y legales



No. 1019

20 de marzo de 2023

En esta edición:

Novedades en la imposición a la renta empresarial de multinacionales por compromisos asumidos con la Unión Europea

La DGI regula diversos aspectos referentes a la aplicación de las normas que extendieron el IRAE a ciertas rentas generadas en el exterior para contribuyentes que integren un grupo multinacional.

La responsabilidad civil de los directores de sociedades comerciales

Quien asume el cargo de director en una sociedad comercial es administrador de un patrimonio ajeno. Por lo tanto, se encuentra sujeto a las eventuales acciones de responsabilidad que pudieren promoverse por su desempeño en el cargo. En esta oportunidad, recordamos los aspectos más importantes de su régimen jurídico.



Novedades en la imposición a la renta empresarial de multinacionales por compromisos asumidos con la Unión Europea

La DGI regula diversos aspectos referentes a la aplicación de las normas que extendieron el IRAE a ciertas rentas generadas en el exterior para contribuyentes que integren un grupo multinacional.



Introducción

En las ediciones de nuestro Monitor Semanal Nros. 987, de 2 de agosto de 2022; 998, de 19 de octubre de 2022 y 1005, de 5 de diciembre de 2022, informamos sobre el proyecto y la posterior Ley Nro. 20.095 que incluyó en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) a las rentas pasivas que generan, en el exterior, las entidades integrantes de un grupo multinacional, en virtud de compromisos asumidos con la Unión Europea.

Con posterioridad, en nuestro Monitor Semanal Nro. 1007, de 19 de diciembre de 2022, informamos sobre el Decreto del Poder Ejecutivo Nro. 395/022, que reglamentó la Ley Nro. 20.095.

Pues bien, recientemente la DGI dictó la Resolución Nro. 488/2023, de 13 de marzo de 2023, que fue publicada en el Diario Oficial el 15 de marzo de 2023, que establece disposiciones referentes a la aplicación de las normas mencionadas.

La Resolución Nro. 488/2023

Comentamos a continuación los principales aspectos que reguló la DGI.

- **Marcas:**

En lo que respecta a las “marcas”, recordemos que la norma legal previó que su enajenación o utilización económica fuera de Uruguay estará gravada por el IRAE en todos los casos, sin que importe si la entidad que las obtiene es o no “calificada”, es decir, son la suficiente sustancia económica en Uruguay.

La Resolución Nro. 488/2023 aclaró que dichas rentas sólo se considerarán gravadas por el nuevo IRAE cuando sean obtenidas por una entidad integrante de un grupo multinacional, lo que no constituye una innovación de la mencionada Resolución, sino de una aclaración o reafirmación de una condición que surge de las antes mencionadas normas tributarias.

- **Intereses fictos:**

La ley incluyó a los “intereses” dentro del elenco de rentas pasivas del exterior que pasaron a estar gravadas por el IRAE.

Por otro lado, en la liquidación del referido impuesto, los contribuyentes deben calcular intereses fictos -con algunas excepciones- por los préstamos y colocaciones que realicen.

La DGI entiende que esos intereses fictos también se deben calcular por los préstamos o colocaciones en el exterior, los que como tales generan rentas de fuente extranjera.

En ese marco, la Resolución Nro. 488/2023 aclaró que los intereses fictos no estarán gravados por el IRAE cuando se asocien a préstamos o colocaciones en el exterior.

- **Diferencias de cambio:**

La Resolución Nro. 488/2023 dispuso que solo estarán gravadas por el nuevo IRAE las rentas originadas en diferencias de cambio que provengan de activos en el exterior que sean pasibles de generar rendimientos de capital inmobiliario, dividendos, intereses, regalías y marcas.

- **Sustancia económica:**

Recordemos que las entidades que integran grupos multinacionales ven alcanzadas por el IRAE ciertas rentas pasivas del exterior cuando no sean “calificadas”, esto es, cuando no tengan una “adecuada sustancia económica” en cada ejercicio fiscal.

Uno de los requisitos que la ley y la reglamentación establecen para considerar que existe una “adecuada sustancia económica” es que la entidad tome las “*decisiones estratégicas necesarias*” con relación a los activos generadores de las rentas del exterior.

