BGL
Asesores Legales
y Fiscales

PRINCIPALES MODIFICACIONES TRIBUTARIAS DE 2016

El presente informe resume las modificaciones tributarias más significativas de 2016 en Uruguay. El análisis se enfoca en los principales cambios con relevancia para empresas y personas uruguayas que operan internacionalmente o extranjeros con negocios o activos en Uruguay.

Para la elaboración del informe, nos focalizamos en tres leyes aprobadas en 2016 que, a nuestro entender, contienen los principales cambios y novedades en materia tributaria:

- Ley N° 19.355 de Presupuesto Nacional 2015 – 2019
- Ley N° 19.438 de Rendición de Cuentas
- Ley de Transparencia Fiscal

Ley N° 19.355 de Presupuesto Nacional 2015 – 2019

La Ley N° 19.355 de Presupuesto Nacional 2015 – 2019 y su reglamentación, con vigencia general a partir de enero de 2016, introdujo varias modificaciones en materia fiscal, siendo la más relevantes la ampliación del concepto de fuente uruguaya para determinadas rentas. A partir de enero de 2016 se consideran de fuente uruguaya:

- **Rentas por servicios de publicidad y propaganda prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes del IRAE, en tanto se vinculen a rentas comprendidas en dicho impuesto.**

Previo a la citada Ley, existía una ampliación de la fuente similar para el caso de los servicios técnicos prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE.

A partir del 1/1/2016 se consideran de fuente uruguaya a los servicios de publicidad y propaganda (además de servicios técnicos) prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE que tengan rentas gravadas por dicho impuesto. Para determinar el porcentaje de renta de fuente uruguaya se deben analizar los ingresos del usuario del servicio:

- La renta de fuente uruguaya será del 100% cuando los ingresos gravados por IRAE del usuario de dichos servicios superen el 10% de sus ingresos totales.

- La renta de fuente uruguaya será del 5% siempre que los ingresos gravados por IRAE del usuario no superen el 10% de sus ingresos totales. Esto significa que, en este caso, solo se grava por impuesto a la renta el 5% de la renta generada por estos servicios.

- En el caso que el usuario no tuviera ingresos gravados por IRAE, no habrá renta de fuente uruguaya, cuando se trate de contribuyentes de IRNR o IRAE.

- **Rentas por derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes o rentas por mediación que deriven de dichas entidades.**

Alcanza pues que el deportista esté fichado en una institución uruguaya para que la renta se considere 100% de fuente uruguaya.

Ley N° 19.438 de Rendición de Cuentas

Por otra parte, la Ley N° 19.438 de Rendición de Cuentas, con vigencia general a partir de enero de 2017, excepto en los casos puntuales que se prevea expresamente otra vigencia, introdujo nuevas modificaciones tributarias de trascendencia. A continuación, detallamos aquellas que entendimos tienen mayor impacto:

- **Limitación para el cómputo de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores**

En relación al IRAE, la modificación que entendemos de mayor relevancia es la que refiere a la limitación en el cómputo de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

A partir de los cierres de enero de 2017, la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, estará limitada al 50% de la renta neta fiscal obtenida, por lo que aún en caso de existir pérdidas fiscales para deducir, se deberá pagar IRAE por al menos el 50% de la utilidad fiscal del ejercicio.

- **No cómputo del ajuste fiscal por inflación**

Otro aspecto de relevancia a efectos del IRAE lo constituye la "eliminación" del cómputo del ajuste fiscal por inflación. Desde diciembre 2015, mediante Decreto N°359/015 se había establecido que no se practicaría dicho ajuste cuando la inflación no supere el 10%.

Mediante esta Ley, y con vigencia desde su promulgación en octubre 2016, se establece que solo se realizará dicho ajuste cuando la variación del IPC acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida supere el 100%, lo cual se estima no ocurrirá en el corto/mediano plazo; por ello es que nos referimos a "eliminación" del cómputo del ajuste fiscal por inflación.

