

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 48
Octubre 2022

Normativa Comentada

Ley de Rendición de Cuentas: ajustes de último momento

El Parlamento, mediante Ley N° 20.075 (del 20 de octubre de 2022), terminó de aprobar la Rendición de Cuentas correspondiente a 2021 (la “Ley”). Los legisladores incorporaron en dicha Ley algunos cambios respecto del proyecto originalmente propuesto (el “Proyecto”).

El Proyecto había sido comentado en este mismo Reporte, en su N° 45 del pasado mes de julio. En general, los comentarios que allí realizamos (respecto de los cambios propuestos) se mantienen.

Sin embargo, algunos aspectos variaron durante el proceso de discusión parlamentaria. Comentamos a continuación estas variaciones:

(i) Trabajadores de zona franca. Estos trabajadores (siempre y cuando sean extranjeros) tienen la posibilidad de optar por pagar Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) a la tasa única del 12%, en sustitución del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a tasas progresivas que pueden alcanzar hasta el 36%.

Hasta ahora, dicha posibilidad estaba acotada a aquellas rentas derivadas de actividades realizadas dentro de las

zonas francas. Con la aprobación de la Ley, el beneficio también podrán ejercerlo respecto de aquellas rentas derivadas de actividades realizadas fuera de dichas zonas en régimen de teletrabajo.

(ii) Aporte Adicional al Fondo de Solidaridad. El Proyecto preveía la reducción progresiva del Aporte Adicional al Fondo de Solidaridad (a partir del año 2023) a razón de un 25% anual, hasta su desaparición en 2026.

La Ley finalmente terminó aprobando una reducción progresiva de dicho Aporte, pero sólo hasta el 50%: 25% en el año 2024 y otro 25% en el año 2025.

(iii) Tasas del IRPF y del IRNR. En el Reporte N° 45 (de julio de 2022) habíamos informado que el Proyecto establecía algunos cambios en relación a las alícuotas aplicables a las rentas derivadas de determinadas 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.

Finalmente, las tasas aplicables a dichas rentas quedaron así discriminadas:

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%

Se refuerzan las condiciones para deducir como gastos los fletes terrestres

En un reciente decreto (Nº 332/022), el Poder Ejecutivo ha ampliado las restricciones para la deducción de los fletes terrestres en la liquidación del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE). Esta medida tiene por objetivo disminuir la informalidad en dicho sector del transporte terrestre.

En el año 2017, en el marco de las normas de inclusión financiera, se habían establecido restricciones para la deducción como gasto de los fletes terrestres contratados con contribuyentes del IRAE.

De acuerdo con la reglamentación, no se podían deducir los fletes terrestres, pactados en dinero, cuando el importe por cada prestador supere las U.I. 10.000 (Unidades Indexadas diez mil) mensuales, excluido el Impuesto al Valor Agregado, cuyo pago no se realizará mediante alguna de las siguientes formas de pago:

a) mediante medios de pago electrónicos, requiriéndose que en el documento respaldante de la

contraprestación, emitido por las entidades administradoras de dichos instrumentos, se identificara al prestador del servicio de transporte.

b) a través de acreditación en cuenta en instituciones de intermediación financiera o en instrumento de dinero electrónico, que tuviera como uno de sus titulares al prestador del servicio.

c) mediante cheques comunes o de pago diferido cruzados no a la orden, emitidos a nombre del prestador del servicio.

El nuevo decreto mantiene estas condiciones, pero hace extensiva la restricción de la deducción del gasto en la liquidación del IRAE a todos los fletes terrestres, incluyendo a los contratados con no contribuyentes del impuesto señalado.

Además de las condiciones mencionadas más arriba, la deducción del flete como gasto estará sujeta a las demás condiciones generales de deducibilidad previstas en el IRAE, entre

ellas la denominada “regla candado”, salvo que la norma prevea una excepción a la referida regla.

Beneficios tributarios para la producción de ágatas y amatistas

Las ágatas y amatistas uruguayas son cada vez más codiciadas por los mercados internacionales, especialmente los asiáticos, donde además de los usos con fines ornamentales, decorativos y de joyería, se las utiliza en el feng shui y reiki.

Las exportaciones de estas piedras semipreciosas han aumentado notoriamente en los últimos años, superándose las decenas de millones de dólares de ingresos.