En ese marco, la Resolución Nro. 488/2023 aclaró que la expresión “*decisiones estratégicas necesarias*” alude a las decisiones relativas a la adquisición, tenencia o enajenación del activo generador de las rentas del exterior alcanzadas por el IRAE.

- **Sociedades Holding y/o tenedoras de inmuebles:**

“Actividad principal”: De acuerdo con la Ley Nro. 20.095, uno de los requisitos para que una entidad pueda ser considerada “calificada”, y, por ende, poseedora de la sustancia económica que la excluye del IRAE sobre rentas pasivas del exterior es que emplee recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para administrar los activos de inversión.

En el caso de las entidades cuya “*actividad principal*” sea adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades (holdings) o bienes inmuebles, el Decreto Nro. 395/022 dispuso una presunción simple (admite prueba en contrario) de que ese requisito relativo a los recursos humanos se cumple si dichas entidades 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.

Además, el aludido Decreto Nro. 395/022 dispuso que se entiende que una entidad tiene 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

La Resolución Nro. 488/2023 se refirió a ese 75% diciendo que el cálculo del mismo se hará tomando el promedio de los activos directamente asociados a dichas actividades a fin de cada mes, los cuales deben representar al menos el 75% de los activos totales de la entidad durante todo el período de tenencia de los mismos.

“Recursos humanos”: Como se señaló, el Decreto Nro. 395/022 presume cumplido el requisito de calificación vinculado a los recursos humanos cuando la sociedad holding o tenedora de inmuebles posea al menos un director residente en Uruguay calificado para desempeñar el cargo o la mayoría de sus recursos humanos son residentes uruguayos y estén calificados para la actividad generadora de las rentas del exterior.

Pues bien, la Resolución Nro. 488/2023 sólo agrega como novedad en este punto que, en lo referido al director residente, no importa el vínculo funcional declarado ante el BPS.

- **Declaración jurada de “ingresos calificados”:**

La Ley Nro. 20.095 dispuso que las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual obtenidas por una entidad integrante de un grupo multinacional relativos a patentes o software registrado, enajenados o utilizados económicamente fuera del territorio nacional, estarán gravados por el IRAE en la parte que no pueda considerarse como “ingresos calificados”.

Asimismo, la ley dispuso que para computar los “ingresos calificados” la entidad debe presentar una declaración jurada a la DGI.

La Resolución Nro. 488/2023 estableció los términos y condiciones en que se presentará anualmente esa declaración.

En ella deberá constar la siguiente información, respecto de cada activo que haya generado “ingresos calificados” en el ejercicio: **a)** identificación del activo, país y fecha de su registro en el referido país; **b)** importe de los gastos y costos comprendidos en el numerador y en el denominador del cociente a que refiere el artículo 3° Quater del Decreto Nro. 150/007; **c)** monto de los ingresos calificados en el ejercicio; **d)** declaración de no vinculación con los prestadores no residentes respecto de gastos o costos incluidos en el numerador a que refiere el punto b); **e)** declaración de que los importes correspondientes a gastos y costos incluidos en punto b) cumplen con los requisitos establecidos en el inciso segundo del citado artículo 3° Quater.

Dicha declaración se presentará en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración jurada del IRAE.

Para presentar las declaraciones correspondientes a los ejercicios finalizados con anterioridad al 31 de diciembre de 2023, los contribuyentes dispondrán de plazo hasta el mes de abril de 2024, de acuerdo con las fechas previstas en el cuadro general de vencimientos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- **Declaración jurada – “entidades calificadas”:**

La Ley Nro. 20.095 dispuso que a los efectos de acreditar la calidad de “entidad calificada” que permite evitar la aplicación del IRAE sobre rentas del exterior se debe presentar una declaración jurada a la DGI.

La Resolución Nro. 488/2023 estableció los términos y condiciones en los que se presentará anualmente esa declaración.

