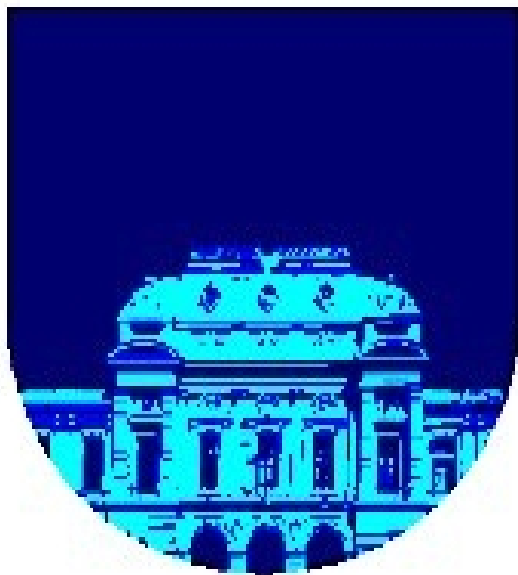


IV JORNADAS TRIBUTARIAS DE LA DGI - 2011



UNIVERSIDAD
DE LA REPUBLICA

URUGUAY

**Cambios en el aspecto
espacial del IRPF –
Nuevos conceptos**

**Facultad de Ciencias
Económicas y de
Administración**

Cr. Luis E. Fabregat

- 1. Nuevas rentas que cumplen el aspecto espacial del HG en el IRPF**
 - 2. Medidas antielusivas**
 - 3. La transparencia fiscal**
 - 4. Rentas pasivas**
 - 5. Casos de la Ley N° 18.718**
-

1. Principio territorial

2. Principio del domicilio

Se abandona el criterio de la fuente – por lo menos en forma pura

Aspecto espacial (artículo 3° Título 7)



Estarán gravadas por este impuesto:

Las rentas de fuente uruguaya,
entendiéndose por tales las
provenientes de

- actividades desarrolladas,
- bienes situados o
- derechos utilizados

Económicamente en la
República.

Criterio tradicional de fuente uruguaya

1er cambio en el aspecto espacial del IRPF – Ley N° 18.719



Se considerarán de fuente uruguaya :

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

2° cambio en el aspecto espacial del IRPF – Ley N° 18.719



Se considerarán de fuente uruguaya :

- Las rentas obtenidas por **servicios de carácter técnico** prestados desde el **exterior**, **fuera de la relación de dependencia** en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.
-

3er cambio en el aspecto espacial del IRPF – Ley N° 18.718



Se considerarán rentas gravadas a las correspondientes a:

- ✓ Rendimientos de capital mobiliario originado en
 - ✓ Depósitos
 - ✓ Préstamos
 - ✓ Toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza

A condición de que tales rentas provengan **de entidades no residentes**

Según lo expuesto por el Gobierno:

- ✓ Equidad – privilegiar colocaciones domesticas
- ✓ Estimulo a la inversión, ahorro y empleo

Se ha cuestionado principalmente

- ✓ Gran dificultad de control
 - ✓ No inclusión de otras rentas del exterior (por ejemplo rendimientos inmobiliarios)
-

Situación base de rendimientos de capital mobiliario en el exterior



Activo Comprendido



IRPF 12%

Persona
Física
Residente

Colocación
de capital o
de crédito en
el exterior

Situación base de rendimientos de capital mobiliario en el exterior



Activo Comprendido



Persona
Física
Residente

IRPF 12%

Colocación
de capital o
de crédito en
el exterior

Normas en la Ley N° 18.718

**Concepto de
elusión fiscal**

Concepto de elusión tributaria



Jarach: la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales necesariamente, están fuera del ámbito del ilícito tributario, puesto que se trataba de medios jurídicamente irreprochables.

Giulani Fonrounge: estima que existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la Ley.

Héctor Villegas: sostiene explícitamente que la elusión tributaria sí es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. el recurrir a estas formas inadecuadas sólo tiene como propósito final la evasión, constituyendo una conducta fraudulenta y por tanto, ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el derecho

Heinrich W. Kruse: se traduce en una ahorro de impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos. Siendo la elusión tributaria una conducta dolosa tendiente a evitar el nacimiento de la obligación tributaria; el elusor se vale de diversas figuras anómalas como el fraude a la ley, el abuso del derecho, la simulación y de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

Concepto de elusión tributaria



La consecuencia que genera este fenómeno es la **disminución de los ingresos fiscales** pero también afecta a otros conceptos fiscales:

- ✓ viola los principios de **equidad** horizontal y vertical,
- ✓ distorsiona la asignación de recursos,
- ✓ **desplaza la carga tributaria** hacia quiénes declaran correctamente y
- ✓ aumenta los **costos de fiscalización**.