Como es sabido, estas piedras se extraen de yacimientos ubicados en el norte de nuestro país, más concretamente en el departamento de Artigas. Esa zona, lamentablemente, es una de las más deprimidas socioeconómicamente del país.

Para aportar medidas que contribuyan a revertir ese rezago --en especial, que permitan generar puestos de trabajo de calidad y promover la producción de artículos con valor agregado--, días pasados el Poder Ejecutivo dictó un decreto (Nº 341/022) por el cual declara promovida, al amparo de la Ley de Promoción de Inversiones, la actividad de producción de ágatas y amatistas trabajadas, así como de artículos elaborados a partir de ágatas y amatistas.

Esta declaratoria implica el otorgamiento de beneficios tributarios para dicha actividad. Concretamente, el

decreto establece una exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) hasta un monto equivalente a los que se detallan a continuación:

- a) el 80% del impuesto a la renta en los ejercicios iniciados entre el 1º de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2024;
- b) el 60% del impuesto a la renta en los ejercicios iniciados entre el 1º de enero de 2025 y el 31 de diciembre de 2027;
- c) el 50% (cincuenta por ciento) del impuesto a la renta en los ejercicios iniciados entre el 1º de enero de 2028 y el 31 de diciembre de 2029.

La exoneración mencionada operará solo si los ingresos originados de la actividad promovida --esto es, la actividad de producción de ágatas y amatistas trabajadas, así como de artículos elaborados a partir de ágatas y amatistas-- superan el 60% de los ingresos totales de la empresa.

Para acreditar tal extremo, las empresas deberán presentar ante la Comisión de Aplicación (COMAP), la declaración jurada de impuestos, sus estados contables con informe del profesional habilitado según corresponda y certificado de contador público del porcentaje de ingresos de la actividad promovida de la empresa respecto a los ingresos totales, que justifican el otorgamiento de los beneficios.

Principio de la fuente: rentas pasivas del exterior estarán gravadas por impuesto en Uruguay

En el Nº 46 de este Reporte (correspondiente al mes de agosto de 2022) tuvimos oportunidad de comentar el ante-proyecto que el Poder Ejecutivo

sometiera a consideración de la sociedad a efectos de extender la base geográfica o alcance espacial del Impuesto a las Rentas de las

Actividades Económicas (IRAE o el “Impuesto”). Más recientemente, el mismo Poder Ejecutivo presentó el esperado proyecto ante el Parlamento, con algunas variaciones.

Dichas variaciones son principalmente de forma (no de fondo). En consecuencia, nos remitimos a los comentarios que realizáramos en ocasión de mencionado Reporte Tributario Contable Nº 46, sin perjuicio de lo dicho a continuación.

El cambio quizás más relevante, en comparación con el ante-proyecto del mes de julio, tendría relación con el listado de rentas del exterior que pasarían a estar gravadas por IRAE en Uruguay. Recordemos que dicho comprendía a: (i) las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual relativos a patentes y software registrado; y más ampliamente (ii) los rendimientos de capital inmobiliario, dividendos, intereses, regalías no incluidas en el numeral anterior, otros rendimientos de capital mobiliario e incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de los activos que generan los rendimientos precedentes.

El ahora proyecto también incluye dentro de la extensión de la base geográfica del Impuesto a todo otro aumento de patrimonio derivado de los activos radicados en el exterior pasibles

de generar las rentas arriba mencionadas.

Los demás cambios, como decíamos, son más formales que sustanciales. Por ejemplo, el proyecto aclara que:

(i) Las sociedades de hecho integradas por entidades de un mismo grupo multinacional, estarán alcanzadas por la ampliación del alcance geográfico/espacial del Impuesto, aun cuando perciban únicamente rentas puras de capital.

(ii) Los indicadores o parámetros que el Poder Ejecutivo establecería para indicar el grado de cumplimiento de los requisitos de sustancia, podrán incluir la naturaleza de la actividad, los recursos humanos ocupados, el nivel de ingresos y el porcentaje de activos generadores de rentas comprendidas, entre otros.

(iii) Los dividendos o utilidades y variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital en entidades uruguayas contribuyentes de IRAE, seguirán exonerados del mismo Impuesto.

