



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Y DE ADMINISTRACIÓN

POSGRADOS



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
DE ADMINISTRACIÓN**

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

**SITUACIONES DE RETENCIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA PARA
LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN A LOS NO RESIDENTES.**

Autores:

María Cecilia Briz

Veronica Luisa Caprani

Julio Sebastián Meyer

Director de tesis: Cr. Juan Andrés Acosta

URUGUAY 2024

Página de Aprobación

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

Título

Situaciones de retenciones establecidas en la normativa para los impuestos que gravan a los no residentes.

Autores

Cra. María Cecilia Briz

Cra. Verónica Caprani

Cr. Julio Sebastián Meyer

Tutor

Cr. Juan Andrés Acosta.

Maestría

Maestría en Tributación

Puntaje Tribunal

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

FECHA.....

AGRADECIMIENTOS

Antes que nada, a quien hizo posible la realización de este trabajo, nuestro tutor, el Cr. Juan Acosta, por su colaboración, su presencia y su atención en cada momento que lo necesitamos. Al profesor José María Burone, quien inició este camino de investigación con el dictado de la materia Metodología de la Investigación. A los 5 especialistas, Agustina Galeazzi, Aníbal Pittamiglio, Leonardo Bruzzone, Nelson Hernández y Aldo Zignago, que aportaron su conocimiento haciendo más enriquecedor este trabajo. A las 46 personas que dedicaron su tiempo a contestar las preguntas a la encuesta.

A nuestras familias, sobre todo a nuestros hijos que prescindieron de nuestro tiempo para que pudiéramos dedicárselo a la realización de la tesis.

Por último, pero no menos importante, a todas aquellas personas que, de una u otra forma, contribuyeron para la realización de la tesis ya sea aportando su tiempo o conocimientos.

RESUMEN

El Sistema Tributario Uruguayo se encuentra estructurado sobre los pilares del principio de la fuente. Esto implica en lo que refiere a los impuestos a la renta, que determinados sujetos NO RESIDENTES, obtengan rentas gravadas en Uruguay al ser consideradas por la normativa como “de fuente uruguaya”, por ser éste el criterio de asignación de la potestad tributaria adoptado por nuestro país.

Por otro lado, en materia de imposición al capital y al valor agregado, y en congruencia con el antedicho criterio de la fuente, la normativa uruguaya adoptó para el Impuesto al Patrimonio (IP) y para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) criterios que basan el aspecto espacial del hecho generador de ambos impuestos en la localización de los bienes y en el lugar de realización de las operaciones, respectivamente. En virtud de que existe una clara dificultad asociada a la gestión del cobro de los tributos que gravan a los no residentes que no actúan por medio de establecimiento permanente, es que la normativa uruguaya ha designado en muchos casos a sujetos que actúan en calidad de responsables. Las múltiples hipótesis de retención y la continua modificación de las mismas hacen que el sistema tributario se haya vuelto complejo tanto para los sujetos obligados a realizar tal retención, como para la Administración Tributaria en el control que debe realizar. El presente trabajo además de compilar las principales normas relativas a retenciones pretende ser una medición del grado de conocimiento de la normativa que tienen los agentes involucrados. Para llegar a las conclusiones se elaboraron cuestionarios que fueron distribuidos a los profesionales que por su actividad se encuentran, en mayor o menor medida, implicados en las retenciones correspondientes.

PALABRAS CLAVE

Retenciones, No Residentes, Responsables.

Índice

AGRADECIMIENTOS	1
RESUMEN	2
1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN	5
2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	6
2.1. LOS OBJETIVOS DE INVESTIGACION	6
2.1.1. Objetivo General de Investigación	6
2.1.2. Objetivos Específicos de Investigación	6
2.2. LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACION	6
2.2.1. Pregunta Principal de Investigación	6
2.2.2. Preguntas Específicas de Investigación	7
2.3. JUSTIFICACION	7
2.4. VIABILIDAD	7
2.5. ANTECEDENTES ENCONTRADOS	8
3. MARCO TEÓRICO	9
3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	9
3.2. IMPUESTO AL PATRIMONIO	11
3.3. IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	15
3.3.1. Consideraciones generales	15
3.3.2. Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.	20
3.3.3. Rendimientos de Trabajo	21
3.3.4. Rendimientos de Capital	23
3.3.5. Incrementos Patrimoniales	26
4. DISEÑO METODOLÓGICO	29
4.1. METODOLIGIA APLICADA	29

4.2. ENCUESTA MASIVA.....	29
4.2.1. Aclaraciones previas.....	29
4.2.2. Resultado de la encuesta	31
4.2.2.1. Resultados desde el punto de vista de las preguntas realizadas.....	31
4.2.2.1.1. Preguntas y Gráficos.....	31
4.2.2.1.2. Análisis.....	39
4.2.2.2. Resultados desde el punto de vista de los encuestados	40
4.2.2.2.1. Resultados y gráficos.....	40
4.2.2.2.2. Análisis.....	40
4.2.2.3. En función del grado de estudios.....	41
4.2.2.3.1. Resultados y gráficos.....	41
4.2.3. Conclusiones de la encuesta masiva	42
4.3. ENCUESTAS INDIVIDUALES.....	43
4.3.1. Aclaraciones Previas	43
4.3.2. Casos planteados.....	44
4.3.3. Desarrollo comparado de las respuestas	48
4.3.3.1. Pregunta 1.....	48
4.3.3.2. Pregunta 2.....	50
4.3.3.3. Pregunta 3.....	52
4.3.3.4. Pregunta 4.....	55
4.3.3.5. Pregunta 5.....	56
4.3.4. Conclusiones de las encuestas personalizadas.....	58
5. CONCLUSIONES.....	59
6. RECOMENDACIONES	62
7. BIBLOGRAFIA.....	64

INTRODUCCIÓN

1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN

El tema a desarrollar fue elegido en virtud de que en nuestra labor diaria como contadores públicos en general y profesionales de la Administración Tributaria en particular y acorde a las tareas de inspección que realizamos encontramos que existen retenciones a los No Residentes que se encuentran dispersas en la normativa, esto es, no compendiadas en una sola disposición, y que al momento de enfrentarse a un pago a realizar a un No Residente los profesionales, frente a determinadas situaciones, parecen tener más dudas que certezas para definir si corresponde o no realizar una retención por impuestos nacionales que luego deberá verse a la Administración Tributaria.

Asimismo, nos interesaba intentar medir el conocimiento de la normativa con el fin de evaluar la necesidad de una profundización de la educación en relación con esta temática. Creemos firmemente que esta investigación servirá de consulta a los diversos actores y que aportará asimismo una noción de que tan lejos se encuentran la teoría de la práctica.

Es por todo lo antes expuesto que entendemos que esta investigación resultará útil para los asesores de los contribuyentes obligados a realizar las retenciones y que pueden resultar perjudicados en el caso de que dichas retenciones no se realicen o se realicen incorrectamente, así como también para la Administración Tributaria en su conjunto que puede ver disminuida la recaudación asociada a los No Residentes y para los profesionales que deben controlar que dichas retenciones se realicen.

Esto nos llevó a plantearnos el siguiente tema de investigación: “Situaciones de retenciones establecidas en la normativa, para los Impuestos que gravan a los NO RESIDENTES”.

2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2.1. LOS OBJETIVOS DE INVESTIGACION

2.1.1. Objetivo General de Investigación

Evaluar el conocimiento acerca de la normativa sobre las retenciones a No Residentes y su aplicación. Se parte de la hipótesis de que existe cierto desconocimiento de la normativa y esto lleva a que, del lado de los agentes de retención, los mismos no realicen las retenciones o las realicen de forma incorrecta, mientras que del lado de la Administración Tributaria, este desconocimiento implica que no se controle correctamente la efectiva aplicación y correcta realización de las mismas.

2.1.2. Objetivos Específicos de Investigación

OEI 1 – Identificar el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados sobre el régimen de retenciones del IVA para No Residentes y su aplicación.

OEI 2 – Identificar el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados sobre el régimen de retenciones del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y su aplicación.

OEI 3 – Identificar el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados sobre el régimen de retenciones de IP para No Residentes y su aplicación.

2.2. LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACION

2.2.1. Pregunta Principal de Investigación

¿Cuál es el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados sobre el régimen de retenciones para No Residentes y su aplicación?

2.2.2. Preguntas Específicas de Investigación

¿Cuál es el grado de conocimiento de la normativa de IVA sobre las retenciones a No residentes y su aplicación?

¿Cuál es el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados de la normativa de IP sobre las retenciones a No residentes y su aplicación?

¿Cuál es el grado de conocimiento que tienen los actores involucrados de la normativa de IRNR sobre las retenciones y su aplicación?

2.3. JUSTIFICACION

Entendemos conveniente llevar a cabo esta investigación, debido a que la normativa es muy amplia y creemos que ello afecta la capacidad de conocer el universo de disposiciones existentes por parte de los actores que deben aplicarla, tanto del lado de los asesores del contribuyente obligado, como de la Administración Tributaria.

En virtud de lo antes expuesto, se hace necesario compilar en un trabajo las retenciones existentes y medir lo más fehacientemente posible el grado de conocimiento de la normativa que lleva a que la misma no se aplique, así como aquellos casos en que, conociendo la norma, la misma es aplicada incorrectamente.

2.4. VIABILIDAD

La investigación es viable dado que se cuenta con los recursos humanos y materiales necesarios para llevar adelante la misma, así como con la facilidad de acceso a la información. Asimismo, se posee conocimiento sobre el tema a investigar, lo que lleva a que se pueda realizar un buen análisis y desarrollo del mismo.

2.5. ANTECEDENTES ENCONTRADOS

De la búsqueda de antecedentes, particularmente de la realizada en internet se ha encontrado que existe un trabajo de investigación para obtención de título de grado: “Tributación en Uruguay de los no residentes”. La misma ha sido elaborada en el año 2010 por los contadores Federico Golembiewsky, Santiago González y Martín Guerra.

DESARROLLO DE LA OBRA

3. MARCO TEÓRICO

El tema a tratar serán las situaciones de retenciones establecidas en la normativa, para los Impuestos que gravan a los NO RESIDENTES, en virtud de esto es menester iniciar con el análisis de las diversas normas que establecen la obligación de retener para cada impuesto.

3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, las importaciones y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

En el caso de que, quien realice alguno de los actos gravados establecidos por la normativa sea un No Residente, el marco legal¹ establece que los mismos serán sujetos pasivos del impuesto, salvo que los actos gravados se vinculen a la obtención de rentas por rendimientos de capital o incrementos patrimoniales.

En tal caso, la norma reglamentaria², establece la obligación de retener este impuesto para quien pague o acredite retribuciones por servicios gravados a los siguientes sujetos:

Personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior, entidades del exterior que no posean establecimiento permanente. Asimismo, deberán retener los establecimientos permanentes por pagos o créditos realizados a la casa matriz o a otros

¹ Literal D) del artículo 6 del Título 10 del TO

² Artículo 4 del Decreto N° 220/998

establecimientos permanentes del exterior y las casas matrices por pagos a sus establecimientos permanentes del exterior.

Se excluye a la circulación de bienes, agregación de valor e importaciones, así como también a aquellos servicios que no se encuentren gravados por el impuesto ya sea por considerarse exentos o exportación.

En el caso de las Rentas Internacionales la retención de IVA se aplicará de acuerdo a lo siguiente:

Numeral	Concepto	Monto Imponible	Porcentaje s/ Monto Imponible	TASA
1	RFU de 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	Riesgos de Vida	6,25%	22%
		Riesgos de incendio	16,67%	
		Riesgos Marítimos	20,83%	
		Otros riesgos	4,17%	
2	RFU de compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo y terrestre	Importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.	20,83%	
3 a)	RFU 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,	Retribución que reciban de su explotación en el país	Hasta 31/12/2017 62,5%	
			A partir 1/1/2018 100%	
3 b)	RFU obtenidas por las entidades NR que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.	Retribución que perciban por su explotación en el país.	100%	
4	RFU obtenidas por agencias extranjeras de noticias internacionales	Retribución Bruta	20,83%	

5	RFU derivadas de la cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional	Precio acordado	31,25%	
6	RFU correspondientes a actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas,	Si el demandante y el oferente se encuentran en Uruguay	100%	
		Si el demandante o el oferente se encuentran en el exterior	50%	

En el caso de las rentas internacionales derivadas de la producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional.³

En cuanto a la oportunidad de la retención, la misma se debe realizar cuando ocurra el pago, prestación del servicio o facturación.

Por último, es importante tener en cuenta que la retención realizada se computa como IVA compras para el respectivo agente de retención, recibiendo el tratamiento fiscal que corresponda.

