

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 64
Noviembre 2024

Normativa Comentada

Intercambio de información tributaria con Estados Unidos

El 19 de setiembre de 2024 el Gobierno uruguayo aprobó el denominado “Acuerdo de Intercambio de Información” firmado con Estados Unidos el 24 de octubre de 2023 (el “Acuerdo”).

Dicho Acuerdo tendrá por objeto facilitar el intercambio de dicha información. Ello siempre y cuando pudiese resultar previsiblemente relevante para el cálculo y cobro de impuestos, así como para la investigación y enjuiciamiento de casos en materia tributaria.

En principio, el Acuerdo no permitirá intercambiar información tributaria respecto a períodos impositivos anteriores a su entrada en vigor. Ello salvo que el pedido de información sea remitido en el marco de un proceso penal.

Además del típico intercambio de información a requerimiento de la Administración Tributaria (sea de EEUU

o de Uruguay), el Acuerdo también prevé la posibilidad de:

(i) Realizar inspecciones fiscales en el otro país (entendiéndose por tal entrevistar a personas y examinar registros con el consentimiento de las personas interesadas).

(ii) Acordar en un futuro las condiciones para transmitir información de manera espontánea y automática (incluida información bancaria).

El Acuerdo no sólo comprende el territorio de EEUU propiamente dicho, sino también el de Samoa Americana, Guam, Islas Marianas del Norte, Puerto Rico, Islas Vírgenes de EEUU y el territorio de cualquier otra posesión de EEUU.

El Acuerdo entrará en vigor un mes después de que Uruguay notifique por escrito a Estados Unidos la aprobación del referido Acuerdo.

Convenio de doble imposición Uruguay -- Colombia

Mediante Ley N° 20.367 de fecha 23 de setiembre de 2024, el Parlamento aprobó el “Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Colombia para Eliminar la Doble

Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscales”, suscrito el 19 de noviembre de 2021 (el “Convenio”).

En relación con el objeto de dicho Convenio, las partes buscarán eliminar la doble imposición, pero sin generar oportunidades para la no-imposición o para una imposición reducida mediante ciertas prácticas de evasión o elusión fiscales, incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable (treaty-shopping), que persigue la obtención de los beneficios previstos en el Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones.

Como es de estilo, el Convenio establece tasas preferenciales en materia de dividendos, intereses, regalías y honorarios por servicios técnicos. Para dividendos, la tasa del impuesto se reduce a 5%, asumiendo que el accionista sea una sociedad que, directa o indirectamente, posea como

mínimo el 20% del capital de la entidad que distribuye dichos dividendos. En materia de intereses, el Convenio prevé la exoneración de impuesto a la renta para el caso de que tanto la deudora como la acreedora sean entidades financieras. Entre tanto, la tasa aplicable a regalías y honorarios por servicios técnicos, sería del 10%.

Otros aspectos a destacar tienen relación con la configuración del establecimiento permanente. El plazo para configurar un establecimiento permanente de construcción se reduce sustancialmente, siendo suficientes 90 días de actividad. El Convenio también reduce el plazo para configurar un establecimiento permanente de servicios, siendo suficientes 120 días de actividad.

Centros de servicios compartidos: Gobierno extiende beneficios fiscales

Dichas empresas podrán beneficiarse de dicha extensión por cinco (5) años más, pero ello bajo la condición de cumplir con ciertas metas.

El Decreto N° 251/2014 (del 1° de setiembre de 2024) había dispuesto una serie de beneficios fiscales en favor de los denominados “centros de servicios compartidos”.

Recientemente, el Poder Ejecutivo – mediante Decreto N° 257/2024 (el “Decreto”)– estableció que aquellos centros de servicios compartidos que tuviesen –con fecha 31 de julio de 2024– un proyecto de inversión en marcha al amparo de la Ley de Promoción de Inversiones, podrán extender las exoneraciones de IRAE e IPAT por cinco (5) años más.

Ello sujeto a la condición de que generen, como mínimo, 120 nuevos puestos de trabajo calificado directo.

A efectos de ampararse en la prórroga de estos beneficios, las empresas interesadas deberán presentar –ante el

Ministerio de Economía y Finanzas– el compromiso de cumplir con dicha condición.

Para determinar su cumplimiento, deberá considerarse el promedio de puestos de trabajo calificado directo existentes durante los doce (12) meses previos a la presentación de dicho compromiso.

