

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 57
Setiembre 2023

Normativa Comentada

Inversión en vehículos eléctricos: Gobierno prorroga beneficios tributarios

El Decreto N° 268/2023 (el “Decreto”) acaba de extender en el tiempo la aplicación de beneficios tributarios a aquellas empresas que invierten en la adquisición de vehículos eléctricos.

Recordemos que el Decreto N° 268/2020, reglamentario del denominado “Régimen de Promoción de Inversiones” (establecido en la Ley N° 16.906) que otorga beneficios tributarios (incluida la exoneración de tasas e impuestos a la importación) aplicables a aquellos proyectos de inversión que cumplen con determinadas características, había dispuesto que serían elegibles a los efectos de dichos beneficios, las compras de vehículos eléctricos realizadas hasta el 31 de agosto de 2023.

El reciente Decreto dispone la extensión de los referidos beneficios tributarios a

las compras realizadas hasta el 31 de agosto de 2025.

Los vehículos eléctricos beneficiados son:

(i) Vehículos de pasajeros con batería de densidad de energía gravimétrica mayor o igual a 100 Wh/kg (cien vatios-hora por kilo), destinados directamente a la actividad de la empresa adquirente.

(ii) Vehículos de pasajeros y utilitarios con batería de densidad de energía gravimétrica mayor o igual a 100 Wh/kg (cien vatios-hora por kilo), adquiridos para su alquiler por empresas cuya actividad consiste precisamente en el alquiler de vehículos sin chofer, siempre que los mismos no sean vendidos por el término de cuatro (4) años.

Construcciones de gran dimensión económica: Gobierno modifica régimen de beneficios fiscales

El Decreto N° 248/2023 (el “Decreto”) introdujo importantes modificaciones en el régimen de promoción de inversiones para la actividad de construcción de gran dimensión económica. Sigue a continuación el resumen de dichas modificaciones.

(i) Las empresas interesadas en ampararse en dicho régimen, tendrán tiempo para presentar sus proyectos de inversión hasta el 31 de diciembre de 2024 (originalmente, estaba previsto que dicho plazo venciera el 31 de diciembre de 2023).

(ii) Las inversiones tendrán que ejecutarse antes del 30 de setiembre de 2027 (antes de la entrada en vigor del referido Decreto, el período de ejecución de dichas inversiones no podía extenderse más allá del 30 de setiembre de 2026).

(iii) A partir del 1º de enero de 2024, la inversión mínima requerida será de UI 30.000.000 (aproximadamente, USD

4.500.000), mientras que hoy en día dicha inversión solo asciende a UI 20.000.000 (aproximadamente, USD 3.000.000).

En síntesis, el Decreto extiende el período de vigencia de los beneficios fiscales, pero para acceder a dichos beneficios establece condiciones más exigentes.

Trabajadores que se trasladen al exterior a cumplir servicios podrán seguir amparados a la seguridad social de Uruguay

La reciente reforma del régimen de seguridad social ha traído consigo diversas novedades normativas de interés al margen de los cambios sustanciales introducidos en el régimen previsional. Una de ellas refiere a la situación de aquellos trabajadores dependientes de empresas radicadas en Uruguay que son destinados a cumplir temporalmente tareas en el exterior.

En ocasiones esa situación planteaba ciertas vicisitudes cuando el lapso del traslado era relativamente corto, pues si bien en teoría ese trabajador quedaría fuera del amparo del régimen de seguridad social por estar realizando una actividad fuera del país, desde el punto de vista práctico tanto a la empresa como al trabajador les convenía que este continuara bajo el amparo del régimen local, especialmente en aquellos casos en que entre el país de destino y Uruguay no hubiera un convenio de seguridad social.

La Ley N° 20.130 de Reforma de la Seguridad Social contiene una solución para este tema.

El artículo 3 num. 6 establece que las personas que se trasladen a realizar actividades remuneradas fuera del territorio de la República en calidad de dependientes, mantendrán su afiliación cuando se trate de traslados por períodos inferiores a los 183 días,

siempre que no resulte de aplicación un régimen de traslado temporal al amparo de un convenio internacional de seguridad social.

En el caso de que el período del traslado fuere superior a los 183 días, la norma dispone que mediante acuerdo entre la empresa empleadora y el trabajador se podrá optar por mantener la relación jurídica de seguridad social nacional, con las correspondientes obligaciones y derechos, por el período continuo o alternado máximo de cinco años.

La reglamentación establece que este acuerdo podrá realizarse en cualquier momento, no generará efectos retroactivos, y no podrá efectuarse por períodos inferiores a 180 días. Asimismo, agrega que los trabajadores que se trasladen al exterior podrán optar por no quedar comprendidos en el Sistema Nacional Integrado de Salud, siempre que acrediten contar con cobertura integral de similar alcance.