(iv) Las empresas contribuyentes de IRAE que perciban rentas de fuente extranjera gravadas por el mismo Impuesto, podrán considerar como crédito el impuesto a la renta análogo pagado en el exterior.

Jurisprudencia Comentada

Teoría de los frutos del árbol venenoso: sus alcances en materia tributaria

Una interesante sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el “Tribunal”), la Nº 170/022, analizó la aplicación de dicha teoría en un caso de defraudación por USD 2,5 millones. El fallo salió a favor del contribuyente, pero con los votos discordes de dos (2) de sus integrantes.

Un empleado de un frigorífico (el “Frigorífico” o la “Empresa”) fue

despedido por notoria mala conducta. Había cometido un delito de estafa contra el Frigorífico, siendo procesado y condenado por la Justicia Penal. Pero antes de ello dicho trabajador había copiado varios archivos de la computadora de la Empresa. Además, el mismo trabajador (el “Empleado” o “Denunciante”) denunció a la misma Empresa ante la Dirección General Impositiva (DGI), por considerar que

demonstraban la existencia de un doble registro contable: en uno de ellos el Frigorífico incluía todas sus ventas, mientras que en el otro sólo las ventas respecto de las cuales facturaba y tributaba. La DGI concluyó que el Frigorífico había omitido el pago de más de UYU 100.000.000, obligándola a pagar (además de dicho monto) una multa por mora de aproximadamente UYU 20.000.000 (más recargos) y otra por defraudación de aproximadamente UYU 200.000.000. Incluso más, el organismo recaudador concluyó que, para realizar dicha maniobra, los responsables de la Empresa contaron con la complicidad de la compañía proveedora de servicios informáticos (la “Compañía de Software”). Sin embargo, el TCA revocó el acto de determinación y sanción dictado por la DGI, por considerar que estaba fundado en prueba inadmisible, aplicando la denominada “teoría de frutos del árbol venenoso”.

El Tribunal arribó a dicha conclusión --fundamentalmente-- por dos (2) razones: (i) la prueba aportada por el Empleado no ofrecía las debidas garantías a las empresas denunciadas, y (ii) la ilegalidad de dicha prueba conlleva la nulidad de todas las demás actuaciones e inspecciones realizadas por la DGI a partir de aquella.

En efecto, el Tribunal entendió que “el proceder de la Administración... resultó ilegítimo porque no se aseguraron las garantías de los interesados, máxime cuando la información extraída lo fue del equipo informático propiedad del Denunciante...

En efecto: ¿cómo podían controlar los interesados... que se trataba de información originaria [del Frigorífico] o que lo que constaba en las actas era lo mismo que los inspectores habían extraído del equipo informático del Denunciante?

Ciertamente era imposible compulsar adecuadamente la relación exacta entre la información que los inspectores

habían obtenido del equipo informático del Denunciante y la que luego constaba en las actas incorporadas al expediente administrativo.

Al momento de realizar la inspección, la DGI debió seguir todos los pasos legales para la copia de archivos, debió haberlos copiado directamente desde las computadoras del Frigorífico en un pendrive en el marco de la inspección y en presencia de personal del Frigorífico que pudiera controlar dicha copia, también debió citar a los representantes del mismo al momento de la impresión de la documentación. No se cumplió con dichos requerimientos.

Se entiende que se vulneró el derecho de defensa de la Empresa, los documentos fueron copiados de manera clandestina y no se respetaron las garantías necesarias para asegurarse de que la información contenida en los CDs aportados por el Denunciante era fidedigna de la existente en la computadora del Frigorífico, lo que sella la suerte del proceso hacia la solución anulatoria... Las referidas omisiones, tanto en la obtención como en la agregación de la prueba, implicaron una seria disminución de las debidas garantías procesales y del derecho de defensa de los accionantes.

Como enseña MIRANDA ESTAMPES, la eficacia refleja de la prueba ilícita alcanza no sólo a la prueba originaria practicada ilícitamente (en el caso: la información contable copiada en forma clandestina), sino a todas aquellas pruebas derivadas que, aunque hayan sido obtenidas lícitamente (en el caso: las obtenidas en el proceso inspectivo), tienen su origen en la información o datos obtenidos como consecuencia de la actuación ilícita inicial (MIRANDA ESTAMPES, Manuel: “La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones”, en Revista Catalana de Seguretat Pública, Mayo 2010, pág. 139).

