

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 55
Julio 2023

Normativa Comentada

¿Cuáles son las nuevas tasas del IRPF y el IRNR aplicables a las rentas de capital?

Estas surgen del reciente Decreto N° 208/2023, que viene a realizar los ajustes correspondientes en los Decretos N° 148/2007 y 149/2007, de manera de adecuarlos a los cambios dispuestos a través de los artículos 485 y 487 de la Ley N° 20.075.

Dichas nuevas alícuotas aplican a ciertas rentas de capital derivadas de inversiones financieras realizadas en Uruguay, a saber: (i) intereses derivados de depósitos en instituciones locales; (ii) intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades locales mediante suscripción pública y cotización bursátil; y (iii) rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros también mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales.

Sigue a continuación el cuadro que incluye dichas tasas:

En moneda nacional con tasa fija nominal	A un año o menos	5,5%
	A más de un año y menos de tres años	2,5%
	A más de tres años	0,5%
En moneda nacional con cláusula de reajuste	A un año o menos	10%
	A más de un año y menos de tres años	7%
	A más de tres años	5%
En moneda extranjera	A un año o menos	12%
	A más de un año y menos de tres años	12%
	A más de tres años	7%

Además, el mismo Decreto N° 208/2023 también dispuso la designación de los fideicomisos financieros como agentes de retención de IRPF e IRNR en relación a las rentas de certificados de participación emitidos mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales.

Beneficios tributarios para los condohoteles: una actualización que es bienvenida

Los hoteles condominio o condohoteles, como se los conoce habitualmente, son un modelo de negocios que permite conciliar la inversión inmobiliaria privada con el desarrollo de la actividad hotelera.

Si bien puede haber variantes en la forma de estructurar el negocio, básicamente un hotel condominio es un edificio construido bajo el régimen de propiedad horizontal –esto es, como un edificio de apartamentos--, cuyas unidades son entregadas en uso o usufructo a un explotador, por un plazo no inferior a diez años, quien llevará adelante la actividad hotelera. Este modelo reúne a dos figuras: el promotor o desarrollador, que es quien se encargará de la construcción del edificio y venderá o entregará en uso o usufructo las unidades, y el explotador, que es quien desarrollará la actividad hotelera. Si bien estos actores pueden coincidir en una misma persona, lo habitual es que se trate de sujetos diferentes.

En nuestro país, esta figura empezó a desarrollarse a partir del año 2010, al influjo de la declaratoria promocional que recibiera al amparo de la Ley de Promoción de Inversiones, lo cual significó el establecimiento de diversos beneficios tributarios, tanto para el promotor como para el explotador.

Para acceder a los beneficios tributarios es necesario presentar un proyecto ante la COMAP. Los criterios para calificar los proyectos y otorgar los beneficios tributarios han sido establecidos por el Poder Ejecutivo a través de sucesivos decretos. Dichos decretos, complementados por los instructivos dictados por la COMAP, establecen una matriz de objetivos e indicadores a través de la cual se pondera el proyecto, y, en función del puntaje obtenido, se le asignan los beneficios tributarios

correspondientes, especialmente en materia de impuesto a la renta.

En línea con ello, un reciente decreto estableció que los proyectos de hoteles condominio que se presenten a la COMAP podrán ser calificados en función de los criterios, plazos y procedimientos establecidos por el Decreto N° 268/020, que es el último que el Poder Ejecutivo dictara para la calificación de proyectos de inversión (hasta ahora solamente se mencionaban los decretos anteriores al mencionado, que databan del 2007 y 2012).

El Decreto N° 268/020 introdujo cambios beneficiosos para los proyectos de inversión. Entre otros, se amplían las inversiones elegibles y flexibilizan ciertas condiciones para su cómputo, se optimizan las ponderaciones de los indicadores de la matriz de objetivos a efectos de estimular el crecimiento de la inversión y el empleo (se crea, incluso, una matriz simplificada que solo considera el factor empleo), y mejoran los beneficios vinculados a la exoneración del impuesto a la renta

Respecto a la exoneración del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), se eleva el porcentaje mínimo de exoneración del IRAE del 20% al 30% de la inversión elegible, se extiende el plazo mínimo de la exoneración de 3 a 4 años y se eleva el tope de la exoneración del IRAE del 60% al 90% del impuesto a pagar en cada ejercicio, entre otros cambios.

Esta actualización del marco normativo de los proyectos de inversión relativos a los hoteles de condominio resulta más que bienvenida, y se espera que contribuya a la concreción de nuevos proyectos de ese tipo.