Por su parte, la reglamentación⁴ establece que, se considerará que el precio incluye el impuesto que se reglamenta.

3.2. IMPUESTO AL PATRIMONIO

El Impuesto al Patrimonio (IP), como su nombre lo indica, grava el patrimonio que se halle en territorio nacional al cierre de cada ejercicio.

³ Artículo 21 del Decreto N° 149/007

⁴ Inciso final del Artículo 4 del Decreto N° 220/998

En el caso de los no residentes, las personas físicas y jurídicas que cumplan dicha condición son sujetos pasivos de acuerdo a los literales A y D del artículo 1 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 respectivamente.

Esto quiere decir que el patrimonio mantenido al cierre del ejercicio por estos sujetos se encontrará alcanzado por el impuesto, y como veremos se prevén hipótesis de retención para garantizar el cobro del tributo generado.

En atención a esto encontramos designaciones de responsables tanto a nivel legal como reglamentario.

En materia legal, se designa agentes de retención a las entidades emisoras de obligaciones o debentures, de títulos de ahorro o de otros valores similares, que emitan al portador. Asimismo, designa agentes de retención a las entidades comprendidas en IRAE que sean deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan en el país por medio de establecimiento permanente.⁵

En el caso de los emisores de valores al portador deberán abonar el impuesto sobre el total de estos valores en circulación al 31 de diciembre de cada año o al cierre de su ejercicio económico anual a opción de la entidad emisora, quedando la retención como definitiva.

Del artículo 42 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 se desprende que las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas (por el patrimonio que no se encuentre incluido en otros literales), así como las personas jurídicas domiciliadas en el exterior que no actúen por medio de establecimiento permanente, liquidarán el impuesto al 31 de diciembre. Es así que los

⁵ Artículo 1 del Título 14 del Texto Ordenado 1996

agentes de retención deberán abonar el impuesto por los saldos que mantengan con personas físicas y entidades no residentes al 31/12 de cada año.

A nivel reglamentario, se designa agentes de retención a las sociedades personales no sujetas al pago del impuesto, integradas por personas físicas o jurídicas no residentes, que no actúen en el por medio de establecimiento permanente.⁶

Es importante destacar que en el IP deben practicarse las retenciones teniendo especial atención a lo establecido por el artículo 22 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 ya que dicho artículo establece en su inciso primero un elenco de activos no computables, mientras que el inciso segundo establece una serie de activos que solo computaran al efecto de la determinación ficta del valor del ajuar y muebles de la casa-habitación. Es decir que, al amparo de este artículo quedan excluidos de la retención, por ejemplo, aquellos activos que posean los no residentes por concepto de saldos de importaciones, préstamos o depósitos.

Es en virtud de esto que se hace necesario la interpretación de este artículo y la correcta y clara identificación de los conceptos que generan un pasivo para el contribuyente de IRAE y el activo para el no residente a los efectos de determinar si dichos saldos serán o no objeto de retención.

A modo de resumen podemos ver en el siguiente cuadro las diferentes hipótesis y su tratamiento:

Origen del activo	Tratamiento aplicable	Retención
Prestación de servicios	Gravado	Corresponde
Anticipos a sujetos locales	Gravado	Corresponde
Dividendos a cobrar	Gravado	Corresponde
Tenencia de obligaciones o debentures, títulos de ahorro o de otros valores similares emitidos al portador	Gravado	Corresponde
Saldo a cobrar por venta de bienes	Exento	No corresponde

⁶ Artículo 2 del Decreto N° 30/015

Saldo a cobrar por préstamos a sujetos pasivos de IRAE	Exento	No corresponde
Saldos de depósitos en bancos	Exento	No corresponde

En caso de corresponder retención podemos resumir la determinación de la misma en el siguiente cuadro.

	Agente de Retención	Monto Imponible	Alícuota
1	Sociedades personales que no sean sujetos pasivos de IP integradas por personas físicas domiciliadas en el exterior	Cuota parte que corresponde al sujeto del exterior del VPPF del agente de retención.	Aplicar MNI de Persona Física y las alícuotas establecidas para este tipo de sujetos pasivos.
2	Entidades emisoras de obligaciones o debentures, títulos de ahorro o de otros valores emitidos al portador	Importe total de los valores en circulación al 31/12 de cada año o al cierre del ejercicio fiscal.	3,5%
3	Sujetos pasivos de IRAE deudores de personas físicas del exterior o entidades no residentes que no actúen en el país mediante Establecimiento Permanente	Saldos activos al 31/12 de cada año con independencia del cierre de ejercicio del agente de retención	1,5%
4	Establecimientos Permanentes o Casas Matrices locales, deudores de entidades vinculadas en el exterior por saldos originados en Servicios no financieros	Saldos activos originados en servicios no financieros al 31/12 de cada año con independencia del cierre de ejercicio del agente de retención	1,5%
5	Sociedades personales que no sean sujetos pasivos de IP integradas por personas jurídicas no residentes que no actúen en el país por medio de EP	Cuota parte que corresponde al sujeto del exterior del VPPF del agente de retención.	1,5%

En los casos 3), 4) y 5), si el sujeto del exterior es una entidad residente, domiciliada, constituida o ubicada en los países o jurisdicciones de baja o nula tributación, o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, que no actúen en el país mediante establecimiento permanente la alícuota de la retención es del 3%.

3.3. IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

3.3.1. Consideraciones generales

El IRNR grava las rentas de fuente uruguaya que los sujetos no residentes obtienen en nuestro país.

Es importante destacar que el no residente, no debe estar actuando en el país a través de un establecimiento permanente, porque de ser así, las rentas de fuente uruguaya obtenidas quedaran comprendidas en IRAE.

Como regla general, y siempre que corresponda, los contribuyentes del IRNR tributarán el impuesto por vía de retención o sustitución. Si no fuera este el caso, el no residente deberá nominar una persona física o jurídica residente para que lo represente ante la DGI en relación con sus obligaciones tributarias.

En sede del IRNR, y al igual que los restantes impuestos a las rentas, se definen como de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

Asimismo, se consideran de fuente uruguaya:

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

- II) Las rentas obtenidas por servicios de publicidad y propaganda. Siempre que sean prestados a contribuyentes de IRAE, desde el exterior, fuera de la relación de dependencia y en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en IRAE.
- III) La totalidad de 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.
- IV) Las rentas correspondientes a la transmisión de acciones y otras participaciones patrimoniales de entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación (BONT), así como la constitución y cesión del usufructo relativo a las mismas, en las que más del 50% (cincuenta por ciento) de su activo valuado de acuerdo a las normas del IRAE, se integre, directamente o indirectamente por bienes situados en la República.⁷

Es decir que si un no residente presta a un contribuyente de IRAE alguno de los servicios antes mencionados en los puntos I y II, cuando dicho servicio sea prestado desde el exterior, siempre que dicho servicio se vincule con una renta comprendida en el IRAE para el contribuyente uruguayo al cual se le presta el servicio, la renta obtenida por el no residente se considera de fuente uruguaya. Esto es lo que conocemos como extensión de la fuente, ya que si bien la renta no proviene de una actividad desarrollada en la Republica, la normativa hace que la misma se considere como tal.

⁷ Artículo 3 Titulo 8. Artículo 11 Decreto 149/007

En el caso de los apartados I y II, el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya a los efectos de establecer las bases de cálculo de las retenciones que correspondan, se encuentra establecido en la reglamentación y se determina de acuerdo con el porcentaje de renta gravada por IRAE que obtiene el contribuyente uruguayo que recibe el servicio:

- Si el contratante es contribuyente de IRAE y el servicio prestado por el No Residente forma parte del costo de la actividad, se deberá atender a los ingresos en relación con dicha actividad en el ejercicio en que el mismo es prestado:
 - La RNFU del No Residente, será del 5% del ingreso total, cuando los ingresos gravados por IRAE del contratante, son menores al 10% del total de sus ingresos
 - La RNFU del No Residente, será del 100% del ingreso total, cuando los ingresos gravados por IRAE, sean mayores o iguales al 10% del total de sus ingresos
- Si quien recibe el servicio es contribuyente de IRAE y el mismo no forma parte del costo de la actividad, se deberá atender a los ingresos totales del sujeto pasivo de IRAE en el ejercicio anterior:
 - La RNFU será del 5% del ingreso total, cuando los ingresos gravados por IRAE del usuario de tales servicios en el ejercicio anterior, sean menores al 10% de sus ingresos totales en el mismo lapso.
 - La RNFU será del 100% del ingreso total, cuando los ingresos gravados por IRAE del usuario de tales servicios en el ejercicio anterior, sean mayores o iguales al 10% de sus ingresos totales en el mismo lapso.

En caso de que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios

mencionados son íntegramente de fuente extranjera.⁸

A continuación, se realizará un ejemplo del caso planteado:

Supongamos el caso de un contribuyente de IRAE que se dedica a la compraventa de vehículos automotores, y a la prestación de servicios de publicidad.

Si el contribuyente de IRAE contratara un servicio de publicidad al exterior, la renta obtenida por el no residente estaría gravada por IRNR y el monto imponible dependerá tanto del destino que dicha publicidad tenga para el contribuyente de IRAE como de las rentas gravadas que obtenga el mismo.

Si la publicidad contratada es utilizada para ser revendida, la misma formará parte del costo de dicha actividad y, por lo tanto, a los efectos de calcular el monto imponible y la retención que corresponde, el contribuyente de IRAE deberá tomar en cuenta sus ingresos gravados por IRAE correspondientes a la actividad de publicidad del ejercicio anterior al cual se está contratando el servicio al exterior.⁹

Si la publicidad es utilizada para la compraventa de autos, claramente estamos frente a un gasto y no a un costo de la actividad, con lo cual el contribuyente de IRAE deberá tomar en cuenta los ingresos gravados por IRAE para toda la empresa correspondientes al ejercicio anterior.

⁸ Artículo 21 Decreto 149/007

⁹ Numeral 13 Resolución 981/007

EXTENSIONES DE FUENTE PARA ENTIDADES BONT¹⁰

Para el caso de las rentas obtenidas por sociedades BONT, que se originen en operaciones realizadas con contribuyentes de IRAE que además cumplan las hipótesis de vinculación, la normativa prevé determinadas hipótesis de extensiones de fuente:

Se consideran de fuente uruguaya las rentas por importaciones de bienes, y a efectos de determinar el monto imponible, en ningún caso el valor a considerar podrá ser inferior al valor en aduana.

Se consideran de fuente uruguaya las provenientes de operaciones de venta de bienes en el exterior, que hayan sido previamente exportados por el contribuyente de IRAE. Para determinar el monto imponible el valor a considerar no podrá ser inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino de los bienes exportados por el contribuyente de IRAE.

Para ambas hipótesis, se presume, salvo prueba en contrario (la que deberá ser acreditada por el contribuyente de IRAE), que la renta obtenida en el exterior es del 50% del precio correspondiente

Se consideran asimismo de fuente uruguaya, exista o no vinculación, el ingreso obtenido por sociedades BONT que provenga de enajenación de bienes intangibles adquiridos por contribuyentes de IRAE, cuyo destino sea la utilización económica en territorio nacional. El monto imponible de esta renta se determina acorde a lo establecido en el literal A) del artículo 12 del Título 8 del T.O. 1996. En ningún caso el valor a considerar podrá ser inferior al valor de mercado de los referidos bienes.

¹⁰ Artículos 3 Bis y 3 Ter. Título 8 T.O. 1996

Responsables

Por vía legal se designa agentes de retención a los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten las rentas derivadas de actividades empresariales, rendimientos de trabajo y rendimientos de capital a contribuyentes del IRNR.¹¹ Sin embargo, la ley no establece las alícuotas aplicables ni el momento en que debe verse la retención.

De manera de simplificar al lector la comprensión de este capítulo, que puede resultar engorrosa, entendemos que es conveniente esquematizar en primera instancia las grandes categorías por las cuales un no residente puede obtener una renta que resulte alcanzada por el IRNR, para luego centrarnos en las retenciones que están estipuladas para cada categoría.

Serán rentas comprendidas en IRNR:¹²

- Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles
- Rendimientos del trabajo
- Rendimientos del capital
- Incrementos patrimoniales

3.3.2. Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.

Se designa un amplio elenco de agentes de retención, por las rentas empresariales pagadas o acreditadas a contribuyentes de IRNR, de modo de abarcar la mayor cantidad de situaciones gravadas que tributen vía retención y de esta manera capturar el impuesto. Esto obedece a la propia naturaleza de los contribuyentes del impuesto que, por lo general no tienen ánimo de

¹¹ Artículo 10 del Título 8 del Texto Ordenado 1996.

