

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 59
Diciembre 2023

Normativa Comentada

Novedades en materia de beneficios tributarios para las reestructuraciones empresariales

La Ley N° 20.212 –Ley de Rendición de Cuentas y Ejecución Presupuestal correspondiente al ejercicio 2022 (“la Ley”) trajo novedades en materia de beneficios tributarios para las reestructuras empresariales.

Hasta hace dos años atrás, llevar adelante la reestructura de un grupo empresarial que comprendiera entidades locales debía enfrentar, entre otros obstáculos, el del su costo fiscal. En el 2021 se da un primer paso al establecer, por la vía reglamentaria, la opción de no computar el valor llave en el caso de fusiones o escisiones de sociedades que cumplieran con determinadas condiciones. Pero esa medida no era suficiente, pues no contemplaba uno de los mecanismos más usuales para hacer las reestructuras que es la transferencia de participaciones patrimoniales (ej. acciones).

La Ley da un paso, y además de la opción de no computar el valor llave –a lo que ahora se le da un estatuto de carácter legal y preceptivo--, la Ley exonera de Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales (IRAE) y del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a las transmisiones de

participaciones patrimoniales cuando se cumplan con determinadas condiciones. Beneficios para las fusiones y escisiones

La Ley reproduce, con algunas variantes, el régimen que había sido establecido por medio de un decreto reglamentario en el marco del IRAE; en otras palabras, le confiere fuerza de ley al régimen preexistente. Una de esas variantes es que el régimen ya no será optativo, sino preceptivo.

La norma establece que las sociedades que resuelvan fusionarse o escindirse no computarán el valor llave a efectos fiscales, siempre que se cumplan con las siguientes condiciones:

(a) que los propietarios finales de las sociedades que participen en las fusiones y escisiones sean íntegramente los mismos, manteniendo al menos el 95% de sus proporciones patrimoniales y que no se modifiquen las mismas por un lapso no inferior a dos años;

(b) que las referidas operaciones se realicen al valor contable del patrimonio transmitido;

(c) que se haya comunicado al registro que llevará a tales efectos la Auditoría Interna de la Nación (AIN) la información relativa a la totalidad de la cadena de propiedad, identificando a todos los propietarios finales

(d) que mantenga el o los giros de las sociedades antecesoras durante el lapso de dos años.

En caso de verificarse el incumplimiento de alguna de las condiciones mencionadas, la operación tendrá el tratamiento tributario correspondiente al régimen general. En tal caso, los tributos correspondientes deberán abonarse, sin multas ni recargos, actualizados por la evolución de la unidad indexada entre la fecha de su acaecimiento y la de la configuración del incumplimiento. La deuda así generada tendrá un plazo de prescripción especial de diez años, contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el incumplimiento.

Las sociedades sucesoras serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesoras, derivadas del referido incumplimiento. Dicha responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo.

Beneficios para las transmisiones de títulos de participación

Estos beneficios están previstos para quienes tributen IRAE o IRPF, es decir, atiende a aquellas reestructuraciones en las que quienes transmiten las participaciones patrimoniales son contribuyentes de IRAE o IRPF. Lamentablemente la Ley no contempló este mismo beneficio para los contribuyentes del IRNR, por lo que aquellas reestructuraciones de entidades locales cuyos socios o accionistas son entidades del exterior tributarán de acuerdo con el régimen general.

Régimen en el IRAE

Las transmisiones de participaciones patrimoniales de personas jurídicas residentes fiscales en territorio nacional se considerarán realizadas a su valor fiscal (al considerarse realizadas a valor fiscal no se genera renta gravada), siempre que se cumpla con las siguientes condiciones:

(a) que las personas jurídicas enajenantes y adquirentes también sean residentes fiscales en territorio nacional (por ejemplo, una SA local que transfiere sus acciones de una SA local a otra SA local);

(b) que los propietarios finales de las personas jurídicas enajenantes y adquirentes de las participaciones patrimoniales transferidas sean íntegramente los mismos, manteniendo al menos el 95% de sus proporciones patrimoniales y que estas no se modifiquen por un lapso no inferior a cuatro años;

(c) que las personas jurídicas adquirentes mantengan las participaciones recibidas durante un lapso no inferior a cuatro años contados desde que opera la transferencia efectiva;

(d) que el precio de la operación sea igual al valor contable de las participaciones transmitidas; y

(e) que se haya comunicado al registro que llevará la AIN la información relativa de la cadena de propiedad, identificando a todos los propietarios finales.

También en este caso el incumplimiento de alguna de las condiciones determinará que la operación quede gravada conforme al régimen general, debiéndose pagar los tributos correspondientes, sin multas ni recargos, actualizados de acuerdo con la evolución de la UI. El plazo de la prescripción de este adeudo será de diez años.

