

# Impositivas y Económicas

**CARLE & ANDRIOLI**  
**CONTADORES PUBLICOS**



Br. Artigas 1443 of. 605 - 607 - 608 - 609  
 Tel.: 2402 1025 \*  
 estudio@carle-andrioli.com.uy  
 www.carle-andrioli.com.uy

## Análisis

# Cambios tributarios impulsados por la Ley de Rendición de Cuentas

» El Poder Ejecutivo presentó en el pasado mes de junio el proyecto de Ley de Rendición de Cuentas, que ya cuenta con aprobación de Diputados, enmarcado en un escenario externo considerado más adverso de lo previsto. Entendiendo que era imperante la necesidad de dar una respuesta de política económica, se propusieron algunas modificaciones en materia tributaria de elevada importancia.

Por: **Fernando Melo (\*)**

Si bien el articulado presentado para su aprobación afecta los principales tributos, centraremos esta primera entrega en los cambios con incidencia a nivel empresarial. En este sentido, las modificaciones propuestas afectan básicamente los siguientes aspectos.

### IRAE - Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

Actualmente, las empresas pueden deducir de su impuesto a la renta las pérdidas fiscales que se hubieran producido en ejercicios anteriores, siempre y cuando las mismas no tengan una antigüedad mayor a cinco años a partir del cierre de ejercicio en que se generaron. Éstas se actualizan de acuerdo a la evolución del Índice de Precios al Consumo (IPC) para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2016 y por el índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN) para los anteriores.

Con la modificación propuesta en el Proyecto de Ley, dicha deducción tendrá como tope el 50% de la renta neta fiscal del ejercicio, luego de realizados todos los ajustes correspondientes.

En consecuencia, cuando una empresa obtenga un resultado fiscal positivo, aún teniendo pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para deducir, deberá tributar IRAE sobre al menos el 50% de dicha ganancia.

### IRAE - Sueldos fictos patronales

Otra de las modificaciones propuestas por el Proyecto de Ley, involucra los sueldos fictos patronales de los titulares de empresas unipersonales o socios de sociedades personales sobre los cuales se realizan aportes a la seguridad social.

Si bien los mismos hasta ahora

eran considerados un gasto deducible de IRAE, se propone modificar el criterio y mantener dicha deducción solo para aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente y liquiden el impuesto por el régimen ficto.

IRAE - Ajuste Impositivo por Inflación

De acuerdo a la normativa vigente, el Ajuste Impositivo por Inflación es aplicable cuando el porcentaje de variación anual del IPPN o el IPC (según corresponda) supere el 10%.

El Proyecto de Ley de Rendición de Cuentas propone modificar esta situación estipulando que el ajuste fiscal por inflación se realice en aquellos períodos en que el Poder Ejecutivo determine la realización preceptiva del ajuste previsto para la elaboración de los estados contables en economías hiperinflacionarias, alineando ambas situaciones a una misma disposición.

### IRAE - Contabilidad suficiente

La normativa actual obliga a liquidar IRAE bajo el régimen de contabilidad suficiente a ciertos contribuyentes de IRAE por su forma jurídica, tales como Sociedades Anónimas, establecimientos permanentes, entre otros, y al resto de los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior, hayan tenido ingresos superiores a las UI 4.000.000 (aprox. \$ 12.500.000).

El cambio propone incluir dentro de esta obligación a aquellos contribuyentes de IRAE que presten servicios personales fuera de la relación de dependencia a una sociedad también contribuyente de IRAE, de la que sean socios o accionistas, siempre que la actividad de la sociedad sea la de prestar servicios personales de igual naturaleza.

### IRPF - Dividendos y utilidades fictas

De acuerdo al régimen actual, los dividendos y utilidades distribuidos por contribuyentes de IRAE, están gravados por IRPF o IRNR, siempre que los mismos provengan de rentas gravadas por IRAE. Esa renta se considera configurada con la resolución del órgano social competente que aprueba la distribución. En ese momento, la empresa realiza la retención del impuesto correspondiente y la vuelca a la DGI.

El texto presentado en el Proyecto de Ley propone modificar esta situación, estipulando la distribución ficta de dividendos y utilidades sobre aquellas rentas netas fiscales que al cierre del ejercicio fiscal tuvieran más de tres años de antigüedad. La misma estaría gravada por IRPF o IRNR a la tasa del 7% y la empresa debe retener y volcarlos a la DGI, aún cuando una distribución no se hubiera acordado por el órgano social competente.