¹² Artículo 2 del Título 8 del Texto Ordenado 1996.

permanencia en el país, y en algunos casos ni siquiera se trasladan a prestar los servicios, sino que los brindan desde el exterior.

Cabe tener presente que en este tipo de rentas se encuentran los servicios de cualquier naturaleza prestados fuera de la relación de dependencia por entidades que no sean personas físicas¹³

Determinación de la retención

La retención se efectuará en oportunidad del pago o crédito, aplicando a la suma del monto pagado o acreditado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el IVA si correspondiere, las siguientes alícuotas¹⁴:

Tipo de Renta	Tasa
Rentas empresariales salvo que sean obtenidas por entidades BONT	12%
Rentas obtenidas por entidades BONT provenientes de bienes inmuebles, salvo cuando se trate de personas físicas.	30,25%
Restantes casos de rentas empresariales obtenidas por entidades BONT.	25%

3.3.3. Rendimientos de Trabajo

A) Retenciones por servicios prestados fuera de la relación de dependencia

En este caso se designa también a un elenco relevante de sujetos como responsables por OTT por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia por contribuyentes del IRNR¹⁵

Ejemplo de determinación de retención sobre servicios.

A efectos de ilustrar las retenciones que corresponden efectuar por servicios se plantea a

¹³ Artículo 26 del Decreto 149/007

¹⁴ Artículo 27 Decreto 149/007

¹⁵ Artículo 28 Decreto N° 149/007

continuación un ejemplo numérico según sea que el servicio se abona o no libre de impuestos.

Si un contribuyente de IRAE contrata un servicio gravado con un no residente por un valor de \$100 y en el contrato se establece que los impuestos corren por parte del contribuyente del IRAE, se deben girar los \$ 100 libres de impuesto.

El IRNR se determina de la siguiente forma: $100/0.88 * 0,12 = 13,64$

La entidad residente girará \$100 al exterior y pagará \$ 13,64 a la DGI.¹⁶

Distinto es caso en el que el contrato establezca que los impuestos son de cargo del no residente donde el IRNR se calculará multiplicando la tasa que corresponda al precio pactado.

B) Retenciones por rentas abonados a trabajadores dependientes de usuarios de zonas francas.

Se designa como responsables sustitutos por OTT los usuarios de Zonas Francas que sean empleadores de aquellos que estando en las condiciones establecidas en el inciso 5 del artículo 6 del título 7 (no posean la nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en zona franca), hayan optado por tributar en relación a las rentas del trabajo, el IRNR.¹⁷

Como se aprecia en este caso, en sede del IRNR, la retención para trabajo dependiente opera únicamente para este tipo de empleados, por lo que el resto de los trabajadores dependientes no se encuentran sujetos a retención del IRNR.

¹⁶ Consulta Tributaria DGI 5.494

¹⁷ Artículo 30, Decreto 149/007

Determinación de la retención

La retención se calcula aplicando la tasa del 12% (doce por ciento), a la suma del monto acreditado o pagado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el IVA si correspondiere¹⁸.

3.3.4. Rendimientos de Capital

Nos encontramos frente a una renta de capital cuando la misma proviene de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad sea del contribuyente y dichos bienes o derechos no se encuentren afectados a la obtención de las rentas comprendidas en IRAE o IMEBA.¹⁹

Es decir que, como regla general, nos encontramos frente a un rendimiento de capital cuando el No residente es poseedor de un bien o derecho y éste le genera una renta. Es importante destacar que la renta proviene de la tenencia de dicho bien (no de su desprendimiento).

Cabe indicar que cuando la renta es obtenida por una entidad distinta de una persona física y esa renta proviene de un servicio (por ejemplo de un arrendamiento o un servicio financiero), la misma debe considerarse como empresarial y no ingresa en esta categoría.

Los rendimientos de capital se clasifican en:

- Rendimientos de Capital Inmobiliario

Esta categoría comprende a las rentas derivadas de bienes inmuebles, por el arrendamiento,

¹⁸ Artículo 31, Decreto 149/007

¹⁹ Artículo 10, Título 7, TO 1996

subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de estos, cualquiera sea su denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial.

Agentes de retención²⁰

Para este tipo de rentas también se designa un amplio elenco de responsables a efectos de asegurar el cobro de la renta²¹.

Determinación de la retención²²

- a) 10,5% (diez con cinco por ciento), en el caso de arrendamientos de inmuebles.
- b) 12% (doce por ciento), en los restantes casos de rendimientos del capital inmobiliario.

Cuando sea de aplicación la exoneración parcial establecida en el artículo 12 del Decreto N° 355/011 correspondiente a viviendas de interés social, la alícuota dispuesta en el literal a) se aplicará sobre el **monto no exonerado**.

Momento de la retención.

La retención se efectuará en oportunidad del pago o crédito.

- Rendimientos de Capital Mobiliario

Constituirán rendimientos del capital mobiliario, las rentas en dinero o en especie provenientes de depósitos, préstamos y en general de toda colocación de capital o de crédito de cualquier

²⁰ Artículo 32, Decreto 149/007

²¹ Artículo 32, Decreto 149/007

²² Artículo 33, Decreto 149/007

naturaleza.²³

Se incluyen asimismo un amplio elenco de rentas que se reputan como rendimientos de capital mobiliario las cuales se encuentran establecidas en el propio cuerpo legal.²⁴

Agentes de retención²⁵ y Responsables por OTT²⁶:

En todos los casos aplicaran la retención sobre la suma de los rendimientos, pagados o acreditados, más la retención correspondiente.

Sujeto Obligado	Tasa		
• Instituciones de intermediación financiera comprendidas en el Decreto Ley N° 15.322 de 14 de setiembre de 1982, que paguen o acrediten intereses por depósitos realizados en las mismas a que los contribuyentes de este impuesto. • Entidades emisoras de obligaciones, títulos de deuda o similares, que paguen o acrediten rendimientos por estos valores. • Fideicomisos financieros por las rentas de certificados de participación emitidos mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades.	En moneda nacional con tasa fija nominal	Aun año o menos	5,50%
		Más de uno y hasta tres años	2,50%
		A más de tres años	0,50%
	En moneda nacional con cláusula de reajuste	A un año o menos	10%
		Más de uno y hasta tres años	7%
		A más de tres años	5%
	En moneda extranjera	A un año o menos	12%
		Más de uno y hasta tres años	
		A más de tres años	7%
• Sujetos pasivos del IRAE, excepto, el Estado, los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, y las entidades que atribuyen rentas.	12% (doce por ciento)		
• Sujetos pasivos del IRAE que paguen o acrediten a contribuyentes de este impuesto dividendos o utilidades gravados.	7% (siete por ciento)		
• Contribuyentes de IRAE que hayan determinado dividendos o utilidades fictos conforme a lo dispuesto por el artículo 12 BIS del Título 8 del Texto Ordenado 1996.	7% (siete por ciento) del monto correspondiente y deberá verterse al mes siguiente de su imputación.		

²³ Artículo 10 del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

²⁴ Artículo 16 del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

²⁵ Artículo 34 Decreto 149/007

²⁶ Artículo 34 Bis Decreto 149/007

• Instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente y a las restantes instituciones con personería jurídica inscriptas en el registro respectivo, que paguen o acrediten 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.[3]	25% (veinticinco por ciento) - En el caso de rentas obtenidas por entidades BONT.
	12% (doce por ciento), en los restantes casos.

Para facilitar la lectura hemos compilado para cada obligado con su correspondiente alícuota.

Con relación a la retención por dividendos fictos establecida en el Artículo 34 bis del decreto 149/007, el impuesto correspondiente deberá verse al mes siguiente de su imputación. Asimismo, no deberá realizarse la retención, cuando las participaciones patrimoniales del contribuyente del IRAE coticen efectivamente en Bolsas de Valores habilitadas a operar en la República o en bolsas de reconocido prestigio internacional, esta excepción operará proporcionalmente en aquellos casos en que la causal no comprenda a la totalidad de las participaciones patrimoniales.

Cabe aclarar que, estrictamente no estamos frente a una retención, ya que en este caso no son dividendos acreditados o pagados al no residente en virtud de que se trata de un cálculo ficto.

En caso de que las participaciones patrimoniales pertenezcan a entidades no residentes que se amparen en un convenio para evitar la doble imposición, la alícuota de retención será la que resulte menor entre la referida en el inciso precedente y la que corresponda a dividendos en aplicación del referido convenio.

3.3.5. Incrementos Patrimoniales

Son rentas por incrementos patrimoniales aquellas originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de

derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporeales.

Asimismo, se consideran rentas por incrementos patrimoniales:

- Rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales de bienes o derechos de cualquier naturaleza siempre que de tales derechos no se generen rentas que esta ley califique como rendimientos.
- El resultado de comparar el valor en plaza con el valor fiscal de los bienes donados o enajenados a título gratuito, siempre que aquél fuera mayor a éste.
- Las transferencias por el modo sucesión.
- La disolución de las entidades que atribuyan rentas por la parte correspondiente a los bienes que generan rentas objeto de atribución.²⁷

Como se puede observar, como regla general y salvo excepciones establecidas en la propia normativa, los incrementos patrimoniales a diferencia de los rendimientos se caracterizan por ser una renta que proviene de un desprendimiento del bien o derecho por parte del titular de este.

Agentes de retención y responsables sustitutos²⁸:

En el caso de los incrementos patrimoniales encontramos diversas designaciones en función del

²⁷ Literales A) y B) del artículo 7º de este Título

²⁸ Artículos 37 a 40 ter Decreto 149/007

origen de la renta.

Los sujetos designados, los montos imponibles y alícuotas se resumen en el siguiente cuadro:

Agente de Retención/Responsable	Origen de la Renta	Alícuota	Monto Imponible	Fuente Normativa
Escribanos Públicos	Actos Establecidos en el inciso Final del Art. 17 del Título 7	12% NO BONT	Artículo 20 Título 7 T.O. 1996	Art. 37 y 38 Decreto 149/007
		30,25 % BONT	Lit. c Art. 3 ter Título 8 T.O. 1996	
Rematadores	Rentas de transmisiones patrimoniales de bienes muebles	2,4% NO BONT	Precio Obtenido en el remate (a)[1]	Art. 39 y 40 Decreto 149/007
		7,5% BONT		
Administradoras de Fondos de Inversión	Trasmisiones realizadas por cuenta de los coutapartistas	12% NO BONT	Artículo 26 Decreto 148/007 T.O. 1996	Art. 40 bis Decreto 149/007
		25% BONT		
Organizadores y explotadores de juegos de azar y carreras de caballos	Incrementos referidos en el lit. C Art. 17 Título 7 T.O. 1996	12%	Artículo 29 Decreto 148/007 T.O. 1996	Art. 40 ter. Decreto 149/007
SP de IRAE, el Estado, Gobiernos Departamentales, EEAA, SSDD y demás personas públicas estatales y no estatales y a las entidades comprendidas en el artículo 9º del referido Título 8 excepto las sucesiones indivisas[2]	Actos Establecidos en el inciso Final del Art. 17 del Título 7	12% NO BONT	Artículo 20 Título 7 T.O. 1996	Decreto 155/008
		30,25 % BONT	Lit. c Art. 3 ter Título 8 T.O. 1996	
	Rentas de transmisiones patrimoniales de bienes muebles	2,4% NO BONT	Precio Obtenido en el remate (a)	
		7,5% BONT		

Cabe mencionar que existen otros responsables designados por resoluciones de la DGI, no obstante, se han expuesto los responsables más relevantes.

4. DISEÑO METODOLÓGICO

4.1. METODOLIGIA APLICADA

Desarrollamos el presente estudio por medio de dos encuestas, por un lado realizamos un cuestionario masivo con preguntas que no presentaban grado de dificultad o análisis mayor al conocimiento propio de la normativa, esto es, la respuesta a cada pregunta era una e indiscutida. Contestar bien la encuesta solo dependía del conocimiento de la normativa, por lo que un profesional cuya actividad principal se desarrolla en el ámbito tributario, no debería tener dificultades en responder de forma correcta.

Por otro lado, enviamos una serie de casos que o bien podían generar dudas o podrían estar sujetos a interpretaciones diversas. Para esto contamos con la colaboración de cinco destacados Asesores Tributarios quienes desarrollan su actividad en la Administración Tributaria o en el ámbito privado, y brindaron su opinión sobre cada caso. En el análisis que realizaremos más adelante puede verse que en algunos casos hay concordancia y en otros difieren en cuanto a la forma de interpretación de la normativa.

