

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 54
Junio 2023

Normativa Comentada

DGI redujo el IMESI a la venta de nafta realizada en la frontera

La medida (dispuesta por Resolución N° 876/2023) entró en vigor a partir del pasado 1° de junio de 2023, con el objetivo de procurar equiparar el precio de los combustibles en Uruguay con el de los países vecinos.

distancia no mayor a 20 kilómetros de la frontera con Argentina, y del 24% para la venta de nafta realizada en las mismas condiciones pero en la frontera con Brasil. Antes, las reducciones eran de 30% y 24%, respectivamente.

Según surge de la resolución comentada, la reducción será del 40% para la venta de nafta realizada por estaciones de servicio ubicadas a una

Nuevas medidas tributarias para combatir la emergencia agropecuaria

Dichas medidas fueron adoptadas por el Parlamento a través de la Ley N° 20.150 y por el Gobierno a través del Decreto N° 158/2023. Sigue a continuación un resumen de ellas.

(i) Los productores granjeros recibirán un subsidio equivalente a los aportes generados en favor del Banco de Previsión Social (BPS) durante el presente año (2023). El beneficio comprende: (a) el aporte patronal mínimo, y (b) el aporte patronal por seguro de enfermedad. El referido

subsidio será financiado con recursos del Fondo de Fomento de la Granja.

(ii) Los productores agropecuarios dedicados a la ganadería, lechería, horticultura, fruticultura, agricultura, apicultura, avicultura y/o forestación, fueron beneficiados por una prórroga (de 60 días) respecto del vencimiento de las contribuciones especiales de seguridad social generadas durante el primer cuatrimestre de 2023. No obstante, dicha prórroga no aplica para la presentación de las declaraciones nominadas.

Gobierno y Parlamento adoptan medidas para reducir el precio de las aguas minerales y sodas

Ello en el marco de la emergencia hídrica declarada el pasado 19 de junio, como consecuencia de la sequía que está afectando las reservas de agua utilizadas para abastecer a la población de la zona metropolitana.

Dichas medidas consisten en:

(i) La exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) desde el día siguiente a la promulgación de la Ley S/N (aún pendiente) y hasta la fecha de finalización de la declaración de emergencia hídrica.

Las empresas vendedoras de estas aguas y sodas tendrán derecho a la devolución del IVA incluido en las compras e importaciones de productos y servicios destinados a integrar --directa e indirectamente-- el costo de dichas aguas.

(ii) La exoneración del Impuesto Específico Interno (IMESI) desde el tercer día siguiente a la publicación del Decreto N° 178/2023 (esto es: el 24 de junio de 2023) y hasta la fecha de finalización de la declaración de emergencia hídrica.

Convenio de Doble Imposición con Brasil

El pasado 15 de junio el Senado brasileño ratificó el convenio para eliminar la doble imposición entre Uruguay y Brasil (el "Convenio"). Sin embargo, todavía está pendiente la promulgación por parte del Gobierno de Lula.

Estos convenios suelen topear las alícuotas de impuestos que los países signatarios pueden aplicar sobre determinadas rentas (dividendos, intereses, regalías y honorarios por servicios técnicos). En el caso del Convenio con Brasil, éste ofrece ciertas ventajas para las personas y empresas que generen renta en Uruguay, pero ello depende de la categoría de dicha renta.

Haremos a continuación un repaso de los topes a las alícuotas que prevé el Convenio. Aclaramos que, en algunos casos, dichos topes no tendrán tanta relevancia práctica, y ello por cuanto el tope, previsto en el Convenio, supera la alícuota de impuesto (Impuesto a las Rentas de los No Residentes -- IRNR) establecido por la normativa local.

(i) Dividendos

El Convenio prevé: (a) una tasa máxima de impuesto del 10% sobre el importe

bruto de los dividendos, cuando estos son recibidos por una sociedad brasileña que posee --como mínimo-- el 25% del capital de la sociedad uruguaya, y (b) una tasa del 15%, en todos los demás casos.

Pero en la medida que la tasa del IRNR en Uruguay solo alcanza el 7%, dicho impuesto aplicará en su totalidad a los accionistas brasileños de sociedades uruguayas que reciban dividendos.

(ii) Intereses

El Convenio prevé una tasa máxima del 15% sobre el importe bruto de los intereses. Pero, en Uruguay, los intereses están sujetos a la tasa general del IRNR: 12%. En consecuencia, las personas o empresas brasileñas que reciban intereses por préstamos otorgados a entidades uruguayas, tendrán que pagar la totalidad del impuesto uruguayo.

(iii) Regalías

En materia de regalías, sí cobra importancia el Convenio, que establece --para dichas rentas-- una tasa máxima del 10%. En otras palabras, la entidad brasileña que reciba regalías de una

entidad uruguaya, no tendrá que pagar el 12% de IRNR (sólo el 10%).