En efecto, el empleo del medio de prueba cuestionado, obtenido sin

cumplimentar debidamente las garantías del caso, inficia de nulidad lo actuado ya que la determinación se basó en esa prueba irregularmente incorporada al procedimiento administrativo tributario y constituyó el basamento fáctico del acto de determinación cuestionado.

Al respecto, el Tribunal en Sentencia N° 18/015 abordó similar cuestión a la aquí debatida y consideró: “La teoría del árbol venenoso --“fruit of the poisonous tree doctrine”-- en materia tributaria, es posible de ser aplicada en aquellos casos en que se verifican apartamientos de la normativa, en el momento de diligenciamiento de las pruebas, que determinan que, si el acto administrativo enjuiciado se vale de ellas, estará viciado de nulidad”.

En aditamento a lo anteriormente expuesto, vale la pena recordar también lo que, en la doctrina nacional, sostuviera VÉSCOVI sobre el tema de la prueba ilícita. El recordado autor señalaba --hace 40 años-- lo siguiente sobre este asunto: “...Resulta claro... que el rechazo de la prueba obtenida por procedimiento ilegal, no se formula por una actitud meramente formalista, sino por el contrario basado en un concepto de enorme profundidad, es decir, que el formalismo (como siempre que se introduce por razones justificadas) tiene como sentido la defensa de principios superiores, en este caso importantes derechos y garantías, muy a menudo basados en la defensa de la personalidad humana.” (VÉSCOVI, Enrique: “Premisas para la consideración del tema de la prueba ilícita”, LJU, T. LXX (1974-1975), especialmente, págs. 40 y 41; ver especialmente la Sentencia T.C.A. No. 412/014”).

...En definitiva, la mayoría del Tribunal entiende que se vio vulnerado el derecho de defensa de la parte actora.”

Sin embargo, destacamos también que dicho pronunciamiento recibió los votos favorables de solo tres (3) de los cinco

(5) magistrados. En efecto, los Dres. Willian Corujo y Selva Klett entendieron que no existía una conexión directa entre la prueba (ilegal) aportada inicialmente por el Empleado y las posteriores actuaciones inspectivas llevadas adelante por la DGI.

Según surge de la fundamentación de la discordia, “...la determinación tributaria impugnada y la imputación de defraudación tributaria realizada a todos los accionantes son ajustadas a Derecho, al no derivar exclusivamente de una supuesta prueba ilícita (“fruit of the poisonous tree”), sino, fundamentalmente, de una prueba de fuente independiente, que acredita válidamente y de forma autónoma la existencia de una grave y compleja maniobra de defraudación en perjuicio del Fisco. ...Y ello aun cuando aparentemente provenga del acto primario ilícito, pues, se ha entendido que, si el nexo existente entre la prueba ilícita y la derivada es tenue, entonces la segunda es admisible atendiendo al principio de la buena fe. El vínculo entre ambas pruebas resulta ser tan tenue que casi se diluye el nexo de causalidad y en tales casos, no resulta de aplicación la teoría de los frutos del árbol ponzoñoso.

...Las excepciones a la regla de la exclusión de la prueba ilícita requieren de un proceso en el que se debe ponderar el alcance e intensidad de los derechos... menoscabados, ponderación que debe realizarse atendiendo a las particularidades del caso concreto. Nuestra jurisprudencia, ya ha reconocido dichas excepciones. Así, en Sentencia N° 34/011-2 del Juzgado Letrado en lo Penal Especializado en Crimen Organizado, remitiéndose a jurisprudencia extranjera, se indicó: “...la regla de la exclusión de la prueba derivada de la prueba ilícita tiene excepciones que ha ido elaborando la doctrina y jurisprudencia internacional.

En efecto, la jurisprudencia norteamericana ha elaborado

excepciones a la aplicación de la regla, que han sido luego seguidas por la de otros países.