En términos extra fiscales, fundamentalmente, **afecta la competencia** generando una ventaja frente al contribuyente no elusor.

Como evitar la elusión:

- ✓ Utilización de normas antielusivas.
 - ✓ Constituyen manifestaciones de tipo legal, que tiene como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión.
-

Normas antielusivas en la Ley N° 18.718



La Ley N° 18.718 incluye varias medidas específicas antielusivas.

El principio rector de las medidas incluidas es el de evitar que mediante **interposición de personas jurídicas** puedan ocultarse u opacarse rentas que se pretenden gravar.

Utilización de dos instrumentos desarrollados a nivel internacional:

- ✓ **Gravar la distribución de dividendos de la sociedad interpuesta**
 - ✓ **Incorporación del concepto de transparencia en fiscalidad internacional.**
-

Evolución del concepto

Concepto de transparencia fiscal internacional

Concepto de transparencia en fiscalidad internacional



Antecedentes históricos:

- ✓ Internacionalización de los negocios – globalización
 - ✓ Países utilizan incentivos – baja tributación - para atraer inversiones
 - ✓ 1970 países OCDE comienzan a controlar o limitar la planificación fiscal que utilizaba a los países de nula o baja tributación.
 - ✓ Se comienza a gravar las ganancias de las compañías controladas.
 - ✓ Origen normativo: legislación fiscal de los EE.UU.
 - ✓ Aparición desde entonces de normas conocidas como CFC – *Controlled Foreign Corporations*
-

Concepto de transparencia en fiscalidad internacional



Antecedentes históricos:

- ✓ Derecho fiscal de EE.UU. – 1962 – *Subpart F del Internal Revenue Code (IRC)*
 - ✓ Compromiso de Kennedy de eliminar el diferimiento respecto de las ganancias obtenidas por sociedades americanas de sus controladas del exterior.
 - ✓ En tal sentido se define el concepto de sociedad controlada, y las rentas que serán gravadas directamente en el accionista que fueron obtenidas por las controladas.
 - ✓ Es lo que se conoce como *pass-through entity* o entidad transparente.
 - ✓ El accionista computa las rentas generadas por la sociedad del exterior pero que no han sido distribuidas aún.
-

Concepto de transparencia en fiscalidad internacional



Antecedentes históricos:

- ✓ Otras normas de transparencia fiscal internacional:
 - ✓ EE.UU Normas FPHC – The Foreign Personal Holding company rules
 - ✓ EE.UU Normas PFIC – The Pasive Foreign investment company provisions
 - ✓ Reino Unido – artículo 747 del Income and Corporation TAX ACT
 - ✓ Francia – artículo 209 BI del Code des Impots
 - ✓ Alemania – artículo 8 de la Ley de Transacciones Exteriores
 - ✓ España – artículo 2.2 de la Ley 42/2994 y 121.2 de la Ley 43/1995
-

Concepto de transparencia en fiscalidad internacional



Estructura:

- ✓ La finalidad de las normas de CFC radica en gravar en la sede de la personas o entidades residentes en el territorio de un determinado país, ciertas **rentas obtenidas por entidades constituidas en otro país en el cual disfrutaban de un régimen de nula o baja tributación**, pero son controladas por aquellas.
 - ✓ El procedimiento aplicado para llegar a tal propósito radica **en imputar como propia la renta de la entidad no residente** al socio residente o al titular residente para su gravamen
-

Puntos comunes que se encuentran en estas normas:

- ✓ **Control** – definición de cuándo la persona o la entidad local sobre la entidad ubicada en un país de nula o baja tributación tiene el control.
 - ✓ **Rentas a imputar** – definición de cuales serán las rentas imputadas directamente.
 - ✓ **Baja tributación** - Concepto de nula o baja tributación
-

Concepto de transparencia en fiscalidad internacional



Objetivo de las normas de CFC:

- ✓ Evitar el diferimiento fiscal – *tax deferral*
 - ✓ *Eliminar las disminuciones en la base imponible a través de la deducción de gastos de servicios realizados por empresas vinculadas residentes en territorios de nula o baja tributación*
 - ✓ *Luchar contra la evasión fiscal internacional (Informe Ruding)*
-

