

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 52
Abril 2023

Normativa Comentada

Rentas pasivas del exterior: la DGI emite reglamentación

La Dirección General Impositiva (“DGI”) acaba de dar a conocer la Resolución N° 488/2023 (en adelante, “la Resolución”), en virtud de la cual establece los términos y condiciones en las que la Administración Tributaria aplicará el Impuesto a la Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) sobre las rentas pasivas del exterior.

Recordemos que la Ley N° 20.095, reglamentada por el Decreto N° 395/022, ha pasado a considerar de fuente uruguaya –y, por tanto, gravados por el IRAE-- los ingresos obtenidos por contribuyentes de IRAE integrantes de un grupo multinacional, derivados de la explotación de patentes y software en el exterior o de otros activos (también radicados o explotados en el exterior), siempre que no cumplan con determinados requisitos de sustancia local.

La Resolución ha venido a clarificar algunos aspectos de la normativa a fin de facilitar su aplicación y a reglamentar la información que los contribuyentes deberán proporcionar a la DGI en las declaraciones juradas previstas por la ley y el decreto reglamentario citados.

A continuación, un resumen de los aspectos medulares.

Rentas comprendidas y exclusiones

La Resolución aclara que las rentas provenientes de la enajenación o utilización de marcas en el exterior, que estarán sujetas a gravamen (se cumpla o no con los requisitos de sustancia), son aquellas obtenidas por una entidad local integrante de un grupo multinacional. Por tanto, la explotación comercial de una marca en el exterior que realice una empresa que no integre un grupo multinacional, seguirá siendo de fuente extranjera y, por consiguiente, no gravada.

La Resolución especifica también que no quedan comprendidos en la extensión de la fuente los intereses fictos, así como tampoco las diferencias de cambio, en tanto estas no provengan de los activos generadores de las rentas pasivas en el exterior y de las marcas.

Sociedades holding o tenedoras de inmuebles

La Resolución establece que se considerará que una entidad posee como actividad principal adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades o bienes inmuebles, y que no realiza ninguna actividad comercial o de inversión sustancial, cuando el promedio mensual de los

activos directamente asociados a dichas actividades represente al menos el 75% de los activos totales de la entidad, durante la totalidad del período de tenencia de aquéllos.

En caso de cumplir con lo anterior, se considerará que estas entidades poseen una adecuada sustancia económica para un ejercicio, respecto a cada activo generador de las rentas pasivas, cuando empleen recursos humanos acordes y con instalaciones adecuadas.

La Resolución considera que estas entidades cumplirán con el requisito de contar con recursos humanos acordes cuando: (i) la entidad posea la mayoría de sus recursos humanos residentes en territorio nacional y los mismos se encuentren debidamente calificados para desarrollar las actividades que generan las rentas correspondientes, o (ii) al menos un director residente en territorio nacional con las calificaciones adecuadas para desempeñar dicho cargo, con independencia del vínculo funcional declarado ante el Banco de Previsión Social (BPS), esto es, que este sea con remuneración o sin remuneración.

Declaración jurada de las entidades titulares de patentes y software

Las entidades que obtengan ingresos derivados de la enajenación o explotación de patentes o software en el exterior, deberán presentar a la DGI una declaración jurada a fin de justificar los "ingresos calificados", esto es, aquellos que no quedan gravados por el IRAE.

De acuerdo con la Resolución, se deberá informar a la DGI 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 que determina los ingresos calificados; (c) monto de los ingresos calificados en el

ejercicio; (d) declaración de no vinculación con los prestadores no residentes de los servicios; (e) declaración de que los importes correspondientes a gastos y costos corresponden al desarrollo de los referidos activos.

Declaración jurada de las entidades calificadas

Las entidades que obtengan rentas pasivas en el exterior que no deriven de patentes ni la explotación de software, deberán presentar anualmente una declaración jurada en la que deberán hacer constar la siguiente información, respecto de cada categoría de activos generadores de rentas pasivas en el exterior: (a) el monto de las rentas devengadas en el ejercicio, discriminadas según categoría de renta; (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 respecto de los activos generadores de renta 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 estos servicios, la cantidad total de horas insumidas para el desarrollo de las mismas, y el detalle de las instalaciones en las que se desarrollaron las actividades tercerizadas.

Plazos para la presentación de las declaraciones juradas

Las declaraciones juradas antes referidas se presentarán en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración jurada del IRAE.

Para presentar las declaraciones juradas correspondientes a ejercicios finalizados con anterioridad al 31 de diciembre de 2023, los contribuyentes dispondrán de plazo hasta el mes de abril de 2024.

IRAE ficto sobre las rentas empresariales: nueva forma de cálculo

Las empresas autorizadas a liquidar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en forma ficta --esto es, aquellas cuyos ingresos anuales no superen los USD 592.000--, verán modificado --a partir de este año-- el cálculo de dicho impuesto, como consecuencia del Decreto N° 65/023 (del 2 de marzo de 2023).

