

Boletín informativo – diciembre 2022

REGLAMENTACIÓN DE INCLUSIÓN DE DETERMINADAS RENTAS DEL EXTERIOR COMO RENTAS GRAVADAS POR IRAE

En el marco de los compromisos asumidos por Uruguay ante la Unión Europea para modificar su marco normativo de modo de eliminar en sede el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) cualquier medida que permitiera prácticas potencialmente perjudiciales en materia fiscal, fue aprobada la Ley 20.095 por el Parlamento (25/11/2022) y recientemente reglamentada por el Poder Ejecutivo según Decreto 395/022 (14/12/2022).

La ley y su reglamentación introducen modificaciones en la norma de IRAE referente al gravamen de determinado tipo de rentas (ganancias) obtenidas en el exterior por entidades ubicadas en Uruguay que verifiquen la hipótesis de pertenecer a un Grupo Multinacional (GM).

¿QUE RENTAS QUEDAN INCLUIDAS?

- 1) Los ingresos provenientes de derechos de propiedad intelectual que obtenga una entidad integrante de un GM que correspondan a patentes o software registrado siempre que no correspondan a ingresos calificados.

- 2) Los siguientes ingresos que provengan del exterior siempre que sean obtenidos por una entidad radicada en Uruguay considerada como no calificada y que pertenezca a un GM:
 - Alquileres y otros rendimientos obtenidos con inmuebles
 - Dividendos
 - Intereses
 - Regalías en tanto no correspondan a patentes o software registrados (derechos de autor y similares)
 - Otros rendimientos de capital mobiliario (colocaciones de capital que generen rendimientos diferentes a intereses o dividendos).
 - Enajenaciones o similares que transmitan el dominio de cualquiera de los rendimientos mencionados anteriormente

¿QUE ES UNA ENTIDAD NO CALIFICADA?

El artículo 7º Ter en la redacción dada por la norma modificativa de IRAE, define el concepto contrario que es el de entidad calificada : “..dicha entidad tiene una adecuada sustancia económica durante el ejercicio fiscal.”

Boletín informativo – diciembre 2022

Entidades calificadas son aquellas que tienen adecuada sustancia económica en un ejercicio fiscal de acuerdo a las condiciones que según la norma debe cumplir en forma simultánea y que son:

- i) Debe emplear recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para la administración de los activos, así como debe tener instalaciones adecuadas en territorio uruguayo.
- ii) Las decisiones estratégicas deben ser tomadas en territorio nacional así como el backup de riesgos.
- iii) Incurre en gastos y costos adecuados relativos a la operativa.

Un aspecto que entiendo flexibiliza o suaviza estas modificaciones es que las dos primeras condiciones citadas pueden ser sustituidas por actividad que realicen terceros contratados para estos fines, o sea mediante la tercerización de servicios. Debe ser considerado que la reglamentación ha establecido respecto de los servicios tercerizados en un sentido muy amplio que no debería existir superposición de los recursos, lo cual a mi entender significa por ejemplo que una empresa contratada para estos fines no debería tener un único empleado que brinda el servicio a la vez y por la misma cantidad de horas a diferentes clientes.

En caso de aquellas entidades cuyo giro principal sea la tenencia de participaciones patrimoniales de otras entidades o propietarias de inmuebles, sólo se requerirá la primera condición. Para calificar dentro de este grupo la sociedad deberá tener activos que representen participaciones patrimoniales o inmuebles que tengan un peso del 75 % o más en sus activos totales.

Para acreditar ser una entidad calificada la empresa deberá presentar ante la Dirección General Impositiva una declaración jurada anual en la cual incluirá información para demostrar la adecuada sustancia económica. Los requisitos de esta declaración jurada aún no han sido establecidos por la administración tributaria la cual deberá publicar la correspondiente Resolución no más allá del 2023. De todas formas es de esperar que la declaración pueda asemejarse en cuanto a sus requerimientos a las implementadas para justificar la sustancia en territorio nacional ya utilizadas en las empresas de desarrollo de software y biotecnología y por tanto la empresa deba informar cantidad de horas de personal y montos pagados al personal (propio o tercerizado) para efectuar tareas en territorio uruguayo, etc.