Rentas pasivas

**Concepto de
rentas pasivas**

Definiciones doctrinarias

- ✓ Se consideran rentas pasivas aquellas que tienen la característica común de provenir de un **origen diferente al de una actividad empresarial.**
 - ✓ Aquellas ganancias que se obtienen **sin que resulte necesario el desarrollo de una actividad**, entendida como la conjunción de factores económicos, humanos, tecnológicos, etc., con miras a la obtención de un resultado.
-

Otras normas en nuestro sistema tributario:

✓ Artículo 12 del Decreto 56/009 (norma de IRAE – precios de transferencia):

“Se considerarán rentas pasivas aquellas que provengan de actividades tales como:

- alquiler de inmuebles
- préstamos
- enajenación o participación en el rendimiento de acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones
- colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumentos y/o contratos derivados que no constituyan una cobertura de riesgo explotación de regalías.

El alquiler de inmuebles a que se refiere el inciso anterior no será considerado una renta pasiva, cuando el mismo derive de una actividad empresarial habitual que comprenda el arrendamiento y administración de dichos bienes.”

Concepto de rentas pasivas



Rentas comprendidas en dichas definiciones

- ✓ Intereses
 - ✓ Dividendos
 - ✓ Regalías
 - ✓ Cánones
 - ✓ Plusvalías de capital
 - ✓ Arrendamientos (caso particular)
-

Caso particular

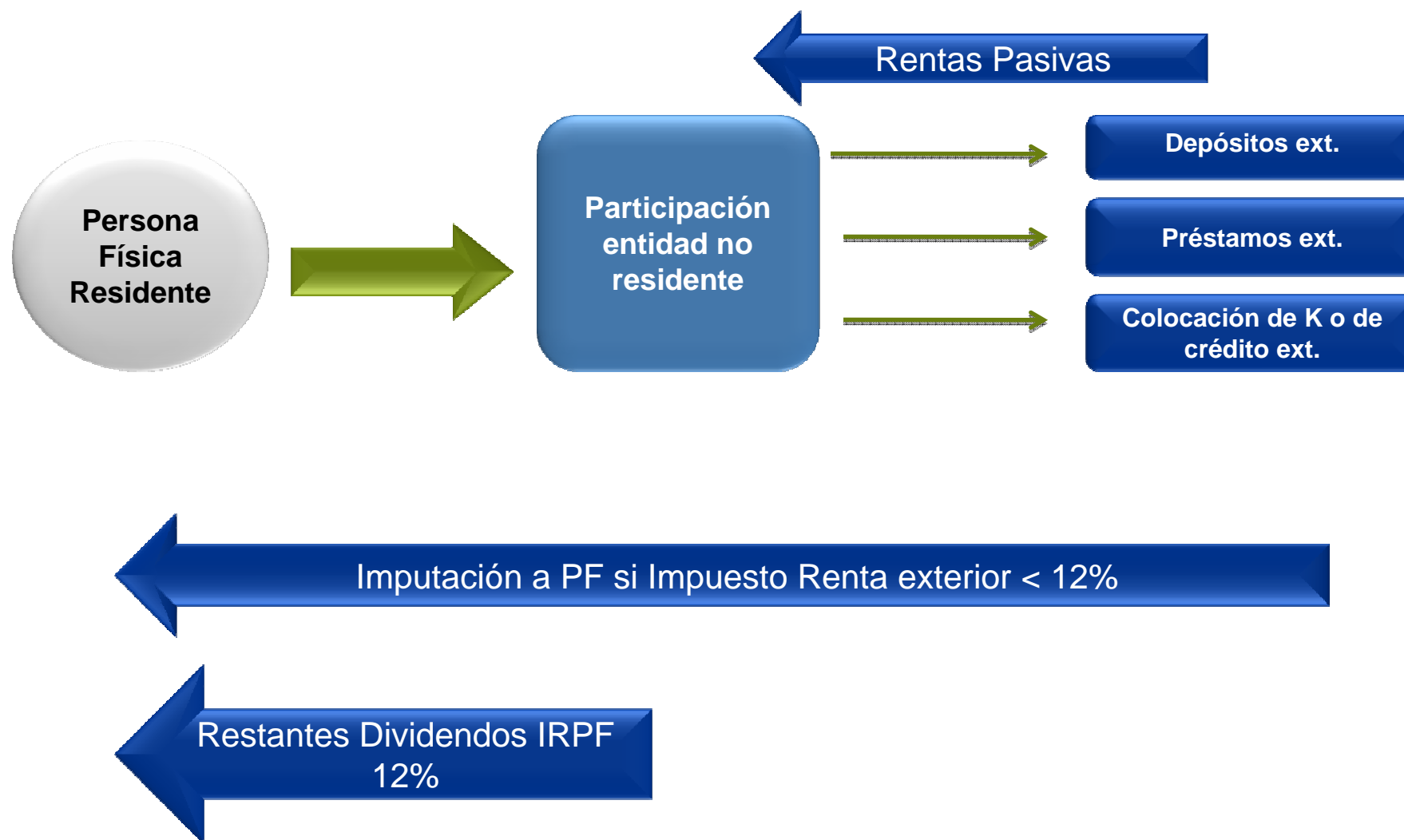
- ✓ Arrendamientos de bienes muebles
 - ✓ El comité de asuntos fiscales de la OCDE excluyó en 1992 las rentas por alquiler de bienes muebles del artículo 12 del modelo de Convenio (cánones), significando ello su inclusión en el artículo 7°, referido a beneficios empresariales.
 - ✓ No corresponde a un rendimiento proveniente de una colocación de capital? – En principio estaría no incluido
-

