



Normativa Comentada

Rentas corporativas del exterior

El pasado 16 de noviembre de 2022, el Parlamento decidió aprobar la ley (aún sin número) que dispone que las rentas pasivas de fuente extranjera (léase: alquileres, dividendos, intereses, regalías y demás rentas pasivas, incluyendo ganancias de capital), hasta ahora excluidas del pago de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), pasarán a estar gravadas por dicho impuesto.

Dicho cambio normativo (de singular importancia) regirá a partir de 1º de enero de 2023, salvo que las correspondientes sociedades uruguayas (contribuyentes de IRAE) cumplan con determinados requisitos de sustancia en Uruguay. Ahora, resta esperar a que el Poder Ejecutivo dicte el decreto reglamentario.

Los productores agropecuarios y sus certificados de crédito

Estos productores podrán ceder sus certificados de crédito en favor de ciertas entidades. Tienen tiempo hasta el 28 de febrero de 2023 para comenzar a tramitar dicha cesión. Así surge de una reciente resolución de la Dirección General Impositiva (DGI), la N°

Para más información, nos remitimos a los informes incluidos en anteriores ediciones de este mismo Reporte:

<http://www.bergsteinlaw.com/es/reporte/noticia/modificaciones-a-la-imposicion-de-rentas-pasivas-del-exterior>

<http://www.bergsteinlaw.com/es/reporte/noticia/principio-de-la-fuente-rentas-pasivas-del-exterior-estaran-gravadas-por-impuesto-en-uruguay>

2133/2022 del 24 de noviembre de 2022.

Dicha posibilidad, sin embargo, está acotada a los créditos generados antes del 30 de junio de 2022, que podrán ser cedidos exclusivamente a: (i) bancos, (ii) entes autónomos y servicios descentralizados, y (iii) empresas

aseguradoras. Además, el monto máximo de crédito a ceder (por cada productor agropecuario) será de UYU 2.500.000.

Para hacer uso de este beneficio, los productores agropecuarios deberán

presentarse en DGI a efectos de solicitar la sustitución de sus certificados de crédito tipo A por certificados de crédito tipo C. Y ello antes de la fecha arriba señalada (28 de febrero de 2023).

Jurisprudencia Comentada

La inscripción de una compraventa en el Registro, ¿requiere del pago previo del IRPF?

No. A dicha conclusión arribó el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) mediante Sentencia Nº 477/2022. De este modo el TCA se pronunció en un caso en el que la Dirección General Impositiva (DGI) se había negado a recibir y sellar una declaración jurada para su posterior presentación en el Registro.

Resulta que un inmueble (con deudas) había sido llevado a remate judicial. Quien realizó la mejor oferta en dicho remate había sido la propia entidad acreedora (una sociedad anónima) que tenía un crédito hipotecario contra dicho inmueble. Por tal motivo, no hubo ningún pago de precio, sino que la suma ofrecida en el remate fue cancelada compensándola con el crédito que tenía la sociedad.

Con posterioridad a ello, la sociedad acreedora cedió su derecho de mejor postor a dos personas (las "Compradoras"). Naturalmente que estas personas pretendían inscribir la escritura de compraventa en el Registro, pero para ello el Registro exige que antes sea presentada en DGI la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP) y al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Las Compradoras (junto con su escribana) se presentaron ante la DGI con el ánimo de presentar dicha declaración jurada; el vendedor había fallecido y sus herederos no tenían ninguna intención de pagar el IRPF

(aclaramos también que al no haber habido ninguna circulación efectiva de dinero, la escribana no había retenido dicho impuesto). El organismo recaudador se negó a aceptar dicha declaración mientras el IRPF no fuese pagado. Las Compradoras entendieron que no correspondía a ellas pagarla.

La DGI reconoció que las Compradoras no estaban legalmente obligadas a pagar el IRPF (derivado de la enajenación judicial del inmueble). Sin embargo, según dicho organismo, no podían tampoco aceptar la declaración jurada sin que antes se hubiese realizado el pago del impuesto. Habría sido error de las Compradoras no prever el pago del IRPF como un gasto asociado a la compraventa realizada. Las Compradoras, en opinión de la DGI, debieron haber pedido autorización judicial para poder descontar --del precio de la compraventa-- el monto correspondiente al IRPF y, con ese dinero, realizar el pago del impuesto.