Las personas jurídicas adquirentes serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores, derivadas del referido incumplimiento (esto es, del impuesto que se genere con la transferencia). Dicha responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban (la norma no lo especifica, pero entendemos que se refiere al valor de las acciones recibidas), salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo.

Régimen en el IRPF

La Ley exonera de IRPF a las transferencias de participaciones patrimoniales de entidades residentes en el país por parte de personas físicas residentes a personas jurídicas que sean también residentes fiscales en Uruguay.

Para que la transferencia esté exonerada se requiere:

(a) que la persona física enajenante sea propietaria final de la o las personas

jurídicas adquirentes, en forma previa a la transferencia de las participaciones; (b) que la persona física enajenante mantenga en la o las personas jurídicas adquirentes la condición de propietaria final por al menos el 95% del porcentaje de acciones transferidas por un plazo no inferior a cuatro años;

(c) que las personas jurídicas adquirentes mantengan las participaciones recibidas por un lapso no inferior a cuatro años;

(d) que el precio de la transferencia sea equivalente al valor fiscal de las participaciones transferidas;

(e) que se haya comunicado a la AIN la cadena de titularidad hasta llegar al propietario o beneficiario efectivo de las participaciones que se transfieren.

El incumplimiento de alguna de estas condiciones tiene las mismas consecuencias que las vistas arriba en el régimen del IRAE.

Ley de Rendición de Cuentas: beneficios en materia de IASS, IRPF e IRNR

Siguiendo con la Ley de Rendición de Cuentas, también repasaremos a continuación los principales cambios tributarios en materia de IASS, IRPF e IRNR.

Reducción del IASS

Comenzaremos comentando la reducción del Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social, que recae sobre jubilados y pensionistas.

Concretamente, la Ley prevé la reducción de la alícuota de dicho Impuesto aplicable a los tramos de ingresos (anuales) que cobran jubilados y pensionistas de entre 108 y 180 BPC (aproximadamente UYU 610.000 y 1.020.000). Dicha alícuota (que hasta ahora venía siendo del 10%) será del 8% a partir del 1º de enero de 2024 y del 6% a partir del 1º de enero de 2025.

Sigue a continuación un cuadro comparativo entre el régimen hasta ahora vigente y el nuevo.

	<i>Actual régimen</i>	<i>Proyecto</i>	
		Desde 1º Enero 2024	Desde 1º Enero 2025
Menos de UYU 610.000	0%	0%	0%
Entre UYU 610.000 y 1.020.000	10%	8%	6%
Entre UYU 1.020.000 y 3.400.000	24%	24%	24%
Más de UYU 3.400.000	30%	30%	30%

Exoneración de IRPF e IRNR sobre las rentas que paguen entidades administradoras de fondos de inversión

Los rendimientos y los incrementos patrimoniales de capital mobiliario que paguen dichas entidades -- administradoras de fondos de inversión (las "Administradores")-- a personas físicas (sean residentes en Uruguay o no) y a empresas del exterior, estarán exonerados (del pago de Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto a las Rentas de los No Residentes) en la medida que los referidos resultados provengan de inversiones en: (i) valores públicos, o (ii) valores privados con oferta pública.

También estarán exonerados de dichos impuestos las mismas rentas (que paguen las referidas Administradoras) cuando provengan de otros valores (léase: valores privados sin oferta pública), pero solo cuando --a criterio del Poder Ejecutivo-- estén destinados a financiar actividades en áreas categorizadas como prioritarias, sea por: (i) su importancia en la estructura productiva, (ii) su incidencia en la creación de empleo y la promoción de las micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES), o (iii) la pertenencia a cadenas agroindustriales, la producción de energía, las tecnologías de la información y comunicaciones, la logística, la biotecnología, la nanotecnología y el manejo del medio ambiente.

Nuevo plazo para adherir a la facturación electrónica

Todos los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluidas las profesionales independientes y las pequeñas empresas que pagan el denominado "IVA mínimo", tendrán tiempo hasta el 31 de diciembre de 2024 para comenzar a facturar electrónicamente.

Así surge de la Resolución N° 2548/2023 de la DGI (la "Resolución").

La Resolución deja sin efecto una anterior resolución de la DGI (la N° 2389/2023) que había dispuesto que dicho plazo vencería el 1° de mayo de 2024 (con excepción de quienes prestaran servicios personales fuera de relación de dependencia, para quienes la DGI había dispuesto --como fecha límite-- el 1° de enero de 2024).

Ahora, todos los contribuyentes de IVA dispondrán de un "tiempo extra" para cumplir con el nuevo requerimiento.

Estarán exceptuados del mismo:

(a) Los contribuyentes que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias y obtengan en el ejercicio ingresos inferiores a UI 4.000.000 (aproximadamente, USD 600.000).