Ello salvo que dichas regalías procedan del uso o concesión de uso de una marca. En este último caso, sí aplicaría la tasa del 12%.

(iv) Honorarios por servicios técnicos

En el caso de honorarios por servicios técnicos, la empresa brasileña que preste dichos servicios a una entidad uruguaya, pagará en Uruguay IRNR a la tasa del 10%, y ello en cualquier caso.

Gobierno otorga facilidades de pago a propietarios y armadores de embarcaciones de bandera nacional

Dichas facilidades fueron incluidas en el reciente Decreto N° 166/2023, que dispuso ciertas modificaciones relacionadas con la tasa anual (creada por el artículo 37 de la Ley N° 15.851) que pagan por la expedición de matrícula (la "Tasa").

Sigue a continuación el resumen de las medidas adoptadas:

(i) El monto de la Tasa generada por el primer año de matriculación, será prorrateada en función de la cantidad de días durante los cuales el contribuyente dispuso de la matrícula.

En otras palabras, el contribuyente no pagará el total del importe de la Tasa durante el primer año (como sucedía hasta ahora), sino solamente la proporción correspondiente a los días contados desde que obtuvo dicha matrícula.

(ii) Durante los posteriores años, el contribuyente tendrá la posibilidad de pagar la mencionada Tasa en tres (3) cuotas cuatrimestrales, con las siguientes fechas de vencimiento: 10 de enero, 10 de mayo y 10 de setiembre.

Los equipos de generación de energía renovable pasaron a estar gravados por IVA

Así surge de la Resolución N° 937/2023 (del 19 de mayo de 2023). ¿El motivo? "Los citados bienes no son de uso exclusivo en el sector agropecuario."

El artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado de la DGI exonera de IVA tanto a la enajenación como a la importación de "máquinas agrícolas y sus accesorios". Además, específicamente establece que dicha exoneración (la "Exoneración") "tendrá vigencia cuando la otorgue el Poder Ejecutivo".

Entre tanto, el Poder Ejecutivo (mediante el artículo 38 del Decreto N° 220/1998) restringió la referida Exoneración a "los bienes que establezca la Dirección General Impositiva".

Por Resolución N° 67/2002, la Dirección General Impositiva (DGI) había incluido en la nómina de máquinas agrícolas (y accesorios) comprendidos en la Exoneración, a los equipos completos de generación de energía renovable. Sin embargo, recientemente la DGI decidió derogar esta resolución.

Jurisprudencia Comentada

Intendencia de Montevideo cobra tasa inconstitucional por el transporte de productos inflamables

Así surge de la reciente Sentencia N° 523/2023, que el 8 de junio de 2023 emitió la Suprema Corte de Justicia (SCJ) en referencia a la tasa que grava a quienes son propietarios de dichos productos (la “Tasa”).

La demanda de inconstitucionalidad había sido presentada por Distribuidora Uruguay de Combustibles S.A. (DUCSA), empresa privada dedicada a la comercialización y distribución de combustibles, cuyo paquete accionario pertenece en un 100% a ANCAP.

DUCSA argumentó diciendo que la Tasa (comúnmente conocida como “Tasa de Inflamables”) no podría calificar como una verdadera tasa, sino que sería un impuesto. En la medida que la Intendencia de Montevideo carece de potestad como para cobrar impuestos a la enajenación de productos inflamables, dicha Tasa sería inconstitucional. En consecuencia, DUCSA solicitó la desaplicación de la Tasa, tanto a futuro como respecto de los montos abonados en el pasado.

A efectos de brindar mayor claridad, transcribimos a continuación la normativa que regula la Tasa (a saber, el artículo 80 del Decreto Departamental de Montevideo N° 13.490): “El Consejo Departamental efectuará mensualmente el contralor de las condiciones de seguridad y de circulación... de los vehículos que transiten transportando para su comercialización inflamables y demás productos a granel susceptibles de riesgos para las personas o bienes de terceros y para el tránsito. Los mencionados vehículos deberán someterse a dicha inspección mensual, en la fecha, forma y condiciones que el Consejo Departamental determine.

Por esa inspección mensual, así como por el contralor de los medios preventivos de seguridad de incendio y

estrago que aquellos puedan producir, se pagará una cantidad correlativa al riesgo determinado por su desplazamiento, tomándose como índice del mismo el valor de los productos transportados y calculándose el importe de la tasa a razón de uno por ciento (1%) del precio de venta de los productos transportados en el mes correspondiente...

El sujeto pasivo de este tributo será el dueño o remitente de la carga indistintamente...

Se estará exento del pago de este tributo por el transporte de kerosene y alcohol azul.”

