

Ley 20.095

"Algunos aspectos prácticos de interés en la
aplicación de la Ley 20.095

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA



Agenda

- Vinculación entre el Concepto de “Beneficiario efectivo” en los CDI’s vigentes firmados por Uruguay y los requisitos de sustancia emanados de la Ley 20.095
- Impactos colaterales en la aplicación de la norma

Beneficiario efectivo (CDI)

- Definición: Los comentarios al modelo (MOCDE), los convenios, así como la legislación doméstica **no introducen una definición positiva** de la expresión "beneficiario efectivo"
- Referencia normativa: Concepto referido en los artículos 10, 11 y 12 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) relativos a dividendos, intereses y regalías.
- Función en los CDIs: limita la potestad tributaria al Estado de la fuente si y solo si el beneficiario efectivo de la renta es residente del otro Estado contratante, de lo contrario conservará su potestad tributaria, sin limitarla.

Beneficiario efectivo (CDI)

- Principal objetivo: evitar uso abusivo de los convenios "treaty shopping".
- Dificultad: el responsable ¿Cómo demuestra que la contraparte es el beneficiario efectivo de la renta?
- Pautas para la interpretación:
 - "beneficiario" de la renta vs. agente o mandatario
 - "beneficiario" de la renta vs. sociedades conducto
 - Se posee los “derechos o atributos” de la propiedad (ownership rights or attributes)

Entidad calificada, sustancia económica

- 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.
- b) Toma las **decisiones estratégicas** necesarias y **soporta los riesgos** en territorio nacional.
- c) Incurre en los **gastos y costos** adecuados con relación a la **adquisición, tenencia o enajenación**, según el caso.

“...A efectos de acreditar la condición de entidad calificada con relación a un ejercicio fiscal, los contribuyentes deberán presentar ante la Dirección General Impositiva una declaración jurada anual en la que consten los extremos antedichos. El Poder Ejecutivo podrá establecer los términos y condiciones en que se aplicará lo dispuesto en el presente artículo, quedando asimismo facultado para fijar indicadores o parámetros objetivos tales como, la naturaleza de la actividad, los recursos humanos ocupados, el nivel de ingresos, el porcentaje de activos generadores de las rentas comprendidas en el presente artículo, que indiquen el cumplimiento de lo dispuesto en el presente artículo....” Art 7 Ter T4

Beneficiario efectivo vs sustancia económica

- Beneficiario efectivo, el concepto debería ser interpretado en función del contexto. Concepto autónomo internacional.
- Entidad calificada, adecuada sustancia económica, definida en base a parámetros fijados en la norma doméstica

¿Tendría sentido que una entidad que NO es el beneficiario efectivo de una renta cumpla simultáneamente con los siguientes puntos? :

- a) 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.
- b) Toma las decisiones estratégicas necesarias y soporta los riesgos en territorio nacional.
- c) Incurre en los gastos y costos adecuados con relación a la adquisición, tenencia o enajenación, según el caso.

Cláusula de no discriminación

- Si concluimos que el “test de sustancia económica” definido por la normativa doméstica permite determinar si una empresa contribuyente del IRAE tiene sustancia económica en relación a la gestión de un activo.
- Por su parte, si el hecho de tener “sustancia económica” en relación a un activo, podría llegar a ser condición necesaria o “presunción simple” de que dicha entidad (contribuyente del IRAE) es quien se beneficia efectivamente de la renta por la gestión de los activos, de hecho por eso invierte en recursos para su mejor gestión.

Siendo aplicable esta línea de razonamiento a una empresa contribuyente del IRAE,

¿Podría desconocer este análisis con respecto a la calificación de un no residente como beneficiario efectivo en el marco de los CDI's (artículos 10, 11 y 12)?

Impactos colaterales de la norma

- Objetivo de la norma:
 - Para que nuestro país sea suprimido del Anexo II, la Guía del COCG N° 13075/2019, de 15 de octubre de 2019, sobre regímenes de exención de rentas de fuente extranjera, se proponen dos alternativas:
 - 1. Gravar las rentas pasivas obtenidas en el exterior.
 - 2. Exonerar ciertas rentas pasivas siempre que se den determinadas condiciones.

Opción Uruguay - seguir considerando rentas de fuente extranjera, no comprendidas dentro del hecho generador del IRAE, a aquellas rentas que cumplan con ciertas condiciones.

→ ***Se mantiene el principio de territorialidad de la fuente.***

Impactos colaterales de la norma

- (IRAE) Regla candado, necesidad de incluir excepción a la deducibilidad de gastos asociados a rentas pasivas alcanzadas por la norma.

De lo contrario podrían existir dos efectos, rentas gravadas por IRAE y gastos no deducibles en el impuesto

- (IRAE) Intereses fictos generados por los activos generados de rentas pasivas.
 - Resolución N° 488/023, no quedan comprendidos la renta por intereses fictos
 - Si existieran intereses fictos calculados sobre activos radicados en el exterior, ¿serán considerados rentas no gravada debiendo asignar gastos indirectos? (STCA N° 302/015, Consulta vinculante DGI N° 5.169.)

Impactos colaterales de la norma

- (IRAE) Diferencia de cambio generadas por los activos generadores de rentas pasivas alcanzadas por la norma.

Quedan comprendidas en la norma en tanto sean generadas por los activos que sean “pasibles de generar rentas” por:

a) Rendimiento de capital inmobiliario. b) Dividendos. c) Intereses. d) Regalías

→ No necesariamente se debe generar la renta, con el hecho de que se tenga el derecho legal/económico de percibir la renta ya es suficiente.

→ Que elementos serán considerados a la hora de demostrar el concepto de “pasibles de generar rentas” .

Impactos colaterales de la norma

- (IRAE) Inciso 7º del art. 3 bis del Decreto 150/07 el cual establece una tasa reducida para el IRAE sobre los instrumentos financieros derivados.
- (IRNR) Exoneración Literal. B del art. 15 del Título 8 que exonera de IRNR los intereses de los préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el 90% del total de sus activos.
- (IRNR) Tasa reducida para el IRNR correspondiente a servicios técnicos, fijando la renta de fuente uruguaya en un 5% del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE que el usuario de tales servicios haya obtenido no superen el 10% de sus ingresos totales.

Cierre de presentación

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

