

Problemas y desafíos en materia de fuente territorial de las rentas

IX Jornadas Tributarias de la Dirección General
Impositiva

Montevideo 29 y 30 de noviembre de 2016

Cr. Marcos Álvarez



Atribución de la potestad tributaria

Dos grandes categorías (D' Alessandro):

- Fundamenta la atribución en la noción espacio físico-geográfico donde la renta se genera, donde tiene su origen. Principio de la fuente.
- Fundamenta la atribución de todas las rentas de los contribuyentes que tengan en común una vinculación de nacionalidad o asentamiento en el Estado. Principio de la residencia, nacionalidad o domicilio.

Evolución latinoamericana

“Principio, fundamento u origen de algo.”

- I Jornadas de ILADT 1956 - Montevideo: el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de poderes
- IV Jornadas de ILADT 1964 – Buenos Aires: Se ratifica el principio, no obstante se considera que debe ajustarse a la realidad económica actual en materia de transferencias internacionales de capitales, introduciendo otros criterios de imposición, con el fin de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones extranjeras y no cree estímulos a las transferencias de capitales nacionales al exterior, tal como lo están realizado la mayoría de los países latinoamericanos.
- Tema I de las VII Jornadas de ILADT 1975 – Caracas: ratifica los principios aprobados en Buenos Aires 1964 y Punta del Este 1970 respecto a que “...*el principio de la fuente debe ser el principio fundamental y prioritario que rige para la aplicación de impuestos en materia internacional...*”

Fuente uruguaya

- Actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República
- Con independencia de: nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones
- Con independencia del: lugar de celebración de los negocios jurídicos

Casos especiales - Seguros

“...Se considerarán de fuente uruguaya las rentas de las compañías de seguros que provengan de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieran a personas que al tiempo de celebración del contrato residieran en el país...”

Art. 7 Tít. 4

Casos especiales - Seguros

Riesgos relativos a bienes



Lugar de ubicación de los
bienes

Riesgos relativos a personas



Residencia de la persona al
momento de celebración del
contrato

Casos especiales - Seguros

“...A los efectos de la determinación de la fuente de las rentas a que se refiere el inciso segundo del artículo 7° del Título que se reglamenta, se considerará al buque situado en el país de su matrícula y a las mercaderías en el de su embarque. Para el transporte por otras vías, se aplicará igual criterio en lo pertinente...” Art. 66 Dec. 150/007

Casos especiales – Publicidad, propaganda y servicios técnicos

*“...Asimismo, se considerarán de fuente uruguaya, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las rentas obtenidas por servicios de publicidad y propaganda, y los servicios de carácter técnico, prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, **a contribuyentes de este impuesto**. Los servicios de carácter técnico a que refiere este inciso son los prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.*

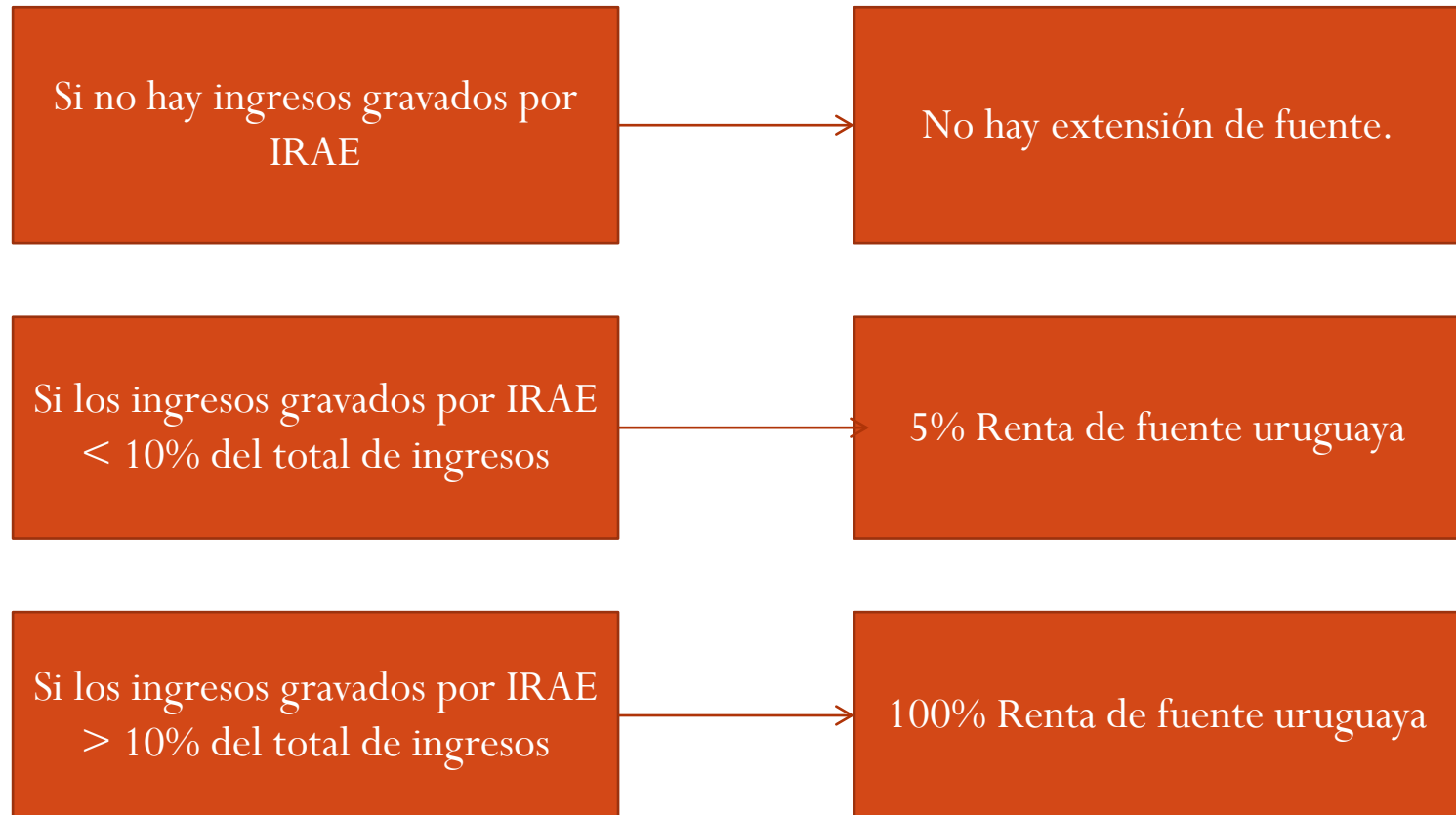
Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en el inciso precedente se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas en este impuesto...” Art. 7 Tít. 4