A los efectos del cálculo, se debe partir de la renta neta fiscal acumulada gravada por IRAE, de la cual se podrá deducir lo ya distribuido (en forma real o ficta) y lo invertido en activo fijo, intangibles o participaciones en otras entidades residentes.

deducido.

Cuando se generen dividendos y utilidades fictas en un contribuyente de IRAE, cuyos socios o accionistas también sean contribuyentes de este impuesto, será el primero quién hará la retención y la volcará a la DGI por cuenta y orden de las personas físicas que eventualmente terminarán recibiendo los importes distribuidos. Esto actualmente no funciona así, operando la retención de IRPF por quien en última instancia distribuye directamente a personas físicas.

Por otro lado, se exceptúa de la determinación de dividendos y utilidades fictos a:

- Las sociedades personales que en el ejercicio en que se origina la renta neta fiscal, no hayan obtenido ingresos mayores a UI 4.000.000.

- Los contribuyentes del IRAE y de Imeba cuyas acciones coticen en Bolsa de Valores habilitadas a operar en Uruguay.

Este régimen comenzaría a regir a partir del 01 de marzo de 2017.

### IRPF - Utilidades de unipersonales

Se propone gravar con IRPF a la tasa del 7% las utilidades retiradas por los titulares de empresas unipersonales cuando obtengan ren-

### Otros aspectos importantes

Una modificación propuesta que vale la pena destacar es la introducción del concepto de Conjunto Económico como modificación al Código Tributario.

De aprobarse la redacción del Proyecto, se presumirá que existe Conjunto Económico salvo que se pruebe lo contrario, cuando se cumpla con alguna de las siguientes situaciones:

- Que exista una unidad de dirección o coordinación conjunta de la actividad económica de diversos sujetos, la cual puede manifestarse en la identidad de quienes toman las decisiones que definen u orientan las actividades de cada uno de ellos o existan vínculos de parentesco entre los titulares o integrantes de sus órganos de decisión.

- Que exista una participación recíproca en el capital entre diversos sujetos o un traslado mutuo de las ganancias y pérdidas.

- Que la actividad económica de diversos sujetos sea organizada en forma conjunta, ya sea porque cada uno de ellos realiza una etapa en la misma cadena productiva o porque su giro es similar o utilizan un capital, trabajo, estructura comercial o industria en común.

-> **Renta neta fiscal gravada por IRAE acumulada (desde el 01/07/2007, fecha ref. tributaria)**

- (-) Dividendos y utilidades devengados distribuidos hasta el cierre del último ejercicio fiscal
- (-) Dividendos y utilidades fictos imputado hasta el cierre del último ejercicio fiscal
- (-) Inversiones realizadas en activo fijo e intangibles, así como en participaciones patrimoniales de otras entidades residentes.
- (=) **Renta neta fiscal gravada por IRAE ajustada (lo que exceda los 3 años de antigüedad)**
- (x) **7%**
- (=) **Dividendos y utilidades fictos**

Es importante hacer algunas apreciaciones respecto a este cálculo. En primer lugar, que la imputación de dividendos o utilidades fictas se hará en el tercer mes del ejercicio siguiente al que genera el mencionado cálculo. En segundo orden, que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no son computables al momento de determinar la renta neta fiscal. Finalmente, que las inversiones realizadas y deducidas en el cálculo, no podrán ser enajenadas durante los tres años posteriores al de adquiridas o de lo contrario se deberá computar en la renta neta fiscal acumulada, el importe equivalente a la inversión previamente

tas empresariales comprendidas en el IRAE y sus ingresos anuales superen las UI 4.000.000, lo que actualmente se encuentra exonerado.

### IRPF - Utilidades de servicios personales

Además, se pretende eliminar la exoneración actual para las utilidades distribuidas por los sujetos prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia, que sean contribuyentes de IRAE por opción. Las mismas también pasarían a tributar el 7% en concepto de IRPF.

Esto es importante destacarlo, ya que en caso de conformarse Conjunto Económico entre sujetos independientes, sus integrantes serán solidariamente responsables por las obligaciones tributarias generadas por cualquiera de las partes.

» (\*) Contador Público, integrante del departamento Tributario de CARLE & ANDRIOLI, firma miembro independiente de Geneva Group International