(b) Los contribuyentes que realicen exclusivamente los actos gravados a que refiere el Literal D del Artículo 2 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 (a saber: agregación de valor en la construcción sobre inmuebles).

(c) Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

(d) Los contribuyentes exonerados de impuestos administrados por la DGI por todas sus operaciones, excepto los usuarios directos e indirectos de zona franca.

(e) Los contribuyentes de Monotributo, Monotributo Social Mides y Aporte Social Único de PPL.

El 31 de diciembre y el Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas

El 31 de diciembre suele ser una fecha de celebración y reencuentro familiar. Pero la felicidad no puede ser total: los impuestos (incluido el Impuesto al Patrimonio) también golpean la puerta.

Por eso es oportuno recordar que el Impuesto al Patrimonio (el "IPAT") grava los activos que las personas físicas mantienen en Uruguay al 31 de diciembre de cada año. Los principales activos que inciden a efectos del IPAT son los inmuebles, automóviles, depósitos en bancos uruguayos y créditos o cuentas a cobrar con sociedades locales, incluidos los créditos que el accionista o director pudieren tener contra la sociedad de la cual fueren accionistas o directores. De ahí que en esta época del año sea frecuente que las sociedades procedan a la cancelación de ese tipo de pasivos, que no son deducibles para la sociedad uruguaya, así como también a la adquisición de activos exentos (ejemplo: bonos de tesoro o letras de tesorería del Estado uruguayo).

El IPAT cuenta con un mínimo no imponible: solamente lo abonan las personas físicas que tengan un patrimonio fiscal superior a (aproximadamente) USD 150.000, importe que se duplica en caso que se opte por pagar dicho impuesto (junto al cónyuge) como núcleo familiar. En principio las tasas son del 0,1% o 0,3%.

Por fin, los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (el "IRAE") deben pagar el IPAT (en calidad de responsables) por las deudas mantenidas con personas del exterior (salvo deudas financieras y saldos de precios de importación de bienes). Los contribuyentes de IRAE están obligados a retener (por concepto de IPAT) el monto equivalente a 1,5% de los créditos que contra ellos mantuviere cualquier sujeto del exterior al 31 de diciembre. Dicho porcentaje asciende a 3% en el caso de que el acreedor (del exterior) fuese una entidad localizada en una jurisdicción de baja o nula tributación.

Consultas de la DGI

Televisión para abonados: empresas venden la nuda-propiedad de su red de cable

En respuesta a la Consulta N° 6.619, la Dirección General Impositiva (DGI) analizó las consecuencias tributarias de la venta de una red de cable para la prestación de servicios de televisión para abonados.

Una sociedad anónima uruguaya (la "Empresa" o la "Consultante") presta servicios de televisión para abonados en el Departamento de Montevideo (los "Servicios"), a través de una red física de cable coaxial (la "Red").

El activo fijo de la Empresa incluye, entre otros bienes, el 33,33% de las inversiones realizadas en dicha Red, en régimen de condominio con otras dos

(2) entidades cable-operadoras (los "Cable-operadores").

La Consultante y los Cable-operadores (en su calidad de co-propietarios de la Red) proyectan enajenar el referido 33,33% de su participación a otra sociedad anónima uruguaya (la "Adquirente"), reservándose el derecho de usufructo a efectos de seguir prestando los Servicios (la "Operación").

La actividad de la Adquirente (de la nuda propiedad de la Red) estará limitada a la instalación de una nueva red (de fibra óptica), cuyo único destino será el arrendamiento a licenciatarios de servicios de telecomunicaciones. La Adquirente no prestará Servicios (de

televisión para abonados). Estos Servicios seguirán siendo prestados por la Empresa y los Cable-operadores.

La Empresa consultó a la DGI acerca del tratamiento tributario aplicable, tanto a los efectos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) como a los efectos del Impuesto al Patrimonio (IPAT). Sigue a continuación un resumen de las conclusiones a las que arribó la DGI.

1. Situación de la Empresa

1.1. IRAE

La renta derivada de la Operación constituiría renta gravada a los efectos del IRAE (resultante de la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal del activo a enajenar, a saber: la nuda-propiedad de la Red).

A efectos de determinar el costo fiscal de la nuda-propiedad, en ausencia de una disposición normativa expresa correspondería --por analogía-- recurrir a la valuación dispuesta en el Literal E del Artículo 9 del Título 14 del Texto Ordenado de la DGI.

Dicho literal dispone considerar el valor fiscal actualizado aplicando un descuento a la tasa del 6% anual por el tiempo de vigencia del usufructo.

¿Cómo se deduce el gasto incremental por la promoción de empleo en el caso de una empresa que obtiene rentas gravadas y no gravadas?