Estas excepciones son: la independencia de la fuente de la prueba derivada, esto es, una inexistencia de nexo causal entre las dos pruebas (Bynum vs. US., 1960; Segura vs. US, 1984 etc.); la inevitabilidad del descubrimiento del hecho por otros medios diferentes al ilícito (caso Nix vs. Williams, 1984); y la existencia del nexo causal atenuado o purged taint (Wong Sun vs. US, 1963)."

...La denuncia del [Empleado] se trata de una noticia criminal ("notitia criminis") de hechos infraccionales y delictivos que habilitaban a la DGI a desplegar las más amplias facultades de investigación de tales maniobras fraudulentas.

Es efectivamente a partir de la denuncia del [Empleado] que la DGI, que se encuentra en una situación jurídica de poder-deber frente a tal acontecimiento, comenzó su propia investigación acerca de la existencia de un sistema de doble facturación, con actuaciones inspectivas realizadas conforme a la ley. El [Denunciante] no era funcionario de DGI ni actuó en su representación, sino que denunció hechos con apariencia delictiva cometidos en el ámbito interno de la Empresa donde se desempeñaba. ...Por otra parte, lo reprochable del proceder a nivel laboral del exfuncionario excede el marco legal competencial de las presentes actuaciones, es independiente de la labor realizada por la Administración Tributaria a la hora de investigar y

desentrañar la maniobra denunciada. Las particularidades y obligaciones del vínculo laboral entre el Denunciante –exfuncionario-- y la Empresa contribuyente no le son oponibles a la Administración Tributaria, quien, como se indicó, se encuentra en una situación jurídica de poder-deber en relación con el proceder ilícito denunciado (Arts. 62 y 68 del Código Tributario).

...Inclusive el [Empleado] fue sancionado con una multa por defraudación. Es decir, no quedó impune, no obtuvo ningún beneficio por su denuncia, demostrándose así que la DGI buscó desentrañar la verdad material de los hechos denunciados."

Los magistrados discordes también entendieron que había quedado "plena y legítimamente acreditada la participación en la maniobra fraudulenta... de la [Compañía de Software] ...al implementar y suministrar al [Frigorífico] un sistema informático que permite registrar una doble contabilidad, una oficial y otra paralela "en negro" y... que permite borrar rápidamente, sin dejar huellas, los registros no facturados..."

...La infracción de defraudación (art. 96 del C.T.), tampoco establece que solo pueda ser imputada al contribuyente. ...Es claro, pues, que estos actores buscaban, con dicho proceder, obtener para un tercero --el [Frigorífico]-- un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de tributos. Al respecto, entendemos oportuno mencionar la Sentencia de este Tribunal... No. 79/012."

¿Es posible pagar el tributo sin multas y recargos?

Es sabido que el no pago en fecha de los tributos determina que la deuda se vea incrementada por concepto de multas y recargos. Se puede decir, sin temor a equivocarnos, que aun la persona que no tiene formación jurídica, ni mucho menos tributaria, es consciente de esta consecuencia.

Lo que quizás no sea de conocimiento tan generalizado es que la ley permite, en determinadas situaciones, que la Administración no cobre las multas y recargos al contribuyente. El artículo 94 del Código Tributario –que tipifica la infracción de mora-- autoriza a los organismos recaudadores a aceptar el

pago del tributo sin multas ni recargos en dos situaciones: (i) cuando sean realizados por contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, y siempre que efectúen el pago dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria; y (ii) cuando sean realizados por contribuyentes afectados directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros que hubieran culminado con el procesamiento de los responsables.

En esta nota referiremos a la primera de las hipótesis referidas. A primera vista, parecería sencillo determinar las circunstancias que se deberían registrar para que la Administración tributaria esté habilitada a recibir el pago del tributo adeudado sin multas ni recargos. Sin embargo, la exigencia de que el pago se realice “dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria” generó interpretaciones divergentes entre un contribuyente que quiso acceder al beneficio y la Dirección General Impositiva (DGI).

El contribuyente interpretó que contaba con treinta días, a partir de la fecha de vencimiento del tributo en cuestión, para realizar el pago, y así estar en condiciones de solicitar la exención en el pago de las multas y recargos. La DGI, por su parte, entendió que la norma exige que el pago sea efectuado dentro del mes de vencimiento del tributo; por ejemplo, si la fecha de vencimiento es el 22 de un determinado mes, el pago debe efectuarse hasta el día 30 o 31 –según la cantidad de días del mes– de ese mismo mes.