En ella deberá constar la siguiente información respecto de los activos generadores de las rentas del exterior con potencialidad de quedar gravadas por el IRAE: **a)** el monto de las referidas rentas devengadas en el ejercicio discriminadas por las distintas categorías a las que aluden los apartados del numeral 7) del artículo 7 del Título 4 del TO 1996, **b)** para cada mes del ejercicio, los recursos humanos empleados por la entidad en territorio nacional, para administrar dichos activos; **c)** el detalle de las instalaciones en territorio nacional en las que la entidad ha desarrollado las actividades tendientes a obtener las referidas rentas; **d)** si las decisiones estratégicas fueron tomadas por la propia empresa, y si la misma soporta los riesgos inherentes a su actividad en territorio nacional; **e)** el importe de los gastos y costos incurridos en el ejercicio, en relación a la adquisición, tenencia o enajenación, según el caso, de los activos generadores de las rentas correspondientes; **f)** cuando la actividad sea desarrollada total o parcialmente por terceros en territorio nacional, identificación de los prestadores de esos servicios, la cantidad total de horas insumidas para el desarrollo de la misma, y el detalle de las instalaciones en las que se desarrollaron las actividades tercerizadas.

En el caso de sociedades Holding y/o tenedoras de inmuebles, informarán exclusivamente: **i)** lo requerido por los mencionados literales a) y c); **ii)** lo dispuesto en el mencionado literal f), cuando corresponda, **iii)** si poseen al menos un director residente en territorio nacional con las calificaciones adecuadas, o si la mayoría de los recursos humanos empleados son residentes en territorio nacional y se encuentran debidamente calificados para desarrollar dichas actividades.

De no cumplirse ninguna de estas condiciones deberán informar para cada mes del ejercicio los recursos humanos empleados por la entidad en el territorio nacional, para administrar los activos generadores de las rentas alcanzadas.

Dicha declaración se presentará en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración jurada del IRAE.

Para presentar las declaraciones correspondientes a los ejercicios finalizados con anterioridad al 31 de diciembre de 2023, los contribuyentes dispondrán de plazo hasta el mes de abril de 2024, de acuerdo con las fechas previstas en el cuadro general de vencimientos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- **Tercerizaciones**

Recordemos que los antes señalados requisitos referidos a recursos humanos y toma de decisiones estratégicas que permiten considerar a una entidad como “calificada” pueden ser cumplidos a través de recursos humanos calificados suministrados por terceros en Uruguay, bajo ciertas condiciones.

La Resolución Nro. 488/2023 estableció que quienes presten los aludidos servicios tercerizados deberán detallar en la factura respectiva tanto los recursos humanos afectados como las horas aplicadas para la prestación de dichos servicios en el país, así como el detalle de las instalaciones en donde se prestaron los mismos.

Esto regirá para las facturas emitidas a partir del 1° de abril de 2023.

- **Documentación**

Por último, la Resolución Nro. 488/2023 estableció que las entidades deberán conservar, por el plazo de prescripción de los tributos (como regla general 5 años), la documentación que respalde fehacientemente la información proporcionada en las declaraciones juradas antes señaladas.

La responsabilidad civil de los directores de sociedades comerciales

Quien asume el cargo de director en una sociedad comercial es administrador de un patrimonio ajeno. Por lo tanto, se encuentra sujeto a las eventuales acciones de responsabilidad que pudieren promoverse por su desempeño en el cargo. En esta oportunidad, recordamos los aspectos más importantes de su régimen jurídico.



Los directores de sociedades comerciales (como es el caso de las Sociedades Anónimas –“SA”-, las Sociedades por Acciones Simplificadas –“SAS”-, y las Sociedades de Responsabilidad Limitada -“SRL”-) son administradores de un patrimonio ajeno. Como dichas formas jurídicas son entes que no pueden expresar su voluntad por si solas, uno o varios directores son designados para administrar y representar a la sociedad.

En el ejercicio de sus cargos los directores constantemente adoptan decisiones, como, por ejemplo, la firma de contratos; la compra de mercadería; la venta, compra o hipoteca de bienes inmuebles; o la realización de inversiones, entre otras.

Es en virtud de todo lo anterior que los directores de sociedades comerciales siempre estarán bajo la lupa de todos aquellos que pueden sufrir daños derivados de las decisiones de aquellos.