Boletín informativo – diciembre 2022

¿QUE SON INGRESOS CALIFICADOS?

En relación a los ingresos por derechos de autor sobre patentes y software registrado el nuevo artículo 7 bis del Título 4 define como ingresos calificados al monto resultante de:

INGRESOS GENERADOS POR DERECHOS PROPIEDAD INTELECTUAL X COCIENTE

donde COCIENTE =	Gastos y costos directos incurridos para desarrollar activo x 1,3	(excluye servicios contratados con partes vinculadas)
	Gastos y costos totales incurridos para desarrollar activo	(incluye servicios contratados con partes vinculadas no residentes)

Anualmente los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada ante la DGI donde se incluirá la información que respalde el cálculo del monto de INGRESOS CALIFICADOS. Al igual que en el caso anterior se espera sea una declaración informativa de similares requerimientos a las ya existentes para las empresas que comercializan software registrado.

¿QUE ES UN GM?

El concepto se establece en la nueva redacción del artículo 46 del Título 4 (IRAE) que determina que son integrantes de GM las entidades vinculadas residentes en diferentes jurisdicciones, que son aquellas que verifiquen alguna de las siguientes hipótesis:

- La entidad se incluya en los estados contables consolidados del grupo, o que hubiera correspondido incluirla en caso que la entidad estuviera obligada según la norma contable aplicable.
- Que aunque debiera integrar los estados consolidados, fuera excluida de los estados contables consolidados del grupo por la poca relevancia o peso de sus rubros contables frente al resto de las empresas del grupo.

Las modificaciones introducidas determinan además, que los establecimientos permanentes de las entidades mencionadas anteriormente en cuanto a la consolidación de estados contables, se consideran integrantes del GM.

¿CUÁNDO COBRAN VIGENCIA ESTAS MODIFICACIONES?

La vigencia comienza para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2023.

Boletín informativo – diciembre 2022

CONCLUSIONES Y PUNTOS PARA REFLEXIÓN

- Estos cambios afectan a todas las entidades uruguayas que perciban rentas pasivas desde el exterior y que no tengan una adecuada sustancia económica en territorio uruguayo. Quedarían incluidas por ejemplo las propietarias de marcas y patentes, holding de empresas extranjeras, o propietarias de inmuebles en el exterior, o incluso empresas que tengan colocaciones (acciones, depósitos bancarios, etc) en el exterior entre otras, siempre que no tengan sustancia económica en Uruguay.
- En referencia a las que obtengan ingresos provenientes por software registrado o marcas quedará gravado por IRAE el monto que resulte no comprendido como INGRESO NO CALIFICADO de la aplicación del cociente citado.
- Para los restantes ingresos citados no se determina un coeficiente sino que se establece que deberá tener una sustancia económica adecuada para lo cual entiendo aún falta algún elemento que deberá aportar una Resolución de DGI durante el 2023. Por tanto estará íntegramente gravado o se considerará íntegramente de fuente extranjera por lo cual no quedará alcanzado por IRAE.
- La tercerización de los servicios debe ser brindada por recursos humanos con las calificaciones y remuneraciones acordes a los activos sobre los cuales asesoran y además la carga horaria que brindan deberá ser razonable también en función de esos activos. En la facturación de estos servicios se deberá incluir un detalle del personal afectado y las horas aplicadas para la prestación de estos servicios.
- Si bien ya se cuenta con un decreto reglamentario aún quedan aspectos sobre requisitos de información a brindar y sobre la forma de cuantificar la razonabilidad de un servicio razonable por ejemplo, lo cual seguramente saldrá a luz cuando se emita la correspondiente Resolución de la DGI.

El presente análisis es de baja complejidad técnica pues su finalidad es servir a título informativo de nuestros clientes y entidades vinculadas. Atenderemos vuestras consultas sobre este tema a través de tu profesional de referencia en Segalerba & asociados, o vía mail a la casilla info@segalerba.com.uy