Como decíamos arriba, la SCJ resolvió declarar la inconstitucionalidad de la Tasa, en la medida que ésta no cumple con las notas características de dicha especie tributaria. Ello en base a los siguientes fundamentos:

(i) El cobro de cualquier tasa presupone la prestación efectiva de un servicio. En el caso de la Tasa (cobrada por la Intendencia de Montevideo), desde 2018 dicha Intendencia no realiza ningún control sobre las condiciones (de seguridad y circulación) de los camiones que transportan productos inflamables.

En palabras de la Suprema Corte, “...para que estemos frente a la especie tributaria “tasa”, es necesario que el Estado brinde un servicio de contralor efectivamente. ...En el presente caso, dicho servicio no funciona efectivamente.

...Lo cierto y concreto es que la Comuna se escuda en un supuesto “acuerdo” de palabra con ANCAP para que ésta asumiera la actividad de contraloría. En la lógica de la demandada, esa actividad de fiscalización ha sido tercerizada a manos de ANCAP.

El argumento es francamente insostenible, porque implicaría desembarazarse de sus poderes normativos establecidos en la Ley N° 9.515 a manos de un ente autónomo que no integra la estructura orgánica del Gobierno Departamental.”

(ii) La base de cálculo de cualquier tasa debería reflejar los costos asociados con el servicio prestado. En el caso de la Tasa de Inflamables, su base de cálculo evidencia que dicho tributo recae sobre las ventas de productos inflamables y no sobre el beneficio derivado de un servicio público.

Según surge de la sentencia comentada, “...la base de cálculo, entendida como la traducción o especificación cuantitativa del hecho generador del tributo, debe corresponderse con la especie tributaria a la que accede. Tratándose de un tributo de los llamados “vinculados”, la base de cálculo de la tasa debe racionalmente reflejar, aludir o relacionarse con el hecho generador del tributo originado en la prestación efectiva de un servicio público.

En la especie, la base de cálculo del tributo no refleja, más bien resulta desaprensiva del hecho generador propio de las tasas... De hecho, se adopta como base de cálculo el valor de los productos transportados... Como puede verse, el valor del producto en nada se vincula con el riesgo del desplazamiento y la actividad de contralor o fiscalización.

Se atiende, entonces, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con absoluta prescindencia del supuesto servicio que debiera consistir en el presupuesto de hecho...”

Finalmente y respecto de los efectos temporales de la sentencia, la SCJ --por mayoría de tres (3) de sus integrantes-- retrotrajo la inconstitucionalidad hasta el momento en el que DUCSA habría resultado afectada por la Tasa. Ello llevaría a concluir que DUCSA estaría legitimada para reclamar la devolución de los importes pagados antes de la presentación de la demanda de inconstitucionalidad --sin perjuicio del plazo de caducidad de cuatro (4) años previsto en el artículo 39 de la Ley N° 11.925--.

Resolución del BPS infringe el principio de búsqueda de la verdad material

Así surge de la Sentencia N° 76/2023 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), pues el Banco de Previsión Social (BPS) había liquidado una deuda (por concepto de aportes impagos) después de recabar el testimonio de los trabajadores sin la presencia de la empresa.

La empresa supuestamente deudora (la “Empresa”) había sido denunciada por un trabajador despedido por notoria mala conducta. Según dicha denuncia, la Empresa declaraba en BPS salarios inferiores a los efectivamente cobrados por sus trabajadores y, en consecuencia, pagaba aportes a la seguridad social también inferiores a los efectivamente generados como resultado de su actividad.

Entonces, el BPS determinó una deuda de aportes, más multas y recargos, por un monto total de UYU 5.500.000.

El TCA anuló la resolución del BPS, por considerar que el organismo recaudador había incumplido su obligación de buscar la verdad material de los hechos. Ello porque los testimonios de los demás trabajadores habían sido recabados (vía telefónica por los inspectores del BPS) sin la participación de ningún representante de la Empresa. El Tribunal también entendió que la circunstancia de que la Empresa hubiese firmado una transacción (por sueldos impagos) con el denunciante, no resulta suficiente para tomarla como referencia a los efectos del cálculo de los aportes de seguridad social

impagos, "...ya que ese acuerdo laboral indica una suma global e impide acreditar fehacientemente las diferencias de salarios denunciadas..."

En definitiva, el TCA concluyó que "...las declaraciones de los trabajadores que fueron obtenidas por vía telefónica y con la sola presencia y firma de la inspectora actuante, no otorgan a la contribuyente las mínimas garantías jurídicas en cuanto a su origen y fidelidad, afectando su derecho de defensa... En su mérito,

dichas declaraciones no pueden ser consideradas a los efectos de probar la sub-declaración. De manera que... no existen elementos de convicción suficiente que permitan acreditar que la empresa abonase más de lo que figura en los recibos aportados. ...En definitiva, se advierte que la Administración incurrió en carencias respecto al cúmulo probatorio que fundara su decisión, afectándose el principio de la verdad material..."