En materia de responsabilidad civil, el derecho uruguayo prevé que quienes pueden reclamar daños contra los directores de sociedades comerciales son tres categorías de sujetos: (i) la sociedad comercial misma; (ii) los accionistas y (iii) los terceros (dentro de los que se encuentran los acreedores sociales).

A continuación, mencionamos algunos ejemplos que reflejan algunos de los casos en los que los directores pueden ser demandados por la sociedad misma: apropiación indebida de bienes sociales; venta de bienes a precios alejados de los precios del mercado; adopción de decisiones de relevancia sin haber estado debidamente asesorados y que las mismas resulten infructuosas (por ejemplo, decisiones de inversión); utilización de la sociedad para satisfacer intereses propios dejando de lado el interés mismo de la sociedad, entre otros.

Con relación a los daños ocasionados a los accionistas, cabe señalar que los mismos se circunscriben a todos aquellos que lesionen sus derechos como tales. A modo de ejemplo mencionamos el caso de un accionista que viendo menoscabado su derecho de información por decisiones de los directores toma una decisión que le produce un daño y que no hubiera adoptado de haber contado con información veraz y suficiente.

En materia de daños ocasionados a terceros con la consiguiente posibilidad de que estos puedan demandar a los directores se pueden destacar los siguientes ejemplos: i) el suministro de información falsa para que terceros contraten con la sociedad cuando la misma está próxima a ingresar en concurso; ii) proporcionar balances falsos para obtener crédito o para que un tercero compre acciones.

La idea clave detrás de la responsabilidad de los directores descansa en la circunstancia de que los mismos están sujetos a una responsabilidad de tipo profesional, por administrar sociedades comerciales.

La ley uruguaya les impone a los directores el deber de obrar con lealtad y con la diligencia propia de quien se dedica a los negocios.

Una buena gestión del cargo de director implica estar asesorado y conocer las diferentes formas de actuar conforme a derecho, a efectos de tomar decisiones que minimicen el riesgo ante posibles cuestionamientos.

Breves

— En nuestro Monitor Semanal Nro. 1017, de 6 de marzo de 2023, informamos sobre la rebaja impositiva anunciada por el Gobierno. Entre las normas que comentamos se incluía el Decreto Nro. 65/023, de 2 de marzo de 2023, que introdujo cambios en el régimen de liquidación del IRAE ficto, previendo para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 un sistema de tasas progresivas. Pues bien, mediante el Decreto Nro. 71/023, del 8 de marzo de 2023, se modificó la tasa aplicable a la segunda escala, que pasó del 15% al 14%. La escala quedó configurada de la siguiente manera:

Más de	Hasta	%
UI 0	UI 1.000.000	12%
UI 1.000.000	UI 2.000.000	14%
UI 2.000.000	UI 3.000.000	48%
UI 3.000.000	En adelante	60%

— Con fecha 7 de marzo de 2023 ingresó al Parlamento un proyecto de ley que propone la creación de un procedimiento de reestructuración de deudas de personas físicas.



Contacto

Invitamos a nuestros lectores a enviarnos sus inquietudes sobre la temática de esta sección a: UY-FMLegal@kpmg.com

home.kpmg/uy/es



Es un producto confeccionado por los Departamentos Tributario-Legal y Económico de KPMG. Queda prohibida la reproducción total y/o parcial de esta publicación, así como su tratamiento informático, y su transmisión o comunicación por cualquier forma o medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, bajo apercibimiento de las sanciones dispuestas por la Ley N° 9.739, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 17.616, salvo que se cuente con el consentimiento previo y por escrito de los autores.

Nota al usuario: La visión y opiniones aquí reflejadas son del autor y no necesariamente representan la visión y opiniones de KPMG. Toda la información brindada por este medio es de carácter general y no pretende reemplazar ni sustituir cualquier servicio legal, fiscal o cualquier otro ámbito profesional. Por lo tanto, no deberá utilizarse como definitivo en la toma de decisiones por parte de alguna persona física o jurídica sin consultar con su asesor profesional luego de haber realizado un estudio particular de la situación.