Conviene precisar que este régimen es sin perjuicio de las obligaciones que establezca la legislación del país donde las actividades habrán de ser desarrolladas, incluyendo naturalmente las relativas a la seguridad social, por lo que conviene asesorarse sobre el régimen del país de destino, a fin de tener un panorama más completo del costo que significará el traslado de ese trabajador al exterior.

Jurisprudencia Comentada

OSE exonerada de pagar Contribución Inmobiliaria

Ello surge de la Sentencia N° 171/2023 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el "Tribunal"), pues la Administración de las Obras Sanitarias del Estado (OSE) goza de una amplia exoneración tributaria, pese a tratarse de un ente estatal del dominio comercial/industrial.

Debemos recordar que el artículo 463 de la Ley N° 16.226 declara la inmunidad impositiva de los órganos del Estado en los siguientes términos: "Declárase que el Estado, los organismos comprendidos en el artículo 220 de la Constitución y los Gobiernos Departamentales, gozan de inmunidad impositiva, tanto nacional como departamental, por sus bienes y actividades no comerciales ni industriales." En otras palabras, los órganos del Estado no gozan de dicha inmunidad respecto de sus bienes y actividades comerciales/industriales.

Como consecuencia, la Intendencia de Canelones interpretó que OSE estaba obligada a pagar Impuesto de Contribución Inmobiliaria sobre sus inmuebles.

El TCA, sin embargo, no estuvo de acuerdo con dicha interpretación. Y ello porque el artículo 33 de la Ley N° 11.907 (Ley Orgánica de OSE) establece una exoneración específica en favor de dicho ente: "La Administración de las Obras Sanitarias del Estado queda exonerada de pagos de tasas, derechos de Aduana, portuarios, adicionales, patentes e impuestos nacionales o municipales, salvo lo que dispongan leyes especiales."

Concretamente, el Tribunal estableció la diferencia entre la inmunidad impositiva del Estado (de origen constitucional) y la exoneración tributaria (prevista en la Ley N° 11.907). En definitiva, ambos institutos tienen una fuente normativa diferente.

En palabras del TCA, "la cuestión a elucidar... finca en desentrañar la relación entre la exoneración tributaria prevista para OSE en el artículo 33 de la indicada Ley N° 11.907 y la inmunidad impositiva del Estado reglada en el artículo 463 de la citada Ley N° 16.226, que no comprende a los entes industriales y comerciales del Estado.

Y bien, precisamente existe una norma de rango legal que exonera a OSE del pago de impuestos nacionales y departamentales (artículo 33 de la referida Ley N° 11.907), independientemente del destino brindado a los inmuebles.

Ambos institutos son distintos y no se oponen, por lo que no resulta de recibo la pretendida "derogación tácita" por Ley posterior según refirió la demandada en autos.

...Tales conceptos refieren a situaciones bien diferentes puesto que, en el primer caso, la Ley establece una excepción a lo que sería la regla, cual es la de ser el sujeto naturalmente contribuyente, pero que por las razones y por el tiempo que el legislador entiende de recibo, le exime de pagar determinados tributos. En cambio, la segunda situación implica que determinadas personas jurídicas expresamente seleccionadas por su posición institucional, sus funciones o sus cometidos, no pueden ser gravadas con tributos, dado que naturalmente en ningún caso revestirán la calidad de contribuyentes a causa de sus bienes y actividades no comerciales ni industriales... Y si bien es cierto que ese particular estatuto no resulta de ninguna disposición constitucional expresa que consagre la inmunidad impositiva de aquellas personas jurídicas públicas, el artículo 463 de la Ley N° 16.226 debe considerarse interpretativo de la Carta, como norma declarativa y no constitutiva, puesto que así resulta de su

tenor literal, y es además conteste con la potestad del legislador de interpretar auténticamente la Constitución...

...En el presente caso la OSE solicitó la exoneración en base a una norma que específicamente la libera de la obligación tributaria, aun siendo un ente

Ferro Carril Fútbol Club vs. DGI

Mediante Sentencia N° 181/2023, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el "Tribunal") concluyó que el alquiler de los salones/parcelas del Club Ferro Carril de Salto (el "Club") no está sujeto al pago de Impuesto a las Rentas de las Actividades (IRAE) e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En junio de 2020, la Dirección General Impositiva (DGI) resolvió declarar que el Club adeudaba más de UYU 1.600.000 (además de las correspondientes multas y recargos) por concepto de IVA e IRAE.

La DGI argumentó que las rentas derivadas del arrendamiento de salones/parcelas, califican como "rentas empresariales", producto de la combinación de capital (los salones/parcelas) y de trabajo (aquél relacionado con la gestión de dichos salones/parcelas).