Casos especiales – Publicidad, propaganda y servicios técnicos

“...En el caso de los servicios a que refieren los incisos tercero y quinto del artículo 3° bis del presente decreto, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales. En caso que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera.

*Lo dispuesto en el inciso anterior será de aplicación para ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2007, salvo para los servicios de publicidad y propaganda, que regirá para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2016.”*Art. 66 Dec. 150/007

Casos especiales – Publicidad, propaganda y servicios técnicos



Casos especiales – Rentas derivadas de deportistas

“...Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya...” Art. 7 Tít. 4

Extensiones de la fuente en el IRPF

Las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los siguientes sujetos:

- 1 Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
2. Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
3. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
4. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Extensiones de la fuente en el IRPF

- Las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del IRAE, del IRPF o a las ERAR.

Renta de fuente extranjera en el IRPF

Los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.

Operaciones de exportación e importación

“En los casos en que no sea aplicable el sistema de precios de transferencia establecido en el Capítulo VII del Título que se reglamenta, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas...” Art. 21 Dec. 150/007

Operaciones de exportación e importación

“...Las ganancias provenientes de la exportación de bienes se considerarán de fuente uruguaya. La ganancia neta se establecerá, deduciendo del precio de venta mayorista en el lugar de destino el costo de dichos bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de ventas y los gastos realizados en el Uruguay.

Cuando no se fije precio o cuando el precio declarado fuera inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se determinará la renta de fuente uruguaya, a cuyo efecto se tomará el precio de venta mayorista en el lugar de destino como base para la determinación de la misma...”

Si bien la venta se realiza en el exterior, la actividad que genera la renta es desarrollada en el país.

Operaciones de exportación e importación

“..Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al Uruguay se considerarán de fuente extranjera. Sin embargo cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay, se computará por el comprador la diferencia como ganancia de fuente uruguaya...”

Norma de control

Casos especiales - Intereses

- VII Jornadas ILADT: *“Intereses, en el lugar **donde el prestamista coloca su capital**. Dadas las conocidas dificultades que presenta esta localización, son admisibles presunciones simples relacionadas con el **domicilio del deudor** (convenio de México) o con el **lugar desde el cual se hace el pago** (convenio del Pacto Andino)”*
- La DGI ha sostenido la presunción de que la renta se genera en el domicilio del deudor. Dicho extremo es aceptado pacíficamente por la doctrina. (entre otras, ver Consultas 1.490, 1.639, 2.526, 3.137, 4.538, 5.313)

Intereses y diferencias de cambio sobre deudores por exportación

- Las Consultas 2.066, 2.160, 2.210 y 2.566 establecieron que tanto los intereses de financiación como la diferencias de cambio generadas por los créditos a cobrar derivados de operaciones de exportación no se podían separar de la operación principal, por lo que al ser una operación gravada, los intereses y las diferencias de cambios también lo estarían.
- A partir de la consulta 3.137, se modificó el criterio, determinando que los intereses provenían de un servicio financiero independiente, y la diferencia de cambio se producía luego de la tradición del bien.