Alcance de la exoneración del Impuesto al Patrimonio por suscripción pública de acciones

Un conflicto entre un contribuyente y la Dirección General Impositiva (DGI) por la determinación de un adeudo por concepto de Impuesto al Patrimonio (IP) sirvió de marco para que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA)

El diferendo escaló hasta el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA). El tribunal, luego de hacer una serie de consideraciones sobre los distintos métodos interpretativos, hizo caudal de la interpretación literal o grammatical y, en función de esta, compartió la asignación de significado que hizo la DGI sobre la disposición en cuestión.

Para el Tribunal (Sentencia Nº 572/21), “la interpretación de la locución “dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria” entendida como “dentro de los 30 días siguientes al vencimiento” o “dentro del mes siguiente al vencimiento” como pretende la actora, excede el alcance de la norma objeto de análisis y no resulta razonable”.

Señaló, además, que al establecer dicha previsión una excepción a la regla de la aplicación de multas y recargos en caso de incumplimiento temporal, la interpretación debe ser estricta, apelando fundamentalmente a la literalidad de la disposición. Destacó, asimismo, que el análisis del contexto del propio artículo 94 abona la interpretación realizada por la Administración, puesto que cuando el legislador graduó las multas por mora en función de la fecha de realización del pago, allí sí estableció el cómputo de los plazos en días contados desde la fecha del vencimiento.

En suma, de acuerdo con el criterio interpretativo de la DGI, avalado por el TCA, para poder acceder al beneficio comentado se requiere, además de los antecedentes de buen pagador, que el pago del tributo se haya realizado dentro del mismo mes del vencimiento de este.

tuviera que expedirse sobre el alcance de la exoneración prevista para aquellas sociedades que suscriban acciones en bolsas de valores.

Para tener presente el contexto normativo en el que se inscribió el diferendo, conviene mencionar que el artículo 137 de la Ley de Mercado de Valores facultó al Poder Ejecutivo a exonerar total o parcialmente del IP, hasta por cinco ejercicios fiscales, el patrimonio de las sociedades que realicen suscripciones públicas de acciones en bolsa.

El Poder Ejecutivo ejerció la potestad conferida, disponiendo la exoneración del IP por hasta cinco ejercicios del patrimonio de las sociedades que realicen suscripciones públicas de acciones en bolsa. El porcentaje del patrimonio a exonerar se determina por el cociente entre el valor nominal de las referidas acciones y el total del capital integrado, tomándose en cuenta para el cálculo a las primas de emisión.

Una sociedad anónima fue objeto de una inspección por parte de la DGI, en la que esta le determinó una diferencia de IP. El adeudo se generó a partir de la interpretación que la sociedad contribuyente hizo de la exoneración referida. Para la sociedad, que cotizaba sus acciones en una bolsa local, la exoneración alcanzaba también la hipótesis de cotización de acciones en bolsa (aun cuando no hubieran sido suscritas originariamente en ese ámbito), por lo que entendía que no debía pagar IP. Contrariamente, la DGI sostuvo que la exoneración opera exclusivamente en el caso de suscripción de acciones, con el alcance que el Derecho Comercial ha dado a dicha operación, no siendo suficiente la mera cotización de acciones en la bolsa.

Desde el punto de vista del Derecho Comercial, la suscripción de acciones implica un contrato por el cual una persona se obliga a realizar aportes de capital a una sociedad, a cambio del cual recibiría acciones de esta.

En su defensa, la sociedad contribuyente apeló a que la finalidad de la ley al establecer la referida exoneración fue estimular el mercado de valores en general, lo que comprende no solamente la suscripción de acciones, sino también la adquisición, venta y canje de estas. Por tanto, a su juicio, la expresión “sociedades que realicen suscripciones públicas” no debía ser entendida con el significado que dicha expresión tiene en el Derecho Comercial, sino comprensiva de las sociedades que realicen cotizaciones públicas de acciones en la bolsa.