4.2. ENCUESTA MASIVA

4.2.1. Aclaraciones previas

A los efectos de evaluar los conocimientos que poseen los asesores tributarios que desarrollan sus actividades tanto en el ámbito público como en el ámbito privado, realizamos un cuestionario que buscó abarcar de la manera más amplia posible las retenciones que deben hacerse a los sujetos pasivos no residentes cuando desarrollan actividades en territorio nacional o cuando aun desarrollando actividades fuera del mismo, la normativa por medio del instrumento de la ampliación de la fuente considera a los efectos fiscales que determinadas actividades se consideran de fuente uruguaya.

Antes de adentrarnos en el análisis de los resultados obtenidos, entendemos necesario realizar una serie de aclaraciones relacionadas a los sujetos a los cuales se les distribuyó la encuesta, que permitan al lector entender o interpretar dichos resultados de una forma más acabada.

Por un lado, queremos destacar el hecho que se distribuyó la presente encuesta entre profesionales que contaran, al menos, con un título de grado y que a su vez, desarrollaran actividad profesional en el ámbito de los impuestos. La encuesta fue enviada al Centro de Postgrados de la Facultad de Ciencias Económicas quien distribuyó la misma entre los alumnos de la especialización y la maestría que se imparte en dicha facultad.

Asimismo, nosotros distribuimos la misma entre profesionales contadores que desarrollan su actividad en el ámbito tributario. De esta forma se obtuvieron un total de 46 respuestas.

Por otro lado, se les consultó a dichos profesionales sobre el nivel de estudios alcanzado (finalizado) y sobre el ámbito en el cual desarrollaban su actividad, refiriéndonos a si trabajaban como asesores en el sector privado o público y dentro de estos más específicamente si en la Administración Tributaria o en otro organismo público, aun cuando esto no es motivo del análisis que estamos realizando, ya que en este trabajo buscamos obtener una visión más global sobre el conocimiento de las normas tributarias que imponen obligaciones de retener a sujetos no residentes. De esta manera, las dos primeras preguntas de la encuesta no buscan medir el conocimiento de los sujetos encuestados, si no, servir de insumo para un posible análisis más profundo de los resultados obtenidos.

Las preguntas realizadas en la presente encuesta se caracterizan por ser sobre temas que no se encuentran sujetos a discusión, es decir, en todos los casos existe una respuesta correcta no sujeta a interpretación por parte del encuestado, ya que son situaciones que se desprenden de la lectura de la normativa vigente.

Por último, nos gustaría destacar que el análisis que se realiza a continuación es enfocado desde el punto de vista de las respuestas correctas, siendo las opciones que no son correctas consideradas como un conjunto.

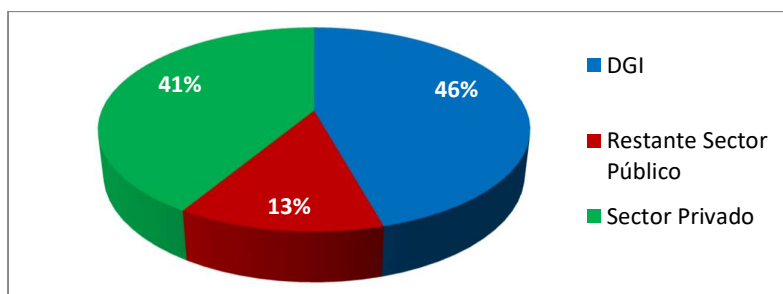
4.2.2. Resultado de la encuesta

4.2.2.1. Resultados desde el punto de vista de las preguntas realizadas.

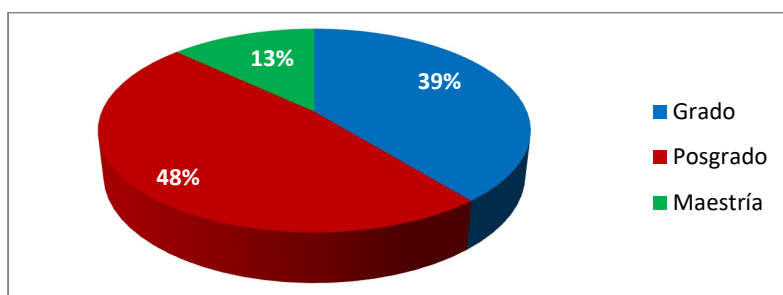
En el presente numeral enfocaremos el análisis en el porcentaje de respuestas correctas de cada pregunta.

4.2.2.1.1. Preguntas y Gráficos

Pregunta 1: Donde desarrolla su actividad



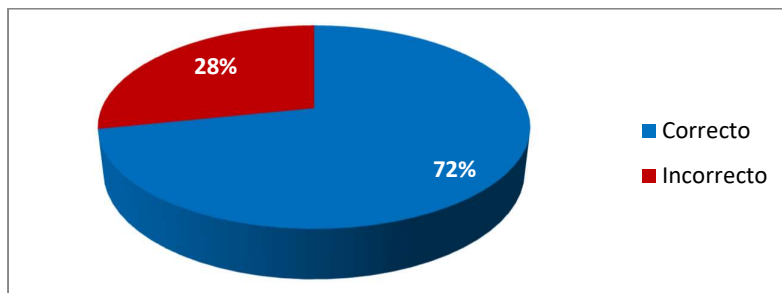
Pregunta 2: Ultimo nivel de estudios completado



Pregunta 3 - Ud. se encuentra analizando un contribuyente comprendido en IRAE cuyo cierre de balance es al 31/10 de cada año, y observa en el pasivo de la empresa deudas con personas del exterior.

¿Debe retener IP a los acreedores del exterior por los saldos a la fecha de balance de su cliente?

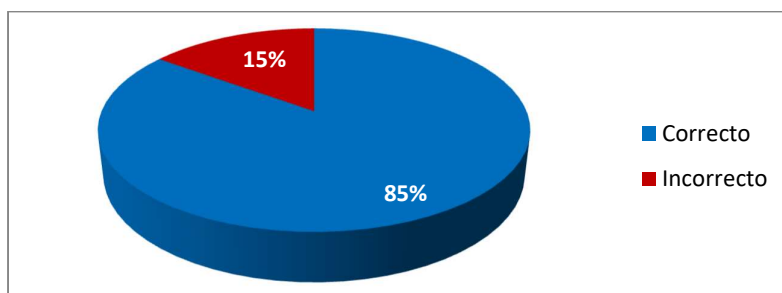
Respuesta correcta: No



Pregunta 4 - Un contribuyente comprendido en IRAE al 31/12 mantiene deudas por servicios prestados por proveedores del exterior.

¿Debe retener IP a los acreedores del exterior por los saldos al 31/12?

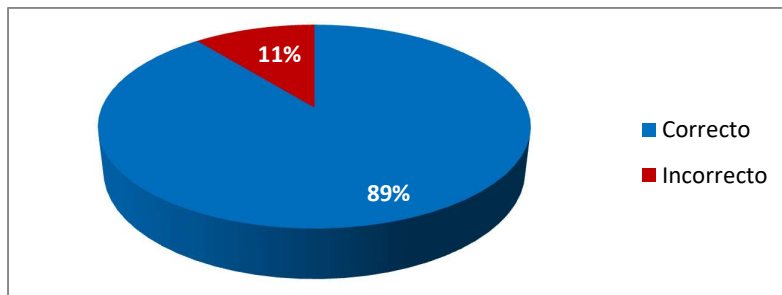
Respuesta correcta: Si



Pregunta 5 - Un contribuyente comprendido en IRAE al 31/12 mantiene deudas por importaciones de bienes con proveedores del exterior.

¿Debe retener IP a los acreedores del exterior por los saldos al 31/12?

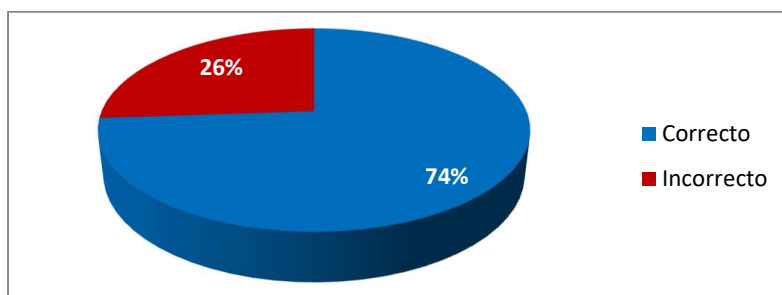
Respuesta correcta: No



Pregunta 6 - Un contribuyente comprendido en IRAE al 31/12 mantiene deudas financieras con personas del exterior.

¿Debe retener IP a los acreedores del exterior por los saldos al 31/12?

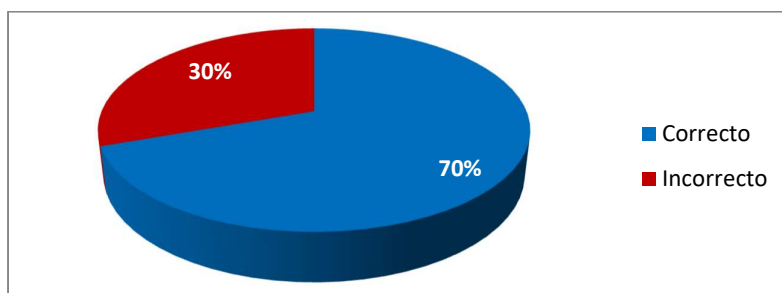
Respuesta correcta: No



Pregunta 7 - Un contribuyente comprendido en IRAE al 31/12 mantiene deudas con accionistas del exterior por dividendos.

¿Debe retener IP a los acreedores del exterior por los saldos al 31/12?

Respuesta correcta: Si



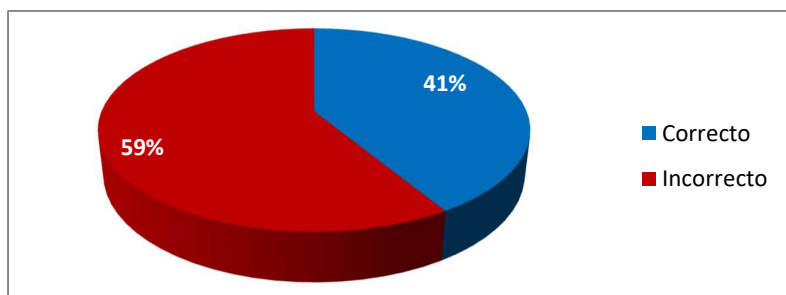
Pregunta 8 - En caso de mantener deudas con personas físicas del exterior y que por las mismas corresponda retención indique cuál de las siguientes alícuotas debe aplicar:

Opción 1 – 1.5%

Opción 2 – Mínimo no Imponible y alícuotas progresivas

Opción 3 – 3%

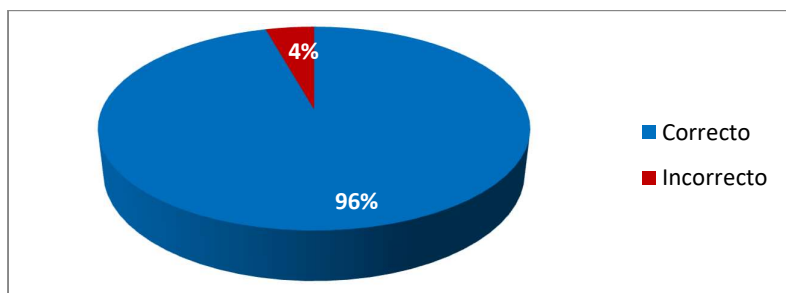
Respuesta correcta: Mínimo no Imponible y alícuotas



Pregunta 9 - Un consultor independiente, residente fiscal en un país con el cual no existe CDI, presta servicios de asesoramiento en Uruguay a una empresa contribuyente de IRAE e IVA. El contrato establece un pago de \$300.000 libre de todo tributo.

9.1 - ¿La empresa contribuyente de IRAE debe retener IRNR?

Respuesta correcta: Si



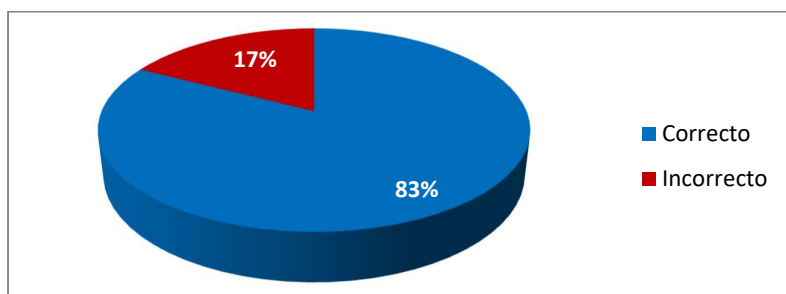
9.2 ¿Cuál es el Monto imponible para calcular el IRNR?