Recordemos que dicha opción está acotada a ciertas entidades: (i) sociedades colectivas, (ii) sociedades en comandita simple, (iii) sociedades de capital e industria, (iv) sociedades de responsabilidad limitada, (v) asociaciones y sociedades agrarias, (vi) fondos de inversión y fideicomisos, (vii) sociedades de hecho y civiles, y (viii) sociedades por acciones simplificadas. Ello siempre y cuando --como decíamos arriba-- sus ingresos anuales no hayan superado los UI 4.000.000 (aproximadamente, USD 592.000).

Hasta el año pasado, estas entidades (que hubiesen optado por pagar IRAE en forma ficta) aplicaban el siguiente cuadro para determinar la renta neta.

Tercerizaciones

Las entidades que presten los servicios tercerizados a las entidades a calificar, deberán detallar en la factura los recursos humanos afectados, las horas aplicadas para la prestación de dichos servicios en el país y el detalle de las instalaciones en donde se prestaron los mismos.

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

<u>IRAE ficto (hasta 2022)</u>	
<u>Ingresos anuales</u>	<u>Porcentaje de renta neta</u>
Hasta USD 296.000	13,2%
Desde USD 296.000 y hasta USD 444.000	36%
Desde USD 444.000 y hasta USD 592.000	48%

La aplicación de este cuadro suponía una “progresividad por clases”. Esto significa que el porcentaje correspondiente aplicaba sobre la totalidad de la renta bruta. Supongamos, por ejemplo, que el ingreso anual de la empresa ascendía a USD 300.000. Entonces, el monto de renta neta resultaba de aplicar el porcentaje de 36% sobre USD 300.000.

El reciente Decreto N° 65/023 dispuso no solo la modificación del cuadro de porcentajes (para determinar el monto de la renta neta), sino también la sustitución de la denominada “progresividad por clases” por una “progresividad por escalas”.

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2023, serán aplicables los siguientes porcentajes para determinar la renta neta.

<u>IRAE ficto (desde 2023)</u>	
<u>Ingresos anuales</u>	<u>Porcentaje de renta neta</u>
Hasta USD 148.000	12%
Desde USD 148.000 y hasta USD 296.000	14%
Desde USD 296.000 y hasta USD 444.000	48%
Desde USD 444.000 y hasta USD 592.000	60%

Además, como decíamos antes, estos porcentajes (progresivos) aplicarán por escalas. Esto significa que el total de la renta bruta será dividida en fracciones, aplicándole a cada una de ellas el porcentaje correspondiente. Siguiendo el mismo ejemplo (en el que el ingreso anual de la empresa ascendería a USD 300.000), la renta neta total surgiría del siguiente detalle: USD 148.000 x 12% + USD 148.000 x 14% + USD 4.000 x 48%.

Como resultado del mismo Decreto, también disminuyó el monto de los anticipos mensuales que tienen que pagar estas empresas. Ahora, el monto del anticipo mensual será el siguiente:

<u>Ingresos brutos gravados del ejercicio fiscal anterior</u>	<u>Monto del anticipo mensual (después del Decreto N° 65/023)</u>
Hasta USD 68.000	UYU 5.970
Desde USD 68.000 y hasta USD 136.000	UYU 6.770
Desde USD 136.000 y hasta USD 271.000	UYU 7.400
Desde USD 271.000 y hasta USD 542.000	UYU 9.940
Desde USD 542.000 y hasta USD 1.084.000	UYU 13.470
Desde USD 1.084.000	UYU 16. 840

DGI recibirá información automática de varios organismos y empresas

Una reciente resolución de la Dirección General Impositiva (la N° 458/023) estableció la obligación de varias entidades de proporcionar cierta información en forma automática (esto es, sin necesidad de que la DGI envíe ningún pedido).

Los organismos/empresas incluidos en dicha resolución y la información que deberán proporcionar, aparece resumida en el siguiente cuadro:

<u>Entidades obligadas a informar</u>	<u>Información que proporcionarán</u>
Agencia Nacional de Vivienda	Deberá brindar información respecto de los préstamos que otorga, tanto a personas físicas como a cooperativas. Dicha información incluye los montos anuales pagados por concepto de amortización.

	En el caso de las personas físicas, la Agencia Nacional de Vivienda también deberá informar la fecha de otorgamiento del préstamo y el monto total del mismo.
Cooperativas de vivienda con 30 o más integrantes	Los montos anuales pagados por concepto de amortización.
Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios	El monto de aportes jubilatorios pagado en el año por cada afiliado.
Fondo de Solidaridad	El monto de aporte y adicional pagado por cada egresado.

Entidades que brindan garantía de arrendamiento	El monto del arrendamiento cubierto por la garantía de arrendamiento y los datos del inmueble.
Entidades que ofrecen seguro de arrendamiento	El monto cubierto por la póliza.

La declaración (con la información arriba detallada) deberán presentarla en abril, salvo en el caso del Fondo de Solidaridad (debiendo hacerlo este último recién en mayo).