El Tribunal (Sentencia Nº 535/021), compartiendo la postura de la DGI, sostuvo que la finalidad del legislador fue incentivar el mercado de valores a través del otorgamiento de beneficios tributarios, a las “suscripciones públicas”, porque no es una actividad habitual. Y sentenció: “la cotización en bolsa –caso de la actora—no implica inversión; y por tanto, no hay ningún beneficio que merezca promoción: lo que se incentiva es el ahorro público para la integración de capitales. Los beneficios fiscales se aplican solo en el caso de suscripciones, mediante oferta pública”, no siendo suficiente la mera cotización de acciones en bolsa.

Consultas de la DGI

Fletes a zona franca: ¿en qué casos configura una exportación de servicios?

Una sociedad de responsabilidad limitada (“la SRL”), que tiene como giro transporte profesional de carga, consultó sobre el tratamiento tributario a los efectos del Impuesto al Valor

Agregado (IVA) de ciertos fletes que realiza a zonas francas.

En su consulta (Nº 6522), la empresa planteó que en ocasiones no factura los

fletes directamente a un usuario de zona franca, sino a otra empresa que es la que finalmente le factura al usuario. En otros casos, la SRL contrata a fleteros para que realicen los viajes a zona franca, y éstos le facturan a la SRL (la consulta no lo aclara expresamente, pero se supone que en esos casos la SRL luego factura el servicio a los usuarios de zona franca destinatarios de los fletes).

La consulta de la SRL se centró en dos aspectos: si la SRL y los fleteros podían facturar los fletes como exportación de servicios, y si ello era posible aun cuando se tratase de una reventa de fletes.

En primer lugar, la DGI se pronunció sobre qué condiciones se deben verificar para que los fletes a zona franca queden comprendidos en la hipótesis de exportación de servicios prevista por el artículo 34 del Decreto N° 220/998 (reglamentario del IVA).

Sin perjuicio de la disposición citada, la Administración hizo hincapié en lo previsto por el artículo 56 del Decreto N° 309/018 –reglamentario de las últimas modificaciones introducidas al régimen de zona francas--, cuyo inciso segundo establece que estará gravada por IVA la circulación de bienes y la prestación de servicios en zona franca que realicen el

desarrollador o terceros no usuarios, cuando se trate de actividades comerciales o de servicios destinadas a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de las zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral. Y el inciso tercero aclara que los servicios prestados a los sujetos mencionados, destinados al cumplimiento de las actividades referidas, no se considerarán exportación de servicios.

Por lo tanto, los servicios de flete configurarán exportación de servicios siempre que sean prestados a usuarios de zonas francas, no estando destinados, en definitiva, a los sujetos que realicen las actividades a que refiere inciso 2º del artículo 56 del Decreto N° 309/018.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, la DGI expresó que la facturación de los fletes que la SRL realice en los usuarios de zona franca no deberá incluir el IVA (por tratarse de una exportación de servicios). El mismo criterio deberá seguirse en el caso de que los servicios sean subcontratados a la SRL o que sean subcontratados por ella, en la medida que se trate de una subcontratación de servicios que califiquen como exportación de servicios.

Renuncia al usufructo de un inmueble: su tratamiento tributario e incidencia en posterior venta

Una persona adquirió la nuda propiedad de un inmueble en marzo de 2005 y su usufructo en julio de 2007. Esto último porque el usufructuario renunció a su derecho de usufructo. Ahora, ¿cómo corresponde liquidar el impuesto a la renta en ocasión de su posterior enajenación? ¿Por criterio ficto o por criterio mixto?

El consultante entendía que correspondía aplicar el criterio ficto, porque --en su opinión-- el inmueble había sido adquirido en 2007, cuando

compró la nuda propiedad. En sus palabras, "...la consolidación posterior del dominio pleno al agotarse el usufructo no implica la adquisición del inmueble..."

La Dirección General Impositiva (DGI), sin embargo, no estuvo de acuerdo (Consulta N° 6452). En opinión del organismo recaudador, correspondía aplicar un criterio mixto. El ahora vendedor del inmueble podría aplicar el criterio de liquidación ficta del impuesto, pero solo sobre la renta derivada de la

enajenación de la nuda propiedad adquirida antes del 1º de julio de 2007. No podría aplicar dicho criterio (ficto) sobre la renta derivada de la enajenación del usufructo adquirido después de dicha fecha (debiendo hacerlo por el criterio de liquidación real).