Casos especiales - Dividendos

- VII Jornadas ILADT: *“Dividendos, en el lugar donde funciona la sociedad que los distribuye”*
- DGI: a los efectos de determinar la fuente de la renta debe tomarse en cuenta el domicilio del emisor. (La Consulta 1.603 había dispuesto que si el bien en cuestión tiene valor en sí mismo, se estaba al lugar de radicación de aquel. La Consulta 2.080 cambió el criterio, pasando al domicilio del emisor)
- TCA: Sentencia 72/986, lugar de emisión del valor.

Casos especiales - Regalías

- VII Jornadas ILADT: *“Regalías, por cesión de uso de marcas, patentes y similares, y sus accesorios, en el lugar donde se utilizan o explotan de acuerdo con lo pactado.”*
- *“..las **regalías** comprenden la cesión del uso, no solo de marcas y patentes propiamente dichas, sino también de todos los conocimientos técnicos previamente obtenidos por el titular, aunque no se hayan patentado o no sean patentables, y todos los servicios accesorios, tales como las informaciones necesarias para la aplicación de las patentes y otros conocimientos técnicos similares, en tanto que la **asistencia técnica** cubre los servicios de asesoramiento de carácter industrial, tecnológico o similar...”*
- La diferencia no radica en los conocimientos transferidos, lo que distingue una categoría de otra es la modalidad, por ello las fuentes son distintas.

Rentas de fuente internacional

Ubicación de los factores productivos capital y trabajo en las actividades internacionales.

Dos situaciones:

- 1) Actividades donde tanto uno como otro factor se localiza o desarrolla parcialmente en Uruguay
- 2) Actividades donde un factor se desarrolla en la República y el otro en el exterior

Rentas de fuente internacional

Problemas:

- Determinación de la fuente (uruguaya, extranjera o mixta)
- En caso de determinar la existencia de renta de fuente uruguaya, cuantificarla

Rentas de fuente internacional

- 100% Renta de fuente extranjera

Cra. Ana María Díaz Paulos, Cr. Jorge Rossetto, Cr. Pérez Pérez

“Para que exista renta de fuente uruguaya es imprescindible que las rentas se originen en la combinación de capital y trabajo en el Uruguay.”

- 100% Renta de fuente uruguaya (tesis nacionalista)

DGI (en principio), Aval (en principio), Posadas Belgrano

Las Consultas 2.280, 2.272, 2.368 y 2.544 establecían una solución dicotómica en el caso de trading (100% RFU o 100% RFE) dependiendo del lugar de concertación del negocio.

Rentas de fuente internacional

- Renta de fuente uruguaya (cuantificación?)
- Dr. José Luis Shaw, Dr. Bernardo Supervielle, DGI luego de la Consulta 3.410
- Es necesario determinar la incidencia de cada uno de los factores de manera de dilucidar el porcentaje de renta uruguaya. En ausencia de normativa específica, se requerirá la utilización de un procedimiento técnico adecuado para el caso en cuestión.

Rentas de fuente internacional

Soluciones dadas por la normativa Art. 48 del Tít. 4 (IRAE) y art. 13 del Tít. 8 (IRNR)

- “Las rentas netas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país se fijan en los siguientes porcentajes:”
- “En el caso de las rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país, el monto imponible correspondiente al literal A) del artículo 2º de este Título se determinará de acuerdo al siguiente detalle:”

Rentas de fuente internacional: Seguros

- “1) El monto imponible correspondiente a las rentas de las compañías de seguros que provengan de sus operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato residieran en el país, se fijan en los siguientes porcentajes sobre las primas percibidas: 6,25% (seis con veinticinco por ciento) para los riesgos de vida; 16,67% (dieciséis con sesenta y siete por ciento) para los riesgos de incendio; 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) para los riesgos marítimos y 4,17% (cuatro con diecisiete por ciento) para otros riesgos.” Art. 13 Dec. 149/007

Rentas de fuente internacional: transporte marítimo, aéreo o terrestre

- *“A) Transporte marítimo, aéreo o terrestre, el 10% (diez por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.” Art. 48 Tít. 4*
- *“Para la determinación de las rentas del literal A del artículo 48° del Título que se reglamenta, en los casos de viajes de ida y vuelta o de viajes redondos se gravará el 50% (cincuenta por ciento) del total del pasaje.” Art. 66 del Dec. 150/007*
- *“2) Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo o terrestre se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.” Art. 13 del Tít. 8*
- **Tasa efectiva del 2,5% en ambos casos**

Exoneración (IRAE)

“Estarán exentas las siguientes rentas:

A) Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia.