Además, el Decreto también amplió el concepto de “centros de servicios compartidos”. Pues podrán incluirse aquellas entidades pertenecientes a grupos de empresas, cuya actividad consista en la prestación de los siguientes servicios (antes no incluidos):

- (i) Mantenimiento de plataformas, herramientas y aplicaciones informáticas.
- (ii) Seguridad en tecnologías de la información.
- (iii) Administración de redes informáticas, diseño e implementación

de servicios de conectividad tanto interna como externa.

(iv) Servicios de desarrollo de soportes lógicos, siempre que los mismos sean exclusivamente para utilización de las entidades del grupo multinacional.

Inmobiliarias y rematadores: cambios en su obligación de retener impuestos

Estos cambios –dispuestos por Decreto N° 263/2024– aplicarán respecto de ciertas operaciones realizadas por cuenta ajena.

El Decreto N° 94/002 (del 19 de marzo de 2002) había designado como responsables por obligaciones tributarias de terceros a determinados contribuyentes cuando las operaciones fuesen realizadas a través de ciertos medios de pago como tarjetas de crédito, débito, instrumentos de dinero electrónico y otros análogos.

Más recientemente, el Poder Ejecutivo dispuso que en el caso de las

inmobiliarias y rematadores, la retención de impuestos no aplicará sobre:

(i) los arrendamientos de inmuebles y otros gastos cobrados por las inmobiliarias por cuenta de terceros, y

(ii) el precio por las ventas de bienes realizadas por rematadores por cuenta de terceros.

No corresponderá la retención incluso cuando la cobranza de dichos montos sea realizada a través de los medios de pago arriba referidos.

IRAE en los contratos CREMAF

Mediante el Decreto N° 262/2024, el Gobierno dispuso la aplicación de nuevas reglas para los contratistas en materia de determinación de la renta bruta y amortización.

El artículo 13 BIS del Decreto N° 150/2007 establecía un criterio de reconocimiento temporal de la renta bruta en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) para los casos de ventas de bienes y prestación de servicios realizadas en el marco de contratos de diseño, proyecto ejecutivo, construcción, rehabilitación, mantenimiento y financiamiento de la infraestructura vial dentro de la faja de dominio público, suscritos con la Corporación Vial del Uruguay S.A. en su calidad de concesionaria del Ministerio de Transporte y Obras Públicas. Estos contratos son conocidos comúnmente como “contratos CREMAF”.

Entre tanto, el artículo 94 BIS del mismo Decreto N° 150/2007 establecía –para

los referidos contratos– el régimen de amortización del derecho de que son titulares los contratistas.

Considerando que las normas arriba referidas no eran compatibles, el Poder Ejecutivo decidió que:

(i) Los contratistas determinarán la renta bruta de sus utilidades a vencer por la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes vendidos o de los servicios prestados, incluyendo el derecho del que son titulares.

(ii) La renta bruta correspondiente al componente de mantenimiento incluido en dichos contratos, podrá computarse por el régimen general.

(iii) No corresponderá computar la amortización del derecho del que son titulares los contratistas de los contratos CREMAF.

Jurisprudencia Comentada

¿Le es lícito a la Administración Tributaria solicitar al contribuyente los estados de cuenta bancarios?

Esa fue la pregunta de fondo que debió responder el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) en la Sentencia Nº 290/2024 para dilucidar la cuestión litigiosa que planteara una empresa (“la Actora”) contra el Banco de Previsión Social (“BPS”).

La Actora impugnó ante el TCA una resolución dictada por el BPS, por la cual este le impuso una sanción de multa por contravención por haberse negado a suministrarle los estados de cuenta bancarios que le fueran solicitados en el curso de una inspección tributaria.

La Actora se opuso a la entrega de dicha información aduciendo que la misma estaba amparada por el secreto bancario. En la postura de la Actora, el secreto bancario no tendría sentido si la Administración pudiera válidamente dirigir su pedido al contribuyente. Agregó que los artículos 68 y 70 del Código Tributario no confieren ninguna potestad a la Administración Tributaria para requerir información bancaria. En mérito a ello, concluyó que la resolución del BPS estaba viciada en sus motivos por cuanto aplicaba una multa al contribuyente por una supuesta falta de colaboración que, en el aspecto puntual referido, no le era exigible.