La resolución aquí comentada tendrá efectos retroactivos, en el sentido de que las referidas entidades deberán proporcionar información a la DGI incluso respecto del año 2022.

Sector agropecuario: beneficios tributarios ante la escasez de lluvia

A través de distintos decretos, el Poder Ejecutivo dispuso la adopción de varias medidas (tributarias) orientadas a ayudar a los productores agropecuarios durante la situación de emergencia (hídrica y forrajera) declarada a nivel nacional por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

Sigue a continuación un resumen de dichas medidas:

- Cesión de certificados de crédito. El Decreto N° 110/023 (del 28 de marzo de 2023) extendió hasta el 31 de agosto de 2023 la fecha límite para que los productores agropecuarios puedan ceder sus créditos contra la DGI en favor de bancos, empresas aseguradoras, entes autónomos y servicios descentralizados. Originalmente, estaba

previsto que dicha posibilidad caducara el 28 de febrero de 2023.

- IRAE preceptivo. A partir del Decreto N° 66/023 (del 2 de marzo de 2023), solamente estarán obligados a pagar IRAE (y en consecuencia no tendrán la posibilidad de optar por tributar IMEBA) los productores agropecuarios que obtengan rentas superiores a UI 2.500.000 (aproximadamente 370.000). Antes, dicho umbral era de solo UI 2.000.000 (aproximadamente 296.000).

- Aportes a la seguridad social. El Decreto N° 62/023 (del 27 de febrero de 2023) prorrogó hasta el 31 de mayo de 2023 el plazo para realizar el pago de los aportes rurales a la seguridad social correspondientes al tercer cuatrimestre del año 2022. Estaba previsto que dicho plazo venciera el 28 de febrero de 2023.

Jurisprudencia Comentada

¿Corresponde pagar FONASA por actividades realizadas en el exterior?

A esta interrogante debió responder el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) en una acción de nulidad promovida por un ingeniero. En la tesis del actor, no se había configurado el aspecto espacial del hecho generador del FONASA porque los servicios que prestaba (venta de productos de software de inteligencia) los brindaba fuera del territorio nacional (visitando clientes fuera de Uruguay, para una empresa radicada en Israel).

Como es sabido, el Fondo Nacional de Salud (FONASA), que tiene por objeto financiar el Seguro Nacional de Salud, se nutre, entre otros recursos, de las contribuciones especiales de seguridad social (aportes patronales y personales) que llevan el mismo nombre. Y como es característico en las contribuciones de seguridad social, el aspecto material del tributo está dado por el beneficio que se otorga al contribuyente --en este caso, la cobertura de salud a través de las entidades que conforman el Sistema Nacional Integrado de Salud--.

El TCA no compartió la tesis del actor, y concluyó que la determinación del adeudo que había realizado el Banco de Previsión Social (BPS) --sujeto activo de

la contribución de FONASA-- era ajustada a la ley.

En tribunal, apoyándose en la normativa que rige el FONASA, concluyó que el actor era beneficiario del FONASA por ser habitante residente en el país y, al prestar servicios personales fuera de la relación de dependencia, estaba obligado a realizar los aportes correspondientes.

Destacó el tribunal que el actor había registrado su empresa unipersonal ante la Dirección General Impositiva (DGI) y el BPS bajo la aportación de servicios personales, declarado actividad a la Caja de Profesionales Universitarios y facturado sus servicios en Uruguay, lo que permitía discernir la calidad de residente fiscal en el país (vale mencionar que, según surge de la sentencia comentada, el actor no habría acreditado tener residencia fiscal en otro país). Por lo que concluyó que “no resulta de relevancia que el actor desarrolle actividades fuera del país porque lo determinante es el carácter de residente fiscal, aunado a la condición de prestador de servicios fuera de una relación de dependencia”.

Consultas de la DGI

Vehículos a batería para niños: ¿están gravado por IMESI?

Una empresa dedicada a la importación y comercialización de artículos para bebés y afines, consultó acerca del tratamiento tributario (a los efectos del IMESI) de ciertos vehículos a batería para niños. Aquí analizamos la respuesta de la DGI a la Consulta N° 6520.

A los efectos de los tributos aduaneros, dichos vehículos fueron clasificados en Aduanas bajo el Código NCM

9503.00.97.00 “Triciclos, patinetes, coches de pedal y juguetes similares con ruedas (...) con motor eléctrico”.

La DGI concluyó que dichos productos podrían considerarse como “vehículos automotores” o como “juguetes”, dependiendo de la función primordial para la cual habrían sido fabricados.

Pero en el caso concreto, el organismo recaudador concluyó que los vehículos

consultados no estaban gravados por IMESI. En palabras de la DGI, y “teniendo en cuenta las características específicas de estos vehículos, su peso máximo soportado (de 20 a 45 kgs. según el modelo), su velocidad máxima (de 5 a 8 kms/h), así como las

dimensiones y batería, los mismos sólo pueden ser utilizados como entretenimiento y por ende prima su concepción como juguete y no como vehículo automotor. ...Por tanto, no corresponde que los referidos bienes tributen IMESI.”

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