La opinión de la DGI obedece a que la adquisición del usufructo por renuncia del usufructuario constituye un negocio jurídico de enajenación (alcanzado incluso por impuesto en cabeza del nudo propietario, como cualquier otro

incremento patrimonial). Según surge de su dictamen, "...la renuncia al usufructo, como negocio abdicativo, genera un aumento en el patrimonio del nudo propietario, no pudiendo compartirse la posición del consultante en cuanto a que el inmueble fue adquirido al momento de la promesa de compraventa de la nuda propiedad, ya que ésta y el usufructo constituyen derechos desmembrados de la propiedad, que se consolidó, en este caso, con la renuncia del usufructuario..."

Transferencia de inmuebles a fideicomisos y reserva de derecho de superficie: ¿único negocio o dos negocios separados?

Esta cuestión hubo de resolver recientemente la Dirección General Impositiva ("DGI") en sendas consultas (Consultas N° 6510 y 6497). Ambas tenían como denominador común que una persona física enajenaría un inmueble rural de su propiedad a un fideicomiso de administración –en uno de los casos dicho fideicomiso tendría por objeto la creación de una reserva ecológica–, y conservaría para sí derechos de superficie sobre ciertas áreas del inmueble a ser transferido.

Para determinar el monto imponible del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que se generaría por la enajenación del inmueble al fideicomiso, uno de los consultantes entendió que se debería excluir del costo fiscal del inmueble el valor fiscal de los derechos de superficie que el enajenante conservaría para sí. Para determinar el valor fiscal de los derechos de superficie, el consultante propuso aplicar por analogía el criterio de valuación del derecho de usufructo previsto en el ámbito del Impuesto al Patrimonio. Si bien el texto de la consulta habla de deducción del costo fiscal del inmueble, a juzgar por otros pasajes de la consulta, entendemos que lo que el consultante proponía era que se dedujera del precio de adquisición y del costo fiscal del inmueble la porción

correspondiente al derecho de superficie que conservaría el vendedor.

La Administración expresó una postura divergente. A su juicio, se estaría en presencia de dos negocios jurídicos diferentes, que, como tales, estarían gravados en forma independiente.

El razonamiento de la DGI partió de la definición de derecho de superficie, estipulada por el artículo 36 de la Ley N° 18.083. De acuerdo con dicha definición, el propietario de un inmueble podrá conceder a otro el derecho de superficie de su suelo, por un tiempo determinado, en forma gratuita u onerosa. El derecho de superficie es el derecho real limitado sobre un inmueble ajeno que atribuye temporalmente parte o la totalidad de la propiedad, y que confiere a su titular iguales derechos y obligaciones que el propietario del inmueble respecto de este. Una vez extinguido el derecho de superficie, el propietario recuperará el pleno dominio del inmueble, así como las mejoras introducidas en este, salvo estipulación contractual en contrario.

A partir de la definición legal, la DGI enfatizó que es el propietario el legitimado para la concesión del derecho de superficie. Por tanto, a su juicio se estarían frente a dos negocios

independientes, a saber: un primer negocio consistente en la enajenación del dominio pleno del inmueble por parte de su propietario (la persona física) hacia el fideicomiso; y un segundo negocio consistente en la concesión de un derecho de superficie sobre ciertas áreas del inmueble por parte de su nuevo titular (el fideicomiso) a favor del anterior titular.

Atento a ello, para el cálculo del IRPF a abonar por la enajenación del inmueble al fideicomiso se deberá considerar la totalidad del valor de adquisición y costo fiscal del inmueble, sin efectuarle

ninguna disminución por la concesión del derecho de superficie, tal como propuso el consultante.

Por su parte, el futuro propietario del inmueble (esto es, el fideicomiso) estará gravado al momento de la concesión del derecho de superficie a favor del actual propietario. En virtud de ser contribuyente del Impuesto a las rentas de las Actividades Económicas (IRAE), deberá computar la renta bruta generada por el desmembramiento de su patrimonio como consecuencia de la concesión del derecho de superficie.

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

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein
Domingo Pereira
Guzmán Ramírez
Ignacio Torres Negreira

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Verónica Dos Santos
Valeria Castro
Victoria Alfonso

Editor responsable: Domingo Pereira

BERGSTEIN
ABOGADOS