Suprema Corte confirma la constitucionalidad del impuesto a la extracción de arena, piedra y demás materiales

Según surge de la Sentencia N° 196/2023, dicho impuesto no contradice ninguna de las disposiciones constitucionales que regulan la distribución de potestad tributaria entre el Estado y los Gobiernos Departamentales (a saber, los artículos 297 y 298 de la Constitución).

Recordemos que el denominado "impuesto a la extracción de materiales" (el "Impuesto") está regulado por el artículo 352 de la Ley N° 13.835, que parcialmente transcribimos a continuación: "Sustitúyense la Ley N° 11.090, del 9 de julio de 1948, Ley N° 11.091, de igual fecha, y Ley N° 11.172, del 27 de noviembre de 1948, y demás normas legales que establecen impuestos a la extracción de arena, piedra, conchilla y demás materiales existentes en predios particulares y municipales, por las siguientes disposiciones. ...El impuesto a la extracción de materiales precedentemente establecido se destina a los Gobiernos Departamentales del lugar de ubicación de los predios respectivos, siendo administrados y recaudados por las respectivas Intendencias Municipales."

En definitiva, estamos en presencia de un impuesto cobrado por las Intendencias Departamentales, pero no creado por las Juntas Departamentales, sino por el Parlamento Nacional.

La empresa (dedicada a la explotación de canteras de balasto) que presentó la demanda de inconstitucionalidad contra el referido Impuesto (la "Empresa"), argumentó diciendo que: (i) la extracción de arena, piedra y demás materiales no encuadra en ninguna de las fuentes de recursos económicos pertenecientes a los Gobiernos Departamentales, enumeradas en el artículo 297 de la Constitución, y (ii) el Impuesto genera una "superposición impositiva", pues la Empresa estaría pagando un impuesto a la Intendencia además del canon (previsto en los artículos 45 y siguientes del Código de Minería) que paga a la Dirección Nacional de Minería y Geología (DINAMIGE) del Ministerio de Industria, Energía y Minería.

La Suprema Corte de Justicia (SCJ) no estuvo de acuerdo con ninguno de dichos argumentos y, en cambio, concluyó que:

(i) El Impuesto está comprendido en el numeral 3 del artículo 297 de la Constitución, que prevé la posibilidad de que el Parlamento Nacional establezca --en favor de las Intendencias Departamentales-- impuestos diferentes a los mencionados en los numerales 1, 2, 6, 7 y 9 de dicha disposición constitucional. El numeral 3 específicamente establece que "serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales... los impuestos

establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en el futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo.”

En palabras de la SCJ, “la argumentación de la accionante relativa a que el impuesto a la extracción de materiales no se encuentra previsto entre las fuentes de ingresos establecidas en el artículo 297 de la Carta Magna, no resulta de recibo.

Al respecto, corresponde considerar que el constituyente estableció como fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales una disposición abierta, tal como lo es el numeral 3... permitiéndose así la ampliación de las fuentes de ingresos originariamente establecidas, tal como sucede en el supuesto en análisis, siempre que no se incurriera en superposición impositiva.

...De ello se desprende que los recursos previstos se encuentran dentro del marco que el Constituyente estableció como fuentes para los Gobiernos Departamentales, en la medida que el mencionado tributo fue creado por Ley, cumpliendo en consecuencia con el requerimiento exigido en el numeral 3 del artículo 297 por tratarse de un impuesto creado... sobre fuentes no enumeradas en el articulado, establecido con destino a los Gobiernos Departamentales.”

(ii) El Impuesto no genera --en cabeza de la Empresa-- ninguna superposición impositiva como la que prohíbe el artículo 298 de la Constitución, pues el canon minero que cobra el Estado Nacional (a través de DINAMIGE) no califica como un impuesto, sino como un precio, en los términos del inciso 2 del artículo 10 del Código Tributario, que establece que “no constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado...” El propio artículo 48 del Código de Minería establece que “los derechos y cánones establecidos precedentemente constituyen prestaciones pecuniarias con la calidad de contraprestación del goce, de naturaleza económica, de los derechos mineros otorgados por el Estado no constituyendo en consecuencia tributos...”

En definitiva, la SCJ concluyó que “...el canon... no tiene naturaleza tributaria... El razonamiento efectuado con relación a la naturaleza jurídica del canon... descarta la alegada violación del artículo 298 de la Constitución. Por lo que al referir la normativa cuestionada a un impuesto y la del artículo 45 del Código de Minería a un precio, es procedente descartar el supuesto de superposición impositiva invocado.”

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

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein
Domingo Pereira
Guzmán Ramírez

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Natalia Cuello
Valeria Castro

Editor responsable: Domingo Pereira