Transparencia en nuestro país

Normas de transparencia y antielusivas en la Ley N° 18.718

Primera norma de transparencia - artículo 7 Bis del Título 7

Normas antielusivas en la Ley N° 18.718



Normas antielusivas en la Ley N° 18.718



Participaciones en el capital de entidades no residentes:

Si las entidades del exterior obtienen rentas pasivas en entidades no residentes:

- ✓ Depósitos
- ✓ Préstamos
- ✓ Toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza

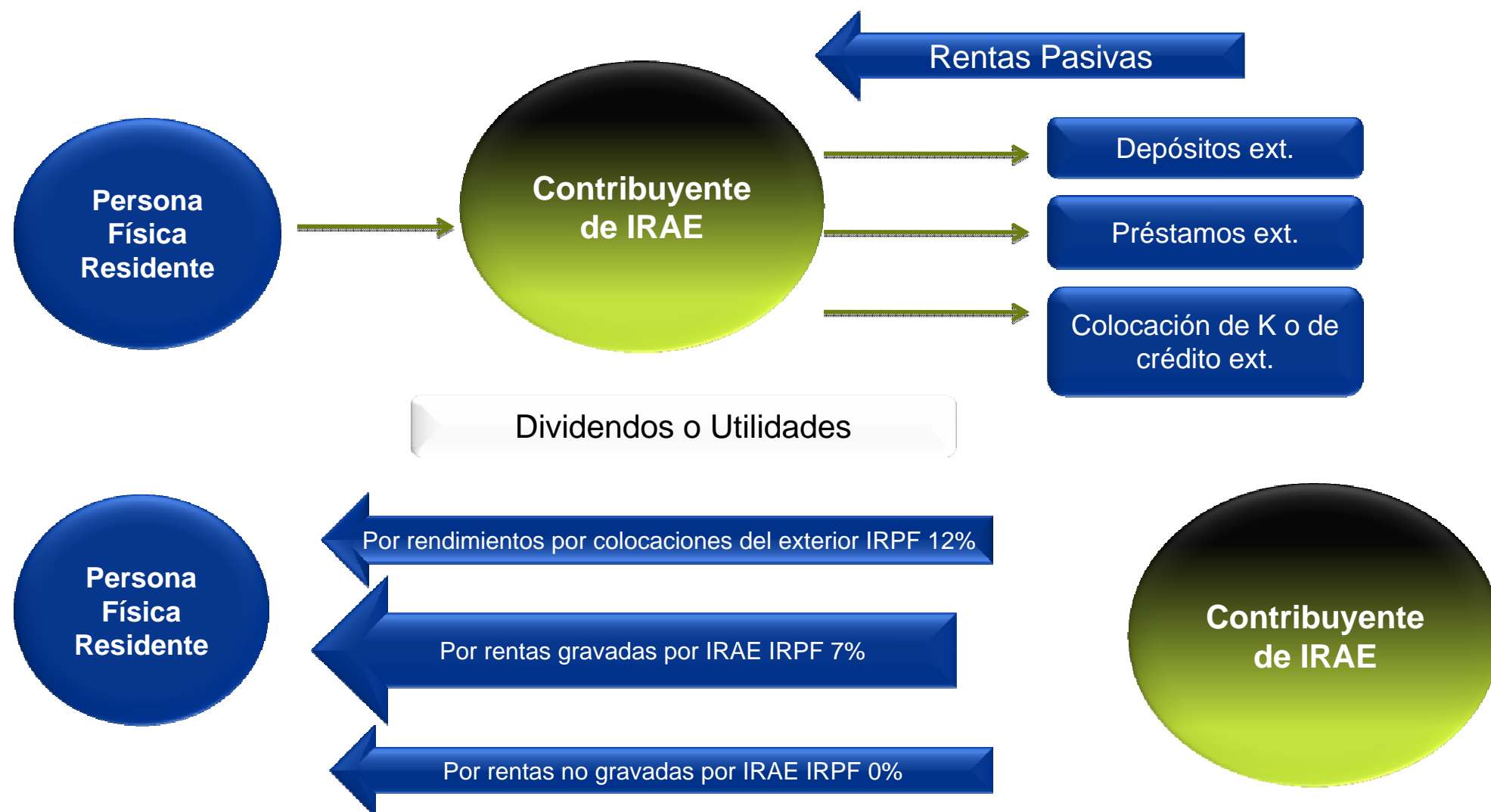
Con tributación en el lugar de residencia efectiva a la renta en el exterior inferior al 12%