Opción 1 – No hay monto imponible

Opción 2 – El Monto pactado en el contrato

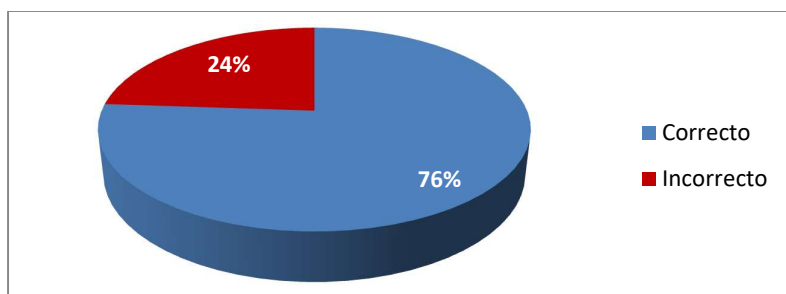
Opción 3 – Debe adicionarse la alícuota correspondiente a la retención, dado que en el contrato fue pactado un pago libre de todo tributo. (Grossing up)

Respuesta correcta: Debe adicionarse la alícuota correspondiente a la retención, dado que en el contrato fue pactado un pago libre de todo tributo. (Grossing up)



9.3 - ¿La empresa contribuyente de IRAE tiene que retener IVA?

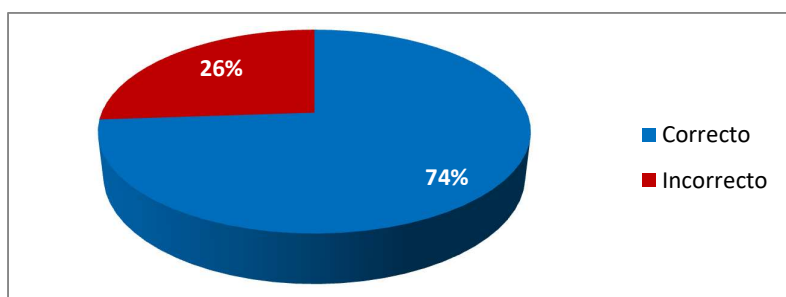
Respuesta correcta: Si



Pregunta 10 - Un Contribuyente de IRAE contrata publicidad en una red social, que no tiene establecimiento permanente en Uruguay.

¿El contribuyente de IRAE debe hacer la retención del IRNR?

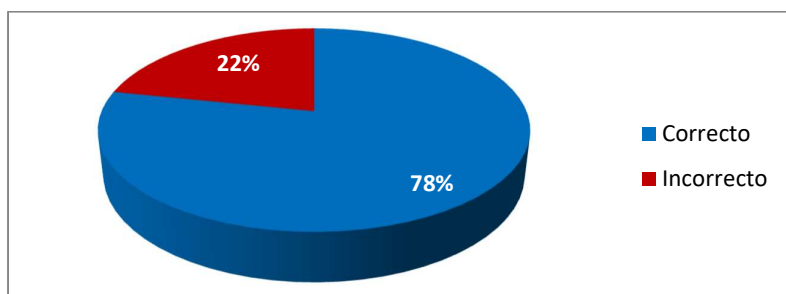
Respuesta correcta: Si



Pregunta 11 - Una persona física No Residente cobra intereses de un Banco local.

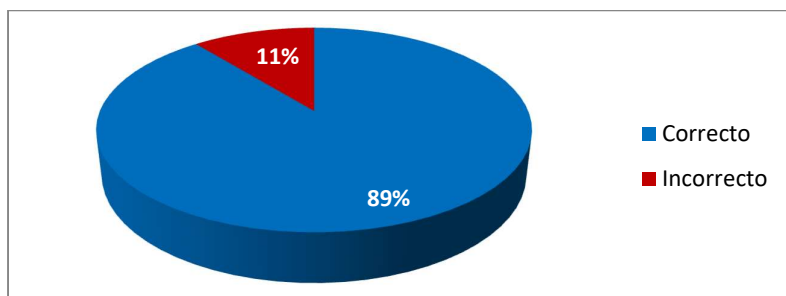
¿El Banco debe hacer retención de IRNR?

Respuesta correcta: Si



Pregunta 12 - Una persona física No Residente vende un inmueble de su propiedad ubicado en Punta del Este. ¿El escribano debe hacer la retención de IRNR dado que es un incremento patrimonial?

Respuesta correcta: Si



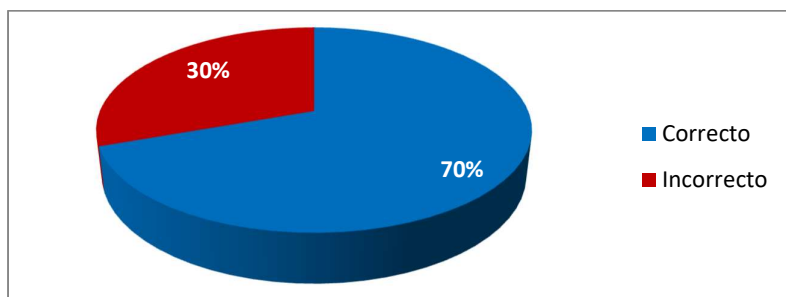
Pregunta 13 - Un artista no residente realiza un concierto en Uruguay. ¿El importe abonado al artista en concepto de cachet estará gravado por cuál de los siguientes impuestos?

Opción 1 – Únicamente IVA

Opción 2 – Únicamente IRNR

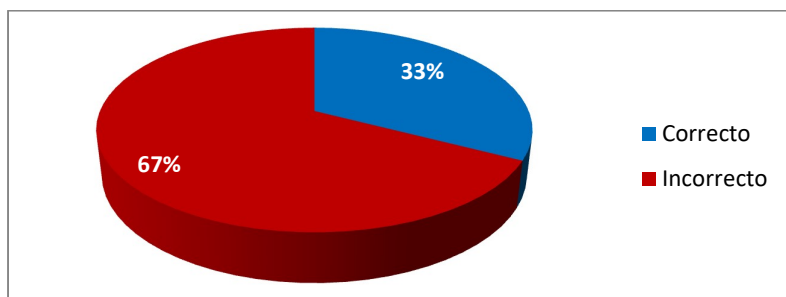
Opción 3 – Está gravado por IVA e IRNR

Respuesta correcta: Está gravado por IVA e IRNR



Pregunta 14 - El local donde realizó el concierto el cantante, de la pregunta anterior, ¿Es solidariamente responsable por la retención de IVA al artista?

Respuesta correcta: Si

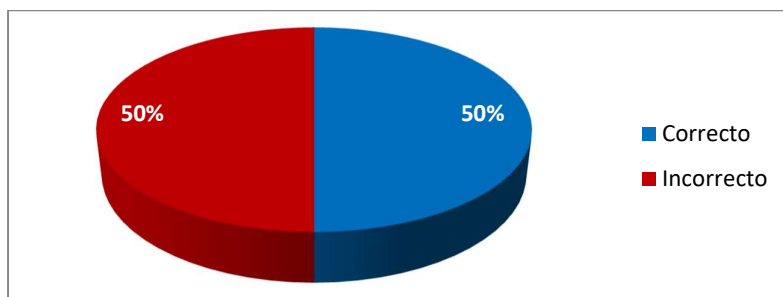


Pregunta 15 - Un no residente vende acciones nominativas de una S.A. Uruguay a otra Sociedad Anónima contribuyente de IRAE.

Opción 1 – El resultado de la operación está gravado por IRNR y el comprador debe retener el impuesto correspondiente.

Opción 2 – El resultado de la operación está gravado por IRNR y el comprador no debe retener el impuesto correspondiente

Respuesta correcta: El resultado de la operación está gravado por IRNR y el comprador debe retener el impuesto correspondiente.

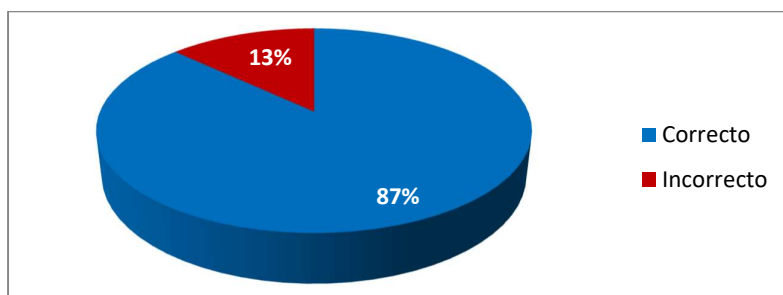


Pregunta 16 - Una S.A. Uruguaya distribuye dividendos a un accionista no residente.

Opción 1 – Debe realizar la retención del IRNR, en tanto se den ciertas condiciones.

Opción 1 – No debe retener IRNR

Respuesta correcta: Debe realizar la retención en tanto se den ciertas condiciones.



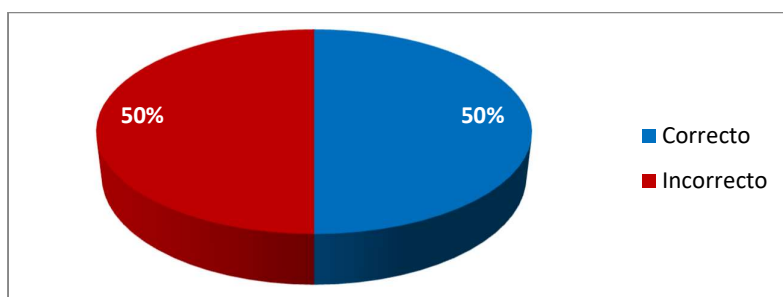
Pregunta 17 - Un contribuyente de IRAE contrata un servicio técnico que será prestado desde el exterior por un no residente.

Opción 1 – El contribuyente de IRAE es agente de retención de IRNR y retiene siempre

Opción 2 – El contribuyente de IRAE es agente de retención de IRNR y retiene bajo ciertas circunstancias.

Opción 3 – El contribuyente de IRAE no es agente de retención de IRNR

Respuesta correcta: El contribuyente de IRAE es agente de retención de IRNR y retiene bajo ciertas circunstancias.



4.2.2.1.2. Análisis

Para realizar el análisis de la información obtenida en la encuesta masiva realizada hemos separado los resultados en tres grandes grupos en función del porcentaje de respuestas correctas que obtuvo cada pregunta.

De esta manera podemos observar que las preguntas 8, 14, 15 y 17 son las que presentaron mayor grado de dificultad, en virtud de que los porcentajes de respuestas correctas fueron inferiores o iguales al 50%.

Por otra parte, en el caso de las preguntas 3, 6, 7, 9.3, 10, 11 y 13 se obtuvo un nivel de respuestas correctas que se ubicó entre el 50% y el 80%.

Por último, para las preguntas 4, 5, 9.1, 9.2, 12 y 16 se observa un porcentaje de respuestas correctas mayor al 80%.

Es decir que de las 17 preguntas de conocimiento que realizamos, únicamente 6 fueron contestadas correctamente por más del 80% de los encuestados, lo cual representa apenas un 35% de las preguntas.

4.2.2.2. Resultados desde el punto de vista de los encuestados

Mientras que en el numeral anterior el análisis se realizó en función de las respuestas correctas que obtuvo cada pregunta, en el presente numeral se busca realizar un análisis sobre los resultados globales obtenidos, es decir mirando las preguntas como un todo y viendo el resultado global de respuestas correctas que obtuvo.

4.2.2.2.1. Resultados y gráficos



En el presente grafico muestra la forma en que se distribuyeron las respuestas correctas entre los individuos consultados. Por ejemplo, se puede observar que 1 persona respondió con corrección 4 preguntas, 13 personas respondieron correctamente 12 preguntas y solamente 5 de los 46 encuestados respondieron acertadamente 16 preguntas.

4.2.2.2.2. Análisis

Podemos ver que de las 17 preguntas de conocimiento realizadas el promedio general de respuestas correctas por persona fue de 12,5 preguntas. No debe perderse de vista que la encuesta se distribuyó entre profesionales especialistas en la materia ya sea por el nivel de estudios o por la especialización propia de la tarea desarrollada.