El no cómputo de este ajuste en la liquidación del IRAE, implica un perjuicio para aquellas empresas saneadas en las que predominan los activos por sobre los

pasivos, dado que el mismo implicaba una pérdida por inflación. Por el contrario, salen beneficiadas aquellas empresas endeudadas con mayores pasivos que activos en las que el ajuste significaba una ganancia.

- **Gravamen ficto sobre los dividendos y utilidades no distribuidas**

Con vigencia a partir del 1/3/2017, se gravarán por IRPF/IRNR a la tasa del 7%, a los dividendos y utilidades no distribuidos que tengan una antigüedad mayor a 3 ejercicios y que no se hayan reinvertido en activo fijo, intangibles, participaciones en empresas locales o en incremento real del capital de trabajo (esto último, con tope de 80% sobre el valor de las otras inversiones referidas).

A estos efectos, como punto de partida se considerará la suma de las rentas netas fiscales gravadas de todos los ejercicios de IRAE que tengan antigüedad mayor a 3 ejercicios y se deducirán las inversiones admitidas.

El importe gravado no puede superar los resultados acumulados contables más las reservas, menos los dividendos y utilidades fictos. Se considera incluido en el resultado acumulado las capitalizaciones de resultados o reservas realizadas a partir del 1/1/16.

Este gravamen por dividendos o utilidades fictos operará también en aquellos casos en que el accionista/socio sea una sociedad contribuyente del IRAE. Esta última deberá considerar e imputar el mismo al momento de determinar el dividendo ficto que corresponde a sus socios o accionistas contribuyentes del IRPF/IRNR.

Los pagos realizados por concepto de dividendo ficto se deducirán de futuras retenciones generadas en ocasión de las distribuciones de dividendos o utilidades.

Se exceptúa del cómputo de dividendos y utilidades fictos a la renta neta fiscal obtenida por las sociedades personales y entidades unipersonales, que en el ejercicio fiscal que le dio origen, los ingresos no superen los 4.000.000 de UI (aprox. USD 500.000). Asimismo, quedan excluidas las sociedades cuyas acciones coticen en Bolsas de Valores habilitadas a operar en Uruguay.

A los efectos del pago del gravamen por dividendos o utilidades fictos, la DGI otorgará un régimen de facilidades de pago. En términos generales, las facilidades se otorgarán por el impuesto resultante en el primer cálculo, el cual sería el más gravoso, ya que acumularía rentas fiscales desde el primer ejercicio de IRAE (2008).

- **Titulares de unipersonales y socios de determinadas sociedades de tipo personal pasan a tributar IRPF/IRNR por concepto de distribución de utilidades**

Desde la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria en el 2007, aun cuando se hubieren originado en rentas gravadas por IRAE, los retiros de unipersonales no resultaban gravados por IRPF/IRNR; asimismo, tampoco se gravaban las

utilidades distribuidas por sociedades personales prestadoras de servicios personales que tributaran IRAE por opción (sociedades de hecho y sociedades civiles) sea cual fuere su nivel de ingresos.

Mediante la Ley de Rendición de cuentas se gravarán con IRPF/IRNR a los retiros de unipersonales y utilidades de las sociedades personales mencionadas anteriormente, que en el ejercicio obtengan ingresos superiores a los 4.000.000 de UI (aprox. USD 500.000). El gravamen, en caso de corresponder, operará respecto de las rentas que se devenguen en ejercicios iniciados a partir del 1/1/2017.

- **Incremento de tasa de IRNR para "paraísos fiscales"**

Se incrementa al 25% la tasa general del IRNR aplicable a las rentas de fuente uruguaya (incluye rentas de fuente uruguaya propiamente dichas y rentas de fuente uruguaya por ampliación del criterio de la fuente) obtenidas por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación (en adelante, entidades BONT).

Se mantiene al 7% la tasa de IRNR únicamente en caso de rentas por dividendos o utilidades originados en rentas gravadas por IRAE.

Cabe mencionar que a partir de esta modificación de la tasa al 25% para estas entidades, en aquellos casos que el contribuyente de IRAE deba retener IRNR a una tasa del 25%, podría deducir el 100% del gasto incurrido con la entidad del exterior.