El TCA no estuvo de acuerdo con la posición adoptada por la DGI y, en consecuencia, decidió anular la resolución de dicho organismo de rechazar la presentación de la declaración jurada de IRPF. Incluso más, el Tribunal concluyó que el previo pago de dicho impuesto no es condición necesaria para la inscripción de una compraventa en el Registro.

En palabras del TCA, "...la dilucidación de la cuestión no pasa por pretender que la DGI expida una constancia falsa

de pago de obligaciones que no se han cancelado... sino de verificar si efectivamente existe el requisito registral de pago del impuesto del IRPF. ...Pues bien, ...el Tribunal considera que no le asiste razón a la Administración Tributaria en su razonamiento.

Así, pues, asiste razón a las actoras en cuanto se agravan de la existencia de una ilegítima negativa a emitir una constancia de revisión de la declaración

jurada del ITP, en base a un requisito que no existe en el caso del IRPF. Efectivamente, el pago del ITP constituye un requisito de inscripción registral... pero no surge de la regulación legal que la DGI pueda negarse a emitir la constancia de pago de ITP cuando falta el pago del IRPF por interesados que no resultan ser ni contribuyentes ni responsables de dicho impuesto; por lo que la conducta de la Administración tributaria en el caso resulta contraria a derecho.”

Consultas de la DGI

Residencia fiscal por inversión en empresas

Según un reciente dictamen de la Dirección General Impositiva (DGI), dado en respuesta a la Consulta N° 6486, una persona que proyecta comprar varias empresas para obtener la residencia fiscal en Uruguay, logrará su objetivo siempre y cuando los proyectos de inversión (presentados por dichas empresas y declarados promovidos por el Ministerio de Economía y Finanzas --MEF--) estén en etapa de ejecución.

Según surge de dicho dictamen, el consultante proyectaba comprar dos (2) sociedades. Ambas sociedades tenían proyectos de inversión declarados de interés nacional por el MEF, al amparo de la Ley N° 16.906. Las sociedades habían obtenido dicha declaración antes de la fecha de compra de las acciones y no tenían pendientes de utilización ningún beneficio de Impuesto a las Rentas de las Actividades Empresariales (IRAE).

El consultante adelantó su opinión diciendo que, aunque las empresas en las cuales pretendía invertir no tenían beneficios pendientes de utilizar, igualmente estaría cumpliendo con el requisito exigido para obtener la residencia fiscal. El Artículo 5 Bis, Literal B, del Decreto N° 148/2007 establece

que “...se considerará que una persona radica la base de sus intereses económicos cuando tenga en territorio nacional una inversión directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 45.000.000 UI (cuarenta y cinco millones de Unidades Indexadas), que comprenda actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 16.906 y su reglamentación...”

Sin embargo, la DGI aclaró que, a efectos de configurar residencia fiscal en Uruguay, “...es necesario que el proyecto se encuentre vigente o en plazo de ejecución en el ejercicio en el cual se solicita la residencia fiscal. Se entiende que el proyecto continúa vigente hasta que no haya concluido el último de los plazos a que refiere el Artículo 11, Inciso 2, del Decreto N° 268/2020”. En otras palabras, para pretender configurar residencia fiscal por inversión en empresas, será necesario que todavía siga pendiente alguno de los siguientes plazos: (i) plazo para la ejecución de las inversiones, establecido en la resolución, o ejecución efectiva, (ii) plazo para la utilización de los beneficios, establecido en la resolución, o utilización efectiva, y (iii) cronograma de indicadores.

Los comisionistas y su trabajo fuera de fronteras

En opinión de la Dirección General Impositiva (DGI), brindada en respuesta a la Consulta Nº 6496, los comisionistas no pueden aplicar la famosa “Resolución 51/97” a efectos de determinar su porcentaje de renta de fuente uruguaya.