El Club contaba con (aproximadamente) 250 contratos vigentes de alquiler de puestos ubicados en el denominado "Bagashopping", los cuales (en opinión de la DGI) no estaban incluidos en la amplia exoneración que beneficia a las instituciones deportivas, de conformidad con el artículo 69 de la Constitución.

El TCA falló en favor del Club, incluso en términos bastante críticos hacia la posición asumida por la Administración Tributaria: "A entender de la Corporación, la Dirección General Impositiva... partió de una interpretación forzada de los hechos, cuasi conjetural

del dominio comercial o industrial. De ahí que deviene irrelevante el uso que esta le da a dichos inmuebles.

En definitiva, la accionante se encuentra comprendida en el ámbito de aplicación de la exoneración impositiva dispuesta en el artículo 33 de la Ley N° 11.907."

con relación a la relevancia del factor trabajo.

Así, la inferencia de la DGI, basada en la necesidad de una "estructura empresarial" de importancia para poder gestionar el arriendo de las parcelas, no respalda la conclusión de que el factor trabajo es cualitativamente relevante en la generación de la renta percibida por la actora. Es posible señalar que la contrariedad de la inferencia de la demandada es que no pasó de eso: de una inferencia no corroborada por la prueba diligenciada en vía administrativa, al menos no en los términos propuestos por la DGI al determinar los adeudos.

Por el contrario, ...la realidad supuestamente constatada por la DGI resultó refutada en punto a la envergadura del factor trabajo, pues no se acreditó más que el hecho de que los arriendos se abonan a un único funcionario...

De esa forma, si bien es irrefutable que existe una combinación de capital y trabajo para la obtención de la renta, el factor productivo "trabajo", en el caso concreto, carece de una preponderancia cualitativa definitoria."

Adicionalmente, el Tribunal concluyó que "resultó suficientemente acreditado que el mencionado alquiler de salones (o "cesión de espacios", como prefirió calificarlo la demandada) se inserta en la finalidad cultural, educacional y deportiva fijada en los estatutos de Ferro Carril Fútbol Club... y, por ende, dentro de los límites objetivos de la

exoneración tributaria regulada en el artículo 69 de la Carta.”

Consultas de la DGI

Desarrollo de software: ¿qué tareas y servicios están efectivamente exonerados de impuesto?

Dicha interrogante fue recientemente planteada por una empresa del sector (Consulta N° 6557). Veamos qué respondió la Dirección General Impositiva (DGI)

Pero antes recordemos que dicha actividad (de desarrollo de software y prestación de servicios vinculados) está exonerada del pago de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), de conformidad con el numeral 2 del literal S del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI y el artículo 161 bis del Decreto N° 150/2007 (sujeto --claro está-- a ciertos requisitos).

Sin embargo, las empresas de tecnología suelen realizar un cúmulo de tareas, algunas de las cuales pueden no estar incluidas en el concepto de “desarrollo de software y servicios vinculados” y, en consecuencia, pueden no estar exoneradas de IRAE. De allí la importancia de la respuesta dada por la DGI en el presente caso.

Las actividades realizadas por la empresa consultante incluían:

1. Definición, diseño e implementación de soluciones de producción y desarrollo de hardware y software, mediante infraestructura como código en la nube y el despliegue de soluciones propias.
2. Proponer e implementar actualizaciones de software y hardware destinadas a mejorar el rendimiento y la confiabilidad de los sistemas.
3. Diseñar, implementar y dirigir servicios operacionales de soluciones

(aplicaciones), brindando servicio a los clientes, mediante la supervisión y monitorización en tiempo real.

4. Desarrollar, codificar, probar y depurar nuevas soluciones de software altamente complejas o mejoras del software existente en calidad de mantenimiento, con motivo de adaptar e incorporar mejoras específicas y nuevas implementaciones en la plataforma en la nube.

5. Diseño y codificación de aplicaciones complejas utilizando tecnología avanzada.

6. Diseño y construcción de prototipo de aplicaciones.

La DGI entendió que todas las actividades arriba mencionadas, están incluidas en la exoneración de IRAE.

Sin embargo, otras actividades (como las que siguen a continuación) no están exoneradas.

1. Asesoramiento a clientes en cuanto a arquitectura, implementación y operación de los productos en un entorno de producción.
2. Actividades diarias de soporte en relación a requerimientos de voz, datos y red de los clientes.
3. Definición, construcción e implementación de procesos de atención al cliente en relación con software.
4. Supervisión en tiempo real de la infraestructura en la nube y del centro de datos para brindar soporte operativo.