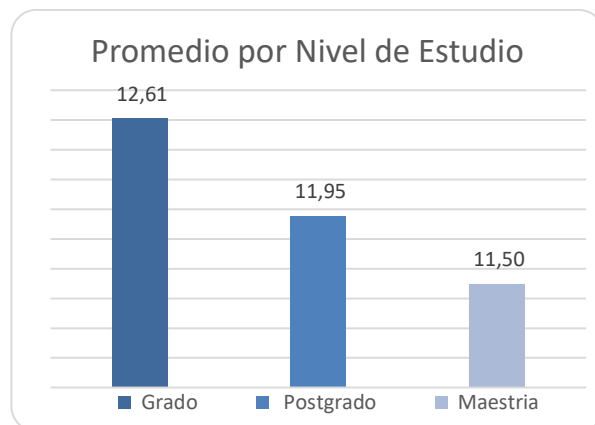
4.2.2.3. En función del grado de estudios

Por último, se observan los resultados obtenidos según el nivel de estudios máximo alcanzado por los encuestados, dato que como se puede observar, se consultó a los encuestados en la pregunta número dos.

4.2.2.3.1. Resultados y gráficos

En función del nivel máximo de estudios alcanzado por los encuestados, las 46 respuestas recibidas por profesionales asesores se agrupan de la siguiente forma: 18 cuentan con estudios de Grado, 22 con Postgrado y 6 poseen una Maestría finalizada.

El promedio de respuestas correctas obtenidas por cada nivel de estudio puede observarse en la siguiente gráfica:



El presente grafico muestra el promedio de respuestas correctas de los individuos según su nivel de estudios máximo. Es decir que se agruparon los mismos en tres grupos, profesionales con título de grado, profesionales con título de postgrado y profesionales con título de magister.

4.2.2.3.2 – Análisis

Si bien a priori podría llamar la atención los resultados antes expuestos, hay que considerar que la encuesta fue distribuida por la facultad entre los estudiantes de postgrado, por lo tanto, es lógico suponer que la mayoría de los encuestados que poseen terminado el nivel de grado son

actuales estudiantes de la especialización en tributaria con lo cual al mantenerse estudiando, no llama la atención que respondan de una manera más acertada las preguntas. Con el análisis de los postgraduados pueden extraerse similares conclusiones, muchos de ellos son profesionales que se encuentran en un proceso de actualización, con un postgrado terminado, pero con una Maestría en curso, con lo cual los conocimientos se mantienen frescos. En cambio, los profesionales con una Maestría ya finalizada posiblemente tengan los conocimientos relativos a las retenciones más olvidados. Asimismo, es esperable que quienes poseen estudios de Maestría finalizados, se encuentran ocupando puestos en los cuales no se realizan tareas como las retenciones, las cuales quedan en manos de profesionales que se encuentran en etapas iniciales de la especialización tributaria y realizan tareas más operativas como cálculo de los tributos y declaraciones juradas de los mismos.

4.2.3. Conclusiones de la encuesta masiva

Nos parece importante destacar que no hay ninguna pregunta que haya obtenido la totalidad de las respuestas correctas. Asimismo el promedio general de respuestas correctas por persona fue de 12.5 de un total de 17 preguntas realizadas lo cual muestra de manera clara, que existe por parte de los *especialistas tributarios*, ya sea en mayor o menor grado cierto desconocimiento sobre ciertas normas de retenciones que deben aplicarse cuando se tiene operaciones con sujetos No Residentes. El antedicho promedio se vio afectado básicamente por el bajo porcentaje de respuestas correctas en las preguntas N° 8, 14, 15 y 17.

Las dos primeras de ellas (saldos impagos con personas físicas del exterior y arrendamiento de salas de espectáculos) plantean situaciones que en la práctica no suelen presentárseles con frecuencia a los profesionales, y esa podría resultar la razón de que la mayoría de las respuestas hayan sido incorrectas. Las dos restantes obedecen a otro tipo de razones. Una de ellas (venta de acciones de una S.A. local) obedece al hecho que la designación del responsable no está incluida en el decreto reglamentario del IRNR sino en un decreto aparte (Decreto N° 155/008),

lo cual no siempre lo tienen presente los asesores. Por su parte, la última pregunta, al parecer obvia, pretende que los encuestados tengan presente que no todo servicio técnico del exterior está sujeto a retención del IRNR, ya que deben verificarse ciertas circunstancias exigidas por la normativa (servicios vinculados a rentas comprendidas en el IRAE).

Por otro lado, desde el punto de vista de los encuestados, se concluye que el hecho de poseer un grado mayor de formación, no implicó necesariamente una mayor cantidad de respuestas correctas. Esto se relaciona con la propia tarea del profesional, ya que en algunos casos pueden estar más en contactos que otros con los temas tratados en la encuesta.

No debe pasarse por alto la importancia de la población sobre la cual se distribuyó la encuesta, ya que todos los encuestados se encuentran desempeñando tareas en el ámbito del asesoramiento tributario y o bien poseen al menos estudios de posgrado al respecto o los están cursando actualmente.

4.3. ENCUESTAS INDIVIDUALES

4.3.1. Aclaraciones Previas

En este apartado en particular se buscó realizar un análisis más conceptual de la problemática que presentan las retenciones impuestas para sujetos no residentes. En esta línea se seleccionaron 5 casos de retenciones que pueden presentar problemas de interpretación o problemas prácticos a la hora de aplicación de estas.

Se seleccionaron cinco destacados profesionales que se dedican a la materia impositiva y su posición laboral o conocimientos hacen que sus aportes resulten valiosos.

De los cinco profesionales consultados en la actualidad dos desarrollan su actividad en el ámbito público y tres en el ámbito privado.

Todas las opiniones han sido de gran ayuda para el análisis que se pretendió realizar y muestran a las claras las dificultades que se presentan en general en la materia tributaria y más específicamente en las retenciones a los no residentes.

4.3.2. Casos planteados

Caso 1

El Art. 3 del Título 8 del Texto Ordenado 1996, incorpora una hipótesis de extensión de la fuente, considerando de fuente uruguaya, a las rentas 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 ese impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

Basándose en la normativa anterior, un contribuyente planteó en consulta vinculante el siguiente caso:

Una empresa No Residente, presta un servicio que consiste en un proceso de refinado de barras doré y brinda una certificación de la cantidad de oro que poseen las mismas, garantizando la calidad, homogeneidad y características físicas del producto.

Este tipo de empresa cuenta con una certificación internacional la cual solo poseen algunas empresas en el mundo. El proceso de refinado se hace mediante electrólisis u otros métodos químicos.

Se consulta su opinión respecto a si el servicio brindado se podría calificar o considerar, como servicio de carácter técnico, o si la definición planteada en el Art. 3 mencionado, se limita únicamente al área intelectual de los servicios. Y con carácter general, ¿los servicios materiales que incluyen un componente técnico (ejemplo: reparación de una máquina en el exterior) deberían incluirse como servicios técnicos?

DGI se expidió al respecto en la consulta 5.729.- manifestando que se trata de un servicio técnico y por tanto corresponde que el contribuyente de IRAE realice la retención de IRNR correspondiente.

Caso 2

Una sociedad uruguaya instalará una fábrica de productos de consumo masivo que venderá en el mercado interno y exportará a diversos países. En la actualidad, los productos son fabricados por una empresa situada en el exterior, perteneciente al mismo grupo económico.

En función de lo planteado, la empresa local y la del exterior firmarán un acuerdo de no competencia, por medio del cual la empresa local se obliga a abonar a la empresa del exterior determinado importe, a cambio de que esta última no compita en la comercialización de productos similares en el mercado interno ni en determinados mercados en el extranjero.

El modelo de contrato establece que la empresa del exterior se compromete a no fabricar y/o comercializar en el mercado local y en ciertos mercados en el exterior, ya sea por sí o por medio de empresas controladas o vinculadas a la misma; como así también a realizar los mejores esfuerzos para que terceros adquirentes no compitan en dichos mercados con la empresa local.

En el caso puntual se consulta su opinión respecto a los siguientes puntos:

- a. Si se genera renta a partir de la prestación de un servicio que consiste en **no realizar cierta actividad en determinado espacio geográfico**. Se debe tomar en cuenta, a la hora de dar la respuesta, si el servicio de no hacer es prestado en el mercado local como en el exterior. Asimismo, en caso estar alcanzado por impuesto a la renta, se solicita se determine cual es la forma de pago del mismo.
- b. Si el servicio brindado es alcanzado por la tasa básica de IVA, considerando al igual que en el caso anterior, si es brindado en el mercado local o en el mercado externo, y caso

afirmativo determinar si se encuentra sujeto a retención o no. DGI se expidió al respecto en la consulta 5.054 manifestando que deben realizarse las retenciones correspondientes.

Caso 3

El Artículo 85° del título 10 establece que los titulares de la explotación de salas teatrales, canales de televisión, ondas de radiodifusión y espectáculos deportivos, serán solidariamente responsables del pago del IVA que corresponda al sujeto pasivo que actúe en los referidos medios de difusión y espectáculos deportivos. Asimismo, establece que el responsable solidario podrá retener del sujeto pasivo el impuesto correspondiente.

En particular, esta responsabilidad aplica, por ejemplo, para el caso de un artista internacional que actúa en un teatro.

Con relación a esta responsabilidad solidaria que se le imputa al dueño de una sala se le consulta su opinión teniendo en cuenta que el responsable solidario se encuentra en una posición de incertidumbre al respecto de dicha obligación teniendo en cuenta que:

1) La sala no necesariamente tiene acceso al contrato firmado entre el artista no residente y el productor que lo contrata, es decir desconoce el monto imponible por el cual se le imputaría la responsabilidad.

2) No abona importe alguno al no residente, por el contrario, es el productor quien le paga a la sala por el uso de ésta. Por lo cual no tendría forma de realizar la “retención” por el impuesto por el cual se lo designa responsable.

Asimismo, se le consulta su opinión en relación con la retención de IVA cuando una persona física organiza una fiesta en su casa y contrata un DJ del exterior.

En particular se le solicita su opinión sobre los siguientes puntos:

- ¿La persona física tiene que retener al DJ no residente?
- Entiende que es viable en la práctica realizar dicha retención para una persona física que no se encuentra inscripta en DGI con un Rut

Caso 4

Un no residente con una considerable cantidad de seguidores en redes sociales, utiliza un determinado producto (por ejemplo, una cartera) publicitando de esta manera el mismo. Una empresa contribuyente de IRAE comercializa ese producto y le abona al influencer un porcentaje de sus ventas mensuales que incluyen ingresos en Uruguay

En el caso puntual se consulta su opinión respecto a los siguientes puntos:

- Si considera que las rentas obtenidas por el no residente están gravadas por IRNR
- En caso afirmativo, si entiende que el contribuyente de IRAE tiene la obligación de retener sobre dichos ingresos
- Modificaría su opinión si en lugar de pagarle al influencer, la empresa lo que hace es hacerle un pago en especie con los propios productos que la empresa comercializa. En caso de que considere que corresponde retención, cuál sería el monto imponible.
- En el caso que la firma multinacional le pague un porcentaje de las ventas mundiales; entiende que este caso, ¿Hay Renta de Fuente Uruguay?

Caso 5

Impuesto al patrimonio.

Se le consulta su opinión en relación a la retención de IP establecida en el Art. 1 T14 T.O., para contribuyente de IRAE que mantengan deudas al 31/12 con personas físicas del exterior.

Dicha retención deberá realizarse de acuerdo al régimen de liquidación establecido para personas físicas, es decir aplicar MNI y alícuotas.

Que tan ajustada a la realidad le parece a usted dicha retención, ya que el agente designado no conoce el resto de los activos en el exterior de la persona física a la cual le tiene que realizar la retención correspondiente.

4.3.3. Desarrollo comparado de las respuestas

El presente análisis busca comparar las respuestas que dieron los entrevistados con relación a los casos que les fueron planteados, los cinco casos implicaron un problema que por una razón u otra se encontraba sujeto a más de una interpretación o generaba un problema práctico en la aplicación de la retención impuesta por la normativa.

4.3.3.1. Pregunta 1

En este caso, el primer encuestado entiende, basado en la normativa y consultas existentes, que para que un servicio sea considerado técnico la intelectualidad debería ser el factor principal de generación de la renta, por lo que considera que el servicio brindado no es un servicio material en exclusivo sino que cuenta con un factor importante de intelectualidad, considerando que en el caso planteado, estamos frente a un servicio al que se le tendría que aplicar la retención de IRNR por estar incluido en la hipótesis de extensión de la fuente.

El segundo entrevistado, se encuentra parcialmente de acuerdo con la primera respuesta. Entiende que se debería separar la actividad de lo que es el refinado de la actividad de emitir el

certificado, considerando la actividad de refinado un servicio puramente material, y la emisión del certificado un servicio técnico. No obstante entiende que el objetivo final del proceso del refinado es obtener el certificado, por ende, el razonamiento de separar ambas actividades podría ser muy discutible.