Dicha consulta fue planteada por una empresa unipersonal cuyo trabajo consiste en conectar empresas importadoras (uruguayas o extranjeras) con proveedores del exterior (no residentes en Uruguay) para la adquisición de diversos productos. El consultante desarrolla actividades tanto en Uruguay como en el exterior y, como comisionista, no adquiere ni revende ninguna mercadería, sino que su actividad se limita a acercar potenciales compradores y vendedores.

En su consulta, el comisionista propuso considerar --a efectos de determinar su renta de fuente uruguaya-- el porcentaje establecido en la Resolución Nº 51/1997 de la DGI (3% del ingreso percibido).

La DGI, sin embargo, no estuvo de acuerdo con dicha propuesta. Según la opinión del organismo recaudador, dicha resolución no resulta aplicable a los mediadores; aplica sí a los intermediadores. En otras palabras, aplica a quienes compran y revenden productos/servicios; no a quienes simplemente acercan a las partes. En las palabras de la DGI, “...no compartimos el criterio adelantado en cuanto a considerar el 3% de sus ingresos para la determinación de la renta de fuente uruguaya. ...El consultante realiza una actividad de comisionista, es decir de mediación. Por tanto, deberá determinar la renta neta real atribuible de fuente uruguaya, en función de la actividad desarrollada en nuestro país en cada caso concreto, mediante la aplicación de un criterio técnico adecuado, el que desde luego, estará sujeto al control de la Administración.”

Fideicomiso para la administración de una reserva ecológica

Un fideicomiso proyecta crear una reserva ecológica destinada a futuras generaciones. A efectos de cumplir con dicho objetivo, el fiduciario buscará adquirir un inmueble rural que sirva de asiento a la reserva, desarrollar obras de infraestructura para su mantenimiento y asegurar su adecuado funcionamiento. Recientemente, la Dirección General Impositiva (DGI) analizó el tratamiento tributario de dicho proyecto.

Siguen a continuación las principales conclusiones a las que arribó la DGI en ocasión de responder a la Consulta Nº 6497:

(i) Impuesto al Patrimonio (IPAT). El fideicomiso será contribuyente de dicho impuesto. Tratándose de un inmueble

rural destinado a una reserva ecológica, no serían aplicables ciertas disposiciones que sí aplican a aquellos inmuebles rurales en los que se desarrollan actividades agropecuarias. Por ejemplo, no podrá beneficiarse de la exoneración prevista en el Artículo 38 del Título 14 del Texto Ordenado de la DGI, en favor del aquél patrimonio agropecuario con valor inferior UI 12.000.000 (doce millones de unidades indexadas). Tampoco podrá beneficiarse de la tasa reducida de 0,75% prevista en el Artículo 24 del Decreto Nº 30/2015, en favor del aquél patrimonio agropecuario con valor inferior UI 30.000.000 (treinta millones de unidades indexadas).

Asumiendo que el fideicomiso adquiriría la titularidad del inmueble pero

concedería --a su anterior propietario-- el derecho de superficie sobre el mismo, dicho fideicomiso debería pagar IPAT solo sobre el valor de la nuda propiedad. Dicho valor surgiría de aplicar el descuento racional compuesto a la tasa del 6% anual sobre el valor fiscal del inmueble.

(ii) Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). El fideicomiso será también contribuyente de IRAE. Sin embargo, los aportes que el fideicomiso reciba de los fideicomitentes (destinados a solventar la adquisición del terreno, las obras de infraestructura y los costos de estructuración del proyecto) no estarán incluidos en la base de cálculo de dicho impuesto, siempre que estos aportes se limiten a los inicialmente establecidos en

el contrato de fideicomiso. En el eventual caso de que el fideicomiso reciba de los fideicomitentes otros ingresos posteriores (diferentes de los previstos en dicho contrato), estos sí integrarán la renta bruta gravada por IRAE.

También deberá incluirse en la renta bruta gravada por IRAE, el resultado producido por la concesión del derecho de superficie en favor del anterior dueño del inmueble.

(iii) Impuesto al Valor Agregado (IVA). Aunque el fideicomiso sería contribuyente de IVA, los aportes que reciba de los fideicomitentes, en ningún caso, estarán gravados por este impuesto.

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