5. Recibir, evaluar y responder llamadas telefónicas de atención al cliente relacionadas con el software instalado en el cliente (soporte técnico).

Ello, en palabras de la DGI, “por tratarse de servicios de asesoramiento, soporte de requerimientos de voz, datos y red, implementación de procesos de atención al cliente, supervisión de infraestructura y respuestas a llamadas

relacionadas con la atención a clientes, todas actividades que no tienen una relación directa con el desarrollo de los soportes lógicos, ni con las actividades vinculadas a que refiere la normativa. A modo de ejemplo alguna de las mismas son de apoyo a la empresa contratante, o tienen relación con el hardware necesario para que el software pueda ejecutarse, pero son ajenas a la actividad a la que apunta la exoneración analizada.”

Biotecnología y su exoneración de IRAE

Una empresa que trabaja en el sector biotecnológico (la “Empresa”) planteó a la Dirección General Impositiva (DGI) una consulta (la N° 6584) sobre superposición de beneficios fiscales.

Dicha Empresa --hoy en día-- está aplicando la exoneración de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) prevista por el Decreto N° 11/2013 en favor del desarrollo de actividades de biotecnología, de conformidad con un cronograma de actividades que finaliza el 31 de enero de 2024.

Pero además planea presentar --en febrero del 2024-- un proyecto de inversión al amparo de la Ley N° 16.906 y el Decreto N° 268/2020, cuyo beneficio de exoneración de IRAE podría

utilizarse a partir del 1° de dicho mes de febrero.

Concretamente, la Empresa consultó acerca de la posibilidad de incluir en dicho proyecto las inversiones correspondientes a los seis (6) meses anteriores a la fecha de presentación del proyecto (agosto 2023 - enero 2024).

La DGI respondió afirmativamente. En sus propias palabras, “en este caso no hay acumulación de beneficios en un mismo ejercicio ya que por el beneficio a la biotecnología podrá exonerar rentas del balance cerrado a 01/2024 y comienza a utilizar los beneficios del Decreto N° 268/2020 en el ejercicio finalizado en 01/2025, independientemente que incorpore las inversiones del período de presentación y/o seis meses anteriores a la misma...”

Empresa titular de un contrato “CREMAF” plantea consulta a la DGI

Recordemos que estos contratos están relacionados con la ejecución de una obra pública consistente en realizar el diseño, construcción, rehabilitación, mantenimiento y financiamiento de determinada infraestructura vial.

La empresa consultante (la “Empresa”) señalaba que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) prevén el reconocimiento de activos intangibles cuando el contratista recibe una licencia

para prestar un servicio público, cobrándole directamente a los usuarios de dicho servicio. El clásico ejemplo en las construcciones viales sería la concesión de cobro de los peajes, algo que no estaba previsto en el contrato firmado por la Empresa. Y aunque la misma Empresa sería titular de un derecho de exclusividad otorgado para el mantenimiento de las rutas en cuestión durante diez (10) años, dicha exclusividad no asegura la generación de ganancias derivadas de la referida

actividad. En consecuencia, la Empresa entendía que no existía ningún activo intangible que reconocer.

La Dirección General Impositiva (DGI), sin embargo, no estuvo de acuerdo (Consulta N° 6535).

Según la DGI, "...la consultante deberá reconocer y amortizar el derecho del que es titular en el plazo de vida útil de la inversión comprometida y realizada, con el límite del plazo del respectivo contrato o concesión, y sin perjuicio de poder amortizarlo en 10 años siempre que se haya establecido en el pliego de la licitación. A tales efectos, se deberán considerar los 3 tramos del contrato... de la inversión comprometida, independientemente de que el componente... sea facturado al costo y exista certeza del beneficio nulo."

Asimismo, la Empresa consideraba que el Decreto N° 49/2022 establece la opción de las empresas contratistas de diferir el cómputo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y no el cómputo de la renta gravada por el Impuesto a las

Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), y viceversa.

Pero la DGI tampoco estuvo de acuerdo respecto de dicho punto.

Según la DGI, el Decreto N° 49/2022 no establece ninguna opción para el contribuyente respecto del reconocimiento de las utilidades de los contratos CREMAF en el IRAE, "...sino que establece que las utilidades a vencer se determinan por diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes vendidos o de los servicios prestados, y anualmente deberá liquidar la parte de las utilidades a vencer que corresponda en función de los pagos efectivamente recibidos. En cambio el artículo 3 del multicitado Decreto N° 49/2022, reconoce la opción de que las obras ejecutadas o los servicios prestados en el marco de los contratos CREMAF, puedan facturarse de acuerdo con las formas de cobro convenidas por las partes, lo cual incide directamente en la liquidación del IVA correspondiente."

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