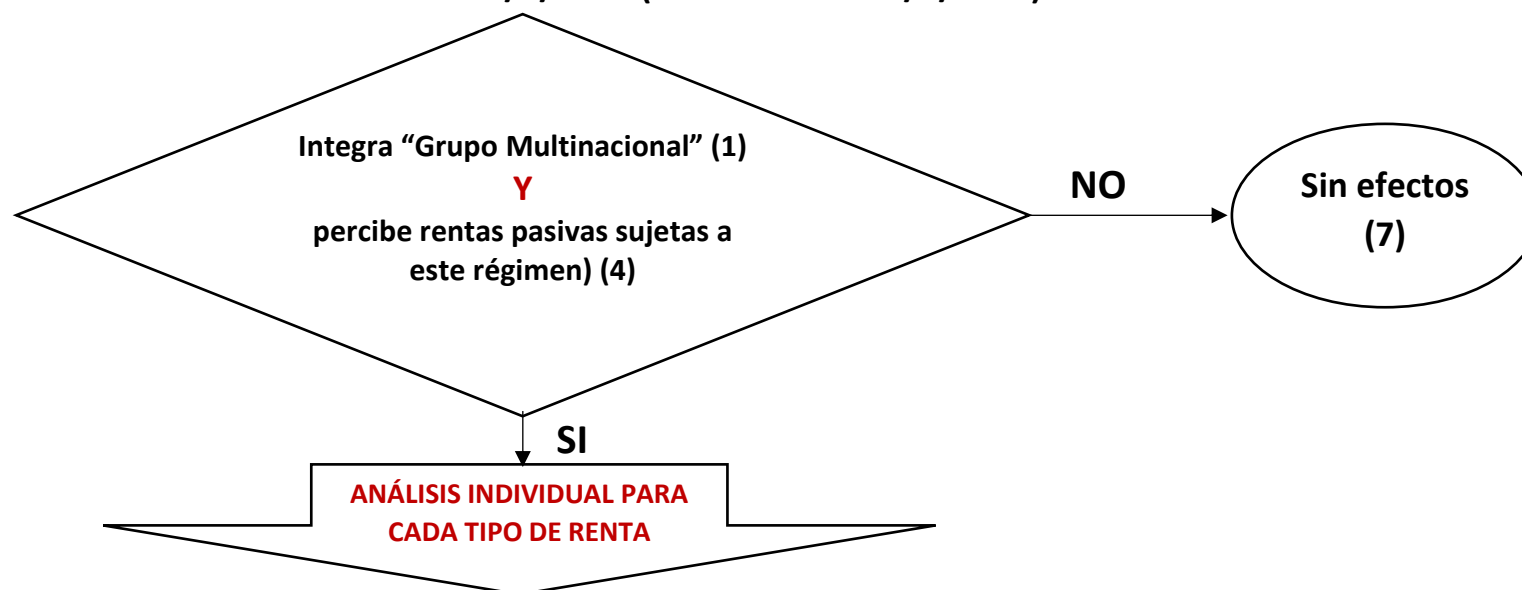


TRATAMIENTO DE “RENTAS PASIVAS” PARA CONTRIBUYENTES DE IRAE EXCEPTO “BANCOS” A PARTIR DEL 1/1/2023 (Actualización 11/1/2023)



CAT.	TIPO DE RENTA	TIPO DE ENTIDAD	TIPO DE INGRESO	TRATAMIENTO	
1	Patente (salvo Marcas) o software registrado		100% “Calificado” (2)	Sin efectos (7)	
			Otros casos	Fuente uruguaya, al menos parcial (2) (5) (8)	
2	Enajenación o explotación de “marcas”			Fuente uruguaya (5) (8)	
3	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimientos de capital inmobiliario - Dividendos - Intereses - Regalías no incluidas en 1. - Otros rendimientos de capital mobiliario - Incrementos patrimoniales derivados de transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, de los activos que generan los rendimientos precedentes 	Objeto principal es la tenencia de participaciones patrimoniales en otras entidades o cuya función principal sea la tenencia de bienes inmuebles y cumple con condición a) de (3) (ver (6))	Sin condición	Sin efectos (7)	
			“Calificada”(3)		Sin efectos (7)
		Otros casos	Otros casos	Sin condición	Fuente uruguaya (5) (8)

- (1) Según el art. 46 del Título 4 TO 96 al cual remite este régimen, un grupo multinacional “...comprende a un conjunto de dos o más entidades vinculadas... residentes en diferentes jurisdicciones; así como también a la casa matriz y sus establecimientos permanentes” siempre que la entidad en cuestión:
- a) esté 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 hubiera correspondido incluirla si la entidad estuviera obligada a preparar tales estados; 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.