Facúltase al Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre, a condición de reciprocidad.

B) Las correspondientes a fletes marítimos o aéreos para el transporte de bienes al exterior de la República, no incluidas en la exoneración anterior.”

Art. 52 del Tít. 4

“Declárase exoneradas de este impuesto a las empresas brasileñas de transporte internacional de mercaderías y de transporte terrestre de pasajeros.” Art. 158 del Dec. 150/007.

Exoneración (IRNR)

“Están exonerados de este impuesto:

J) Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia.

Facúltase al Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre, a condición de reciprocidad.

K) Las rentas correspondientes a fletes para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República, estarán exentas en todos los casos.” Art. 15 del Tít. 8

“Q) Declárase exoneradas de este impuesto a las empresas brasileñas de transporte internacional de mercaderías y de transporte terrestre de pasajeros.” Art. 23 Dec. 149/007

Rentas de fuente internacional: películas y tapes

- *“B) Producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las de realización de transmisiones directas de televisión u otros medios similares, el 30% (treinta por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.” Art. 48 del Tít. 4*
- *“3) Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de "tapes", así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en el 62,5% (sesenta y dos con cinco por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.” Art. 13 del Tít. 8*
- Si no hay explotación en el país, no hay monto imponible.
- Sentencia TCA 275/984 (Actividades productoras de rentas gravadas, la ley se limita a “ajustar” la renta)
- **Tasa efectiva de 7,5% en ambos casos**

Rentas de fuente internacional: agencias de noticias internacionales

- “C) Agencias de noticias internacionales, el 10% (diez por ciento) de la retribución bruta.” Art. 48 del Tít. 4
- “4. Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las agencias extranjeras de noticias internacionales se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) de la retribución bruta.” Art. 13 del Tít. 8
- Tasa efectiva de 2,5% en ambos casos

Rentas de fuente internacional: cesión de contenedores

- *“D) Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional, el 15% (quince por ciento) del precio acordado.” Art. 48 del Tít. 4*
- *“5. Las rentas de fuente uruguaya derivadas de la cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional se fijan en el 31,25% (treinta y uno con veinticinco por ciento) del precio acordado.” Art. 13 del Tít. 8*
- Tasa efectiva del 3,75% en ambos casos

Determinación de renta neta real

- Estamos ante una presunción relativa, por lo que el contribuyente siempre va a poder optar por determinar su renta neta en forma real. Una vez hecha la opción, la misma deberá mantenerse por el plazo de 5 años, requiriendo autorización previa de la DGI antes de modificar el tratamiento.
- Procedimiento establecido por el Art. 65 del Dec. 150/007
- Las rentas netas reales de fuente uruguaya, se obtendrán aplicando a las ventas realizadas en el país, la relación que surja entre el resultado neto registrado en el balance consolidado y las ventas totales efectuadas en el ejercicio económico.
- La conversión de los valores en moneda extranjera a TC interbancaria a la fecha de cierre del ejercicio.
- El balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados deberán presentarse aprobados o visados por la autoridad gubernamental competente, o en su defecto certificados por auditores independientes del país de origen de la compañía. Deben estar debidamente legalizados y traducidos.

Actividades de trading

- Resolución 51/997
- Refiere a operaciones realizadas en la República en relación con mercaderías situadas y servicios prestados en el exterior.
- Régimen de determinación de la renta neta de fuente uruguaya

Resolución 51/997

- Aplica a las siguientes operaciones de intermediación realizadas en territorio nacional:
 - a) Compra-venta de mercaderías situadas en el exterior, que no tengan por origen ni destino el territorio nacional.
 - b) Intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente fuera del referido territorio.

Resolución 51/997

La renta neta de fuente uruguaya, es el 3% (tres por ciento) de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los bienes y servicios.

Tasa efectiva de IRAE del 0,75% de la diferencia entre el precio de venta y el de compra

Los contribuyentes podrán optar por determinar su renta neta real de fuente uruguaya.

Desafíos

- La economía digital reúne características que obligan a replantearse conceptos que aplicaban perfectamente ante los negocios tradicionales.
- Potestad impositiva del país de efectivo aprovechamiento de tales bienes o servicios (Recomendación XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Córdoba 2006)
- Problemas de calificación de las rentas
- Comercio electrónico directo (el bien o servicio se transmite o presta íntegramente vía internet) e indirecto (internet oficia de nexo entre las partes pero, ni se transmite el bien, ni se presta el servicio por esta vía)
- Ausencia de presencia física. Nexos tradicionales de atribución de la potestad tributaria.
- Localización y movilidad de los factores productivos

Desafíos

- Establecimiento permanente virtual a nivel internacional?
- Presunción de fuente?
- Retención en fuente pagadora?

Muchas gracias