- **IRPF/IRNR - Modificaciones en tasas para determinadas rentas de capital**

Se eleva del 3% al 7% la alícuota aplicable a:

- Intereses de depósitos en moneda nacional y UI superiores a 1 año en Instituciones de Intermediación Financiera de plaza.
- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades residentes con plazo mayor a 3 años.
- Rentas de certificados de participación de fideicomisos financieros con plazo mayor a 3 años.

Se eleva del 5% al 7% la alícuota aplicable a los intereses correspondientes a depósitos en Instituciones de Intermediación Financiera a un año o menos en moneda nacional y UI sin cláusula de ajuste.

- **Incremento en las tasas de IRPF por rentas de trabajo y disminución de deducciones.**

Se incrementan las tasas de IRPF por rentas de trabajo para ingresos superiores a $ 50.100.

Además, se modifica la forma de cálculo de las deducciones, las que pasan a ser calculadas a una tasa fija en lugar de utilizar tasas progresivas desde 10%. Para la franja que va desde $ 33.400 a $ 50.100 la tasa de deducciones será del 10%, mientras que, para los salarios superiores, las deducciones quedarán en un 8% como máximo.

Ley de Transparencia Fiscal [1]

Con la finalidad de desalentar la canalización de inversiones y negocios a través de entidades BONT, el capítulo III de la Ley de Transparencia Fiscal, con vigencia a partir de enero de 2017, introduce modificaciones significativas en la tributación de dichas entidades y para ciertas operaciones en las que participe una entidad BONT.

La definición de BONT será reglamentada por el Poder Ejecutivo. En la Ley se incluyen dos criterios objetivos para ser considerada una BONT: requerimiento en cuanto a tasa mínima efectiva de tributación y requerimiento en cuanto a niveles de colaboración y transparencia.

Las modificaciones refieren a diversos aspectos y abarcan distintos impuestos que repasamos a continuación:

- Ampliación del criterio territorial de fuente de las rentas (IRNR, IRPF, IRAE)
- Cambios en la base imponible (IRNR)
- Cambios en la tasa (IRNR)
- Cambios en la tasa (IP)

- **Ampliación del criterio territorial de fuente de las rentas (IRAE/IRPF/IRNR)**

Se consideran 100% de fuente uruguaya las rentas correspondientes a la transmisión o constitución y cesión de usufructo de acciones u otro tipo de participaciones patrimoniales de sociedades BONT en las que más del 50% de su activo valuado según normas de IRAE esté integrado directamente o indirectamente, a través de una cadena de titularidad, por bienes situados en Uruguay.

- **Cambios en la base imponible de IRPF**

A aquellas personas físicas residentes (PF) que participen en una entidad BONT, se le asignarán como dividendos distribuidos, los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales obtenidos por la entidad BONT. Las rentas se consideran devengadas cuando sean percibidas por la entidad no residente.

[1] Si bien la Ley ya fue aprobada por el Parlamento a fines de 2016, aún no se informó sobre la promulgación expresa de la misma por parte del Poder Ejecutivo. De todas formas, la Ley tendrá la vigencia en ella establecida, es decir: 1 de enero de 2017.

Esto implica que en caso que una persona física residente canalice sus inversiones en el exterior a través de una entidad BONT, se amplía el elenco de rentas que resultan gravadas por IRPF; además de gravarse los rendimientos de capital mobiliario del exterior, se gravarán los rendimientos de capital inmobiliario e incrementos patrimoniales.

En caso que exista un contribuyente de IRAE interpuesto entre la PF y la entidad BONT, al momento en que la entidad BONT perciba las referidas rentas, se asignarán al contribuyente de IRAE a efectos de determinar la gravabilidad de los dividendos que este último distribuya.

- **Cambios en la base imponible y tasa de IRNR**

  - *Operaciones de importación y exportación:*

Las rentas obtenidas por entidades BONT originadas en operaciones realizadas con contribuyentes del IRAE y que verifiquen la hipótesis "especial"[2] de vinculación quedarán sometidas a las siguientes disposiciones:

- Serán consideradas de fuente uruguaya las provenientes de importación de bienes. Se presumirá salvo prueba en contrario, la que deberá ser acreditada por el contribuyente de IRAE, que la renta obtenida en el exterior es del 50% del precio correspondiente (el valor a considerar no puede ser menor que el valor en aduana).