Sobre este punto giró la consulta que realizó a la DGI una empresa que obtenía rentas parcialmente gravadas por IRAE.

Las normas de IRAE prevén que ciertos gastos puedan ser computados en la liquidación del IRAE por una vez y media su monto real. Entre estos se encuentran los gastos de promoción de empleo.

1.2. IPAT

La Consultante deberá computar como activo gravado tanto el derecho de usufructo (valuado según fuera explicado arriba) así como el crédito que surgiría del saldo a cobrar de la Operación.

2. Situación de la Adquirente

2.1. IRAE

La Adquirente deberá considerar, como valor fiscal de la Red, el costo de adquisición que surja del precio establecido en la compraventa de la nuda-propiedad.

Además, y en función del Literal B del Artículo 16 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI, la Adquirente también deberá computar, como renta gravada, el aumento anual generado todos los años sobre el valor de la nuda-propiedad, como resultado de la disminución en el valor del usufructo.

2.2. IPAT

Naturalmente, la Adquirente tendrá que computar, como activo gravado, el derecho de nuda-propiedad de la Red.

Entre tanto, el saldo a pagar --derivado de la Operación-- constituirá un pasivo deducible, por tratarse de una deuda contraída con proveedores.

Sin perjuicio de la deducción de los gastos salariales de acuerdo al régimen general, se permite deducir como gasto adicional en concepto de promoción del empleo, el 50% de la menor de las siguientes cifras: (i) el excedente que surja de comparar el monto total de los salarios del ejercicio con los salarios del ejercicio anterior, ajustados en ambos casos por IPC; (ii) el monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio

mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio respecto al promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio inmediato anterior; y (iii) el 50% del monto total de los salarios del ejercicio anterior actualizados por el IPC.

Como fuera dicho, la empresa consultante obtenía rentas gravadas y no gravadas por IRAE. Por ello, en cada liquidación del IRAE realizaba una asociación directa de gastos vinculados indiscutiblemente a cada una de dichas rentas, así como una asociación indirecta de aquellos gastos que no se vinculan directamente a ellas.

La empresa consultó a DGI respecto de la asociación del referido beneficio fiscal a las rentas gravadas y no gravadas por el IRAE, adelantando opinión en el sentido de que la deducción incremental debe ser utilizada como un beneficio efectivo, por lo que entendía que el beneficio era aplicable independientemente de la deducción de gastos salariales de acuerdo con el régimen general (en otras palabras, que

se podía deducir totalmente, sin asignar una parte a rentas gravadas y otra a no gravadas).

La Administración no compartió el criterio de la consultante. A su juicio, esta deducción incremental no configura un beneficio sino un "gasto adicional", por lo que no corresponde interpretar que se trata de un beneficio fiscal independiente a las partidas salariales abonadas por el contribuyente.

Por consiguiente, le son aplicables a esta partida todas las condiciones de deducibilidad previstas por el régimen general, entre ellas, las establecidas por el artículo 24 del Título 4, que prescribe que no podrán deducirse los gastos o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por el IRAE, y el artículo 25, que establece que para los gastos no financieros que estén afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas, se deberá aplicar un coeficiente técnicamente aceptable para determinar el monto deducible.

La venta de participaciones patrimoniales en fideicomisos, ¿está gravada por IVA?

No. Así sostuvo la Dirección General Impositiva (DGI), dando respuesta a la Consulta N° 6.598.

Ello en aplicación del Literal A del Numeral 1 del Artículo 19 del Título 10 de su Texto Ordenado. Dicho literal exonera de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a las enajenaciones de "moneda extranjera, metales preciosos, amonedados o en lingotes, títulos y cédulas, públicos y privados y valores mobiliarios de análoga naturaleza".

Así, la DGI confirmó el criterio antes expuesto en la Consulta N° 5.482 (del 7 de setiembre de 2012). En opinión de la DGI, "un valor mobiliario es un título que confiere a quien sea su titular derechos crediticios, dominiales, patrimoniales o de participación en el capital del emisor. Por lo tanto, las cesiones de las participaciones en cuestión se encontrarán exoneradas de IVA por tratarse de enajenaciones de valores mobiliarios."

Noticias Breves

Exportación de servicios y sustancia en Uruguay

• Mediante el Decreto N° 374/2023 (del 22 de noviembre de 2023), el Gobierno

incluyó en la nómina de servicios beneficiados por el régimen de

exportación de servicios, a quienes presten servicios de mediación y arbitraje comercial internacional.

- La Dirección General Impositiva subió a su sitio de Internet los formularios

3012 y 3013, para aquellas empresas que pretendan acreditar que tienen suficiente sustancia en Uruguay para evitar el pago de IRAE sobre las rentas pasivas del exterior.

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