NOTA: Los establecimientos permanentes de las entidades comprendidas en a) y b) serán considerados integrantes del grupo multinacional en todos los casos.

Se aclara que: *“La entidad controlante final de un Grupo Multinacional es aquella entidad que posea directa o indirectamente una participación suficiente en otra entidad integrante del grupo multinacional, de forma que se encuentre obligada a formular estados contables consolidados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aplicados en la jurisdicción de su residencia fiscal, o ello le fuera requerido si sus participaciones patrimoniales se negociaran en un mercado público de valores de la jurisdicción de su residencia fiscal. Si existiera otra entidad que posea directa o indirectamente una participación en el capital de la entidad referida en el inciso anterior, y la misma se encontrara obligada también a formular estados contables consolidados en las condiciones referidas en dicho inciso, será esta otra entidad la reputada controlante final.”*

- (2) El ingreso es considerado como “calificado” y por ende susceptible de ser considerado de fuente extranjera (no gravado) si respecto a cada activo el valor del siguiente coeficiente es por lo menos 1: $G\&Cp \times 1,3 / (G\&Cp + G\&Co)$ en donde:

G&Cp = gastos y costos devengados durante la producción del soporte lógico hasta su registro directos incurridos por el desarrollador y los servicios contratados con partes no vinculadas, tanto residentes como no residentes, o con partes vinculadas residentes.

G&Co = gastos y costos devengados durante la producción del soporte lógico hasta su registro correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual, y los servicios contratados con partes vinculadas no residentes.

En caso de que dicho cociente sea inferior a 1, ese mismo será el porcentaje del ingreso susceptible de ser considerado de fuente extranjera (no gravado) y el complemento será considerado de fuente uruguaya (eventualmente gravado, salvo exclusión por forma jurídica) no obstante lo cual, se mantendrá la exoneración que eventualmente recaiga sobre cualquiera de estas porciones de rentas en cuyo caso se considerarán íntegramente de fuente uruguaya (v.gr. exoneración del desarrollo de software bajo propiedad intelectual)

El art. 3º Quater del Dec. 395/020 dispone que para la verificación de estos extremos los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada en las condiciones que disponga la DGI en la cual se detallen los elementos que determinan el cociente, el número de registro del activo correspondiente y el porcentaje de exoneración determinado de acuerdo a lo allí previsto, debiendo también 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 manera de asegurar su trazabilidad y control. Se aclara que para este cálculo, 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.

(3) Se entiende que una entidad es “calificada” si tiene una adecuada sustancia económica durante el ejercicio fiscal (Nota: el Dec. 395/020 refiere en realidad a “... la totalidad del período de tenencia” de “... cada activo generador de la renta correspondiente”) que implica que respecto a cada activo generador de las referidas rentas, cumple con las siguientes condiciones simultáneamente:

a) emplea recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para administrar los activos de inversión, y cuenta con instalaciones adecuadas para el desarrollo de esta actividad en territorio nacional;

Nota: el art. 3º Quinquies del Dec. 395/020 dispone que esta condición refiere al territorio nacional y que las entidades deberán acreditarla ante la Dirección General Impositiva, en los términos que ésta disponga; en el caso particular de las entidades cuya actividad principal sea adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades o bienes inmuebles se presumirá, esta norma dispone que, salvo prueba en contrario, que esta condición se verifica si poseen al menos un director residente en territorio nacional con las calificaciones adecuadas para desempeñar dicho cargo, o la mayoría de los recursos humanos empleados son residentes uruguayos y se encuentran calificados para llevar adelante las actividades que generan las rentas correspondientes, todo de conformidad a la declaración jurada que deben presentar

Nota: el art. 3º Septies del Dec. 395/020 con acápite “Tercerizaciones” dispone que se entenderá que se cumple con esta condición aun cuando la actividad sea desarrollada a través de recursos humanos calificados suministrados por terceros en territorio nacional, en la medida que exista una adecuada supervisión y control en el país por parte de la entidad a calificar en cuyo caso se requerirá que los terceros, para el desempeño de esta actividad:

- empleen recursos humanos acordes a los servicios prestados en número, calificación y remuneración, y, en caso de prestar los mismos a múltiples destinatarios, no exista superposición de estos recursos afectados a los mismos.
- cuente con las instalaciones adecuadas e incurrir en gastos y costos adecuados para el desempeño de la misma.