- Serán consideradas de fuente uruguaya las provenientes de operaciones de venta de bienes en el exterior, que hayan sido previamente exportados por contribuyentes del IRAE. Se presumirá salvo prueba en contrario, que deberá ser acreditada por el contribuyente de IRAE, que la renta obtenida en el exterior es del 50% del precio (el valor a considerar no puede ser menor que el precio de venta mayorista en el lugar de destino).

En estas operaciones realizadas con entidades BONT se presume vinculación, salvo que se presente declaración jurada declarando la no vinculación. A su vez, se prevé responsabilidad solidaria del contribuyente del IRAE por las rentas de cargo de la entidad no residente.

- *Otras rentas obtenidas por entidades BONT:*

Las rentas obtenidas por entidades BONT (aunque no exista vinculación con la contraparte), quedan sujetas a las siguientes disposiciones:

[2] Cuando las partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas, o estas, sea por su participación en el capital, en el nivel de derechos de crédito, influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.

- Se considera de fuente uruguaya el ingreso obtenido por la enajenación de bienes intangibles a contribuyentes del IRAE que lo utilicen en territorio uruguayo (la tasa se aplica sobre total del precio).

- Las rentas provenientes de bienes inmuebles situados en Uruguay, quedarán gravadas al 25% (tasa general) + complemento del 5,25%. Se incluyen aquí rentas por arrendamiento de inmuebles, derechos de usufructo, enajenaciones, etc.

- Las rentas por venta de inmuebles en Uruguay se determinarán sobre base real, no pudiendo aplicar el ficto (para casos de inmuebles adquiridos con anterioridad a julio de 2007), salvo que no pueda revaluarse el costo de adquisición por inexistencia de índice. En este caso, la vigencia es a partir del 1/1/2018.

- Las rentas originadas en otras transmisiones patrimoniales de bienes situados en Uruguay se determinarán por el ficto del 30% del precio. Entonces, IRNR = 25% x 30% del precio = 7,5% del precio.

- **Cambios en la tasa del Impuesto al Patrimonio (IP)**

Para las entidades BONT (excluidas PF) que no actúen en Uruguay mediante establecimiento permanente, la tasa de IP será del 3% (en vez de 1,5%).

- **Período ventana para ajustar las estructuras evitando esta tributación gravosa**

Debido a lo gravoso del nuevo régimen, se establecen mecanismos de salida vía clausura o transformación de la entidad BONT.

En este sentido, se agrega como renta exenta de IRNR (también del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP) cuando corresponda) las transmisiones patrimoniales realizadas por entidades BONT cuando se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- Se realicen hasta el 30/6/2017;

- El adquirente no sea una entidad BONT; y

- En caso de estar inscriptas, hayan solicitado la clausura ante DGI y organismos de seguridad social dentro de los 30 días siguientes a la referida fecha (hasta el 30/7/2017).

En virtud de esta exoneración, se agrega tanto para el IRAE, IRPF o IRNR cuál sería el costo fiscal a computar, en caso de corresponder calcularlo, para poder determinar la renta gravada originada en transmisiones patrimoniales cuya adquisición se haya exonerado en virtud de la exoneración descripta.

Por otra parte, se establece un régimen simplificado de fiscalización por parte del órgano estatal de control, que será aplicable a las sociedades constituidas en el exterior que se propongan establecer su sede principal en el país o cuyo principal objeto esté destinado a cumplirse en el mismo, y que modifiquen su contrato o estatuto adoptando el tipo sociedad anónima regulado por la Ley N° 16.060. El plazo para ampararse a este régimen especial está previsto hasta el 30/6/2017.

La información descripta en este documento es solo una guía general. Si necesita mayor información, con gusto se la proporcionaremos en forma más detallada según sus circunstancias particulares. Contáctese con su asesor en BGL o envíe un email a info@bglasesores.com.