

CONSULTA N° 6.682

S.A.S. PRODUCTORA DE CONTENIDOS AUDIOVISUALES EMITIDOS POR TELEVISIÓN Y ADQUIRIDOS POR ENTIDADES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL URUGUAY – IVA – IRNR – RETENCIÓN – TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Una S.A.S. cuyo principal objeto es la producción de contenidos audiovisuales destinados a ser emitidos por televisión, siendo sus adquirentes entidades no residentes sin establecimiento permanente en la República, consulta en forma vinculante el tratamiento tributario aplicable a su operativa tanto en condición de contribuyente y de responsable respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) según la operativa que se describirá a continuación.

A efectos de realizar la referida producción audiovisual, la sociedad debe contratar diversos servicios a terceros incluyendo aquellos prestados por los directores, operadores de cámara, el audio, colorimetría, etc.

Asimismo, manifiesta que para poder acceder a las empresas internacionales destinatarias de la producción audiovisual, debe recurrir a agencias y otras firmas que se dedican a contactar a los potenciales clientes. Como contraprestación de tal gestión, estas entidades que pueden revestir la calidad de residentes o no residentes, cobran una comisión cuya cuantía varía en función de las características del acuerdo que mantengan.

Adelanta opinión según lo que se dirá:

En carácter de contribuyente de IVA:

Manifiesta que la producción local de contenidos televisivos, en tanto estén destinados a clientes no residentes y se verifique el requisito de utilización total o parcial en el exterior, sus ingresos estarán incluidos en el numeral 9) del artículo 34 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998, por lo tanto la sociedad tendrá derecho a la devolución del IVA correspondiente a las compras destinadas a esa operativa, comprendiendo el IVA incluido en los subcontratos de técnicos, operadores y logística, en comisiones que eventualmente le facturen empresas residentes o no residentes que actúen en el país por la captación de clientes internacionales, y cualquier otra adquisición de bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de la exportación.

Asimismo, agrega que lo mencionado en el párrafo anterior, es sin perjuicio de que la sociedad participe en una coproducción internacional, siendo en este caso de aplicación el numeral 10) del citado artículo 34, por lo que los servicios logísticos que contrate no deberán incluir el IVA en tanto se cumpla el requisito de certificación que establece dicha norma.

En carácter de responsable:

Respecto del IRNR, cuando la sociedad contrate servicios que constituyan rentas gravadas por este impuesto para los prestadores, deberá actuar como agente de retención. De tratarse de servicios técnicos operará la extensión de fuente establecida en el numeral 1) del artículo 7° del Título 8 del T.O. 2023.

Para el caso del servicio de comisión facturado a la sociedad por agencias y otras entidades no residentes sin Establecimiento Permanente (E.P.) en el país, la retención de IRNR solo operará si el servicio es prestado en territorio nacional ya que el servicio de comisión no encuadra en el concepto de servicio técnico mencionando como antecedente la Consulta N° 6.496 de fecha 28.09.022 (Bol. N° 593).

Adicionalmente agrega que para los servicios brindados parcialmente en el país y parcialmente en el exterior, correspondería, a su juicio, establecer un criterio objetivo para determinar la porción del ingreso de fuente uruguaya que será sometido a retención.

Respecto del IVA, argumenta que la sociedad debe actuar como agente de retención por los servicios gravados que le presten personas físicas o jurídicas del exterior que no actúen mediante establecimiento permanente en el país en virtud del artículo 4° del precitado Decreto N° 220/998.

En el caso de servicios prestados parcialmente en el país y parcialmente en el exterior correspondería aplicar una solución similar a la planteada para el IRNR.

Esta Comisión de Consultas se expedirá en los siguientes términos:

Respecto de los ingresos que obtiene la sociedad:

En relación al IVA, se comparte la opinión respecto de que los ingresos que obtenga la sociedad por servicios de producción en el país de material televisivo prestados a entidades no residentes, encuadran en lo establecido por el numeral 9) del artículo 34 del Decreto N° 220/998, en la redacción dada por el artículo 1° del Decreto N° 185/023 de 26.06.023.

Al respecto la citada norma establece:

“Artículo 34°.- Exportación de servicios.- Las operaciones comprendidas en el concepto de exportación de servicios son:

(...)

9. La transmisión al exterior de material televisivo producido en el país, ya sea mediante la remisión del soporte en que el producto se haya grabado o mediante la subida del mismo a un satélite o por otro medio que los avances tecnológicos permitan, así como todos aquellos servicios que deriven de la misma tales como la cesión de uso o venta de espacios publicitarios y la edición, producción y compaginación de contenidos, siempre que el servicio se preste a una entidad no residente que no actúe en el país a través de un establecimiento permanente para su utilización total o parcial fuera del país, conforme al contrato respectivo. Dichos extremos deberán ser fehacientemente probados a juicio de la Dirección General Impositiva.

Se consideran comprendidas en la presente disposición la edición, producción, traducción, compaginación y similares de señales de televisión compradas a entidades no residentes sin establecimiento permanente en la República para su posterior venta al exterior, así como la prestación de dichos servicios a entidades no residentes sin establecimiento permanente en la República, siempre que se verifique su utilización total o parcial fuera del país”.

Por otra parte, tal como fuera contestado en la Consulta N° 5.077 de fecha 14.01.009 (Bol. N° 428) para un caso similar, se deberá tener en cuenta que el material audiovisual producido tenga el formato necesario para su difusión por televisión tal cual lo establece el mencionado numeral 9). En tanto tenga formato para su difusión por otros medios, no encuadraría como exportación de servicios.

Respecto de las contrataciones de bienes y servicios:

En relación al IVA incluido en compras de bienes y en la contratación de servicios adquiridos a residentes, se comparte que la sociedad tendrá derecho a la devolución del impuesto, en la medida que estén destinados a integrar directa o indirectamente el costo de exportación.