Plantea, en búsqueda de una solución que considere ambos criterios, la posibilidad de obtener un parámetro objetivo para separar el valor de la actividad material y de la emisión del certificado, no desconociendo que, si no pudiera ser efectiva esa separación, el criterio sería muy discutible y dependería de quien analice el caso.

El tercer y cuarto encuestado se encuentran alineados más a la opinión de la primera respuesta, considerando al servicio técnico como aquél que requiere de habilidades técnicas pre-adquiridas para su desarrollo, abarcando más que simplemente el área intelectual. Por ende, entiende que estamos frente a un servicio al cual se le deberá aplicar la retención de IRNR por estar incluido en la ampliación de la fuente.

En cuanto al quinto encuestado, entiende que la definición de “servicios técnicos” se basa, como elemento relevante, en el concepto factor trabajo intelectual, entendiéndolo como fruto de conocimientos de un nivel que está por encima de los que son propios del ejercicio normal de tareas técnicas. Por lo que no comparte el hecho de considerar la combinación de capital y trabajo como servicio técnico. Esta postura coincide con la opinión discordante expuesta anteriormente, ya que ambas consideran que la actividad de refinado no encuadra dentro del concepto de servicio técnico.

4.3.3.2. Pregunta 2

En cuanto al análisis de la **pregunta No. 2** también surgen opiniones diversas entre nuestros entrevistados.

En el primero de ellos, entiende que el ingreso que está obteniendo la empresa del exterior está gravada por el IRNR por la parte del compromiso que existe de no competir en el espacio geográfico uruguayo (asumiendo que no tiene un EP en nuestro país). Por otro lado, por el ingreso que recibe por no competir en los otros países, entienden que también se trata de una renta pero que no se encuentra gravada por el IRNR por no ser de fuente uruguaya, considerando que no existe ninguna normativa en IRNR que amplíe el concepto de fuente abarcando ese tipo de servicios.

En relación a la forma de pago del IRNR, en caso de corresponder, entiende que la misma es vía retención siendo el agente de retención la empresa local contribuyente de IRAE, explicitando que la misma se deberá realizar aplicando el grossing up o no, según de lo que se haya pactado en el contrato.

Por su parte plantea, que *el ingreso* que se está pagando justamente por no realizar determinada actividad o prestar un servicio. Reafirmando así su opinión en cuanto a que la renta por no hacer estaría gravada por el IRNR y por ende sujeta a retención

Con respecto al IVA, entiende que el servicio prestado en Uruguay por parte de la empresa extranjera va a estar sujeto retención. La contraprestación del servicio es el ingreso que recibe la empresa del exterior por la actividad de no competencia realizada en nuestro país, obteniendo un valor agregado, y por lo tanto la empresa local debería aplicarle la retención del impuesto, una vez obtenido el monto imponible del IRNR.

Por su parte, la opinión del segundo y tercero de los entrevistados, coinciden con la primera en cuanto a que el ingreso obtenido por la empresa del exterior, se encuentra gravada por IVA e IRNR y que se abona vía retención, no explicitado como se realiza la misma.

Otra opinión, entiende que el no realizar cierta actividad no constituye un servicio, basándose en la definición de ciertos conceptos como ser servicio, servicio activo y servir de la Real Academia. Considera que hay que “hacer algo” para ser considerado un servicio, no está previsto el no hacer en la parte de servicios. Por su parte menciona que, si está previsto no hacer en el caso de las obligaciones, llegando al caso de poner sanciones o penas por no cumplir dicha obligación.

Concluye que, a su entender, el concepto de no hacer algo no es un servicio, por ende no está alcanzado por ningún impuesto.

Plantea como excepción, el caso de que se tenga una penalidad en el contrato por no hacer determinada actividad o prestar determinado servicio, y una de las partes obtiene un ingreso por esa penalidad por no haber cumplido con el contrato, ahí entiende que se analizaría, si se grava esa renta, pero considerándola como una penalidad no como un servicio de no hacer.

En cuanto a la última respuesta analizada, podemos observar que la misma coincide con la planteada anteriormente, en cuanto considera que, para que una renta se encuentre gravada por IRNR, la misma debe verificar el hecho generador del tributo, basándose para ello en el Art. 2 a Art. 4 del T 8 T.O 1996. Por tal motivo, entiende que la renta obtenida por el No Residente, derivada de no competir, no encuadraría en las hipótesis previstas por la norma.

Asimismo, plantea su discordancia, en la respuesta dada por la Administración en la Consulta N° 5.657, en cuanto a que las rentas empresariales son todas aquellas que implican un incremento patrimonial, pudiendo entenderse con esta interpretación, que una donación es una renta empresarial.

En cuanto a los rendimientos de capital o incrementos patrimonial, plantea que los mismos son hipótesis que implican la renta derivada de un activo (Ej. arrendamiento, intereses, dividendos), o se desprenderse de un activo, situación que considera que no se verifica en un acuerdo de no competir.

Por último plantea que, para tratarse de una renta de trabajo, deberá existir una actividad personal lo cual no ocurre en el caso planteado.

En relación al IVA, y vinculada a la respuesta anterior, entiende que la renta en cuestión no se encuentra comprendida en el aspecto subjetivo del hecho generador del impuesto (artículo 6 Título 10 T.O. 1996), por no constituir una renta de trabajo ni empresarial obtenida por un no residente.

4.3.3.3. Pregunta 3

En la pregunta N° 3, nuevamente estamos frente a opiniones encontradas de los encuestados.

En el primer caso planteado, el primer entrevistado comparte su opinión en cuanto a que la sala se encuentra a una posición más desfavorable que el responsable principal, pero entiende, basándose en el espíritu de la normativa, que las salas intervienen como cobradoras del espectáculo (hacen el servicio de boletería y demás) y pagan la parte que corresponde a las productoras. Por ende, dependiendo de su papel en cada espectáculo, la sala tendrá mayores o menores dificultades a la hora de participar como responsable solidario. Asimismo agrega, que dada la redacción de la norma, van a tener que actuar sin saber los montos estipulados en los contratos y van a necesitar información de la productora para también establecer su propio contrato, y eventualmente tomar todos los recaudos necesarios para no incurrir en una infracción.

La segunda de las opiniones entiende que la sala no realiza ningún pago al artista, y no tiene conocimiento de saber cuál fue el monto pactado, por lo tanto, no estaría en condiciones de poder ser un responsable solidario en esta situación.

Propone como una posible solución alternativa, la obligación del productor (o quien firme el contrato con la sala), de inscribirse como Agente de retención de IRNR para pagar el impuesto retenido, ya que es quien le va a abonar al artista por los servicios brindados. Plantea, asimismo, continuando con su propuesta, responsabilizar a la sala, por la solicitud al productor de la constancia de inscripción en el impuesto so pena de ser responsable solidario si no solicita la misma.

En cuanto a la respuesta del tercer encuestado, la misma se alinea nuevamente con la respuesta del primero de ellos, en cuanto entiende que el explotador de la sala, deberá solicitar el contrato realizado con el artista para tener certezas del monto que deberá abonar como responsable solidario. Asimismo, hace hincapié en que el explotador de la sala teatral es responsable solidario, no agente de retención, por lo que no se requiere flujo de efectivo para retener, sino que por el contrario abona como responsable y tiene la facultad de repetir contra el contribuyente.

En cuanto a la opinión del cuarto entrevistado, plantea respecto a la responsabilidad del titular del medio, que este solo puede precaverse de esta responsabilidad en forma previa a la realización del evento, adoptando medidas para hacer frente a las obligaciones fiscales generadas por la actuación del artista o deportista no residente. Sugiere que, el titular del medio utilizado para la realización del evento, antes de comprometerse con la utilización del mismo, puede o debe exigir al no residente o a la entidad promotora de la actividad lo siguiente:

1. El prepago del Impuesto al Valor Agregado que genera la actividad del no residente, o
2. La constitución de garantía suficiente por el Impuesto al Valor Agregado que se genera.

En cuanto a nuestro último entrevistado, la opinión es compartida con otras opiniones, ya que entiende que la responsabilidad del titular de la sala, es una responsabilidad de tipo solidaria, que no se está ante un agente de retención ni de percepción, porque su presupuesto de hecho no parece ser una transferencia de dinero, ya que si la sala se otorga a título gratuito pero corresponde impuesto al sujeto pasivo por su actuación en función de percibir retribuciones por servicios personales, habría responsabilidad solidaria de todos modos. Por tanto, que exista o no transferencia de riqueza en una u otra dirección, no es relevante para el nacimiento o no de la responsabilidad. En relación a la hipótesis de “retención” prevista en la norma, entiende que no es una situación común, ya que debería coincidir el productor del evento con el propietario de la sala.

Por último, coincide con otras opiniones en cuanto a que, la posibilidad de resarcirse con antelación al vencimiento de la obligación a través de los mecanismos previstos en el Derecho Tributario, su situación es muy compleja, pudiendo recurrir en todo caso a mecanismos contractuales o comerciales de exhibición de los contratos, declaración de inmunidad del sujeto pasivo, acreditación del pago del impuesto a DGI por el sujeto pasivo o su productor, así como otros elementos que le permitan determinar el monto de IVA que corresponda a dicho sujeto pasivo por las remuneraciones que perciba, para adicionarlo a los importes cobrados por el uso de las instalaciones de que es titular (salas teatrales, canales de televisión, ondas de radiodifusión, etc.) en caso de tratarse de contratos onerosos, así como establecer otros mecanismos en caso de contratos gratuitos.

Con respecto a **la segunda parte del caso planteado**, nuevamente nos encontramos con opiniones diferentes. El primero de los encuestados, basándose en la normativa existente, no

tiene dudas de que el servicio va a estar gravado en nuestro país, por considerarse de fuente uruguaya y ser un servicio que verifica el aspecto objetivo. Como consecuencia la persona física que hace la fiesta en su hogar, actúa como Agente de Retención por el servicio contratado. Plantea además, una posible solución práctica para poder hacer efectiva dicha retención.

Por su parte, el segundo entrevistado, lo plantea más desde el punto de vista práctico que normativo. Expresando que le resulta impracticable la retención, ya que la persona física no está inscripta en el RUT en DGI, hace énfasis en que en la práctica todos pueden realizar dicha retención, pero alude a cómo puede hacer la Administración para que todas las Personas Físicas, obligadas por normativa, a realizar la retención, estén enteradas de dicha situación.

La tercer y cuarta opinión, hacen mención a la normativa en cuanto a que designa agentes de retención sin requerir condicionamiento subjetivo alguno, por lo que a su entender la persona física que contrata el servicio del exterior, deberá realizar la retención correspondiente. En cuanto a la circunstancia que el agente de retención se encuentre inscripto ante DGI con número de RUT o no, lo considera un aspecto meramente formal que no inhibe el nacimiento de la obligación

4.3.3.4. Pregunta 4

En relación a la pregunta N° 4, todos los entrevistados tienen una opinión coincidente, planteando posibles soluciones para poder implementar las retenciones correspondientes.

En el primer y segundo punto de la consulta, las respuestas fueron unánimemente compartidas por todos los entrevistados. Entienden que el influencer está brindando un servicio de publicidad y propaganda, que aplica la extensión de la fuente, y por ende el contribuyente de

IRAE debe retener IRNR. En caso de ser pago con renta en especie la misma deberá ser considerada por su valor de mercado, tomando en cuenta la normativa correspondiente.

En el tercer caso, tres de los encuestados comparten sus respuestas, sosteniendo que si está asociado a rentas comprendidas en IRAE, la solución sería la misma. Se aclara que las ventas realizadas en todo el mundo por parte de la empresa uruguaya, fueron exportaciones de bienes y por lo tanto comprendidos en el IRAE, por lo que se debe realizar la retención de IRNR correspondiente.

Otro de los encuestados, si bien comparte que se debe realizar la retención, plantea ciertas condiciones, entiende que se debería identificar cual es el aumento de las ventas generados por la publicidad realizada por el influencer en todos los países. Una vez obtenido ese incremento, propone proporcionar cual es el porcentaje de ventas que corresponde a Uruguay y retener el IRNR en función de las ventas asociadas a nuestro país únicamente.

4.3.3.5. Pregunta 5

Por último en la **Pregunta N° 5**, todos los encuestados están de acuerdo que hay que hacer la retención pero proponen soluciones o alternativas diferentes para realizarla.

En la primera respuesta, el encuestado entiende que, la persona responsable de la retención de la persona física del exterior, deberá aplicar la normativa, por lo que sería aplicar el Mínimo no Imponible y la alícuota correspondiente, independientemente de otros activos que pueda tener el No Residente en nuestro país. Posteriormente si el No Residente tiene otros activos en nuestro país, hayan sido o no sujeto a retención, deberá presentar su Declaración Jurada y abonará la diferencia en caso de corresponder.