El BPS sostuvo en el procedimiento inspectivo –lo que luego ratificó en el proceso ante el TCA– que el secreto bancario solo es oponible por las instituciones financieras, no por el contribuyente. Por tanto, en función de las amplias facultades de investigación y fiscalización que el artículo 68 del Código Tributario confiere a la Administración y la obligación de colaboración que el artículo 70 del mismo código impone a contribuyentes y responsables, consideró que la Actora estaba obligada a suministrarle la información de sus cuentas bancarias.

A juicio de la mayoría de los integrantes del TCA, las facultades conferidas a la Administración Tributaria por el artículo 68 del Código Tributario no incluyen las de exigir al contribuyente el suministro de información amparada por el secreto bancario, por lo que su negativa no constituye contravención. Para ellos el deber de colaboración del contribuyente previsto por el artículo 70 no puede tener una amplitud tal que obligue a este a revelar información que la propia ley determina como secreta. La regulación especial del secreto bancario resultaría ilusoria si la Administración pudiera evadirla de forma oblicua obligando al contribuyente a brindarle la información bancaria.

La ministra Rosina Rossi tuvo una postura diferente al resto de los ministros en cuanto a la oponibilidad del secreto bancario, sin perjuicio de lo cual en su voto entendió que correspondía igualmente anular la multa por otros fundamentos. A su criterio, la información bancaria del contribuyente no se encuentre excluida de los requerimientos que la Administración Tributaria pudiera realizar en el ejercicio de sus facultades de investigación. Los sujetos obligados a preservar el secreto bancario son las instituciones de intermediación financiera; el contribuyente, en cambio, no se encuentra amparado por ese secreto frente a la Administración Tributaria.

No obstante, subrayó la ministra que la información que la Administración Tributaria puede requerir al contribuyente debe tener significación fiscal, esto es, debe ser relevante para determinar el acaecimiento del hecho generador o la liquidación del tributo. Es deber de la Administración justificar razonablemente la idoneidad, a tales fines, de la información que solicite a los contribuyentes.

En el caso, el pedido realizado por el BPS fue de carácter genérico (exhibir “estados de cuentas bancarias” o “estados de cuentas bancarias de los bancos tales...”). Sostuvo la ministra que “así solicitada, el contribuyente no se encuentra en condiciones de controlar la trascendencia tributaria de la información requerida, en tanto parece obedecer a un interés tributario

genérico. No surge de la intimación cursada un elemento que permita valorar la razonabilidad de la requisitoria, lo que coloca al contribuyente en una auténtica situación de indefensión”. Razón por la cual la ministra abogó también por la anulación de la sanción de multa aplicada por el BPS.

Consultas de la DGI

Consulta 6666 -- Residencia fiscal de las personas físicas: los criterios para su configuración pueden variar de un año a otro

Una persona física (el “Consultante”), que configuró la residencia fiscal en el año 2023 bajo un determinado criterio, consulta si, para el año 2024, podría solicitar la residencia fiscal, amparándose en otro de los criterios previstos por la normativa.

En su respuesta la DGI expresa que cada una de las hipótesis o criterios para configurar la residencia fiscal funcionan de manera independiente. Por lo que en un año se puede obtener la residencia fiscal por un criterio y, al siguiente año, obtenerla en aplicación de otro criterio diferente.

El Consultante obtuvo la residencia fiscal en Uruguay, por el año 2023, mediante el criterio de permanencia mínima efectiva de 60 días en el territorio uruguayo, acompañado de una inversión inmobiliaria por un valor superior a 3.500.000 UI.

En el caso planteado, la DGI subraya la necesidad de que el Consultante mantenga la inversión inmobiliaria (por un valor superior a 15.000.000 UI) al 31 de diciembre de cada año en que solicita la residencia fiscal.

Durante el año 2024, el Consultante adquirió bienes inmuebles por un importe superior a las 15.000.000 de UI, criterio para obtener la residencia fiscal que prescinde de la presencia física en el país.

Asimismo, la DGI ratifica dos aspectos sumamente relevantes, a saber: que para la hipótesis de realización de inversiones inmobiliarias por un valor superior a 15.000.000 de UI, no es necesario contar con presencia física en territorio nacional para acceder a la residencia fiscal, y que como tampoco resulta trascendente la forma de financiar la adquisición de los inmuebles considerados para obtener la residencia fiscal.

Por lo anterior, es que le consulta a la DGI si, para el ejercicio fiscal 2024, podría ampararse a un nuevo criterio de residencia fiscal, esto es, el de la inversión en inmuebles por un valor superior a 15.000.000 UI.

Consulta 6677 -- Fideicomiso de construcción al costo

Un fiduciario profesional (el “Fiduciario”), que actuará como fiduciario de un fideicomiso que califica como fideicomiso de construcción al

costo, consulta a la DGI si es correcta dicha calificación y las consecuencias tributarias derivadas de esta.

Se trata de un fideicomiso que llevará adelante un proyecto inmobiliario consistente en la construcción de un edificio, el que constará de varias unidades, las que serán adjudicadas a los fideicomitentes una vez finalizada la obra. Habrá dos tipos de fideicomitentes: aquellos cuyo único aporte será el inmueble sobre el cual se construirá el edificio (terreno del que son propietarios); y aquellos que realizarán aportes en dinero hasta cubrir los costos incurridos por el fideicomiso. Ambos fideicomitentes, también ocupan la figura de beneficiarios.

Los fideicomitentes que aportarán el terreno obtendrán una determinada cantidad de unidades que se edificarán, cuyo costo será equivalente al valor de mercado que se estima que tienen los terrenos aportados. No participarán de los beneficios que les puedan corresponder si la construcción de las unidades tiene un costo menor al previsto, y tampoco deberán realizar aportes adicionales si el costo final de

las unidades fuere superior al estimado inicialmente.

Al segundo tipo de fideicomitente, le corresponderán las unidades en proporción a la participación que le corresponda, las que se adjudicarán al valor de sus aportes dinerarios al fideicomiso.

El Fiduciario adelanta opinión entendiendo que, de acuerdo con las características descritas, el fideicomiso se debe calificar como un fideicomiso de construcción al costo, lo cual fue compartido por la DGI.

Asimismo, la DGI agregó en su respuesta que la renta bruta correspondiente a las transferencias de las unidades a los fideicomitentes se determinará como la diferencia entre los aportes oportunamente pactados con los fideicomitentes y el valor fiscal de los bienes inmuebles transferidos, lo que en el caso de los fideicomitentes que aporten los terrenos, sería igual a cero.

Consulta 6652 — Costo fiscal en el caso de inmuebles adjudicados por fideicomisos

Esta consulta fue promovida por una escribana pública (“la Consultante”) – que había intervenido en una compraventa – operación en la cual, como es sabido, es agente de retención del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a fin de esclarecer si el costo fiscal del inmueble considerado para el cálculo de la retención del impuesto había sido el correcto.

En el caso en cuestión, una persona física extranjera que contaba con residencia legal uruguaya, adquirió un inmueble urbano en diciembre de 2017. El inmueble fue adquirido por la vía de la adjudicación que le hiciera un fideicomiso común. En el fideicomiso se realizaron obras, tales como aperturas de calles, tendido eléctrico subterráneo y servidumbre de acueducto.

En marzo de 2024 se enajenó ese inmueble por compraventa, ocasión en

la cual la Consultante, al momento de realizar la retención del IRPF, optó por considerar como costo de adquisición el valor real de catastro del inmueble, y no el valor de lo aportado por la adjudicataria al fideicomiso.

La Consultante quiso saber si el costo considerado por ella al momento de realizar la retención, este es, el valor real del catastro del inmueble, fue el correcto.

La DGI compartió el criterio de la Consultante, pues consideró que el fideicomiso que había adjudicado el inmueble no reunía la calidad de fideicomiso de construcción al costo. Además, de los antecedentes surgía que el fideicomiso no había realizado propiamente una obra de construcción, sino que se encargó de las mejoras previas en cuanto a accesibilidad y conexiones a servicios.

Conviene recordar que la normativa de valuación contiene un régimen especial para los inmuebles adjudicados por los denominados fideicomisos de construcción al costo, los cuales, entre otras características, se distinguen porque los fideicomitentes se obligan a realizar aportes equivalentes a los

costos incurridos por el fideicomiso para la construcción de los inmuebles destinados a ser adjudicados a aquellos. En ese caso, el valor del inmueble estará constituido por la suma de los aportes realizados por los fideicomitentes, y no por su valor catastral.

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

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein
Domingo Pereira
Guzmán Ramírez
Tamar Bergstein

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Victoria Fraschini
Valeria Castro

Editor responsable: Domingo Pereira

BERGSTEIN
ABOGADOS