Respecto del IRNR, cuando la sociedad contrate servicios que constituyan rentas gravadas por el impuesto para los prestadores, deberá actuar como agente de retención del tributo.

El consultante menciona la contratación de 3 tipos de servicios con terceros:

- a) Comisiones que le facturan las agencias y otras firmas no residentes por la captación de clientes internacionales:

IRNR:

a.1) Comisiones por servicios prestados en Uruguay por no residentes sin establecimiento permanente:

El artículo 6° del Título 8 del T.O. 2023 establece que: *“Constituirán rentas comprendidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por los contribuyentes del tributo”.*

Conforme a lo establecido en los artículos 26 y 28 del Decreto N° 149/007 de 26.04.007, la consultante deberá retener el IRNR sobre los servicios brindados en el país de cualquier naturaleza.

En el caso que los servicios se prestaran parcialmente en el país y en el exterior, se deberá establecer un criterio objetivo para determinar la porción del servicio prestado en nuestro país el que quedará gravado por IRNR y será sometido a retención.

a.2) Comisiones por servicios prestados en el exterior por no residentes sin establecimiento permanente:

Tal como fuera contestado en la Consulta N° 6.496, se comparte que, de ser facturados por no residentes sin establecimiento permanente en el país, este tipo, las comisiones no califican como servicios técnicos por lo que no operará la extensión de la fuente establecida en el numeral 1) del artículo 7° del Título 8 del T.O. 2023.

IVA

El artículo 1° del Título 10 del T.O. 2023 establece que: *“El Impuesto al Valor Agregado (IVA) gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles”.*

A su vez el literal d) del artículo 6° del Título 10 del T.O. 2023, indica que serán contribuyentes:

“Quienes realicen los actos gravados y sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), salvo cuando tales actos se vinculen a la obtención de las rentas a que refieren los literales C) y D) del artículo 6° del Título 8 de este Texto Ordenado”.

El inciso primero del artículo 4° del Decreto N° 220/998 establece: *“Designanse agentes de retención a quienes paguen o acrediten retribuciones por servicios gravados a personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior”.*

En el caso que describe el consultante, en la medida que se verifiquen los extremos mencionados, los servicios quedarán alcanzados por IVA debiendo la efectuar la retención de dicho impuesto.

En la medida que las actividades que constituyen la prestación del servicio contratado sean realizadas íntegramente en el extranjero, serán ingresos no comprendidos en este impuesto por lo que no operará la retención. Si los servicios se prestaran parcialmente en el país y en el exterior, se comparte que correspondería establecer un criterio objetivo para discriminar la porción del servicio prestado en nuestro país el que quedará gravado por IVA y será sometido a retención.

b) Contratación de directores, operadores de cámara, de audio, servicios de colorimetría y otros servicios conexos:

Al tratarse de servicios de carácter técnico, de ser prestados desde el exterior por no residentes, operará la extensión de la fuente establecida en el numeral 1) del artículo 7° del Título 8 del T.O. 2023 por lo que la sociedad deberá actuar como agente de retención de IRNR.

Si en cambio los servicios fueran prestados en el país por no residentes, estarían alcanzados tanto por el IVA como por el IRNR, por lo tanto, la sociedad deberá actuar como agente de retención de ambos impuestos.

c) Servicios logísticos que la sociedad contrate en ocasión de la participación en coproducciones internacionales:

En lo que tiene que ver con el IVA, el numeral 10) del Decreto N° 220/998 agrega respecto de servicios considerados exportaciones:

“10. Los servicios de apoyo logístico a producciones cinematográficas y televisivas de entidades no residentes que no actúen en el país a través de un establecimiento permanente, siempre que dichos servicios sean aprovechados total o parcialmente en el extranjero.

Asimismo, quedan comprendidos los servicios referidos en el párrafo anterior, prestados a empresas residentes o no residentes que intervengan en coproducciones internacionales en las que participe la República Oriental del Uruguay. A tal efecto, el Instituto Nacional del Cine y el Audiovisual dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, deberá expedir una constancia que certifique tal extremo”.

En la medida que la sociedad participe en coproducciones internacionales y se cumplan las condicionantes establecidas en el segundo inciso del citado numeral 10), los servicios logísticos que la sociedad contrate constituirán exportaciones de servicios.

Cabe mencionar lo contestado por esta Comisión de Consultas en la consulta N° 4.632 de fecha 17/10/006 (Bol. N° 401) la que se transcribe parcialmente:

“La palabra “logístico” deriva de “logística” que de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española es “parte del arte militar que comprende lo relativo a la ejecución de las operaciones de guerra.”

Adecuando dicha definición a una actividad económica como es la de producciones cinematográficas y televisivas, podemos inferir que los servicios de apoyo logístico son aquellos que posibilitan la ejecución de las referidas actividades.

Esta Comisión de Consultas considera que los servicios mencionados por el consultante están incluidos en el concepto de servicios de apoyo logístico, no quedando comprendidas aquellas actividades que tengan por objeto la enajenación de bienes como por ejemplo la compra de vestuario que pueda realizar la empresa del exterior”.

En caso que los servicios contratados no verifiquen lo dispuesto anteriormente, no constituirán exportaciones de servicios, resultando gravados por el IVA los servicios prestados en el país. Si los mismos son prestados por no residentes, la consultante será agente de retención conforme al artículo 4° del Decreto N° 220/998 ya citado.

En lo que tiene que ver con el IRNR, el consultante deberá retener el tributo en la medida que se trate de servicios prestados en el país por entidades no residentes sin E.P.

10.10.024 – La Directora General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 20 de noviembre de 2024.