Será condición necesaria que el prestador de servicios detalle en la factura respectiva, tanto el personal afectado como las horas aplicadas para la prestación de los referidos servicios.

b) toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos en territorio nacional;

Nota: el art. 3º Septies del Dec. 395/020 con acápite “Tercerizaciones” dispone que se entenderá que se cumple con esta condición aun cuando la actividad sea desarrollada a través de recursos humanos calificados suministrados por terceros en territorio nacional, en la medida que exista una adecuada supervisión y control en el país por parte de la entidad a calificar en cuyo caso se requerirá que los terceros, para el desempeño de esta actividad:

- empleen recursos humanos acordes a los servicios prestados en número, calificación y remuneración, y, en caso de prestar los mismos a múltiples destinatarios, no exista superposición de estos recursos afectados a los mismos.
- cuente con las instalaciones adecuadas e incurrir en gastos y costos adecuados para el desempeño de la misma.

Será condición necesaria que el prestador de servicios detalle en la factura respectiva, tanto el personal afectado como las horas aplicadas para la prestación de los referidos servicios.

c) incurre en los gastos y costos adecuados con relación a la adquisición, tenencia o enajenación, según el caso.

A los efectos de lo dispuesto en los literales a) y b), se entenderá que la entidad posee una adecuada sustancia económica aun cuando la actividad sea desarrollada por terceros contratados a tales efectos en territorio nacional y bajo la adecuada supervisión por parte de la referida entidad.

(4) “Rentas pasivas” refiere a:

i. 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

ii. “otras rentas pasivas”, a saber:

a. Rendimientos de capital inmobiliario

b. Dividendos

c. Intereses

d. Regalías, no incluidas en i. anterior

e. Otros rendimientos de capital mobiliario

f. Incrementos patrimoniales derivados de transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, de los activos que generan los rendimientos precedentes.

(5) Debe recordarse que el hecho de que una renta actualmente calificable de fuente extranjera pase a calificar a los efectos del IRAE como fuente uruguaya representa la posibilidad de quedar gravada por el impuesto siempre que:

i. no recaiga sobre ella una exoneración proveniente de otra fuente normativa

ii. no quede excluida de tributación merced a la falta de combinación de capital y trabajo cuando ello es requerido conforme a la forma jurídica del contribuyente en cuestión

Todo ello, además, sin perjuicio de los efectos que sobre la gravabilidad de esa renta y posibles créditos fiscales podrían derivar de la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación que se encuentre vigente.

Por su parte debe recordarse que en caso de que la renta pase efectivamente a quedar gravada por el IRAE implica la posibilidad de que su futura distribución quede alcanzada por IRPF e IRNR al 7%, conforme al régimen general aplicable que incluye la consideración de eventuales exoneraciones y efecto de los Convenios para Evitar la Doble Tributación que se encuentren vigentes.

- (6) De la interpretación armónica de los arts. 7, literales 6) y 7), 7 Bis) y 7 Ter) surgiría que si la entidad califica de esa forma se liberaría de aplicar TODO este régimen respecto a las “otras rentas pasivas” mencionadas en ii. de la Nota 4 y no solo lo pertinente a ese tipo principal de renta obtenida.

El art. 3º Sexies del Dec. 395/022 bajo el acápite de “Sociedades Holding y Tenedoras de Inmuebles” establece que se considerará que una entidad posee como actividad principal la de adquirir y mantener participaciones patrimoniales en otras entidades o bienes 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." (no se aclara criterio ni momento(s) del cálculo, y no queda claro si a los efectos de ese porcentaje deben solo considerarse participaciones patrimoniales e inmuebles en el exterior, o también locales)

- (7) No obstante, a los efectos de todo este régimen se prevé una cláusula anti-abuso que le permite a la DGI “...desconocer las formas, mecanismo o serie de mecanismos que, habiéndose establecido con el propósito principal o uno de los propósitos principales de obtener una ventaja tributaria que desvirtúe el objeto o finalidad perseguida por dichos artículos, resulten impropios tomando en consideración los hechos y circunstancias pertinentes. Los referidos mecanismos podrán ser considerados de manera individual o conjunta.”

Se agrega:

“A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán impropios cuando para su adopción o realización no existan razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

En tales casos se podrá recalificar el ingreso o la calidad de entidad como no calificados, debiéndose determinar la obligación tributaria de conformidad con lo dispuesto en el presente Título.”

El art. 3º Octies del Dec. 395/022 dispone que se entenderá que las razones comerciales comprenden las razones de índole financiera y que no se considerarán impropios los mecanismos o formas que se hubieren adoptado en cumplimiento de disposiciones regulatorias dictadas por organismos públicos.

- (8) En los casos en que la renta pasiva sujeta a este régimen se encuentra gravada por el IRAE, se podrá acreditar el impuesto análogo pagado en el exterior – se consideran análogos, entre otros, aquellos impuestos que se encuentren comprendidos en los tratados para evitar la doble imposición internacional suscritos por la República – demostrado fehacientemente a juicio de la Dirección General Impositiva, hasta el límite del aquel impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

Se aclara que las reliquidaciones en más o en menos que dichos contribuyentes deban liquidar por los impuestos a la renta análogos 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.