En la segunda respuesta, ésta se divide en base a dos formas de retener. La primera de ella es aplicando la normativa, y por ende entiende que, el Fisco se puede ver perjudicado, en caso de tener dos o más retenciones que apliquen el Mínimo no Imponible. La segunda propuesta es un

cambio normativo, lo que implica aplicar una tasa fija de retención al No Residente, en este caso se podría ver perjudicado el No Residente pagando una tasa mayor que las Personas Físicas Residentes.

En la tercera respuesta, podemos notar una combinación de las dos respuesta anteriores, lo que implicaría un cambio normativo, ya que se propone aplicar una retención a una tasa fija y la posibilidad del No Residente de solicitar devolución en caso que una vez presentada la Declaración Jurada correspondiente de todos sus activos en nuestro país, le genere un crédito a su favor. Asimismo, se plantea la posibilidad de que dicha retención quede como definitiva y liberatoria de la presentación de la Declaración Jurada en caso de así considerarlo.

En cuanto a la cuarta opinión, entiende que esta es la única solución viable, ante la imposibilidad de tener un conocimiento adecuado de la situación personal del titular del crédito. Plantea además, el desconocimiento que se posee respecto al tratamiento jurídico por parte del estado de residencia del titular del crédito en lo que tiene que ver, por ejemplo, a las normas que regulan su estado civil y el de su familia, la situación y definición de dependientes, la existencia o no de sociedad conyugal de bienes, etc. Menciona asimismo, que si ello fuera posible, igualmente existiría la imposibilidad de la Administración para controlar la real situación del no residente.

Por último, en cuanto a la quinta opinión plantea, basándose en lo establecido por la normativa, que deberá realizarse la retención de acuerdo con las normas aplicable a cada contribuyente. Plantea por su parte, un ajuste normativo en el sentido de aclarar que se le aplique el mínimo no imponible y las alícuotas correspondientes como sucede a nivel del IRPF en donde se aclara el tipo de retención cuando existe más de un empleo.

4.3.4. Conclusiones de las encuestas personalizadas

Con las encuestas personalizadas realizadas pudimos observar que existen en ciertos grises en los cuales las interpretaciones o criterios pueden llegar a ser variados aun cuando las preguntas fueron realizadas a entendidos en la materia.

Resulta claro que como en otros ámbitos de la materia tributaria, cuando nos encontramos frente a la tributación vía retención, existen aspectos en los cuales debería ahondarse en el análisis de aquellos puntos en los que existen huecos que dejan lugar a más de una interpretación por quienes tienen que aplicar las normas. Esto a los efectos de facilitar a los actores involucrados tanto la realización de las retenciones que corresponden, como al control de las mismas.

De esta manera se lograría obtener certeza jurídica garantizando a los contribuyentes, el correcto cumplimiento de sus obligaciones, facilitando la tarea de control por parte de la Administración Tributaria sin que se pierdan ingresos fiscales provenientes de no residentes.

5. CONCLUSIONES

El planteo del tema a estudio en la presente tesis surge como consecuencia de la visión que teníamos los tres tesistas referente a que en el caso de las retenciones a los no residentes la normativa aplicable no se encuentra difundida de forma eficaz y no es conocida a cabalidad por los actores que se desempeñan en el ámbito fiscal.

En este sentido es que nos abocamos a la tarea de evaluar si esto era una conjetura personal o si efectivamente existían estos problemas en la práctica para quienes se dedicaran a la tarea típica de un asesor tributario. Desde esta idea fue que se planteó la hipótesis de investigación y que se buscó una forma adecuada de verificarla o no.

Cada vez más, los contribuyentes grandes y pequeños se encuentran frente a posibles escenarios de retención, como puede ser el caso de un pequeño emprendimiento que buscando proyectar su negocio, publicite sus productos o servicios en un portal ubicado en el exterior, lo cual hace de suma importancia que las retenciones sean conocidas a cabalidad por los responsables de las mismas y por quienes deben controlar que las mismas se realicen correctamente.

Resultados del análisis.

En relación a los resultados de la encuesta masiva distribuida entendemos que los mismos muestran a las claras que existe cierto desconocimiento de la normativa aplicable, considerando que los resultados deben ser leídos con el foco puesto en los conocimientos que debería tener un “asesor tributario”. Queda claro que por un lado se está perdiendo recaudación ya que al existir desconocimiento al respecto, existen retenciones que no se realizan por parte de las empresas y sus asesores o aun siendo realizadas por los mismos, no se controla de forma

adecuada la correcta aplicación de las normas por parte de los asesores de la Administración Tributaria.

En relación a los resultados de las entrevistas realizadas podemos ver que siguen existiendo, en la normativa tributaria, espacios grises que dejan lugar a la interpretación. La creciente tendencia a la ampliación de la fuente hace que el IRNR cada vez alcance más situaciones y se haya complejizado, siendo usado incluso en algunos casos para cubrir situaciones de ingeniería fiscal elusiva como ser las empresas ubicadas en “Paraísos Fiscales”.

De las posibles causas de los resultados obtenidos:

En relación al IRNR se puede decir que, al ser un impuesto “espejo” del IRPF y del IRAE, queda sujeto al conocimiento de estos últimos. Tanto el Título 8 como el Decreto 149/007, hacen referencia constantemente a sus homólogos del IRPF e IRAE lo cual dificulta, a nuestro entender, la lectura y análisis del impuesto a cabalidad.

Por otra parte, la obligación de retener termina recayendo, en su amplia mayoría, en contribuyentes de IRAE, y es bien sabido que, dada la amplitud que abarca la materia tributaria, en general los asesores se especializan por aéreas, con lo cual los aquellos que se dedican a impuestos que gravan a las empresas, no necesariamente se encuentran especializados en impuestos que gravan a las personas físicas o a los contribuyentes no residentes.

También podemos observar que los distintos regímenes de retenciones no están concentrados en una única norma, lo cual facilitaría la búsqueda y el análisis de la normativa aplicable.

En cuanto a las encuestas personalizadas que realizamos, con profesionales, que, a nuestro entender, son referentes en la materia tributaria, podemos observar que existen opiniones dispares o hasta contrapuestas en los casos consultados. Este resultado nos demuestra que existen cuestiones normativas que no resultan 100% claras y por ende dejan un espacio a la interpretación, demostrando asimismo la complejidad del tema abordado. Esto se explica en parte por las propias características de la normativa tributaria, que en muchos casos contiene disposiciones con carácter general y no ingresan en ciertos detalles que se presentan en una realidad compleja.

De este modo, es posible concluir que de la presente investigación surge que se verifique nuestra hipótesis de trabajo en cuanto a que, dada la complejidad del tema abordado existe cierto desconocimiento de la normativa acerca de ciertos aspectos, que dificulta el correcto cumplimiento de los contribuyentes, así como el correcto control por parte de la Administración Tributaria.

6. RECOMENDACIONES

En función de los resultados obtenidos, entendemos que sería importante contar con un texto que ordene y compendie las obligaciones de retenciones existentes en la normativa que sea exclusivo de la materia retenciones a No Residentes y abarque de manera acabada la totalidad de los impuestos por los cuales hay que realizar retenciones a los mencionados sujetos pasivos.

A nuestro criterio, entendemos que debería considerarse las retenciones como una materia importante por si misma, no como un puzzle de normas que se va armando con cada impuesto como una parte menor de él.

Asimismo, entendemos que debería hacerse una revisión dentro de cada impuesto a los efectos de analizar la pertinencia de cada una de las retenciones aplicables. Por Ejemplo, en el caso del Impuesto al Patrimonio, la carga tributaria muchas veces termina siendo del contribuyente residente que mantiene un pasivo con un No Residente, por lo tanto, termina abonando un impuesto por la otra persona, siendo pocas las hipótesis en las cuales se debe retener efectivamente. Nos preguntamos ¿tiene sentido complejizar la norma cuando quien finalmente tiene la carga del pago es el mismo contribuyente residente?

En suma, ante una realidad ya compleja que con el desarrollo tecnológico ha agregado nuevos obstáculos para interpretar la normativa vigente, por ejemplo en materia de publicidad y servicios técnicos, sería recomendable a nuestro juicio disponer por un lado de una única norma que compendie el universo de retenciones para no residentes y por otro lado establecer disposiciones complementarias, con la intención de aclarar ciertas dudas que, como quedó demostrado, se mantienen en esta materia.

Algunas recomendaciones particulares

Para el caso del IP, en particular en el caso de deudas por servicios o dividendos mantenidas al 31/12 con personas físicas del exterior, debería fijarse una tasa fija (sin considerar el mínimo no imponible). Posteriormente el contribuyente, en caso de corresponder, presentaría su declaración jurada y solicitaría la devolución. Se realiza esta propuesta, en virtud de que es más probable que el contribuyente presente una declaración solicitando una devolución, a que presente la misma para abonar el saldo adeudado.

En relación a la designación como responsables solidarios de las salas de espectáculos establecida en el Art 24 del Decreto 220/994, entendemos que la misma les impone a estos sujetos una obligación que les es imposible cumplir, en virtud de que no son ellos quienes le abonan al artista y que asimismo no tienen una certeza de cuál es el cachet que la misma cobra, con lo cual no podría controlar que realmente se esté pagando o se esté pagando lo que corresponde. Se coloca a estos sujetos en una posición de indefensión frente al fisco ya que podría reclamárseles una suma que nunca llegaron siquiera a conocer. Como consecuencia nos parece excesiva la responsabilidad solidaria, debería a nuestro entender solicitarse a las salas quizás una declaración mensual informativa de los eventos (como las de los salones de fiestas o los colegios) donde figuren los eventos realizados, el artista participante, el productor involucrado y la constancia de que quien contrató la sala se encuentra inscripto como contribuyente. Esta información podría incluso solicitarse con anterioridad a los espectáculos ya que las salas son contratadas varios meses antes de los eventos y utilizar la figura de la contravención agravada si las salas incumplieran es este deber de informar.

7. **BIBLOGRAFIA**

- Titulo 4 Texto Ordenado 1996 – IRAE
- Titulo 7 Texto Ordenado 1996 – IRPF
- Titulo 8 Texto Ordenado 1996 – IRNR
- Titulo 10 Texto Ordenado 1996 – IVA
- Titulo 14 Texto Ordenado 1996 – Impuesto al Patrimonio
- Decreto 150/007 – IRAE
- Decreto 148/007 – IRPF
- Decreto 149/007 – IRNR
- Decreto 220/998 – IVA
- Decreto 30/015 – Impuesto al Patrimonio
- Decreto 155/008
- Resolución 981/007
- ACOSTA, Milagros:” El Impuesto a las Rentas de los No Residentes”. Revista Tributaria 209, pag. 181
- ABADI PILOSOFF, Félix y JADRA, Eduardo: “La imputación de rentas al establecimiento permanente”. Jornadas Tributarias DGI, Año 2010.
- ALBACETE, Juan Manuel y ERMOGLIO, Enrique: “*Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios*”, Revista Tributaria n° 187, jul-agosto 2005.
- ERMOGLIO, Enrique: “El establecimiento permanente en Uruguay”. Jornadas Tributarias DGI, Año 2008.
- FRASCHINI, Juan Ignacio: “*Incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo*”, Revista Tributaria n° 193, julio-agosto, 2006.

- HOUNIE, Isabel: “Panorama del IRIC sobre servicios técnicos a tres años de las modificaciones de la Ley N° 17.453” Revista Tributaria 186 pg. 323.
- IFRÁN, Geraldine: “Panorama del IRIC sobre "Regalías" a tres años de las modificaciones de la Ley 17.453” Revista Tributaria N° 186 pg. 339
- LOAIZA, Carlos: “El establecimiento permanente: Concepto e interpretación en Uruguay”, Revista Tributaria, n° 213, noviembre-diciembre 2009.
- PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio: “El IRIC instantáneo: un enfoque técnico-tributario de su estructura previa y posterior a la Ley 17.453. Análisis de las dudas que plantean dichos cambios” Revista Tributaria N° 173 pg. 187.
- PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio: “El tratamiento tributario de los intangibles”. Revista Tributaria N°232, Pág. 103 a 108.
- ROMANO, Álvaro: “Cómputo de resultados entre establecimiento permanente y casa matriz”, Consultor Tributario, Año 2, N° 1, enero 2011.
- STUDER, Martín: “La fuente de las rentas pasivas y doble imposición por conflicto fuente-fuente”, Revista Tributaria, N° 231, noviembre-diciembre 2012.