Deducción de costo de inmuebles en proyectos inmobiliarios

El reciente Decreto N° 195/023 trajo buenas noticias para las empresas constructoras y los promotores de proyectos inmobiliarios: la deducción del costo total de los inmuebles adquiridos para integrar a los proyectos ya no tendrá fecha de caducidad, sino que ha quedado establecida de manera permanente.

La reforma tributaria de 2007 estableció determinadas condiciones para la deducción de gastos y costos por parte de los contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE). Algunas de ellas, como la necesidad del gasto, ya venían del anterior impuesto a las rentas empresariales, pero otras, como la llamada regla candado y la proporcionalidad de la deducción fueron instauradas por la nueva normativa. Recordemos que la regla candado exige que el gasto o costo, para que sea deducible, debe constituir para la contraparte un ingreso sujeto a imposición a la renta (local o del exterior); la regla de la proporcionalidad, inescindiblemente ligada a la anterior, establece que la deducción del gasto o costo se debe hacer en proporción al cociente resultante de dividir la tasa de imposición para el beneficiario del pago y la del IRAE (25%).

Estas nuevas exigencias generaron algunas dificultades, pues había situaciones en las que los gastos o costos –en muchos casos, de enorme incidencia para el contribuyente de IRAE-- no constituían ingresos gravados para la contraparte, lo cual los hacía no deducibles, y en otras, estaban sujetos a una imposición inferior al 25%, lo cual impedía su deducción total. Ello obligó al Poder Ejecutivo a establecer una lista de excepciones en las que estableció la

deducibilidad de algunos gastos y costos aun cuando estos no cumplieran con las reglas citadas.

Tal era el caso del costo por la adquisición de inmuebles destinados a proyectos edilicios o inmobiliarios: en el caso de que estos fueran adquiridos a personas físicas, la regla de la proporcionalidad hacía que solamente el 48% de su costo pudiera ser deducido por la empresa constructora o promotora del proyecto.

En el año 2013, una norma reglamentaria incluyó en el elenco de gastos y costos que se podían deducir en su totalidad pese a no cumplir con las condiciones citadas, al valor fiscal de los inmuebles destinados a integrar el costo de ventas de bienes inmuebles nuevos construidos por empresas constructoras o promotoras, o en ejecución de contratos de fideicomisos de construcción al costo. Pero esta excepción era transitoria, pues tenía vigencia hasta el 28 de febrero de 2015. Sucesivos decretos fueron prorrogando la vigencia de la excepción, quedando la última de ellas fijada en el 28 de febrero de 2024.

Atendiendo a la incidencia que tiene el costo de adquisición de inmuebles en este tipo de proyectos, e inspirado en la necesidad de mantener las normas que promueven el desarrollo del sector inmobiliario, el Decreto N° 195/023 vino a suprimir el margen temporal de la excepción, de manera que ahora esta quedó establecida de forma permanente. Creemos que es una muy buena señal de compromiso con el desarrollo e incentivo de esta actividad, especialmente en un escenario de preocupación por la incidencia del atraso cambiario.

¿La transmisión de material televisivo al exterior está siempre exonerada de IVA?

Hasta ahora, dicha exoneración estaba condicionada a que dichos servicios fuesen íntegramente aprovechados en el exterior. Con la aprobación del Decreto N° 185/2023, dicha restricción no aplica más.

Los numerales 9 y 10 del artículo 34 del Decreto N° 220/1998 incluyen dentro del concepto de “exportación de servicios” (exonerados de IVA): (i) la transmisión al exterior de material televisivo producido en Uruguay, (ii) todos aquellos servicios que deriven de dicha transmisión (como por ejemplo la cesión de uso o venta de espacios publicitarios y la edición, producción y compaginación de contenidos), (iii) los servicios de apoyo logístico a producciones cinematográficas y televisivas realizadas por compañías no residentes (sin establecimiento permanente en Uruguay), y (iv) los servicios de apoyo logístico prestados a compañías (residentes o no residentes) que intervengan en coproducciones internacionales en las que participe la República Oriental del Uruguay.

Sin embargo, la exoneración de IVA estaba condicionada a que dichos servicios fuesen aprovechados/utilizados exclusivamente en el exterior. El reciente Decreto N° 185/2023 eliminó dicha exigencia, atendiendo a: (i) “la dificultad que presenta el requisito de exclusividad, debido a que en la prestación de estos servicios suele haber una sucesión de entidades del exterior contratantes y que a priori puede no tenerse la certeza de si los mismos van a ser íntegramente aprovechados en el exterior”; y (ii) “que en el caso de aquellas prestaciones excluidas por no cumplir el señalado requisito de exclusividad se genera un efecto negativo en la competitividad de las producciones nacionales respecto a las producciones extranjeras”.

En consecuencia, para beneficiarse de la exoneración de IVA, ahora bastará con que los referidos servicios sean utilizados parcialmente en el exterior.

Jurisprudencia Comentada

Los gimnasios nuevamente en la picota: el BPS no los considera instituciones culturales exoneradas de aportes

Parecería que se va consolidando la posición del Banco de Previsión Social (BPS) que considera que los gimnasios y otros institutos similares no configuran una institución cultural comprendida en la exoneración del artículo 69 de la Constitución y leyes interpretativas.

Esta postura ha recibido el respaldo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) en algunas sentencias –una de las cuales, relativamente reciente, es la que convoca esta nota--, con lo cual también a nivel jurisprudencial este criterio se iría asentando.

El caso corresponde a un gimnasio en el que se realizaba la práctica del crossfit, una técnica o sistema de ejercicios físicos que se ha puesto de moda últimamente. El titular del gimnasio solicitó al BPS que lo declarara comprendido en la exoneración del artículo 69 de la Constitución en virtud de su condición de institución cultural, y, en su mérito, exonerado del pago del aporte patronal a las contribuciones de seguridad social.

El BPS denegó la petición arguyendo, entre otros argumentos, que la actividad desarrollada no era cultural por cuanto se estaba ante “un emprendimiento

dirigido a un determinado grupo de personas que realizan prácticas de Crossfit y afines, lo cual no califica como institución cultural”.

El tribunal, apoyándose en fallos anteriores, y aun sin dejar de reconocer que la actividad desarrollada tenía un componente cultural, concluyó que la actividad de la actora no tenía por objetivo primordial, único o predominante la difusión de la cultura en forma generalizada, sino que se trataba de un negocio en el que las personas obtienen un servicio a cambio de un precio, por lo que la actividad correspondía catalogarla como una actividad empresarial, concretamente dentro del rubro gimnasio.

Los argumentos esgrimidos por el tribunal no pueden compartirse. El tribunal invoca la definición de “institución cultural” que provee el artículo 3° del Decreto N° 166/008, pero lo hace de forma parcial, haciendo hincapié en el aspecto referente a que la actividad única o principal deba ser la difusión generalizada del conocimiento, pero omitiendo la referencia que también hace la norma citada a la finalidad de “la formación física”.

Está claro que la actividad de gimnasio implica una actividad única o principal de formación física, por lo cual quedaría comprendida en la definición de institución cultural. Y ello es así aun cuando los interesados deban pagar una cuota. Algo similar ocurre con las instituciones de enseñanza privada, y nadie ha osado sostener que estas realizan una actividad empresarial, y no educativa, por el hecho de que los alumnos deban abonar una cuota.

Por lo demás, la actividad empresarial, entendida como aquella que combina capital y trabajo para realizar una determinada actividad lucrativa, no es por sí incompatible con la posibilidad de calificar a la entidad como institución cultural. En ese sentido, el artículo 69 de la Constitución no descarta la actividad empresarial de la exoneración tributaria, y el propio tribunal tiene jurisprudencia en el sentido de que una sociedad comercial --por naturaleza, entidad con clara finalidad de lucro—puede, en virtud de realizar actividad educativa o cultural, quedar comprendida en la exoneración constitucional.

La reinscripción de un embargo, ¿interrumpe o no la prescripción de los tributos?

Según una reciente sentencia (la N° 258/2023) del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 2° Turno (el “TAC” o el “Tribunal”), no. Sin embargo, dicha posición no es unánime a nivel de la jurisprudencia ni a nivel de la doctrina.

La discusión gira en torno a la interpretación del artículo 1238 del Código Civil, que establece: “Interrumpida por el emplazamiento la prescripción de las acciones personales (...), comenzará a contarse nuevamente el término legal de la prescripción, desde que se hizo la última gestión en juicio a instancia de cualquiera de las partes litigantes”.

La Dirección General Impositiva (DGI) ha interpretado que la reinscripción de un embargo interrumpe el plazo de prescripción. Dicha interpretación ha sido compartida por el TAC según surge de la sentencia antes mencionada. Ello por considerar que dicha reinscripción califica como una “última gestión en juicio”.

No obstante, el Tribunal no advirtió que al antes citado artículo 1238 del Código Civil no prevé que cualquier “última gestión en juicio” sea considerada causa hábil de interrupción del plazo de prescripción. En realidad, dicho artículo refiere a la causal de interrupción del emplazamiento. Lo que el artículo 1238 establece es que, habiéndose

interrumpido la prescripción por la causal de emplazamiento, el plazo de prescripción no comienza a contarse de nuevo inmediatamente (como sí sucede con el reconocimiento de la deuda, de acuerdo con el artículo 1234 del Código Civil), sino recién a partir de dicha última gestión.

Pero en ningún momento el artículo 1238 del Código Civil prevé que cualquier “última gestión en juicio”

(como por ejemplo puede ser la solicitud de reinscripción de un embargo o la sentencia decretando dicha reinscripción) sea causal de interrupción de la prescripción. Las normas que sí enumeran cuáles son las causas de interrupción del plazo de prescripción, están incluidas en los artículos 39 del Código Tributario y 1234 y 1235 del Código Civil. Y estas no incluyen la reinscripción del embargo.

Consultas de la DGI

¿Los gastos de desarrollo de un software son activables?

Esta fue la pregunta que una sociedad de responsabilidad limitada (“la Consultante”), que se encontraba desarrollando un software para un cliente, realizó a la Dirección General Impositiva (“DGI”). Para llevar a cabo ese desarrollo la Consultante contaba con de recursos propios y también con la contratación de programadores locales y del exterior.

El objeto de la consulta se centró en desentrañar si los desembolsos efectuados por la Consultante a los programadores (por el desarrollo del software) debían tratarse como un intangible a los efectos tributarios. Ese era el criterio sustentado por la Consultante, quien entendía que, en tanto los desembolsos efectuados a los programadores para desarrollar el software implicaban una inversión real (la inversión real estaba figurada por el pago hecho a aquellos), debían activarse como un intangible y ser amortizados en un plazo de 10 años.

La DGI no compartió el criterio adelantado por la Consultante.

Fundándose en el artículo 94 del Decreto N° 150/007 --reglamentario del IRAE—, que regula el tratamiento de los activos intangibles, sostuvo que se deben computar en el activo y amortizarse en un plazo de 10 años, aquellos activos intangibles que impliquen una inversión real y se identifique al enajenante. Esto es, corresponde activar aquellas inversiones reales que el contribuyente efectúe directamente en la adquisición del software, y no aquellos gastos incurridos para su desarrollo. Y en el caso de la Consultante, esta no estaba adquiriendo un programa de software, sino que estaba incurriendo en diferentes partidas (entre ellas, el pago a los desarrolladores contratados) para el desarrollo del mismo.

En función de esa conclusión, los gastos incurridos en programadores se deberán computar como gastos del ejercicio, y ser deducidos según las condiciones previstas para la deducción de estos.

Los cursos online dictados a estudiantes del exterior a través de videos pre-grabados, ¿están gravados por IVA?

No. Pero no por tratarse de una exportación de bienes, sino de servicios. Así surge del dictamen que emitió la Dirección General Impositiva (DGI) en respuesta a la Consulta N° 6.508.

La particularidad de dicha consulta estaba dado por el hecho de que la enseñanza a distancia no consistía en clases en vivo (con interacción entre el docente y los alumnos), sino que los cursos online consistían en videos pre-grabados (con textos también pre-elaborados).

En concreto, el consultante preguntó acerca de la posibilidad de considerar

dicha actividad como una exportación de bienes (digitales), exonerada de IVA.

La DGI respondió que no. Entendió que "(...) el dictado de cursos no se corresponde con la venta de un bien; por el contrario, está enmarcado en la definición de servicios (...)", gravados por IRAE, pero no por IVA. Ello pues, pese a no encuadrar dentro del concepto de "exportación de bienes", la actividad en cuestión sí calificaría como "servicios de capacitación prestados a personas del exterior" y, en consecuencia, como una "exportación de servicios", exenta de IVA de conformidad con el numeral 11 del artículo 34 del Decreto N° 220/1998.

Una empresa condenada por la Justicia a pagar adeudos salariales, ¿está obligada a retener IRPF?

Sí. Indudablemente sí. Pero, ¿sobre qué montos habrá de aplicar la retención? Un reciente dictamen de la Dirección General Impositiva (DGI), en respuesta a la Consulta N° 6.530, procura esclarecer el punto.

Una empresa (la "Empresa") había sido condenada por la Justicia a pagarle a un ex empleado determinados adeudos salariales e indemnización por despido, además de los daños y perjuicios preceptivos (de acuerdo con la Ley N° 10.449), la multa prevista en la Ley N° 18.572, y los intereses y reajustes del Decreto-ley N° 14.500.

Concretamente consultaba respecto de si debía o no retener IRPF sobre dichos montos.

La DGI recordó que la normativa que regula dicho impuesto establece un concepto amplio de rentas gravadas, estableciendo que dichas rentas "estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal

en relación de dependencia o en ocasión de la misma". Ello sin perjuicio de ciertas excepciones. Por ejemplo, la indemnización por despido (IPD) legal está excluida del pago de IRPF.

El mayor interés que plantea el dictamen de la DGI está relacionada con: (a) los daños y perjuicios preceptivos, (b) la multa, y (c) los intereses y reajustes.

Respecto de la multa, los intereses y reajustes, la DGI entendió que son rubros accesorios a los adeudos laborales y por tanto están gravados por IRPF, siempre y cuando los rubros laborales a que acceden estuviesen también gravados por IRPF. Por ejemplo, la multa, intereses y reajustes aplicables sobre la IPD legal no están gravados por IRPF.

En palabras de la DGI, "(...) la multa de precepto dispuesta en el artículo 29 de la Ley N° 18.572 (...) tiene (...) innegable nexo causal con los ingresos que genera el trabajador por su actividad personal, en relación de

dependencia, por lo que estarán gravadas por IRPF.

Sin perjuicio de lo anterior, debe considerarse que la multa se origina por la omisión de pago de los créditos laborales, generándose automáticamente desde la exigibilidad del referido crédito y siendo calculada en función del mismo, lo que denota un vínculo necesario entre el rubro laboral impago y la multa, accesoria a la obligación principal. En dicho sentido, siguiendo el criterio de que lo accesorio sigue a lo principal y no existiendo norma que establezca una excepción en esta materia, debe tenerse en cuenta que la multa de precepto que sea aplicada sobre rubros laborales gravados por IRPF se encontrará gravada, pero no así la que se aplique sobre rubros laborales no gravados, como ser, por ejemplo, la IPD legal.

Respecto a los reajustes e intereses dispuestos por el Decreto-ley N° 14.500 también están gravados (...) dado que están comprendidos en el hecho generador del impuesto conforme lo dispuesto en el artículo 32 del Título 7 del Texto Ordenado, al tratarse de ingresos que tienen su origen en la relación laboral dependiente, más allá de que se generan por disposición de la ley. Sin perjuicio de lo expuesto, al igual

que en el caso de la multa referida precedentemente, debe tenerse especialmente en cuenta que los reajustes e intereses en cuestión son claramente accesorios a la obligación principal y, por lo tanto, su tratamiento debe seguir el que sea otorgado al rubro que se actualice y sobre el cual se apliquen intereses (...) Por lo anterior, los reajustes e intereses sobre rubros laborales gravados por IRPF, también estarán gravados; mientras que no estarán gravados los importes correspondientes a actualización e intereses sobre rubros laborales que, a su vez, no están gravados por IRPF. Concretamente en lo que hace a la consulta, la actualización e intereses que correspondan a la IPD legal, no estarán gravados por IRPF, ya que ésta tampoco lo está (...)

En cambio, respecto de los daños y perjuicios preceptivos, la DGI sostuvo que están 100% gravados por IRPF, porque, “tratándose de un rubro global determinado judicialmente, producto de la sola existencia de condena al pago de salarios, sin relación directa con cada uno de los rubros liquidados, debe entenderse que la indemnización resultante constituye una obligación de pago independiente, gravada por IRPF en todos los casos.”

Noticias Breves

Comprobantes electrónicos: recientes modificaciones

La Dirección General Impositiva (DGI) ha dictado recientemente dos resoluciones que introducen algunos ajustes en las constancias que deben incluirse en los comprobantes fiscales electrónicos (CFE) y otras formalidades referidas a dicho régimen.

La Resolución N° 1264/023 establece ciertos ajustes en las constancias que deberán dejarse en la documentación que respalda la enajenación de bienes y prestación de servicios a empresas

localizadas en zonas francas, el régimen de venta de bienes a turistas no residentes en el país amparadas por la devolución de IVA, la actividad de producción de soportes lógicos y servicios vinculados, la actividad de cobranza de carteras morosas para usuarios de zonas francas y la actividad de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática.

Para más detalles, se puede consultar la resolución en el siguiente link:

<https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi/1264-2023?tipoServicio=11>

Por su parte, la Resolución N° 1315/023 estableció que aquellos contribuyentes cuya actividad principal sea del giro restaurantes y parrilladas, rotiserías, salones de té, bares, abastecimiento de eventos y organización de convenciones y eventos comerciales, deberán enviar cada uno de los CFE

emitidos y sus notas de corrección, previo al transporte de la mercadería o a la entrega de la representación impresa al receptor no electrónico, según corresponda.

La resolución se puede consultar en el siguiente link:

<https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi/1315-2023?tipoServicio=11>

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

BERGSTEIN
ABOGADOS