Rentas imputadas a todos los efectos fiscales a la PF (en proporción a participación).

No se requiere que la persona física residente tenga el control de la sociedad del exterior, se aplica en todos los casos.

Segunda norma antielusiva – Apartado ii) del literal C) del artículo 27 del Título 7

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)



Dividendos y utilidades provenientes de contribuyentes de IRAE



Se incluye dentro del concepto de dividendos y utilidades gravados (tasa 12%) a los distribuidos por contribuyentes de IRAE que provengan de rentas de capital mobiliario:

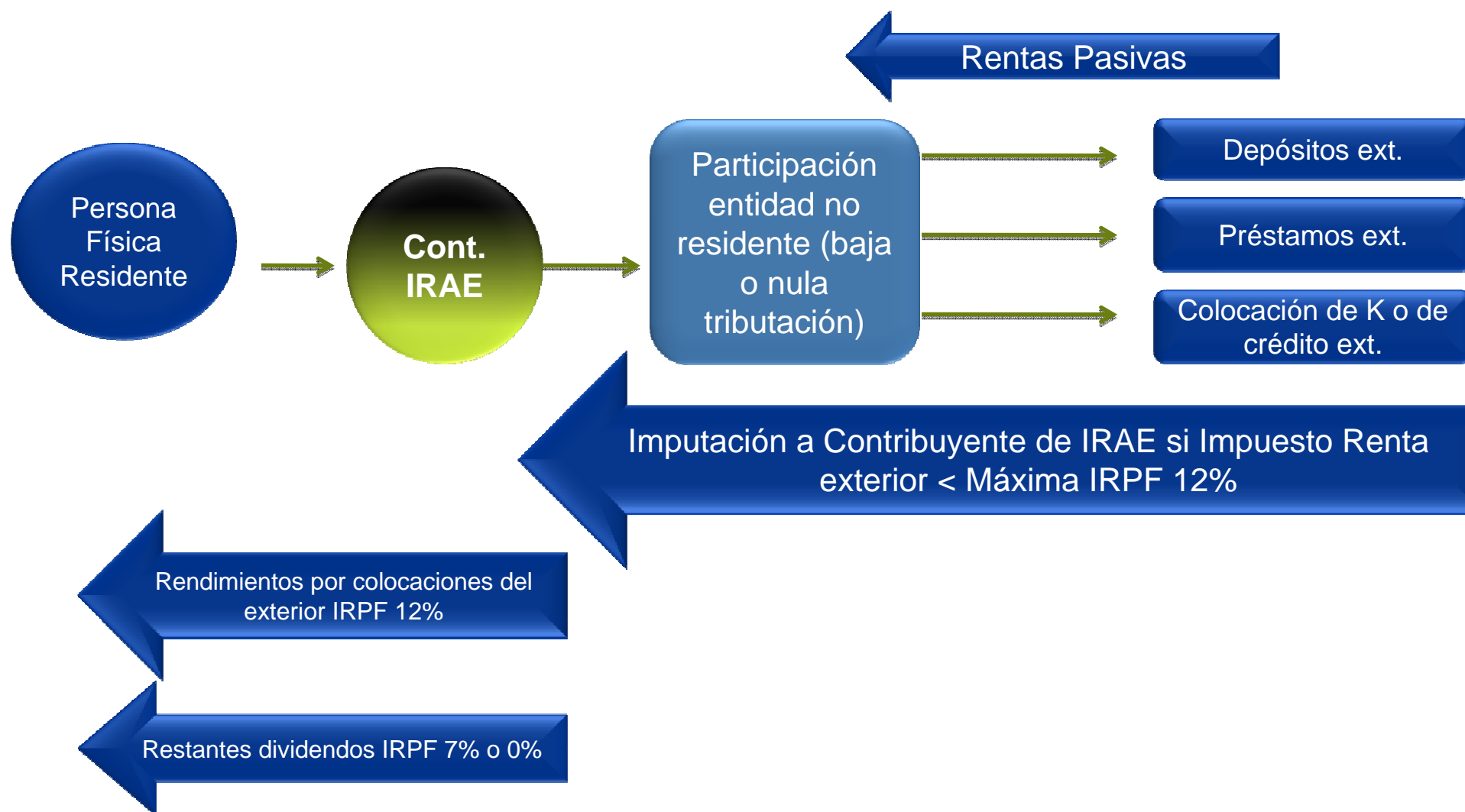
- ✓Depósitos,
- ✓Préstamos
- ✓Toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza

Si provienen de entidades no residentes y
constituyen rentas pasivas

- ✓ Dividendos o utilidades originados en las colocaciones del exterior que posea el contribuyente del IRAE – gravados a la tasa del 12%
 - ✓ Se consideran distribuidos al momento del devengamiento salvo que tengan contabilidad suficiente (en las condiciones que establezca la reglamentación)
-

Tercer norma antielusiva – Inciso tercero del literal C) del artículo 27 del Título 7

Normas antielusivas



Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)



Contribuyente del IRAE participe en el patrimonio de entidades no residentes de baja o nula tributación (Tasa ext. < 12%).

Las rentas obtenidas por la entidad no residente se imputarán al contribuyente del IRAE al sólo efecto de determinar los dividendos gravados por IRPF si dichas rentas corresponden a:

- ✓ Depósitos,
- ✓ Préstamos
- ✓ Toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza

Si provienen de entidades no residentes y constituyan rentas pasivas

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

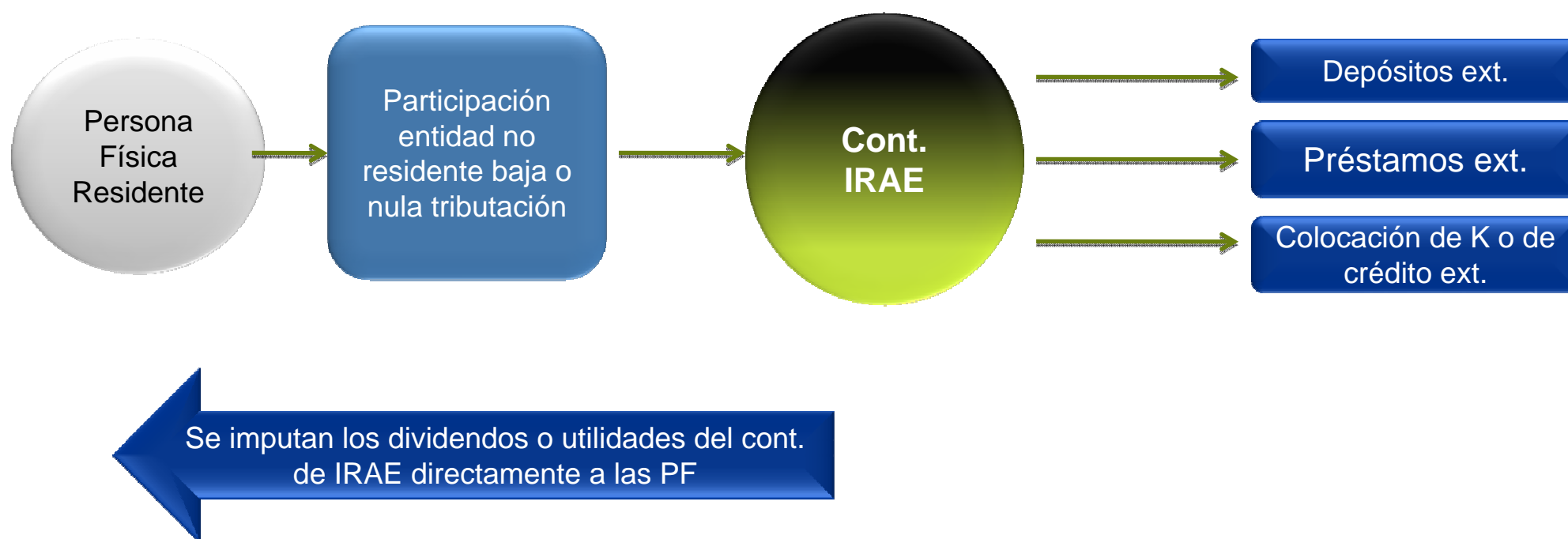


En este caso la Persona Física Residente computará en su liquidación de IRPF:

- ✓ Dividendos originados en las colocaciones del exterior que pose la entidad del exterior en la cual el contribuyente del IRAE tiene participación – gravados a la tasa del 12%
 - ✓ Dividendos originados por los dividendos recibidos por el contribuyente de IRAE obtenidos de la participación en el capital de una entidad no residente, excluidos los que se imputan directamente que ya fueron considerados en el punto anterior – gravados a la tasa del 12%.
 - ✓ Se consideran distribuidos al momento del devengamiento salvo que tengan contabilidad suficiente (en las condiciones que establezca la reglamentación)
 - ✓ Restantes dividendos o utilidades recibidos del contribuyente del IRAE sobre rentas gravadas por IRAE – gravados a la tasa del 7%.
-

Cuarta norma antielusiva – Parte final del inciso tercero del literal C) del artículo 27 del Título 7

Normas antielusivas



Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

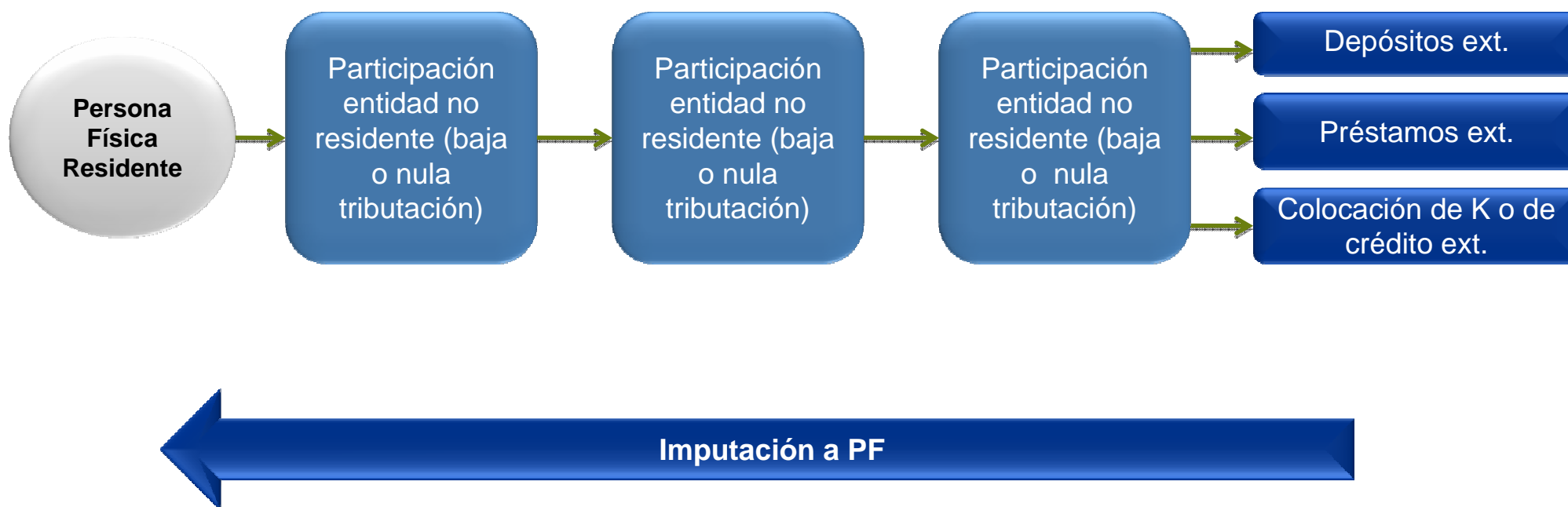


En este caso la Persona Física Residente computará en su liquidación de IRPF:

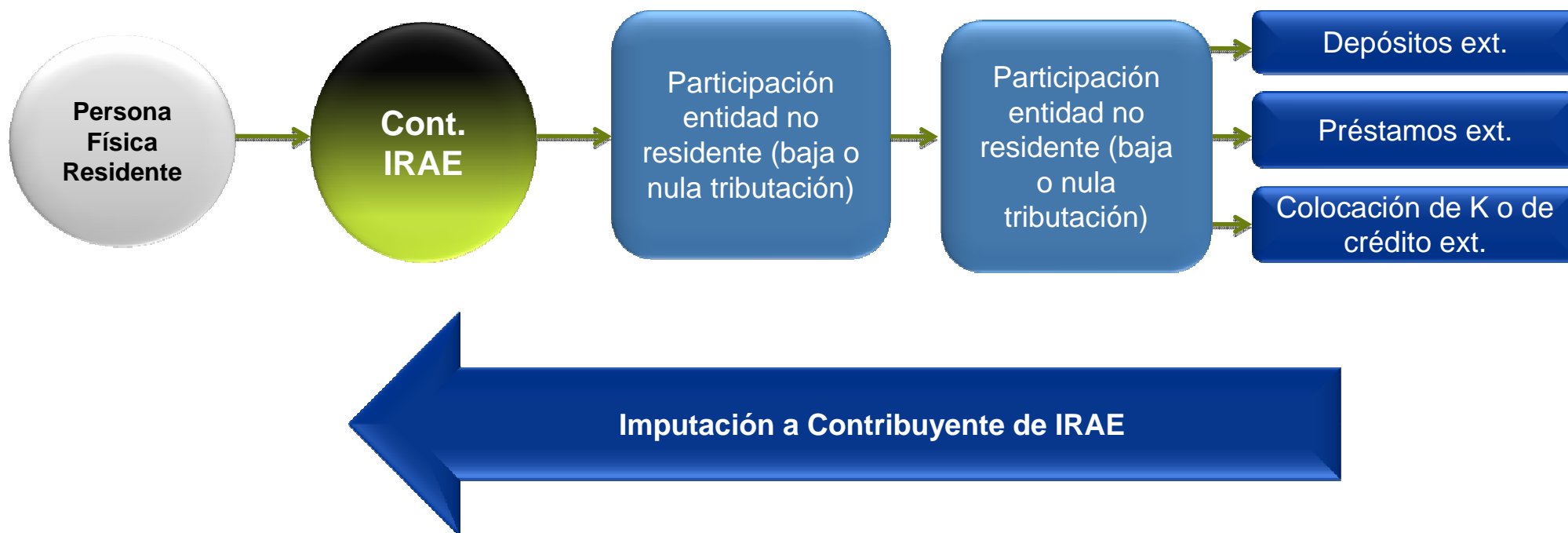
- ✓ Dividendos o utilidades originados en las colocaciones del exterior que pose el contribuyente del IRAE – gravados a la tasa del 12%
 - ✓ Dividendos o utilidades originados por los dividendos recibidos por la participación en el capital de una entidad no residente, excluidos los que se imputan directamente que ya fueron considerados en el punto anterior – gravados a la tasa del 12%.
 - ✓ Se consideran distribuidos al momento del devengamiento salvo que tengan contabilidad suficiente (en las condiciones que establezca la reglamentación)
-

Quinta norma antielusiva – Artículo 44 del Título 7

Atribución sucesiva



Atribución sucesiva



Atribución sucesiva

El régimen de imputación en relación a entidades no residentes que estén sometidos a regímenes de baja o nula tributación, antes comentado, será de aplicación en aquellos casos en que las entidades no residentes participen a su vez en otras entidades no residentes, siempre que se verifique conjuntamente las siguientes hipótesis:

- ✓ Dichas entidades estén sometidas al régimen de baja tributación
 - ✓ El proceso de imputación sucesivas culmine en un contribuyente del IRPF o en una entidad contribuyente del IRAE (por su forma jurídica)
-

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)



Exoneraciones:

Los dividendos o utilidades distribuidos por entidades no residentes por las rentas objeto de la imputación

Dividendos o utilidades distribuidos por entidades no residentes originados en rentas de fuente uruguaya comprendidas en el IRNR

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)



Crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior:

Los contribuyentes que hayan sido objeto de imposición en el exterior por los rendimientos del capital mobiliario podrán acreditar, en las condiciones que establezca la reglamentación, el impuesto pagado en el exterior contra el IRPF que se genere respecto de la misma renta

El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)



Opción IRAE e IRPF

Las personas físicas no podrán optar por tributar IRAE por los rendimientos de capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general de toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, siempre que los mismos provengan de entidades no residentes.

Muchas gracias



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA