GARDIEN

INFORME TRIBUTARIO

Ref: Modificaciones a la tributación de las rentas pasivas en el exterior en el impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)

// ANTECEDENTES

En el año 2021, el Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas de la Unión Europea (COCG) solicitó a Uruguay el compromiso de modificar aspectos identificados como potencialmente perjudiciales en nuestro sistema tributario en lo que respecta a la obtención de rentas pasivas del exterior. Recordemos que, hasta ahora, Uruguay aplicaba, sin excepciones, el **criterio de territorialidad o de la fuente** para las rentas empresariales.

En cumplimiento del compromiso asumido, Uruguay optó por mantener el criterio de la territorialidad, pero bajo la condición de implementar determinados cambios en su legislación interna referentes a (i) exigir ciertos **requisitos de sustancia** a sus contribuyentes; (ii) eliminar la **discrecionalidad administrativa** en la determinación de las rentas no gravadas; y (iii) establecer una **cláusula antiabuso más robusta** que la existente hasta la fecha.

Estas modificaciones fueron instauradas a través de la Ley No 20.095 y su Decreto Reglamentario No 395/022 (en adelante la "Ley"), con vigencia a partir del 1º de enero de 2023.

// MODIFICACIONES

A partir del del 1º de enero de 2023, y en aplicación de la Ley, pasan a estar gravadas por IRAE las siguientes rentas obtenidas en el exterior por entidades integrantes de un **Grupo Multinacional (*)**:

I. Rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual relativas a patentes y software, en la parte que no corresponda a "ingresos calificados", y

II. Otras rentas pasivas, como ser: rendimientos de capital inmobiliario, **dividendos, intereses,** regalías, entre otros; en tanto la entidad sea considerada "no calificada".

// MODIFICACIONES A LAS RENTAS DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Edificio Explora, Oficina 002-004
Zonamerica, Ruta 8, Km. 17.500
91600 Montevideo, Uruguay
(+598) 2518 2344
www.gardien.es

Please consider the environment before printing this document

Pasan a considerarse rentas de fuente uruguaya y por tanto alcanzadas por el IRAE las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual obtenidas por una entidad integrante de un Grupo Multinacional relativos a **patentes o software registrado, enajenados o utilizados económicamente fuera del territorio nacional,** en la parte que no corresponda a **Ingresos Calificados (**)**.

// MODIFICACIONES RESPECTO A OTRAS RENTAS PASIVAS

Pasan a considerarse rentas de fuente uruguaya y por tanto alcanzadas por el IRAE las siguientes rentas obtenidas por una entidad integrante de un Grupo Multinacional, siempre y cuando dicha entidad sea considerada como entidad no calificada**:**

- **a)** Rendimientos de capital inmobiliario;
- **b)** Dividendos;
- **c)** Intereses;
- **d)** Regalías;
- **e)** Otros rendimientos de capital mobiliario;
- **f)** Incrementos patrimoniales derivados de transmisiones patrimoniales de los activos que generan los rendimientos precedentes.

Las rentas derivadas de la enajenación o utilización económica fuera del territorio nacional de **marcas**, se considerarán de fuente uruguaya en todos los casos para las entidades integrantes de un Grupo Multinacional (no hay excepción por entidad calificada).

// CONCEPTO DE ENTIDAD CALIFICADA. LA ADECUADA SUSTANCIA

Las rentas mencionadas en el apartado anterior no estarán alcanzadas por el IRAE si la entidad que las obtiene tiene una **adecuada sustancia económica durante el ejercicio fiscal.**

Se considera que una entidad tiene una adecuada sustancia económica si respecto a cada activo generador de las referidas rentas, cumple con las siguientes condiciones **simultáneamente**:

- **a)** emplea **Recursos Humanos Adecuados (****) en número, calificación y remuneración** para administrar los activos de inversión, y cuenta con **instalaciones adecuadas para el desarrollo de esta actividad en Uruguay**;
- **b)** toma las **decisiones estratégicas n**ecesarias, y soporta los riesgos en Uruguay;
- **c)** incurre en los **gastos y costos adecuados** con relación a la adquisición, tenencia o enajenación, según el caso.

El cumplimiento de entidad calificada deberá ser **acreditado ante DGI en forma anual**.

// EL TRATAMIENTO ESPECIAL PARA LAS ENTIDADES HOLDING Y ENTIDADES TENEDORAS DE INMUEBLES EN EL EXTERIOR

Para el caso de **Entidades Holding (***)**, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se poseen recursos humanos acordes, si:

i. Poseen **al menos un director residente en territorio nacional** con las calificaciones adecuadas para desempeñar dicho cargo, o

ii. Si la mayoría de los recursos humanos empleados son residentes uruguayos y se encuentran calificados para llevar adelante las actividades que generan las rentas correspondientes.

Asimismo, **el único requisito de sustancia solicitado para este tipo de sociedades es el detallado en el literal i) del punto anterior.**

Por lo tanto, si las sociedades uruguayas de un Grupo Multinacional cumplen efectivamente con el ratio del 75%, serán consideradas holding a estos efectos y el requisito de sustancia es el antes señalado.

// EL TRATAMIENTO DE LAS TERCERIZACIONES

Los requisitos de sustancia relativos al empleo de Recursos humanos adecuados que administren los activos de inversión, instalaciones y toma de decisiones estratégicas, **pueden ser tercerizados en Uruguay**. Esto será posible en la medida que exista una **adecuada supervisión y control** en el país por parte de la entidad.

Los terceros contratados estos deberán cumplir con las siguientes condiciones**:**

a) Empleen recursos humanos acordes a los servicios prestados en número, calificación y remuneración;

b) En caso de prestar servicios a múltiples destinatarios, no exista superposición de estos recursos afectados a los mismos;

c) Deberán contar con las instalaciones adecuadas e incurrir en gastos y costos adecuados para el desempeño de la misma;

d) Deberán detallar en la factura respectiva, tanto el personal afectado como las horas aplicadas para la prestación de los referidos servicios.

// CLAUSULA ANTIABUSO

La Ley estableció que la DGI podría desconocer las formas o mecanismos utilizados cuando se hubieren establecido con el propósito principal (o uno de los propósitos principales) de obtener una ventaja tributaria que desvirtúe el objeto perseguido por los

Please consider the environment before printing this document

cambios tributarios que se introducen y, por ende, resultaren impropios. Y se aclara que **se considerarán impropios cuando para su adopción o realización no existan razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica**.

Se aclara también que las razones comerciales **comprenden las razones de índole financiera**, y que no se considerarán impropios los mecanismos o formas que se hubieran adoptado en cumplimiento de disposiciones regulatorias dictadas por organismos públicos.

// CREDITO FISCAL POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Las entidades que hayan sido objeto de imposición en el exterior por las rentas que se mencionaron anteriormente podrán acreditar el impuesto a la renta análogo pagado en el exterior contra el IRAE que se genere por la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

Asimismo, en el caso de que haya reliquidaciones sobre dichos impuestos en el exterior, se computarán en el año fiscal en que se paguen o se pongan los créditos a disposición, respectivamente. Del mismo modo, cuando los referidos impuestos puedan ser recuperados total o parcialmente en el exterior, la reducción del crédito operará en el año fiscal en que la misma se efectivice.

A efectos de aplicar el referido régimen, deberá demostrarse fehacientemente el pago del impuesto en el exterior a juicio de la DGI.

***

Definiciones de la Ley

(*) Grupos Multinacionales

Como Grupo Multinacional se utiliza la definición ya dada en la normativa para los reportes país por país en materia de precios de transferencia y se le da marco legal a algunas definiciones establecidas por decreto.

En ese sentido, se entenderá que un Grupo Multinacional **comprende a un conjunto de dos o más entidades vinculadas, residentes en diferentes jurisdicciones.** A estos efectos, la vinculación se configurará si la entidad:

a) Está **incluida en los estados contables consolidados** del grupo a efectos de su presentación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aplicados en la jurisdicción de la entidad controlante final del grupo, o debiera incluirse en ellos si las participaciones patrimoniales en dicha entidad se negociaran en un mercado público de valores.

b) Que configurándose las hipótesis de inclusión establecidas en el literal precedente, se encuentre excluida de los estados contables consolidados del grupo únicamente por motivos de tamaño o relevancia.

Los establecimientos permanentes de las entidades comprendidas en los literales a) y b) serán considerados integrantes del Grupo Multinacional en todos los casos.

(**) Ingresos Calificados

Para la determinación de “ingresos calificados” se utiliza la misma solución que para el régimen de software actual (enfoque del nexo), a través del cual se debe obtener un cociente entre los costos directos incurridos incrementados en un 30% (sin considerar gastos con vinculadas no residentes) sobre el total de costos incurridos para desarrollar cada activo.

A los efectos del cómputo de los ingresos calificados se deberá presentar ante la Dirección General Impositiva (DGI) una declaración jurada en la cual se detalle la determinación del cociente, el número de registro del activo correspondiente y el porcentaje de exoneración determinado.

Asimismo, se deberán demostrar fehacientemente la pertinencia de los gastos y costos incurridos para el desarrollo de los referidos activos, a través de la documentación y registro de los mismos, de manera de asegurar su trazabilidad y control.

Se determina que, para el cálculo del referido cociente, la vinculación quedará configurada cuando las partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas, o éstas por su participación en el capital tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.

(***) Entidad Holding

A los efectos de la Ley, se considerará que una entidad es holding o tenedora de inmuebles cuando los activos directamente asociados a dichas actividades representen al menos el 75% (setenta y cinco por ciento) de los activos totales de la entidad.

(****) Recursos Humanos Adecuados para las Entidades Holding

Para el caso de entidades holding y tenedoras de inmuebles la Ley establece una serie de **presunciones,** salvo prueba en contrario, que se poseen recursos humanos adecuados acordes, en tanto y en cuanto:

a) poseen **al menos un director residente en Uruguay** con las **calificaciones adecuadas para desempeñar dicho cargo**, **ó**

b) si la mayoría de los recursos humanos empleados son residentes uruguayos y se encuentran calificados para llevar adelante las actividades que generan las rentas correspondientes.